

El Derecho Contable Peruano¹

Luis Durán Rojo

Es abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP), magíster en Derecho Tributario Europeo por la Universidad de Castilla – La Mancha (España) y candidato a Doctor por la misma universidad. Es director del Área Tributaria del Grupo AELE y director de la Revista Análisis Tributario. Asimismo, se desempeña como profesor ordinario del Departamento de Derecho de la PUCP, profesor del Máster en Asesoría Fiscal de la Universidad de Cádiz (España) y expositor en los Cursos de Fiscalidad Internacional Latinoamericana de la Universidad Complutense (Madrid). Es expresidente del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (Ipidet). Asimismo, es miembro de la Asociación Peruana de Derecho Constitucional (APDC) y de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) – Grupo Peruano. En la actualidad es profesor del curso de derecho tributario en la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP.



Marco Mejía

Es abogado con estudios de especialización en Tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP) y Diplomado de Segunda Especialidad en Educación Universitaria en la misma universidad. Cuenta con Diploma en Derecho Constitucional por el Consorcio Iberoamericano de Investigación y Desarrollo (España). Es máster en Derechos Fundamentales por la Universidad Castilla La Mancha (España) y miembro del Equipo Técnico de la Revista Análisis Tributario de AELE. Se desempeña como adjunto de docencia en la Facultad de Derecho de la PUCP y es editor de la Revista Enfoque Contable.



1. La juridificación del fenómeno contable: El derecho contable

En primer lugar, es común referirse a la Contabilidad en sentido lato para abarcar dos aspectos de la misma que son de carácter complementario:

- El producto del proceso contable, es decir, los Estados Financieros (EE.FF.) que se originan luego de la materialización del registro contable de los hechos económicos de las empresas (que incluye la llevanza de libros y/o sistemas contables) y que

en definitiva son el resultado codificado de ese registro contable.

- Las reglas lógicas que se han de usar para concretar el registro contable de los hechos económicos y la elaboración de los EE.FF., que normalmente han sido denominadas como Principios de Contabilidad, Generalmente Aceptados (PCGA).

Es decir, es claro que al hablar de contabilidad hay que diferenciar las reglas contables (que pueden abarcar estándares contables, como las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF; y/o disposiciones normativas del Estado, que establecen la manera de registrar, valorar contablemente o elaborar EE.FF.) del producto contable (los propios EE.FF.). En términos jurídicos, como acertadamente señala Báez, hay que evitar la confusión entre la situación probatoria de los EE.FF. (contabilidad como medio de prueba) y la situación reguladora; y, de ser el caso normativo, de las reglas contables (contabilidad como norma) (2005: 200 y ss.).

En segundo lugar, hay que anotar que ambos aspectos de la contabilidad estaban ubicados, en términos jurídicos, en el ámbito de lo que se conoce como una técnica especial de una actividad material, y –por lo tanto– en el plano de la voluntariedad de aplicación. Sin embargo, progresivamente, se les ha ido tiñendo de obligatoriedad, lo que implica el reconocimiento de consecuencias jurídicas concretas². En un primer momento, el producto contable (los EE.FF.) ha sido reconocido como instrumento probatorio de la realización de hechos económicos (incorporado en lo que en el Derecho se conoce como “la teoría de la prueba”). Después, se ha reconocido la juridicidad de ese producto, dadas las consecuencias jurídicas que su uso podía originar (así, se han establecido reglas con respecto a los EE.FF., principalmente en el Derecho Societario, pero también en el Derecho del Mercado de Capitales, en el Derecho Bancario, en el Derecho de la Competencia, etc.). Finalmente, se ha llegado a reconocer y dar carácter de obligatoriedad legal a los PCGA (estándares contables).

A todo este proceso de juridificación del fenómeno contable, que pasado por el establecimiento de normas jurídicas estatales de carácter obligatorio, se le ha llamado “Derecho Contable”, primero, como una rama del Derecho Mercantil –principalmente en Europa– (Garreta Such 1994; Viandier y De Lauzainghein 1993; Campaña 1983); y, luego, como una disciplina autónoma (Fernández Pirla 1986; Favier Dubois 2008)³.

2 Al respecto, es pertinente señalar que “[...] desde un punto de vista histórico, la contabilidad no era más que un reflejo de las operaciones de los comerciantes, efectuado de forma voluntaria y por su propio interés, ya que la llevanza de los libros de contabilidad permitía conocer la situación del negocio del comerciante. Fue la utilización de los libros de contabilidad como medio de prueba, lo que transformó los libros de contabilidad en una obligación para el empresario. Ha sido el derecho posterior el que ha regulado esta obligación, tanto por lo que respecta a los requisitos que deben reunir estos libros, como a la forma de incluir los ingresos y gastos de la actividad, a fin de que estos libros de contabilidad reflejen la veracidad de la situación patrimonial de la empresa” (Navarro Faure 2007: 24-25).

