

UNIVERSIDAD PRIVADA ANTENOR ORREGO

ESCUELA DE POSGRADO



TESIS PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRO EN DERECHO
CON MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO

“La Hermenéutica fiscal como hecho
constitutivo de las normas contables a nivel de
fuente del derecho”

Área de Investigación:

Derecho Tributario

Autor:

Br. Palma Rodríguez Ernesto

Jurado Evaluador:

Presidente: Ms. Heras Zárate Luis Henry

Secretario: Ms. López Valverde Santiago Manuel

Vocal: Ms. Mauricio Juárez Francisco Javier

Asesor:

Ms. Castañeda Méndez, Juan Alberto

Código Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-4472-8709>

TRUJILLO – PERÚ

2022

Fecha de sustentación: 2022/11/24

DEDICATORIA

A la memoria de mi madre **IDELSA RODRÍGUEZ INCA**, sé que este momento hubiera sido tan especial para ti como lo es para mí.

A mi querida esposa **ANITA SÁNCHEZ LÓPEZ** por su valioso apoyo y por ser el equilibrio de mi vida.

A **DANITZA** y **JAIR** mis queridos hijos.

AGRADECIMIENTO

A todos los que me apoyaron para escribir y concluir esta tesis.

RESUMEN:

El presente trabajo tiene por objetivo principal en determinar si la hermenéutica fiscal contribuye a que las normas contables sean comprendidas como fuente del derecho peruano. Y a tal propósito, afrontando el esquema metodológico del problema, una de las principales conclusiones es que, a través de la hermenéutica fiscal contribuye a que las normas contables pueden considerarse como normas jurídicas y si tienen los argumentos doctrinarios para considerarse fuentes del derecho, esto responde al concepto constitucional del tributo, base de estudio del derecho tributario, el reconocimiento legal tanto internacional como nacional de las normas contables y la postura de la doctrina. Siendo recomendable que su uso, la aplicación de las normas contables, resulte totalmente admisible y razonable como fuente de derecho en el marco del sistema jurídico peruano.

PALABRAS CLAVES:

Hermenéutica fiscal, norma contable, fuente de derecho.

ABSTRACT:

The main objective of this work is to determine whether fiscal hermeneutics contributes to the accounting rules being understood as the source of Peruvian law. And to this end, addressing the methodological scheme of the problem, one of the main conclusions is that, through fiscal hermeneutics, it contributes to the accounting standards can be considered as legal norms and if they have the doctrinal arguments to consider sources of law, this responds to the constitutional concept of taxation, the basis for study of tax law, both international legal recognition as a national of accounting standards, the position of doctrine and legislation both internationally and nationally that they regard as sources of law. It is recommended that its use, the application of accounting rules, be fully admissible and reasonable as a source of law within the framework of the Peruvian legal system.

KEY WORD:

Tax hermeneutics, accounting rule, source of law.

INDICE:

DEDICATORIA	1
AGRADECIMIENTO	3
RESUMEN:	4
PALABRAS CLAVES:	4
ABSTRACT:	5
KEY WORD:	5
INDICE:	6
I. INTRODUCCIÓN	7
II. MARCO TEÓRICO	16
III. METODOLOGÍA	36
IV. RESULTADOS	44
V. CONCLUSIONES	60
VI. RECOMENDACIONES	61
VII. REFERENCIAS BIBLOGRÁFICAS	62
VIII. ANEXOS	65

I. INTRODUCCIÓN

1.1. Realidad problemática:

El presente trabajo, específicamente la realidad problemática, procura responder al planteamiento de que las normas contables son fuente del derecho peruano a razón de la hermenéutica fiscal. Esta última, que es una categoría que desarrolla el parámetro interpretativo para la aplicación, integración y solución en los casos que demande una solución pensando no únicamente desde las normas de especialidad tributaria, sino desde sus conexiones normativas y principios. Permitiendo un nivel de objetividad mayor y un espectro normativo adecuado en la solución de casos.

En tal contexto, indicaremos que la contabilidad se ha convertido en el pilar fundamental para que la tributación cumpla con sus fines, respecto al Impuesto a la Renta aquella le proporciona a través de los estados financieros las herramientas en base a la cual se efectúa la recaudación partiendo de la utilidad obtenida. Dichos instrumentos para su preparación tienen que cumplir con reglas dictadas por el ente que regula la contabilidad en un país; en el Perú es el Consejo Normativo de Contabilidad el mismo que aprueba y acepta la aplicación de las normas y los principios contables que deben regir la Contabilidad del país tomando en cuenta la realidad del país, debido a que estamos dentro de un mundo globalizado muchas de estas normas son creadas por organismos de contabilidad internacionales los mismos que tienen como objetivo el de armonizar el lenguaje contable como único a nivel global.

Dichas normas que son aplicadas gradualmente en el Perú, son las Normas Internacionales de Contabilidad (NICS) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIFFS), las que sirven para determinar estados financieros que demuestren la verdadera situación financiera de las empresas y por ende utilidades reales sobre las que se aplicará el impuesto a la renta.

Al emitirse las leyes del impuesto a la renta, existen múltiples referencias a términos contables que tiene una relación en sus conceptos con la contabilidad por lo que para su interpretación se tiene que recurrir a la ciencia contable, a las normas contables porque no existen definiciones adecuadas en la LIR para poder resolver algunas dudas que existen al momento de su aplicación; por lo que al existir una relación grande entre la Contabilidad y la Tributación, nos planteamos las siguientes interrogantes:

- ¿Son las normas contables necesarias para que las normas tributarias se apliquen de una manera adecuada?
- ¿En el caso de controversias de interpretación sobre los términos contables existentes en la Ley del Impuesto a la Renta se hace indispensable recurrir a las normas contables?
- ¿Puede considerarse a las normas contables como normas jurídicas?
- ¿Se podría considerar a las normas contables como fuentes del derecho?

En la interpretación de las normas del Impuesto a la Renta en el Perú tanto los especialistas como los operadores del derecho tributario cuando hay categorías contables, recurren a las normas contables, pero solo con un afán consultivo debido a que las consideran como normas independientes del derecho, que no tienen valor legal, que no cumplen con el principio de legalidad y reserva de ley. Consideramos que dicha opinión la tienen porque interpretan solo tomando en cuenta el método literal, no analizan las nuevas corrientes del derecho no recurren al derecho contable y la contabilidad como disciplina científica para construir vía interpretación el sentido de la norma; decisiones que muchas veces afecta el derecho de seguridad jurídica del contribuyente; con estas apreciaciones somos de la opinión que están contribuyendo a que se esté tributarizando la contabilidad;

Somos de la idea que, para interpretar una norma jurídica, el intérprete no debe quedar confinado al reducido mundo del ordenamiento jurídico, sino que debe analizar todo el conocimiento humano disponible y necesario para interpretar la norma, esto origina observar al derecho como uno solo, como un todo, como una unidad dentro de la sociedad y que de ser así las decisiones adoptadas se ajustarán a la realidad económicas de las empresas, ocasionado que éstas tributen de acuerdo a una utilidad real y no tributaria como lo es ahora.

De acuerdo a lo mencionado nuestro estudio nos permitirá dar las bases dogmáticas, filosóficas, doctrinarias para que las normas contables puedan ser consideradas como parte del ordenamiento jurídico y los operadores las tomen en

cuentan en sus interpretaciones, ya que las nuevas corrientes actuales del derecho nos indican que el derecho es uno solo, no es cerrado y es más debe adecuarse a la globalización y prepararse para los cambios como lo está haciendo la contabilidad.

Con el fin de desarrollar nuestro tema e ir llegando al aspecto central de nuestra hipótesis, en primer lugar trataremos a las normas contables para determinar que son, cuál es su importancia, que normas contables rigen el marco de la contabilidad en el mundo y luego en el Perú, posterior veremos cómo se han implementado en el Perú, cual es el organismo encargado de su oficialización en el país; determinadas las normas a aplicarse, explicaremos que normas son de obligatoria aplicación en el Perú y a las que se deben enmarcar la profesión contable en el país.

Con el fin de poder lograr los objetivos de nuestra investigación, determinaremos que es la norma jurídica y que es lo que dice la doctrina para poder enmarcar si las normas contables pueden calificarse como norma jurídica. Del mismo modo estudiaremos a las fuentes del derecho desde el punto de vista de la doctrina para observar si la contabilidad puede calificar como una fuente del derecho.

Determinadas la importancia de la norma contable estudiaremos como éstas influyen en la aplicación e interpretación de las normas tributarias en el Perú, para esto veremos la relación entre la contabilidad y la tributación, el uso de las normas contables en la interpretación de normas tributarias, la influencia de éstas en las

resoluciones del Tribunal Fiscal, Corte Suprema y Tribunal Constitucional, así como ver sentencias en el Derecho comparado.

Tomando como base los anteriores capítulos, trataremos de demostrar teóricamente en este capítulo, si las normas contables pueden considerarse como normas jurídicas y si tienen los argumentos doctrinarios para considerarse fuentes del derecho, para esto analizaremos el concepto constitucional del tributo , base de estudio del derecho tributario, el reconocimiento legal tanto internacional como nacional de las normas contables, la postura de la doctrina y la legislación tanto internacional como nacional para determinar si son consideradas normas jurídicas y fuentes del derecho.

1.2. Enunciado del problema:

¿De qué manera la hermenéutica fiscal contribuye a que las normas contables sean comprendidas como fuente del derecho peruano?

1.3. Justificación

Conveniencia.

El presente trabajo resulta conveniente a razón de atender a la necesidad de reconocer que el derecho tributario debe enfatizar en cautelar el principio de seguridad jurídica y predictibilidad, recurriendo a la disciplina contable como

fuente del derecho, en tanto que el contribuyente debería estar tributando en base a resultados que sean reales ya que se reconocerían y aplicarían de manera correcta los conceptos establecidos en las normas contables, cautelando así el principio de capacidad contributiva. Del mismo modo, así como las normas contables son usadas para determinar la base imponible por parte de las normas del impuesto a la renta, consideramos que al reconocerse a las normas contables como parte del ordenamiento jurídico y por lo tanto pilar para la interpretación de las normas tributarias; los contribuyentes estarían pagando el impuesto a la renta en base a su real capacidad.

Al dejarse de lado a las normas contables en la interpretación y considerarlas como parte de una ciencia distinta del derecho en este caso del Derecho tributario tanto por algunos doctrinarios cuyas ideas influyen muchas veces en las formas de interpretación de los operadores del derecho tributario, ha originado que los estados financieros en el Perú dejen de ser las herramientas útiles que usan los empresarios para la toma de decisiones, ya que son originadas en base a instrumentos que no muestran la verdadera realidad de su negocio.

Relevancia Social.

Las normas contables en su expresión de formalidades y criterios (principios y normas) formen parte del ordenamiento jurídico en el Perú, originará un enfoque unitario y un conocimiento especial y sistemático del lenguaje contable y de la operatividad de la Contabilidad en el Derecho; acto contrario a la opinión de

algunos operadores del derecho y doctrinarios que dicen que esta visión ocasionaría violar el principio de legalidad y atentar contra el principio de seguridad jurídica en el país ya que se tratan de normas especializadas del campo de otra ciencia ajena al derecho.

Implicancias prácticas.

Integradas las normas contables al ordenamiento jurídico peruano, los operadores del derecho tributario tendrán las herramientas técnicas para sentar sus interpretaciones y opiniones sobre las normas tributarias del Impuesto a la Renta en base a normas reconocidas legalmente y no objetando o limitando sus opiniones ante controversias tributarias negando la utilidad de las normas contables aduciendo que estas pertenecen a otra ciencia distinta al derecho; decisiones que afectan el principio de seguridad jurídica de los contribuyentes y el principio de predictibilidad en sus decisiones

Valor teórico

Partiendo desde el orden normativo, diríamos que el valor teórico responde en permitir nueva lectura doctrinaria y jurisprudencial en el proceso interpretativo y demostrativo cualitativo para que las normas contables cumplan con los requisitos para ser integradas en el ordenamiento jurídico y ser consideradas como normas jurídicas, además mostrar nuevas corrientes que nos permitan observar al derecho como una unidad en relación con todas las disciplinas; por lo que con esta nueva

visión al interpretar una norma jurídica, aquel no se debe quedar confinado al reducido mundo de la ley específica, sino que debe analizar todo el conocimiento humano disponible y necesario para interpretar la norma, de este modo las decisiones de los operadores del derecho tributario se ajustarán a la realidad económicas de las empresas.

Utilidad metodológica

El presente trabajo tiene como utilidad metodológica el desarrollo de las variables de acuerdo al enfoque planteado para un trabajo de investigación cualitativa, respetando el desarrollo de las variables, el contraste de los objetivos y el desarrollo correcto de los resultados. Enfatizando en estos último para una valoración sintética atendiendo al desarrollo de la problemática.

1.4. Hipótesis:

La hermenéutica fiscal contribuye como hecho constitutivo para que las normas contables sean comprendidas como fuente del derecho peruano.

1.5. Objetivos

1.5.1. Objetivo general

Determinar si la hermenéutica fiscal contribuye a que las normas contables sean comprendidas como fuente del derecho peruano

1.5.2. Objetivos específicos

- Diagnosticar las fuentes del derecho en la doctrina contemporánea
- Analizar sobre la relación cualitativa de la contabilidad y el derecho tributario.
- Analizar la naturaleza de las normas contables en la jurisprudencia de la Corte Suprema del Perú.
- Percepción de abogados constitucionalistas – tributaristas

II. MARCO TEÓRICO

2.1. La hermenéutica y su relación con el Derecho.

La hermenéutica es “el arte de la interpretación, desvelar aquello que está oculto” (Linares, 1996, 481). El mecanismo de interpretación es un instrumento que permite al Estado de derecho, consolidarse a través del esfuerzo de los operadores jurídicos a razón de su especialidad. La interpretación como un asunto de racionalidad permite entender la posibilidad correcta del funcionamiento del sistema jurídico en este caso, por lo que se busca que, al momento de entender el estado del arte normativo se realice conforme al estándar racional de las exigencias constitucionales. Asimismo, la interpretación responde a la idea consolidada de generar espacios de diálogo normativo técnico para el entendimiento integral de la finalidad (Beuchot, 1999, p.5).

Ahora bien, la hermenéutica como técnica de análisis racional permite comprender no solamente su aplicación a nivel de ciencia, únicamente para el derecho; todo lo contrario, la técnica como tal siempre se ha recurrido desde una manera primitiva como también exigente en su mejora constante con la finalidad de establecer lazos de entendimiento de las culturas. De ninguna manera es posible, que la idea de general lazos en una ciencia solo responda a una estructura única y cerrada, todo lo contrario. La Historia nos ha demostrado que siempre se tiene un nivel de certeza cuando se utiliza la forma de interrelacionar conocimientos de mejora y aumento del objeto de análisis.

Tabla 1. Cuestionamientos de la Hermenéutica en cada área

¿Qué cuestiona cada área?	Teología	¿Qué significa este texto?
	Filosofía	¿Es correcta la interpretación habitual de este o aquel texto?
	Historia	¿Qué quiere decir tal o cual inscripción?
	Derecho	¿Es correcta o equivocada la interpretación habitual de tal o aquella norma jurídica?

Elaboración propia con información de Reale y Antiseri, 2016, p.555.

La Hermenéutica como técnica se consolida a nivel mundial desde la lectura bíblica hasta evento recurrente en la historia como interpretación divina. Con el pasar de los años, la idea de recurrir a la hermenéutica se consolida como forma de exigencia a nivel de las instituciones sociales como forma de expresión y corrección de las decisiones de poder como también la conducencia de principios en la sociedad. Es así que se fue ampliando la idea de racionalidad en la finalidad del objeto interpretado, buscando que se ajuste a un criterio general antes que a favor de un sesgo puntual.

Tenemos una orientación racional en este asunto sobre el objeto y que también posibilita la idea de mejorar todo nivel de interpretación. La hermenéutica como técnica posibilitó y posibilitará a lo largo de la historia varias escenas de

formación, atendiendo al auditorio. Es decir; una vez advertido la función finalista del objetivo investigado siempre será una forma de desarrollarse en sus formas según el auditorio o especialidad.

Esto asume relevancia no únicamente desde el campo de derecho, sino también desde las otras disciplinas que traen consigo un sólido conocimiento exigente para la formación de los postulados que pueden sustentar la idea de generar ciencia deliberativa y sobre todo de orden racional que permita solucionar problemas generales, (Gutiérrez, 2013,170), por lo cual incluye el concepto de lector, dando autonomía a las personas para poder interpretar cada lectura de acuerdo a sus convicciones. Y determinan también que “una obra es cultivada, si está fuertemente delimitada por todas partes, si bien ilimitada e inagotable dentro de esos límites; cuando es totalmente fiel a sí misma, igual en todas sus partes, y , además, sublime por encima de sí misma” (Schlegel, 2005: 151), a su vez deja remantes para fundar la Hermenéutica como “un arte combinatorio de metafísica, poesía, religión y filosofía, y que puede resumirse con el título de uno de sus cuadernos de apuntes: filosofía de la filología” (Gutiérrez, 2013, 170).