1 La versión original del presente artículo formó parte del Informe Peruano presentado al Seminario “Contabilización del Derecho Tributario”, que se desarrolló en el marco de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, organizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (Iladt), que llevó por título “Relaciones entre la Contabilidad y el Derecho Tributario: Informe relativo al Derecho peruano”.

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

En perspectivas de algunos, en realidad, hemos asistido a un proceso de deconstrucción de un *Soft Law* contable para dar paso a un "Derecho duro" (*hard Law*), es decir, Derecho estatal normalizado⁴. Por ejemplo, en la América Latina del siglo XX, las normas jurídicas sobre la Contabilidad (en sentido lato) eran mínimas e irrelevantes, y en muchos casos fueron las asociaciones de contadores quienes producían polémicos estándares contables para el registro contable y elaboración de EE.FF., de modo que –en estricto– el Derecho Contable fue casi inexistente o cuanto menos se construyó bajo parámetros jurídicos premodernos.

En tercer lugar, cabe referir que, en ese proceso de desarrollo del Derecho Contable, hemos de incluir un subproceso de juridificación de los estándares contables internacionales que forman parte del denominado Modelo NIIF a lo largo del mundo⁵. Sin duda, la primera década del siglo XXI será recordada, en materia contable, como la de la expansión a nivel mundial de la aplicación de las NIIF, pues cada vez más Estados están adoptando el marco teórico subyacente a dichas normas y estableciendo reglas internas para asegurar que el contenido de las mismas sea de uso obligatorio, con el objeto de lograr comparabilidad de los EE.FF. de sus empresas con las del resto del planeta, y con ello hacer más atractivas sus economías e integrarse con otras.

Evidentemente, hay Estados que no han aceptado la incorporación del Modelo NIIF a su estructura jurídica interna y usan sus propios estándares contables. Entre todos, debe relevarse a los Estados Unidos de Norteamérica (EE.UU.), que tiene a los *Generally Accepted Accounting Principles of United States of America* (o simplemente *US GAAP*), los que están debidamente juridificados y forman parte del Derecho Contable de ese país. De otro lado, hay dos modelos de incorporación de los estándares contables del Modelo NIIF en la legislación nacional: la parcial y la plena. En el Perú, como veremos más adelante, la introducción de las NIIF se realiza a través de nuestras propias normas nacionales.

3 Recientemente, tanto en Europa como aquí en América del Sur, se plantea no solo su autonomía práctica sino conceptual.

4 Para un primer pero sustancioso entendimiento del fenómeno del *soft Law* en el Derecho Tributario, véase Zornoza Pérez (2013: 11-19).

5 Entendemos como "Modelo NIIF" al conjunto de estándares contables internacionales producidos por el *International Accounting Standards Board* (IASB), que en su conjunto mantienen unos ciertos patrones de visión, entendimiento y valoración.

2. La constitucionalización del Derecho Contable en el Perú

En la actualidad, existe consenso en que se necesita leer y desarrollar la concepción de Estado y Derecho, desde y hacia el orden constitucional. Se afirma, con claridad y firmeza a la vez, que no existen islas para el control constitucional de normas o actuaciones en una sociedad. Con respecto a la regulación de la contabilidad en el campo jurídico constitucional, tenemos como antecedente que la Constitución Política del Perú de 1979 tuvo un marco constitucional sobre la función pública y contable. Así, su artículo 145° señalaba lo siguiente: "La función de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública así como la de elaborar la Cuenta General, corresponden al Sistema Nacional de Contabilidad, el cual además propone las normas contables que deben regir en el país" (Congreso de la República del Perú 1979).

Bajo dicha habilitación, por Ley N° 24680, promulgada el 3 de junio de 1987, se fijaron los objetivos y competencias del Sistema Nacional de Contabilidad, así como la estructura y funciones de los organismos y órganos que la conformaban. En el último tiempo, la Constitución Política del Perú de 1993 no recogió disposiciones expresas sobre el Sistema Nacional de Contabilidad, ni los medios de producción y competencias del Derecho Contable nacional.