De acuerdo a Ochoa Disselkoen, la Hermenéutica scheleirmacheana supone una metafísica, es decir, un principio de realidad y representa la recuperación de lo individual y contingente frente a lo universal y absoluto, un retorno a los límites de lo humano (Ochoa, 2009). En palabras de Echeverría:

“el verdadero punto de partida de la hermenéutica, según Scheleirmacher, arranca de la pregunta ¿cómo una expresión, sea está

escrita o hablada, es entendida? La situación propia del entendimiento es la de una relación dialogal, donde hay alguien que habla, que construye una frase para expresar un sentido, y donde hay alguien que escucha. Este último recibe un conjunto de palabras para, súbitamente, a través de un misterioso proceso, adivinar su sentido (1997, p.219).

Otro gran pensador que aportó a la estructuración de la hermenéutica fue Wilhelm Dilthey, ya que concibió la Hereméutica como un fundamento del edificio de las ciencias del espíritu, la cual habría que situarse en la base de la conciencia histórica y la historicidad del hombre (Reale y Antiseri, 2016).

Por lo cual, el intérprete puede emplear su capacidad de comprensión y penetración en combinación con el contexto cultural e histórico del texto abordado para así obtener el sentido original del texto.

Martín Heidegger es considerado el pensador más importante del siglo XX e inicios del siglo XXI. La importancia de Heidegger radica en que comprendió el estatus filosófico de las concepciones diltheyanas, en el sentido de considerar la Hermenéutica como una estructura constitutiva del ser, es decir, como dimensión intrínseca, cuestión que aborda ya desde sus primeras páginas al concentrarse sobre la pregunta que interroga por el ser (Heidegger, 2005, p. 12).

Heidegger transforma la concepción de la filosofía retomando expresamente el interrogatorio que cuestiona por el ser, devolviendo la importancia a la actualidad después de centurias cubierta en el polvo. Es Hans-George Gadamer quien da

elaborar el concepto de " hermenéutica filosófica ", que Heidegger inició, pero que nunca abordó en detalle (Reale y Antiseri, 2016).

No obstante, en el ámbito hermenéutico es Emilio Betti quien transita de la hermenéutica filosófica a la filosofía jurídica.

El desarrollo gráfico de la evolución de la hermenéutica en este sentido se puede apreciar de la manera siguiente:

Tabla 2. Etapas de la Hermenéutica y principales expositores.

		<i>Patrística</i>	San Agustín de Hipona
Teológico		<i>Escolástica</i>	Santo Tomás de Aquino
		<i>Reforma</i>	M. Lutero
Romanticismo		Karl Wilhelm Friedrich von Schlegel	
		Friedrich Daniel Ernst Schleiermacher	
Edad Contemporánea		Wilhelm Dilthey	
		Martín Heidegger	
		Herbert L.A. Hart	
		Hans-George Gadamer	
		Emilio Betti	

Elaboración propia con información de Reale y Antiseri, 2016, p.555.

El sentido de la hermenéutica para el mundo del Derecho parte de la floreciente idea del positivismo a cargo de John Austin y Hans Kelsen relativo al positivismo por el cual se le brinda una razón de idea sobre la concepción de la ley y su finalidad en el marco de la estructura social e institucional que se debe tener presente al momento de interpretar como de también de aplicar cada categoría jurídica.

Frente a la crisis del positivismo, teníamos un panorama al rechazar que el derecho sea un sistema de mandatos (Isler, 2010). Entre otras cuestiones, Hart admite la idea del positivismo para una interpretación óptima debe entenderse bajo una actitud de los miembros que realizan propiamente en el marco social, pero también en el marco de establecer frente a una institución formal encargado de impartir justicia.

En otras palabras, el pensador Hart fomentaba un asunto de ordenamiento jurídico a través de reglas necesarias para encontrar una determinada fuente en su aspecto superior como es la regla de reconocimiento. Una regla que tiene que ver con la de interpretación social. Asimismo, un asunto que responde a la idea de la filosofía jurídica en el entendido de respetar la ley pero no desde un ámbito de cumplimiento ciego sino desde un asunto de interpretación de entender los supuestos normativos en el sentido de aplicación adecuada antes que correcta.

En este sentido también se manifiesta el profesor Emilio Betti, quien entiende la importancia de la hermenéutica como una herramienta útil para la aplicación de categorías procesales. Por lo tanto, para Betti “el proceso interpretativo, en general, responde al problema epistemológico del entender” (Picontó, 1992, 223).

Tabla 3. Etapas de la Hermenéutica y principales expositores.

Principales pensadores y escuelas iusfilosóficas con implicaciones hermenéuticas	John Austin	<i>Iuspositivismo</i>
	Hans Kelsen	
	HERBERT L.A. HART	<i>HERMENÉUTICA ANALÍTICA</i>
	John Finnis	<i>Iusnaturalismo (Nueva Escuela del Derecho Natural)</i>
	Robert P. George	
	Joseph Boyle	
	Joseph Raz	
	Wilfred Waluchow	
	Dworkin	<i>Principalismo</i>
	Neil MacCormick	<i>Institucionalismo</i>
	HANS-GEORGE GADAMER	<i>HERMENÉUTICA ONTOLÓGICA</i>
	Jacques Derrida	<i>Hermenéutica Radical</i>
	Francesco Viola	<i>Hermenéutica de aproximación</i>
	EMILIO BETTI	
	Andrés Ollero	

	Karl Larenz	
	Jacques Derrida	<i>Hermenéutica Radical</i>
	Umberto Eco	<i>Hermenéutica, otros tipos.</i>
	Paul Ricoer	
	Mauricio Beuchot	
	Jean Grondin	

Elaboración propia con información de Zambrano, P., 2009, pp. XI -XVIII.

2.2.La hermenéutica fiscal.

En materia fiscal existe dos Interpretación en caso de duda, la primera consiste en la interpretación en favor del fisco (*indubio pro fiscum*). El Estado no establece las contribuciones para enriquecerse o aumentar su riqueza, sino que exige lo indispensable para cubrir las necesidades previstas el presupuesto de egresos. Por tanto, en caso de duda, se debe estar a favor del Fisco.

La segunda es la interpretación en favor de la libertad fiscal (*indubio contra fiscum o pro contribuyente*). Este criterio se basa en que el legislador es el creador de la norma jurídica que establece la obligación fiscal, entonces, el Estado debe sufrir las consecuencias por expedir una norma oscura o deficiente, ya que las contribuciones son cargas para los particulares y, en caso de oscuridad de ésta, se debe estar por el no pago del tributo. (Nava, 2010, p.8)

Asimismo, se alienta a diversos tipos de interpretación, como lo es la interpretación de resultados. De acuerdo con Zertuche García, distinguimos 4 clases de interpretación por resultados:

Tabla 4. Clases de interpretación por resultados - Zertuche García

Interpretación Declarativa	Se apega a la letra de la ley, toma como valor de la norma el que se hace evidente por el sentido de las palabras, cuando la letra de la ley y la intención del legislador concuerdan plenamente. Según Guastini, este tipo de interpretación “atribuye a la norma su significado literal, es decir, el más inmediato, el significado prima facie que se desprende del uso común de las palabras y de las reglas sintácticas”.
Interpretación restrictiva	De acuerdo con esta forma de interpretación, se atribuye a la norma jurídica un alcance más limitado del que aparece en la expresión.
Interpretación extensiva.	Aplica el significado de una disposición, incluyendo en su campo de aplicación supuestos de hecho que, según la literalidad, no entrarían en él. Una forma de interpretación extensiva es la aplicación de la analogía donde la norma aplicable a un caso concreto se hace extensiva a casos no previstos por ella.
Interpretación progresiva o evolutiva.	Es la que adscribe a una disposición un significado nuevo y diferente de su significado histórico. Esta clase de interpretación consiste en considerar los factores políticos, económicos y sociales presentes en el momento de la aplicación de la norma jurídica.

Elaboración propia con información de Zertuche, H., 1990, p. 16.