Solamente en el catálogo de derechos, tenemos una cláusula vinculada con el reconocimiento de derechos fundamentales y supervisión con respecto al producto contable. Así, en el artículo 2° de la Constitución vigente, se indica que toda persona tiene derecho, entre otros:

10. Al secreto y a la inviolabilidad de sus comunicaciones y documentos privados.

Las comunicaciones, telecomunicaciones o sus instrumentos solo pueden ser abiertos, incautados, interceptados o intervenidos por mandamiento motivado del juez, con las garantías previstas en la ley. Se guarda secreto de los asuntos ajenos al hecho que motiva su examen.

Los documentos privados obtenidos con violación de este precepto no tienen efecto legal.

Los libros, comprobantes y documentos contables y administrativos están sujetos a inspección o fiscalización de la autoridad competente, de conformidad con la ley. Las acciones que al respecto se tomen no pueden incluir su sustracción o incautación, salvo por orden judicial (Congreso de la República del Perú 1993).

Ahora bien, como viene ocurriendo con otras ramas del Derecho nacional, en el próximo tiempo, se producirá un proceso de constitucionalización del Derecho Contable⁶, especialmente por la vía de la actuación

6 La constitucionalización del Derecho es un proceso que trae consigo que todas las instituciones jurídicas deban estar al servicio de los fines y objetivos de la Constitución Política y deben ser reconfiguradas a partir de la lógica constitucional, de modo que no se pueda aceptar acriticamente conceptos y principios preconstitucionales solo por el mero hecho de que estén consolidados en la doctrina, por lo cual deben ser reformulados a la luz del proyecto constitucional.

del Tribunal Constitucional (TC) peruano. Hasta el momento, no se ha expedido alguna sentencia del TC en relación con la conformidad constitucional de la normatividad contable. Sin embargo, se cuenta con abundante doctrina constitucional que fija los contornos de los actores económicos y sus deberes de colaboración en el Estado Constitucional.

Es bueno anotar algunas aproximaciones esbozadas por la Sentencia del TC, recaída en el Expediente N° 2838-2009-PHD/TC, del 31 de enero de 2011. En los fundamentos 16 y 17 se afirma que,

en primer lugar, cabe señalar que, en nuestro Ordenamiento Jurídico, la Ley General de Sociedades atribuye a la Gerencia la responsabilidad sobre la existencia, regularidad y veracidad de los sistemas de contabilidad, los libros que la ley ordena llevar y los demás libros y registros que debe llevar un ordenado comerciante (artículo 190°); y al Directorio, la formulación de manera clara y precisa de los Estados Financieros finalizado el ejercicio (artículo 221°) conforme a las normas legales expedidas sobre la materia y a los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país (artículo 222°) (Tribunal Constitucional 2011).

Además, se señala que,

el Plan Contable General para Empresas aprobado por el Consejo Normativo de Contabilidad, siguiendo lo prescrito por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros elaborado por el International Accounting Standards Board (IASB), establece que un juego completo de estados financieros incluye un balance general, un estado de ganancias y pérdidas, un estado de cambios en el patrimonio neto y un estado de flujos de efectivo, así como notas explicativas (Tribunal Constitucional 2011).

Como es previsible, el Derecho Contable ha de contener las reglas generales que la Constitución Política establece para el conjunto del Derecho:

- El régimen normativo ha de partir –y contenerse– de una norma jurídica con rango de ley, que establezca el derecho material correspondiente. Eso informa el Principio de Reserva de Ley. Como ha señalado el TC peruano, en todo Derecho existe un ámbito reservado a la ley, que puede ser extenso, como en el Derecho Tributario, o reducido, como en el Derecho civil.
- La actuación de los funcionarios estatales en relación con los ciudadanos, así como la del conjunto de los operadores jurídicos, ha de basarse en el Principio de Legalidad. La aplicación del Derecho, especialmente de la norma jurídica, ha de estar sostenida por el sistema de fuentes y métodos de creación e interpretación.
- La naturaleza normativa de una disposición (independientemente del rango y jerarquía que tenga) surgirá cuando esta haya sido aprobada por el órgano competente conforme a la Constitución Política y/o a la Ley, y siempre que se haya

producido su publicación en el Diario Oficial “El Peruano” de conformidad con lo que establece la Constitución Política. Como ha señalado el Tribunal Constitucional peruano, para que una norma jurídica sea considerada como tal, deberá haberse publicado en el Diario Oficial, lo que le otorga elemento de existencia jurídica (validez en términos constitucionales).

“A todo este proceso de juridificación del fenómeno contable, que pasado por el establecimiento de normas jurídicas estatales de carácter obligatorio, se le ha llamado “derecho contable.””

3. El régimen normativo del Derecho Contable peruano

Existen muchas disposiciones normativas peruanas que han juridificado el fenómeno contable en los términos señalados en los puntos anteriores. Entre ellas, resaltan la Ley N°28708 (denominada como “Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad”), la Ley N°26887 (Ley General de Sociedades - LGS) y el Código de Comercio. De la revisión del conjunto de ellas, como veremos a continuación, es claro que los fundamentos de un Derecho Contable peruano son aún insuficientes, lo que nos suscita la necesidad de que deba plantearse prontamente una modificación del diseño en su totalidad.

A su vez, nos parece que la cobertura legal que otorga la LGS y la Ley N°28708 es limitada para contar con una incorporación del Modelo NIIF adecuada a nuestro Derecho Contable. Finalmente, aunque no nos referiremos a la influencia de la normatividad tributaria en la configuración de los EE.FF. de las empresas peruanas⁷, debemos relevar que ello aún podría persistir en muchas empresas, cuanto menos en materia de “activos inmovilizados” y, sin duda alguna, en materia de llevanza de libros contables. Apuntadas esas ideas, corresponde ahora ver, a continuación, las disposiciones normativas peruanas sobre el Derecho Contable.

3.1 El marco general

El régimen legislativo vinculado con el fenómeno contable está contenido, en primer lugar, en la Ley N°28708, publicada el 12 de abril de 2006, que busca establecer el marco legal para dictar y aprobar normas y procedimientos que permitan armonizar la información contable de las entidades de los sectores público y privado, así como para elaborar las cuentas nacionales, la Cuenta General de la República, las cuentas fiscales y efectuar el planeamiento que corresponda.

⁷ En el pasado, cuando no se había incorporado el uso de las NIIF como obligatorio en el Perú, denominamos a este fenómeno como “tributarización de la contabilidad”; en Alemania, y por derivación en España, se conoce como “dependencia inversa”.

La ley establece cinco principios regulatorios en materia contable:

- Uniformidad, que supone establecer normas y procedimientos contables para el tratamiento homogéneo del registro, procesamiento y presentación de la información contable
- Integridad, que significa que debe haber un registro sistemático de la totalidad de los hechos financieros y económicos
- Oportunidad, de lo cual se infiere que el registro, procesamiento y presentación de la información contable debe realizarse en el momento y circunstancias debidas
- Transparencia, es decir, libre acceso a la información, participación y control ciudadano sobre la contabilidad del Estado
- Legalidad, es decir, la existencia de la primacía de la legislación con respecto a las normas contables

A fin de cumplir con los objetivos y los principios mencionados, se establece el Sistema Nacional de Contabilidad (SNC), que se define como el conjunto de políticas, principios, normas y procedimientos contables, que tiene –entre sus objetivos– la armonización y homogeneización de la contabilidad peruana mediante la aprobación de la normatividad contable. Asimismo, apunta a proporcionar información contable oportuna para la toma de decisiones en las entidades de los sectores público y privado.

El SNC está conformado por la Dirección Nacional de Contabilidad Pública (DNCP), que es el órgano rector del sistema; el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC); las oficinas de contabilidad, o quien haga sus veces, para las personas jurídicas de derecho público y para las entidades del sector público; y las oficinas de contabilidad, o quien haga sus veces, para las personas naturales o jurídicas del sector privado. A efectos de lo que aquí interesa, la DNCP y el CNC, en el ámbito de sus competencias, dictan y aprueban normas y procedimientos contables aplicables a los sectores público y privado, respectivamente; asimismo, son las entidades encargadas de realizar la interpretación de las normas contables. Según el artículo 21° de la citada Ley N° 28708, para la aplicación de las normas contables en el sector privado, el encargado de realizar la interpretación de la norma es el CNC, mientras que, en el sector público, el encargado es la DNCP.

a) Reglas sobre el registro contable de las operaciones

El artículo 16° de la Ley N° 28708 define al “registro contable” como el “acto que consiste en anotar los datos de una transacción en las cuentas correspondientes del plan contable que corresponda, utilizando medios manuales, mecánicos, magnéticos, electrónicos o cualquier otro medio autorizado y de acuerdo a lo establecido en la documentación que sustenta la transacción” (Congreso de la República del Perú 2006). Señala, además, que las entidades del sector privado efectuarán el registro contable de sus transacciones con sujeción a las normas y procedimientos dictados y aprobados por el CNC.