Para Bravo Cucci, la interpretación de una norma tributaria, parte de una constatación necesaria: las normas tributarias son en estricto normas jurídicas. Las normas jurídicas son juicios hipotéticos condicionales, en virtud de los cuales se enlaza determinada consecuencia a la realización condicional de un evento. También dice que tal estructura lógico-jurídica tiene necesariamente un revestimiento lingüístico que adopta del lenguaje común de los individuos, en tanto el Derecho no tiene, a diferencia de otras ciencias, un lenguaje propio.

La lógica dicta que para la interpretación de alguna disposición normativa se debe generar un asunto de reconocer el sentido propio de las normas; es decir, se tiene que asumir que toda disposición tiene un sentido diverso para su aplicación y comprensión, por lo tanto; la norma que se asuma es de relevancia en su contenido como en su aplicación casuística.

En tal sentido, la aplicación de una disposición normativa de orden tributaria asume la idea de generar un asunto de misma exigencia de interpretación en el sentido de interpretación como de resultados en cada fase de su estudio, aplicación como también en un ámbito de discusión de criterio de autoridad en la solución fáctico normativo.

Tal como lo propone Paulo de Barros Carvalho, sustentándose en la terminología de Edmund Husserl, la interpretación presupone tres ángulos de análisis; *a)* el plano del *soporte físico* o el de la literalidad textual, *b)* el plano de los *significados* o el del contenido de los enunciados (vistos estos aisladamente) y *c)* el plano de las *significaciones* normativas. Sólo recién en el último de los planos es que la norma jurídica se revela al interprete, como expresión completa de significación lógico-jurídica, en tanto en esa etapa se agrupan los significados de los enunciados, los que son asignados a los aspectos de la hipótesis de incidencia y de la consecuencia normativa, según correspondan, lo que permite acceder al sentido completo de la norma tributaria.

De otra parte, no debe confundirse norma con dispositivo legal, soporte físico que sirve para introducir normas en el ordenamiento jurídico: se interpreta la norma no sólo la Ley, que es su vehículo introductor y su soporte físico.

A los procedimientos metodológicos o medios para encarar la labor interpretativa se les denomina métodos. La norma tributaria se interpreta utilizando los métodos interpretativos de toda norma jurídica, no teniendo métodos particulares. En ese sentido se pronuncia el primer párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. Siendo ello así, los métodos de interpretación de la norma tributaria son: *a)* el literal, *b)* el lógico, *c)* el sistemático y *d)* el histórico.

Por el método literal se persigue averiguar lo que el texto del dispositivo legal denota. Se trata de un método cuyo alcance se agota en el plano del soporte físico, sin ingresar a los planos de los significados de los enunciados ni en el de las significaciones normativas, razón por la cual, en muchos casos, es un método incapaz de construir un significado aceptable, por lo tanto, no es autosuficiente.

El *método lógico* busca desentrañar la razón de ser intrínseca de la norma (*ratio legis*) y que puede extraerse de su propio soporte físico. A diferencia del método literal que busca lo que el texto denota, este método busca lo que el texto connota. No obstante, ello, es igualmente un método no autosuficiente, pues también se detiene en el plano del soporte físico.

Partiendo de la premisa que el Derecho es un sistema, el *método sistemático* propende a una interpretación de la norma, buscando la coherencia de su significación en contraposición con otras normas contenidas en el mismo soporte

físico (método sistemático por ubicación de la norma) o en otros diversos (método sistemático por comparación con otras normas). Se trata de un método que recorre los tres planos de análisis antes mencionados, pero que tampoco es autosuficiente, pues no ingresa en consideraciones internas (lo que connota o denota la norma) sino por *el* contrario externas.

Finalmente, siendo el Derecho un proceso de adaptación social y objeto cultural por excelencia, el *método histórico* propone descifrar el contenido de significación de la norma, recurriendo a los antecedentes históricos que rodearon su expedición (exposiciones de motivo, precedentes legales, proyectos legislativos, etc.), buscando encontrar la intención del legislador al momento de su creación. Claro está, que al ser la historia un devenir de sucesos, el método histórico en su variante evolutiva, pretende una interpretación dinámica de la norma, adaptándola a las nuevas circunstancias existentes en el relacionamiento social, sin que ello implique comprender en las hipótesis normativas, circunstancias de hecho no previstas al momento de la expedición de la norma, pues ello implicaría recurrir a la analogía, figura proscrita en nuestro ordenamiento jurídico tributario, pues violenta el principio de reserva de ley. (Bravo Cucci, Jorge, 2013. P.185-189)

2.3. Aplicación de conceptos contables al interpretar normas tributarias

Existen varios términos en la Ley del Impuesto a la Renta que no tienen una definición específica dentro de la norma tributaria, algunos de éstos son:

Sobre el concepto de renta bruta, no hay detalle alguno en la norma tributaria respecto al ingreso gravable que constituye parte importante de la definición de renta bruta y en el caso de costo computable tampoco hay distingo entre el costo y el gasto , así por ejemplo en el caso de depreciaciones o mano de obra; su clasificación como costo o gasto no se encuentra comprendido en el artículo alguno de la Ley, y de manera indirecta se señala en el artículo 11 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta que supletoriamente se aplicarán las normas contables (Abanto, Bromley. 2016)

En cuanto a la renta neta, tampoco se advierte que el legislador hubiere desarrollado extensamente este componente, por el contrario, el legislador de una manera muy general y amplia, solo ha señalado que son deducibles para determinar la renta neta los gastos necesarios para obtener la renta gravada (sin precisar que entienda por gastos), en tanto no se encuentren expresamente prohibidos, agregando una lista enunciativa de tales gastos deducibles.

En este sentido, para poder entender cada uno de estos conceptos, deberá remitirse siempre por su especialidad a la contabilidad, pues se encuentran definidos desde el punto de vista financiero, tal como se ha previsto para el caso del costo computable.

León Huayanca, tomando en cuenta lo afirmado por el Dr. BRAVO CUCCI dice: las normas del impuesto a la renta se sostienen en diversos principios y postulados

(devengado, registro, empresa en marcha, correlación de ingresos y gastos, precio de adquisición, realización) e instituciones y conceptos contables (activo, pasivo, costo, depreciación, provisión, inventarios o contabilidad de costos) a las que debe recurrirse a los efectos de interpretar adecuadamente los alcances de la norma tributaria. De esta forma, solo se puede desentrañar el sentido y alcance de las disposiciones tributarias por medio de los principios contables. Para poder entender cada uno de estos conceptos, deberá remitirse siempre a la Contabilidad (Abanto Bromley, 2016)

Sobre el concepto de Devengado, intentaremos aproximarnos a un camino con base en las técnicas de la interpretación. Así, tenemos que el primer párrafo del inciso a) del artículo 57 de la LIR (en su versión hasta el 31 de diciembre del 2018) establece que los ingresos que se produzcan serán gravados con el impuesto a la renta bajo el criterio de lo devengado, con lo cual el legislador ha establecido una consecuencia jurídica que sobreviene a la realización de un supuesto previsto en la citada norma; no obstante, ha introducido un concepto expresado en la norma jurídica, pero que ni la Ley del Impuesto a la Renta, así como tampoco su reglamento, establecieron el significado.

Entonces, para interpretar y atribuir un significado al concepto de lo “devengado” en materia tributaria y en específico para efectos del impuesto a la renta, tenemos que el Código Tributario ha fijado parámetros; uno de ellos es la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, que establece “para lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente

se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho”. No obstante, si dicha regla no es suficiente, resulta válido acudir a las fuentes del derecho tributario establecido en la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, donde las otras normas de nuestro ordenamiento jurídico es fuente de derecho antes que la doctrina jurídica especializada en materia tributaria, que es de aplicación marginal.

En nuestro ordenamiento jurídico tenemos incorporadas normas que regulan la contabilidad, estas son las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), entre otras, las cuales son aprobadas por la International Accounting Standard Board (IASB), para luego ser incorporadas a nuestro ordenamiento interno por medio del Consejo Normativo de Contabilidad, lo cual está previsto en la Ley N° 28708, del Sistema Nacional de Contabilidad.

Así, podemos concluir que la utilización de normas contables al interpretar y definir el concepto del “devengado” por los tribunales se justifica en los parámetros de interpretación que prevén las Normas III y IX del Título Preliminar del Código Tributario peruano, debido a que se aplican las normas sectoriales que no desnaturalizan el sentido de la norma jurídica tributaria en cuanto a su consecuencia y, además, porque las normas distintas a la tributaria son de aplicación supletoria y fuente del derecho tributario antes que la doctrina especializada (Villanueva, Patricia. 2019).