Al respecto, cabe referir que el Plan Contable General

Empresarial (PCGE) fue originalmente aprobado por Resolución del CNC N° 41-2008-EF/94 y, posteriormente, modificado por la Resolución del CNC N° 43-2010-EF/94. Su uso es obligatorio a partir del 1 de enero de 2011.

“Los fundamentos de un derecho contable peruano son aún insuficientes, lo que nos suscita la necesidad de que deba plantearse prontamente una modificación del diseño en su totalidad”.

El PCGE tiene los siguientes objetivos (Consejo Normativo de Contabilidad 2010):

- Acumular información sobre los hechos económicos que una empresa debe registrar según las actividades que realiza, de acuerdo con una estructura de códigos que cumpla con el modelo contable oficial en el Perú.
- Proporcionar a las empresas los códigos contables para el registro de sus transacciones, que les permitan, tener un grado de análisis adecuado y, sobre esta base, obtener estados financieros que reflejen su situación financiera, resultados de operaciones y flujos de efectivo.
- Proporcionar a los organismos supervisores y de control información estandarizada de las transacciones que las empresas efectúan.

En el PCGE, se establece que el registro de las operaciones se llevará a cabo mediante la aplicación de la técnica de la partida doble, que “[...] se refiere a que cada transacción se refleja, al menos, en dos cuentas o códigos contables, una o más de débito y otra (s) de crédito. El total de los valores de débito debe ser igual al total de los valores de crédito, con lo que se mantiene un balance en el registro contable” (Consejo Normativo de Contabilidad 2010). Además, se debe indicar que el registro contable no está supeditado a la existencia de un documento formal, de modo que en los casos en que la esencia de la operación se haya realizado corresponde efectuar el registro contable correspondiente, así no exista comprobante de sustento. Se señala, también, que –en todos los casos– el registro contable debe sustentarse a través de documentación suficiente, muchas veces, provista por terceros; en otras ocasiones, esta puede ser generada internamente.

El PCGE contempla los aspectos normativos establecidos por el Modelo NIIF, pero no tiene como propósito establecer medidas de control (las que obedecen a la identificación de riesgos por parte de las empresas considerando la probabilidad de ocurrencia y el impacto que puedan causar) ni políticas contables (que son seleccionadas y aplicadas por las entidades para el registro de sus operaciones y la preparación de sus EE.FF.). En tal sentido, el PCGE, como herramienta del modelo contable adoptado

en el Perú, se subordina en todos sus aspectos a las políticas contables adoptadas, al punto que, si se identifica alguna contradicción entre el PCGE y las NIIF, deben preferirse estas últimas.

De otro lado, cabe señalar que el numeral 16.4 del artículo 16° de la citada Ley N° 28708 establece que, en el registro sistemático de la totalidad de los hechos financieros y económicos, los responsables del registro no pueden dejar de reportar, procesar y presentar la información contable por insuficiencia o inexistencia de la legislación. En tales casos, se debe aplicar de forma supletoria los Principios Contables Generalmente Aceptados (PCGA) y, de preferencia, los aceptados en la Contabilidad peruana. No existe disposición normativa, jurisprudencial o de doctrina administrativa que desarrolle esta disposición.

3.2 Elaboración de los EE.FF.

El artículo 18° de la Ley N°28708 señala que las transacciones de las entidades registradas en los sistemas contables correspondientes son clasificadas y ordenadas para la elaboración de los EE.FF., las notas a los mismos y la información complementaria, de acuerdo con las normas contables vigentes. A su vez, la sección sexta de la LGS, denominada "Estados Financieros y Aplicación de Utilidades", incluye obligaciones relacionadas con la presentación y aprobación de los EE.FF.⁸, entre las que destacan las siguientes:

- Corresponde al Directorio, al finalizar el ejercicio, formular los EE.FF. Como resultado de este documento, junto con la "Memoria" y la "Propuesta de aplicación de las utilidades en caso de haberlas", debe presentarse –con claridad y precisión– la situación económica y financiera de la sociedad, el estado de sus negocios y los resultados obtenidos en el ejercicio vencido (Congreso de la República 1997: artículo 221°).
- Los EE.FF. deben ser puestos a disposición de los accionistas con la antelación necesaria para ser sometidos, conforme a ley, a consideración de la junta obligatoria anual. En tal sentido, a partir del día siguiente de la publicación de la convocatoria a la junta general, cualquier accionista puede obtener en las oficinas de la sociedad, de forma gratuita, copias de los EE.FF. (Congreso de la República 1997: artículo 224°).
- Corresponde a la Junta General de Accionistas aprobar los EE.FF., lo que no supone el descargo de las responsabilidades en que pudiesen haber incurrido los directores o gerentes de la sociedad (Congreso de la República 1997: artículo 225°).

Adicionalmente, en el artículo 223°, se establece que "los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la

materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país" (Congreso de la República 1997).

En el año 1994, mediante la Resolución del CNC N° 13-98-EF/93.01, se precisó que dichos principios no eran sino las NIC oficializadas mediante sus propias resoluciones.

Actualmente, como ya hemos señalado, el CNC es el órgano que, conforme al artículo 10° de la Ley N° 28708, tiene la atribución de "emitir resoluciones dictando y aprobando las normas de contabilidad para las entidades del sector privado" (Congreso de la República 2006) y ha venido en cumplimiento de ello oficializando las NIIF en el Perú⁹.

En aplicación de ello, periódicamente, el CNC va oficializando las NIIF que considera que deben aplicarse en el Perú, las mismas que no son publicadas en el Diario Oficial "El Peruano" pero pueden obtenerse de su página web. Al respecto, recientemente, se publicó la Resolución del CNC N° 55-2014-EF/30, por la que se oficializó la versión más actual de las NIIF, que han sido aprobadas por el IASB y también el Marco Conceptual de la Información Financiera. Cabe anotar que este texto ha estado vigente internacionalmente desde el año 2010, aun cuando todavía no ha culminado su proceso de modificaciones. Entre los temas pendientes de definición más importantes, se encuentran los nuevos conceptos de activo y pasivo.

Pese a lo señalado en los párrafos anteriores, en el Perú, existen otros organismos que cuentan con facultades para dictar normas relacionadas con la presentación de EE.FF. de las empresas que se encuentran bajo su supervisión o regulación. Tal es el caso de la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP (SBS) y la Superintendencia del Mercado de Valores (SMV). Cabe resaltar que, en este último caso, en el artículo 30° de la Ley del Mercado de Valores, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por D. S. N° 93-2002-EF, se señala que la SMV establecerá las normas contables para la elaboración de los EE.FF. y sus correspondientes notas, de las sociedades o entidades sometidas a su control y supervisión, así como la forma de presentación de los mismos, la misma que deberá ser auditada. Al respecto, mediante Resolución N° 102-2010-EF/94.01.1, del 14 de octubre de 2010, se estableció que los diferentes sujetos supervisados por la SMV deben preparar sus EE.FF. con observancia plena de las NIIF, vigentes internacionalmente, que emita el IASB.

A su vez, en el artículo 5° de la Ley N°29720, se señala que las sociedades o entidades distintas a las que se encuentran bajo la supervisión de la SMV, cuyos ingresos anuales por venta de bienes o prestación de servicios o sus activos totales sean iguales o excedan a tres mil Unidades Impositivas Tributarias (UIT), deben presentar a dicha institución sus EE.FF. auditados por sociedades de auditoría habilitadas por un colegio de contadores públicos en el Perú, conforme con las NIIF y

⁸ Cabe referir que la cuarta disposición final de la LGS establece que, para efectos de esa norma, se entenderá por EE.FF. el balance general y al estado de ganancias y pérdidas.

⁹ Se puede consultar nuestras críticas iniciales en Durán Rojo (2001: 3-4).

sujetándose a las disposiciones y plazos que determine la SMV (Superintendencia del Mercado de Valores 2011). En el artículo 2° de la Resolución N° 11-2012-SMV/01, publicada el 2 de mayo de 2012, que aplica lo dispuesto en la Ley N°29720, se ha indicado que "Para los fines del cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 5° de la Ley se presume de pleno derecho que los Estados Financieros presentados han sido aprobados por el órgano societario correspondiente de la Entidad remitente, y que han sido elaborados conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que emita el IASB y que se encuentren vigentes" (Superintendencia del Mercado de Valores 2011). De acuerdo con ello, se puede notar que la SMV ha optado por determinar que las NIIF aplicables a efectos de los EE.FF. de las entidades bajo su competencia son aquellas internacionalmente vigentes, emitidas por la IASB y no las que oficialice el CNC.

Con respecto a lo que venimos señalando en este punto, desde nuestra perspectiva, la cobertura legal que otorga la LGS y la Ley N°28708 es insuficiente para contar con una incorporación del Modelo NIIF adecuada a nuestro Derecho Contable. Además, las competencias para oficializar los estándares contables internacionales están repartidas y con problemas de interpretación jurídica, que pueden dar origen a conflictos de competencia, especialmente entre el CNC y la SMV. Desde nuestra perspectiva, debería ser un único órgano el que decida la oficialización de los estándares contables internacionales.