2.4. Las fuentes del derecho tributario.

De manera específica, respecto a las fuentes del derecho tributario; tomaremos los conocimientos expuestos por Francisco Ruiz de Castilla en su obra: Derecho Tributario: Temas básicos.

El concepto de fuente del derecho tributario (Ruiz de Castilla, 2017), se trata de todos aquellos instrumentos que sirven para introducir normas tributarias en el sistema jurídico de un país.

En la norma III del Título Preliminar del Código Tributario, se encuentra las siguientes fuentes del derecho tributario: Legislación, jurisprudencia y doctrina.

Sobre la legislación Ruiz de Castilla afirma: Al respecto cabe puntualizar que la lista de fuentes que aparece en la citada norma III es solamente referencial, en la medida que no incluye de modo expreso a las normas comunitarias, por ejemplo.

Ahora bien, sobre la legislación comunitaria, el autor dice que se trata de un tema especial en la medida que debemos empezar indicando que la legislación comunitaria no se encuentra señalada de modo expreso dentro de la relación de fuentes del derecho tributario prevista en la Norma III del Título preliminar del Código Tributario.

Con motivo de la globalización económica, los Estados vienen realizando esfuerzos e integración para conformar bloques de nivel internacional. Dentro de esta dinámica, se crean órganos supranacionales que son equivalentes a los poderes legislativo, ejecutivo y judicial que existen en cada país, de tal manera que son capaces de generar normas jurídicas.

En el caso específico de la Comunidad Andina (CAN), se trata de un proyecto de integración que empezó en la década del setenta del siglo XX y que actualmente cuenta con la participación de Bolivia, Ecuador, Colombia y Perú. Uno de los órganos supranacionales de la CAN es la Comisión de la Comunidad Andina que, luego de seguir un procedimiento especial, emite un dispositivo legal que es conocido como “decisión”.

Algunas decisiones tienen que ver con tributos. La decisión 578 contiene normas para evitar la aplicación simultánea del impuesto a la renta en los supuestos de sujetos que son residentes en uno de los países andinos y resulta que obtiene beneficios económicos en el territorio de otro de los países andinos. La decisión 578 se encuentra vigente desde el 1 de enero del 2005. Además, hay que tener presente la decisión 599 que contiene un modelo del impuesto al consumo general (que en el Perú viene a ser el IGV), mientras que la decisión 600 incluye un modelo de impuesto a los consumos específicos (que en el Perú es el impuesto selectivo al consumo)

Estos modelos de impuestos al consumo debieron ser incorporados por los países miembros dentro de sus ordenamientos particulares. Para estos efectos, se establecieron ciertos plazos, pero los Estados miembros no han podido cumplir con la adecuación de sus normas internas en función de los preceptos comunitarios andinos.

Conviene aclarar que la decisión no es un tratado internacional. En efecto, ésta es generada por un órgano comunitario especial; en cambio, el tratado internacional viene a ser el resultado de las negociaciones directas entre los Estados.

Una particularidad de la decisión es que, según el artículo 2 del tratado de creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, es suficiente que este dispositivo comunitario se publique en el diario oficial de la CAN denominado *La Gaceta* para que, de modo automático, forme parte de los sistemas jurídicos de los países andinos. En el Perú, esta ha sido la posición de la Sunat expresada en la carta 111-2010-Sunat/2B000.

En cambio, en nuestro país, el resto de los dispositivos legales primero tienen que ser publicado en el diario oficial El Peruano o la zona (diario de la localidad cuando se trata de ordenanzas regionales y ordenanzas municipales) para que su vigencia quede habilitada, según lo tiene dispuesto la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario.

2.5. Validez y cumplimiento de la norma jurídica

En principio, la norma válida es solo aquella que sigue determinados cánones de forma y fondo. Los formales son los que prescribe la configuración de las fuentes del Derecho dentro de cada sistema jurídico particular (en nuestro caso el peruano). Desde el punto de vista de fondo, la norma es válida cuando no resulta incompatible con otras de rango superior.

En consecuencia, toda norma válida es por definición vigente; pero no necesariamente toda norma vigente es válida y, por tanto, puede ocurrir que no deba ser aplicada en obediencia al mandato de los artículos 51 y 138 de la Constitución. El Tribunal Constitucional en el Exp-0014-2003-AI-TC sobre acción de inconstitucionalidad interpuesta por don Alberto Borea Odría y más de 5,000 ciudadanos, ha dicho al respecto:

“Para que una norma jurídica se encuentre vigente, sólo es necesario que haya sido producida siguiendo los procedimientos mínimos y necesarios previstos en el ordenamiento jurídico, y que haya sido aprobada por el órgano competente. En tanto que su validez depende de su coherencia y conformidad con las normas que regulan el proceso [formal y material] de su producción jurídica”.

2.6. Las fuentes formales del Derecho

En su expresión más simplificada, según Marcial Rubio (2009), fuente formal de Derecho es aquel procedimiento a través del cual se producen, válidamente, normas jurídicas que adquieren el rasgo de obligatoriedad propio del Derecho y, por lo tanto, la característica de ser impuestas legítimamente a las personas mediante los instrumentos de coacción del Estado.

2.6.1. La legislación como fuente del derecho

Modernamente, la legislación ha sido reconocida como la fuente formal más importante del Derecho. Ello se debe a que el Estado, tal como lo conocemos ahora, ha desarrollado su hegemonía y ha perfilado claramente sus rasgos jurídicos. Gracias a la teoría de separación de poderes y al desarrollo del concepto

de «Estado de Derecho» los órganos del Estado, principalmente el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo, son los que tienen la atribución de crear legislación.

La palabra *legislación* tiene por lo menos dos significados dentro de nuestro Derecho. En un sentido puede definírsela como el conjunto de normas jurídicas de carácter general que han sido producidas por el Estado mediante la Constitución, leyes, decretos y resoluciones no judiciales. En otro sentido, el de fuente formal de Derecho, puede definírsela como el conjunto de procedimientos, formalidades escritas y principios jerárquicos mediante los cuales se crean normas jurídicas válidas de carácter general, cuyo contenido es expresión de voluntad de los poderes del Estado.

Como todas las fuentes, la legislación es un procedimiento de creación de normas jurídicas. Sin embargo, tiene particularidades propias que la distinguen de las otras fuentes formales y que es preciso explicar brevemente dentro de la definición dada.

En primer lugar, la legislación crea normas jurídicas mediante formalidades escritas, lo que la diferencia de la costumbre y, en muchos casos, de la expresión de voluntad (porque, por ejemplo, muchos contratos pueden ser verbales de acuerdo a Derecho).

En segundo lugar, la legislación adopta diversas formalidades y procedimientos, no todos los cuales tienen el mismo valor. Los procedimientos legislativos producen normas de diverso plano y nivel, las cuales se hallan jerarquizadas

mediante un conjunto de principios: la Constitución, por ejemplo, prima sobre cualquier otra norma; la ley prima sobre los decretos, y así sucesivamente. No ocurre necesariamente igual con las otras fuentes del Derecho, por su propia naturaleza.

En tercer lugar, es rasgo característico de la legislación el producir normas jurídicas de carácter general, a diferencia de otras fuentes, como por ejemplo la jurisprudencia y la expresión de voluntad, que suelen producir normas jurídicas restringidas a uno o pocos sujetos.

Finalmente, el contenido de la legislación es producido por expresión de voluntad de los órganos de gobierno del Estado en sus distintos planos (o por la expresión del poder constituyente del pueblo en las diversas formas en que este aparece), lo que la diferencia de la costumbre, la doctrina y la expresión de voluntad (RUBIO, Marcial. 2009).