En cuanto a la situación de normas jurídicas de las NIIF oficializadas por el CNC o de las vigentes para la elaboración de los EE.FF. de las empresas bajo competencia de la SMV, para ser consideradas como tales (criterio de validez constitucional), requieren ser publicadas en el Diario Oficial "El Peruano", según indica la Constitución Política del Perú (Maraví Zavala 2007: 26-28).

3.3 Obligación y modo de llevanza de los libros y registros contables

Las disposiciones sobre llevanza de libros y registros contables están contenidas en la sección III del Código de Comercio peruano, denominada como "De los Libros y de la Contabilidad del Comercio" que está vigente a partir del 15 de febrero de 1902. En el artículo 33° del Código de Comercio, se señala que los comerciantes llevarán necesariamente un libro de inventarios y balances, un libro diario, un libro mayor, un copiador o copiadores de cartas y telegramas, y los demás libros que ordenen las leyes especiales. A su vez, en el artículo 34°, se indica que se podrán llevar, además, los libros que se estime conveniente, de acuerdo con el sistema de contabilidad que se adopten.

El contenido –requisitos y características– de tales libros es descrito en los artículos 37° al 41° de dicho Código. Adicionalmente, se precisa, en el artículo 43°, que los libros deberán llevarse con claridad, por orden de fechas, sin blancos, interpolaciones, raspaduras, ni enmiendas, y sin presentar señales de haber sido

alterados a partir de la sustitución o extracción de los folios, o de cualquier otra manera. A su vez, en el artículo 44°, se señala, en cuanto a la corrección de errores u omisiones en los Libros, que se salvarán a continuación, inmediatamente que los adviertan, los errores u omisiones en que incurrieren al escribir en los libros, explicando con claridad en qué consistían, y extendiendo el concepto tal como debiera haberse estampado. Si hubiere transcurrido algún tiempo desde que el yerro se cometió o desde que se incurrió en la omisión, harán el oportuno asiento de rectificación, añadiéndose al margen del asiento equivocado una nota que indique la corrección (Ministerio de Economía y Finanzas 1902).

En el artículo 49° del Código de Comercio, se señala que los libros se conservarán por todo el tiempo que este dure y hasta cinco años después de la liquidación de todos los negocios y dependencias mercantiles que tenga el comerciante. Asimismo, se indica que los documentos que conciernan especialmente a actos o negociaciones determinadas podrán ser inutilizados o destruidos, pasado el tiempo de prescripción de las acciones que de ellos se deriven, a menos que haya pendiente alguna cuestión que se refiera a ellos directa o indirectamente, en cuyo caso deberán conservarse hasta la terminación de la misma.

Ahora bien, en la sección sétima de la Ley del Notariado, Dec. Leg. N° 1049, se establecen las reglas para la certificación de apertura de libros contables por parte de los notarios de toda la República. La certificación, a tenor del artículo 113°, consiste en una constancia puesta en la primera hoja útil del libro o primera hoja suelta; con indicación del número que el notario le asignará; del nombre, de la denominación o razón social de la entidad; el objeto del libro; números de folios de que consta y si esta es llevada en forma simple o doble; día y lugar en que se otorga; y, sello y firma del notario.

Finalmente, debe referirse que, en el Perú, en aplicación del Código Tributario (especialmente el artículo 62°), la Sunat ha establecido un régimen de llevanza de Libros y Registros contables (a los que ha denominado como "Libros y Registros vinculados a asuntos tributarios" –LRVAT). Al respecto, cabe indicar que, en términos tributarios, en las relaciones entre la Sunat y los contribuyentes la llevanza de los LRVAT puede entenderse como un deber de cargo de estos últimos con el fin de coadyuvar con el buen término de la gestión tributaria. Ello cumple dos funciones fundamentales: (i) constituye un medio de prueba de las operaciones económicas, y (ii) facilita el control de la Administración Tributaria procurando reducir la evasión fiscal.

Tal régimen de llevanza de LRVAT está reglado de manera minuciosa, en lo fundamental por la R. de S. N° 234-2006/SUNAT y por la R. de S. N° 286-2009/SUNAT. En este marco, se reconocen tres tipos de LRVAT: (i) los manuales, es decir, los que se llenan consignando con lapicero sobre los folios de hojas encuadernadas; (ii) los computarizados, que son aquellos llevados por medios mecanizados (la computadora), pero que se presentan físicamente en hojas sueltas o

continuas (caso en el que el libro existe solo cuando la información es mostrada en las hojas impresas); y (iii) los electrónicos, aquellos llevados y presentados por medios mecanizados. En términos generales, se trataría de la misma información contable organizada por el contribuyente en su programa computacional, pero consignada en formatos electrónicos, revisable a través de una computadora (para ser más precisos, de una pantalla conectada a un ordenador), y controlada por un algoritmo matemático generado por un programa electrónico de Sunat denominado como "Hash" ¹⁰.