III. METODOLOGÍA

3.1. Operacionalización de variables

Variable	Definición Conceptual	Definición Operacional	Dimensiones	Instrumentos de Medición - Escala
	Es aquella interpretación que se emplea como	Es la metodología para fundamentar		

<p>Variable independiente</p> <p>LA HERMENÉUTICA FISCAL COMO HECHO CONSTITUTIVO</p>	<p>explicación o metodología de las normas fiscales – tributarias, como hecho constitutivo para fundamentar la fuente de derecho.</p>	<p>y permitir la comprensión como un hecho constitutivo.</p>	<p>Teórico</p> <p>Teoría de la hermenéutica jurídica</p> <p>Jurisprudencia</p> <p>Constitucional - Administrativa</p>	<p>Análisis documentario y recopilación estricta de la Jurisprudencia</p> <p>- NOMINAL -</p>
<p>Variable dependiente</p> <p>LAS NORMAS CONTABLES A NIVEL DE FUENTE DEL DERECHO</p>	<p>Son aquellas disposiciones normativas contables que comprende el ordenamiento jurídico peruano con la intención de ser comprendidas en el marco y fundamentación de las fuentes del derecho en su sentido formal.</p>	<p>Son aquellas disposiciones las cuales permite una mayor predictibilidad y fundamentación a las decisiones que procuran las soluciones tributarias en el sistema peruano</p>		<p>Derecho comparado</p> <p>- INTERVALO -</p> <p>Encuestas</p> <p>- INTERVALO</p>

3.2. Población

- Documentos doctrinarios y jurisprudencial sobre las fuentes del derecho
- Documento doctrinario sobre la relación cualitativa de la Contabilidad y la Tributación.
- Percepción de abogados tributaritas

3.3. Muestra

Para elegir el tamaño de la muestra se utilizó el muestreo no probabilístico por conveniencia, donde los elementos han sido seleccionados, dada la accesibilidad y proximidad para el investigador razón por la cual la muestra serán:

- 07 documentos doctrinarios y jurisprudencial sobre las fuentes del derecho
- 04 casos de jurisprudencia constitucional y/o administrativa relevantes sobre las normas tributarias en el Perú en su expresión de interpretación.
- 60 abogados tributaristas del Colegio de Abogados de La Libertad.

3.4. Técnicas e instrumentos de recolección

TÉCNICA	INSTRUMENTOS
Ficha	Ficha técnica de acopio
Cuestionario	Guía de cuestionario
Observación documental	Guía de análisis documental

3.5. Técnicas de recolección de datos:

Para poder recoger los datos provenientes de la observación de las variables de estudio, durante su aplicación se considerarán las siguientes técnicas:

- **Ficha de estudio:** Extraer información y sistematizar conforme a las variables de estudio, según los objetivos planteados en el esquema metodológico.
- **Cuestionario:** La percepción resultante nos permitirá recopilar información cualitativa o cuantitativa mediante preguntas mixtas de acuerdo a la muestra planteada.
- **Observación documental:** A través de esta técnica podremos observar, conocer y analizar doctrina, sentencias nacionales y extranjeras que se pronuncian de qué manera las normas contables y su integración como parte del ordenamiento jurídico influyen en la interpretación de las normas tributarias que hagan alusión a categorías contables por parte de los especialistas y operadores del derecho tributario, no solo en el Perú sino en el extranjero lo que permitirá demostrar que al interpretar controversias tributarias con alusión a categorías contables los operadores, deben adecuarse a las nuevas corrientes que afirman que el derecho es mucho más amplio, que va más allá de lo escrito en una ley, que el derecho tiene bases dogmáticas y filosóficas para considerar que abarca a muchas más áreas del conocimiento y que con el fin de lograr la justicia que es el verdadero objetivo del derecho se debe mirar más allá así no esté escrito, así mismo

que determinando las bases doctrinarias y filosóficas existen los fundamentos para que las normas contables se integren al ordenamiento jurídico, las mismas bases servirán para poder integrar al ordenamiento jurídico a normas de otras áreas del conocimiento, las que servirán también de apoyo para el Derecho al momento de buscar la verdad.

3.6. Instrumentos de recolección de datos:

Para poder recoger los datos provenientes de la observación de las variables de estudio, durante su aplicación se considerarán los siguientes instrumentos:

- **Fichas bibliográfica y linkográfica:** Analizar de manera organizada los datos obtenidos, asimismo determinar si fueron de utilidad en la etapa de análisis documental, mediante las revistas jurídicas de derecho tributario, los libros, instrumentos que el autor usó y asistió, respectivamente, fue posible conocer las recientes opiniones de importantes juristas especialistas en las materias sobre las que versan las variables del presente proyecto de investigación.

- **Ficha técnica de recojo de jurisprudencia constitucional - administrativa:** Mediante este instrumento se analizó los criterios emitidos por la Corte Suprema de Justicia, para establecer los alcances del uso de las normas contables al interpretar normas tributarias.

- **Ficha cuadro comparativo:** Mediante este instrumento, se analizó la información sobre los Criterios de valorización de la aplicación de las normas contables al interpretar normas tributarias, en el derecho comparado, para así establecer semejanzas, diferencias con su aplicación en el derecho peruano
- **Formulario de la encuesta:** Mediante este instrumento se analizará la información recolectada en las encuestas efectuadas a los abogados (as) especializados en derecho tributario, abogados especialistas en derecho tributario, con el objetivo de recoger sus opiniones y criterios en base a su experiencia y especialidad sobre el tema desarrollado en el presente proyecto de investigación, a los que se les contacto personalmente, vía correo electrónico y redes sociales.

3.7. Procedimientos

Se desarrolló las variables conforme a la obtención de información; revisión bibliográfica y linkográfica. Y otros medios que permita el cotejo necesario de contraste sobre la hipótesis.

3.8. Diseño de contrastación

Se trata de un diseño transversal descriptivo, ya que buscó establecer la recolección de datos con el propósito de describir las variables y analizar su comportamiento en un mismo tiempo tal como se presentan en forma natural. Atendiendo en su contenido y análisis desde lo cualitativo.

La representación del diseño de investigación es el siguiente:



Donde:

O: Observación de la variable

- La hermenéutica fiscal
- Las normas contables como fuente del Derecho

M: Muestra (Doctrina, resoluciones del TF, sentencias de la Corte Suprema, percepción de especialistas).

3.9. Procesamiento y análisis de datos

a. **Métodos de investigación**

1.5.3. Deductivo

1.5.4. Inductivo

1.5.5. Analítico

1.5.6. Síntesis

b. Métodos de jurídicos

Exegético

Los métodos que utilizaremos para nuestro análisis de datos son los siguientes:

- Elaboración de la matriz de la base de datos para digitar la información recabada de los instrumentos.
- Con el análisis de barras determinaremos las opiniones de los encuestados y podremos determinar los datos estadísticos que nos ayudaran en el análisis de los resultados de nuestra investigación.

3.10. Consideraciones éticas

El presente trabajo de investigación respeta los derechos de propiedad intelectual en la cita y reproducción de citas y/o investigaciones en modo de antecedentes o teorías que respaldarán el trabajo propuesto.

IV. RESULTADOS

Los resultados serán presentados conforme a los objetivos específicos planteados en la parte introductoria del presente trabajo, en el siguiente modo:

- **PRIMER OBJETIVO: Diagnosticar las fuentes del derecho en la doctrina contemporánea**

La interpretación de una norma tributaria, partimos de una constatación necesaria: las normas tributarias son en estricto normas jurídicas. Las normas jurídicas son juicios hipotéticos condicionales, en virtud de los cuales se enlaza determinada consecuencia a la realización condicional de un evento. También dice que tal estructura lógico-jurídica tiene necesariamente un revestimiento lingüístico que adopta del lenguaje común de los individuos, en tanto el Derecho no tiene, a diferencia de otras ciencias, un lenguaje propio.

Entonces, para interpretar y atribuir un significado al concepto de lo “devengado” en materia tributaria y en específico para efectos del impuesto a la renta, tenemos que el Código Tributario ha fijado parámetros; uno de ellos es la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, que establece “para lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho”. No obstante, si dicha regla no es

suficiente, resulta válido acudir a las fuentes del derecho tributario establecido en la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, donde las otras normas de nuestro ordenamiento jurídico es fuente de derecho antes que la doctrina jurídica especializada en materia tributaria, que es de aplicación marginal.

En nuestro ordenamiento jurídico tenemos incorporadas normas que regulan la contabilidad, estas son las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), entre otras, las cuales son aprobadas por la International Accounting Standard Board (IASB), para luego ser incorporadas a nuestro ordenamiento interno por medio del Consejo Normativo de Contabilidad, lo cual está previsto en la Ley N° 28708, del Sistema Nacional de Contabilidad.

- **SEGUNDO OBJETIVO: Analizar sobre la relación cualitativa de la contabilidad y el derecho tributario.**

Influencia de las normas contables en los informes de la SUNAT. - Existen algunos informes de la SUNAT que en su fundamentación toman como base normas contables, por ejemplo:

- El Informe N° 035-2007-SUNAT/2B0000.

Consulta: En relación con el segundo párrafo del artículo 106° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta ¿El término "activo fijo" comprende a los activos fijos tangibles e intangibles?

Informe: Ni la LIR ni su reglamento han definido qué debe entenderse por activos fijos y activos intangibles. En ese sentido, resultan de aplicación las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados vigentes en los Estados Unidos de América (PCGA) así como la doctrina contable.

Así, el párrafo 6 (Definiciones) de la NIC 16 señala que las propiedades, planta y equipo son los activos tangibles que:

- a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
- b) se espera usar durante más de un periodo.

Por su parte, el párrafo 8 (Definiciones) de la NIC 38-Activos Intangibles, define al activo intangible como un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. Por lo que en el marco del segundo párrafo del artículo 106 de la LIR, se concluye que el concepto de "activo fijo" no comprende a los activos intangibles.

Respecto a la influencia de las normas contables en las resoluciones del tribunal fiscal, podemos observar la resolución del Tribunal Fiscal N° 0466-

3-1997 que invoca a la “doctrina especializada” para señalar las características del concepto de devengado entre las cuales señala:

- (i) Que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del crédito;
- (ii) Que el derecho del ingreso o compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente; y
- (iii) No requiere actual exigibilidad o determinación o fijación en término preciso para el pago. Debe puntualizarse que el Tribunal Fiscal al resolver varios casos acoge las premisas señaladas por los autores REIG y GARCÍA BELSUNCE, conforme se puede advertir de sus Resoluciones N°s. 1652-5-2004, 9518-2-2004, 466-3-97 y 8534-5-2001.
 - Resolución N° 08534-5-2001, tenemos que el Tribunal Fiscal, al definir el concepto de “devengado”, utiliza la NIC 1 para conceptualizar qué se entiende por dicho criterio, señalando que los ingresos y los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan.
 - Resolución N° 8013- 1-2016, el Tribunal Fiscal señaló que, siguiendo sus anteriores resoluciones, como las 13136-8-2010 y 05276-5-2006, resultaba apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado, recurriendo en ese caso a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 1, 8 y 18 vigente al ejercicio gravable en cuestión. Es decir,

según la norma contable, los ingresos deben ser reconocidos cuando el hecho generador sustancial se produce, independientemente de haberse percibido el ingreso.

- Respecto al tema de los contratos de arrendamiento financiero con entidades no financieras, el Tribunal Fiscal a través de las Resoluciones N° 06604-5-2002, 07045-4-2007, 10577-8-2010 y 015502-10-2011, entre otras ha reconocido que para efecto de la determinación del impuesto a la renta, los hechos y transacciones debe contabilizarse, en principio de acuerdo con lo previsto en las normas contables, para luego realizar conciliaciones respectivas con las normas tributarias que rigen determinadas operaciones de lo cual se puede concluir que la determinación del Impuesto a la Renta se inicia en los resultados contables.
- Asimismo, se advierte que el Tribunal fiscal en las Resoluciones N°s 010577-8-2010 y 015502-10-2011, se encuentra ajustado a ley, al considerar que los hechos y transacciones deben contabilizarse de acuerdo con lo previsto en las normas contables.
- RTF N° 9436-8-2015 del 23 de setiembre del 2015 que establece los documentos contables como medios de prueba e informe técnico para sustentar el desuso u obsolescencia de activos fijos.

- RTF N° 10577-8-2010 del 14 de setiembre del 2010, criterio del tribunal fiscal sobre contabilización de las operaciones interpretando el artículo 33 del reglamento: “(...). se concluye que para efecto de la determinación del ir los hechos y transacciones deben contabilizarse, en principio de acuerdo con lo previsto por las normas contables para luego realizar las conciliaciones respectivas con las normas tributarias que rigen determinadas operaciones “.

- **TERCER OBJETIVO: Analizar la naturaleza de las normas contables en la jurisprudencia de la Corte Suprema del Perú.**

- La Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema en la Casación N° 12304–2014, de fecha 17 de marzo del 2017.

La decisión de la suprema ha señalado que, dado que es el propio Tribunal Fiscal el que en su práctica “jurisprudencial”, para reparos ocurridos desde el ejercicio gravable del año de 1996, ya viene aplicando las normas contables, por lo que considera que no existe infracción normativa de la Norma IX del CT al aplicar la segunda instancia las normas de derecho contable como las incluidas en la NIC N° 18 para resolver el caso. Desde esta perspectiva, el argumento de infracción normativa de la Norma IX del Título Preliminar por el solo hecho de aplicar las NIC debe desestimarse por infundado, ya que sí es aplicable al caso, de modo supletorio, las

normas contables, mientras que estas no se opongan o desnaturalicen el inciso a) del artículo 57° de la LIR.

- La Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema en la Casación N° 12624-2014, de fecha 5 de junio del 2017.

Establece que no se advierte que la segunda instancia hubiera derivado la caracterización de las Normas Internacionales de Contabilidad para la calificación de los contratos reparados como si se tratasen de contratos leasing, puesto que es el propio Decreto Legislativo 299 el que establece los requisitos que deben cumplir los contratos para ser considerados arrendamientos financieros, y con ello poder acogerse debidamente a los beneficios tributarios que establece; así tampoco, se observa que las instancias judiciales utilizaran las Normas Internacionales de Contabilidad como fuentes del derecho tributario para crear, modificar o extinguir normas válidas de carácter general que hubieran sido de aplicación al presente caso. En consecuencia, declaró infundado el recurso de casación presentado por el contribuyente.

- Expediente N° 7779-2015, de fecha 25 de enero de 2018, emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera

Señala principalmente, que teniendo en cuenta que las NIC y las NIIF son aprobadas por un ente privado, no constituyen normas jurídicas y, por ende, tampoco, son vinculantes en materia tributaria. De igual manera, considera que en la RTF materia de análisis, el Tribunal Fiscal solo basó su decisión en las NIC 16 y 23, así como en el Plan Contable General Revisado (cuenta 67), a efectos de dar contenido al término “intereses” consignado en el segundo párrafo del artículo 41 de la LIR, hecho que vulnera lo dispuesto en las normas III y VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Conforme a lo expuesto, la Sala Superior ratifica que las normas contables no son fuente de derecho tributario y, por ende, carecen de fuerza vinculante. En ese sentido, la recomendación es que no apliquen las normas contables a supuestos que ya están regulados o definidos en la legislación tributaria, y en caso de que se opte por su aplicación, no lo deben realizar en un contexto de fuente del derecho tributario, sino como un instrumento, junto con otros, para la correcta interpretación de las normas tributarias, sin que se afecte al principio de reserva de ley.

- **CUARTO OBJETIVO: Percepción de abogados tributaristas**

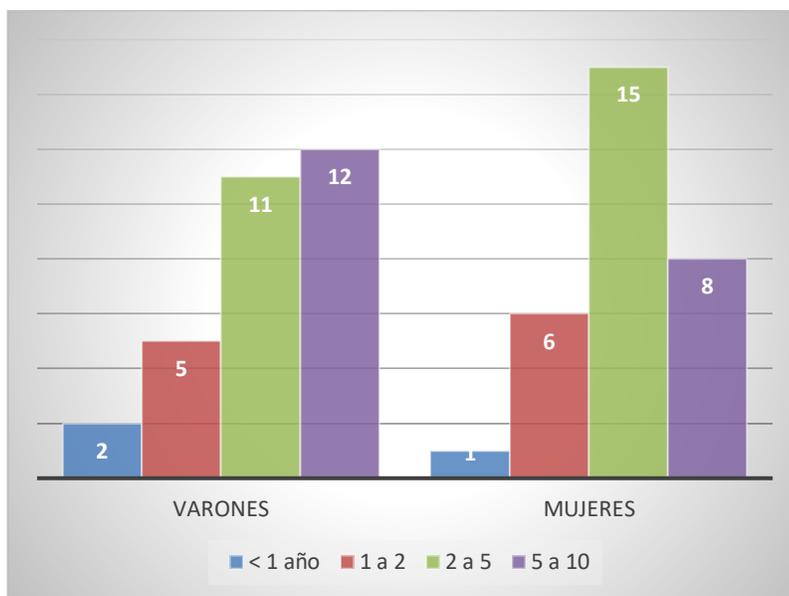
Preguntas de identificación

**Tabla 1: años de experiencia en litigio de procesos tributarios
– contables**

Criterio	Menos de un año	De 1 a 2	De 2 a 5	De 5 a 10
Varones	02	05	11	12
Mujeres	01	06	15	08

Interpretación: En la presente gráfica vemos que el 33.4% tiene amplia experiencia en el litigio de asuntos Tributario - Contable, esto es de 5 a 10 años, el 43.3% tiene experiencia de 2 a 5 años y finalmente el 23.3% tiene experiencia de menos de dos años.