En la práctica, en el Perú, se ha producido una invasión de fueros por parte de la Sunat en la materia contable, sobre todo, debido a la falta de un diseño normativo en el Derecho Contable que establezca reglas claras y modernas en materia de llevanza de Libros y Registros contables. De esa manera, en lo cotidiano, la casi totalidad de empresas peruanas llevan sus libros y registros contables siguiendo los parámetros establecidos por la Sunat para los LRVAT, lo que – sin duda – puede producir algunas distorsiones en el registro contable de las operaciones. Ejemplo de ello es la posición tomada por la Sunat en el Informe N° 6-2014-SUNAT/4B0000, del 13 de enero pasado. En este, ante la consulta con respecto a si en el registro de activos fijos se debía consignar la depreciación que correspondía a los bienes del activo fijo de acuerdo con las normas contables o la depreciación tributaria admitida como deducible para fines del IR, la Sunat señaló que se trata de esto último.

Bibliografía

BÁEZ MORENO, Andrés
2005 Normas contables e impuesto sobre sociedades. Madrid: Thompson Aranzadi.

CAMPAÑA, Jesús Carlos
1993 El Derecho Contable en España. Madrid: MEH.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ
1979 Constitución Política del Perú. Lima: Congreso de la República del Perú.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ
1993 Constitución Política del Perú. Lima: Congreso de la República del Perú.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ
1997 Ley N° 26887. Ley General de Sociedades. Lima, 5 de diciembre.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ
2006 Ley N° 28708. Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad. Lima, 10 de abril.

CONSEJO NORMATIVO DE CONTABILIDAD
2010 Plan Contable General Empresarial. Lima: AELE.

DURÁN ROJO, Luis
2001 "Normas Internacionales de Contabilidad. ¿Cuáles están vigentes?". Revista Análisis Tributario. Lima: AELE, número 162, julio de 2001.

FAVIER DUBOIS, Eduardo
2008 El Derecho y la Contabilidad. Relaciones Interdisciplinarias. Buenos Aires: Universidad de Morón.

FERNÁNDEZ PIRLA, José María
1986 Una aportación a la construcción del Derecho Contable. Madrid: MEH.

GARRETA SUCH, José María
1994 Introducción al Derecho Contable. Madrid: Marcial Pons.

GOBIERNO DE EMERGENCIA Y RECONSTRUCCIÓN NACIONAL
1992 Ley del Notariado. Decreto Ley N°26002. Lima, 7 de diciembre.

MARAVÍ ZAVALA, Jorge
2007 "Naturaleza Jurídica de las Normas Internacionales de Contabilidad". Revista Análisis Tributario. Lima: AELE, número 229, febrero de 2007.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
1902 Código de Comercio. Lima, 15 de febrero de 1902.

NAVARRO FAURE, Amparo
2007 El Derecho Tributario ante el nuevo Derecho Contable. Madrid: La Ley Wolters Kluwer.

SUPERINTENDENCIA DEL MERCADO DE VALORES
1996 Texto Único Ordenado de la Ley del Mercado De Valores. Decreto Legislativo N° 861. Lima, 22 de octubre.

SUPERINTENDENCIA DEL MERCADO DE VALORES
2011 Ley N°29720. Ley que promueve las emisiones de valores mobiliarios y fortalece el mercado de capitales. Lima, 25 de junio.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
2011 Expediente N° 2838-2009-PHD/TC. Lima, 31 de enero de 2011.

VIANDIER, Alain y DE LAUZAINGHEIN, Christina
1993 Droit Comptable. París: Précis Dalloz.

ZORNOZA PÉREZ, Juan
2013 "La problemática expansión del 'Soft Law': Un análisis desde el Derecho Tributario". Revista Análisis Tributario. Lima: AELE, número 306, julio de 2013. ■

¹⁰ Debe precisarse que, entre otras, la R. de S. N° 66-2013/SUNAT y la R. de S. N° 379-2013/SUNAT, han hecho operativo el Sistema de Llevado del Registro de Ventas e Ingresos y de Compras de manera electrónica a través de Sunat Operaciones en Línea