Ilustración 1: Años de experiencia en litigio de procesos tributarios contables



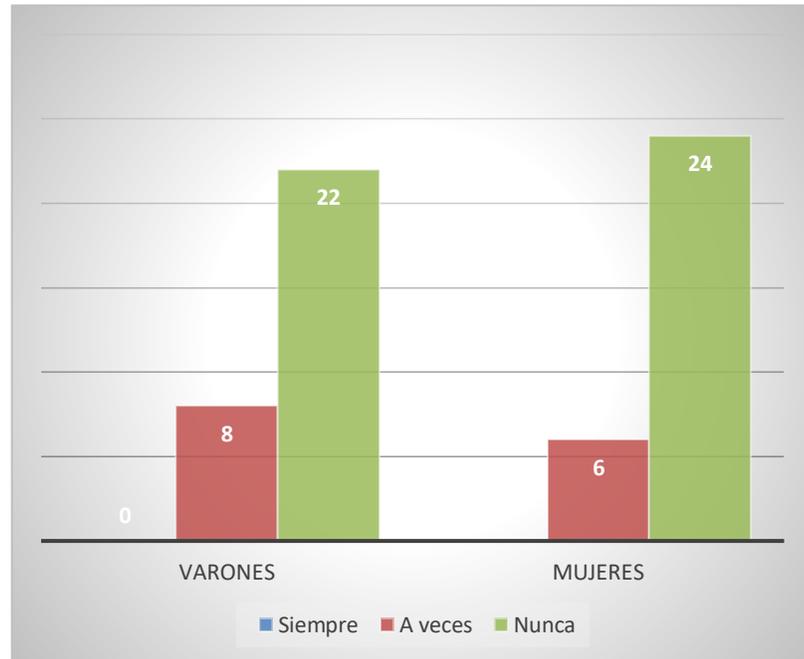
Fuente: Tabla 1

TABLA 2: USO DE LAS NORMAS CONTABLES COMO FUENTE DE DERECHO

CRITERIO	SIEMPRE	ALGUNAS VECES	NUNCA
VARONES	00	08	22
MUJERES	00	06	24

Interpretación: En la tabla se denota que el 77% de los encuestados señala que nunca los jueces consideran a las normas contables como fuente de derecho para resolver los casos. Además, el 23% señala que algunas veces si se ha aplicado tal consideración de las normas contables como fuente de derecho.

Ilustración 2: Uso de las normas contables como fuente de derecho.



Fuente: Tabla 2

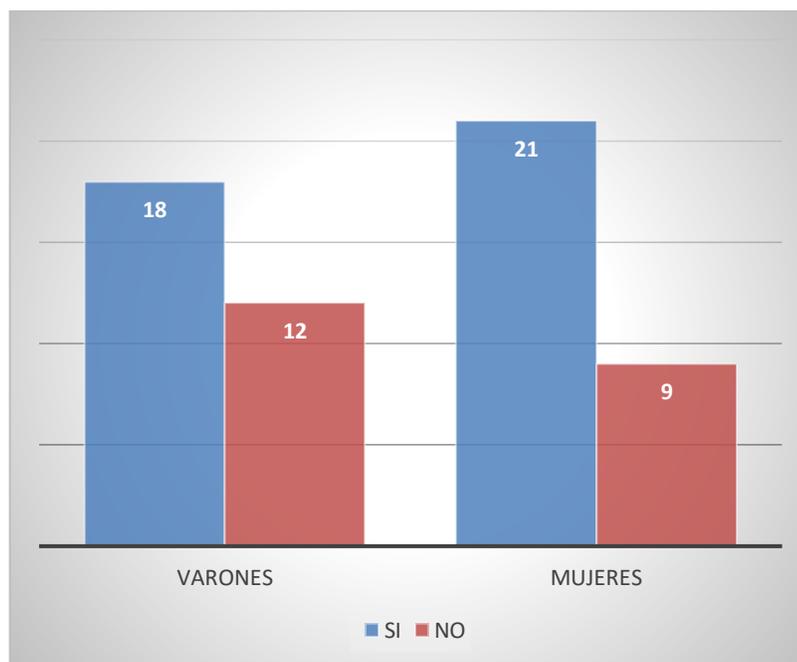
PREGUNTAS DE VALORACIÓN

TABLA 3: CONOCIMIENTO SOBRE LAS FUENTES DE DERECHO.

CRITERIO	SI	NO
VARONES	18	12
MUJERES	21	9

Interpretación: En la tabla se denota que el 65% de los encuestados conoce el concepto de fuentes de derecho y sólo un 35% señala que no conoce muy bien cuales son aquellas fuentes materiales concretas en el sistema peruano.

Ilustración 3: Conocimiento sobre las fuentes derecho.



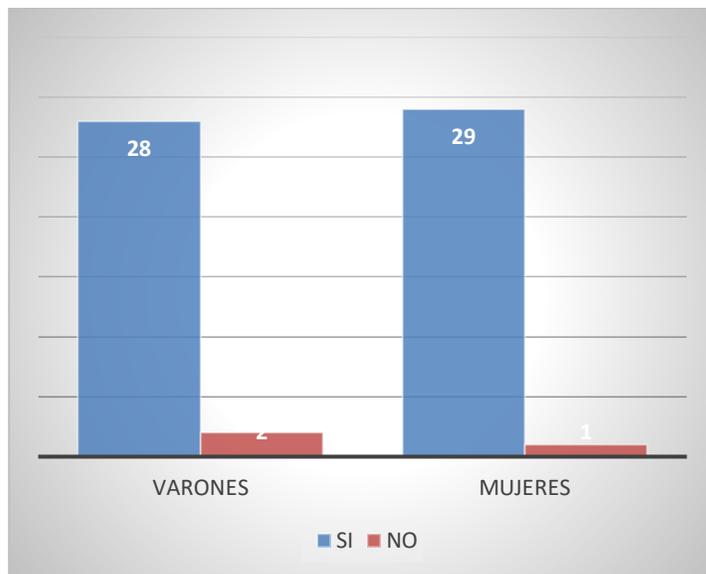
Fuente: Tabla 3

TABLA 4: IMPORTANCIA DEL USO DE LAS NORMAS CONTABLES COMO FUENTE DE DERECHO.

CRITERIO	SI	NO
VARONES	28	2
MUJERES	29	1

Interpretación: En la tabla se denota que un abrumador 95% de los encuestados considera importante el reconocimiento de las normas contables como fuentes de derecho para solución de los casos, y apenas un 5% señala que no es importante.

Ilustración 4: Importancia del uso de las normas contables como fuente de Derecho



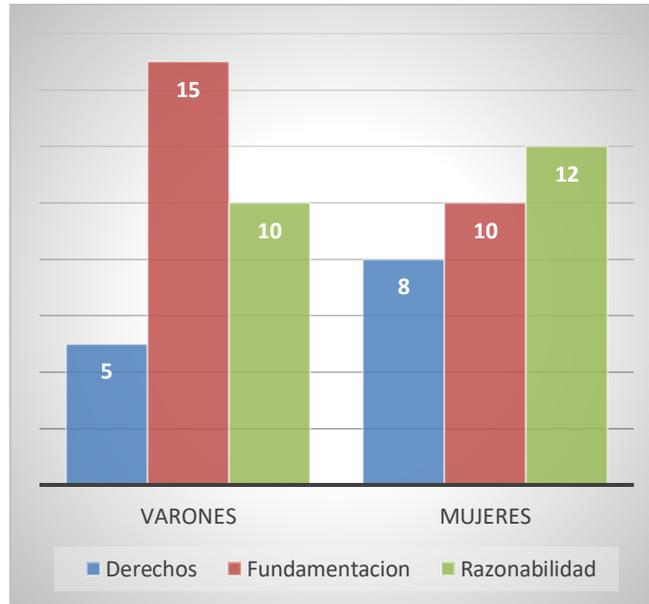
Fuente: Tabla 4

TABLA 5: ASPECTOS DE IMPORTANCIA EN EL USO DE LAS NORMAS CONTABLES COMO FUENTE DE DERECHO

Criterio	respeto de los derechos de los justiciables	mejor análisis del caso y fundamentación	Solución técnica y razonable en la solución de casos
Varones	05	15	10
Mujeres	08	10	12

Interpretación: En la tabla se denota que el 37% de los encuestados atribuye la importancia del uso de las normas contables como fuente de derecho en los procesos judiciales para propiciar la solución de los casos manera razonable; el 42% lo hace por un mejor análisis y fundamentación del caso y el 21% para proteger los derechos de los justiciables.

Ilustración 5: Aspectos de importancia en el uso de las normas contables como fuentes de derecho.



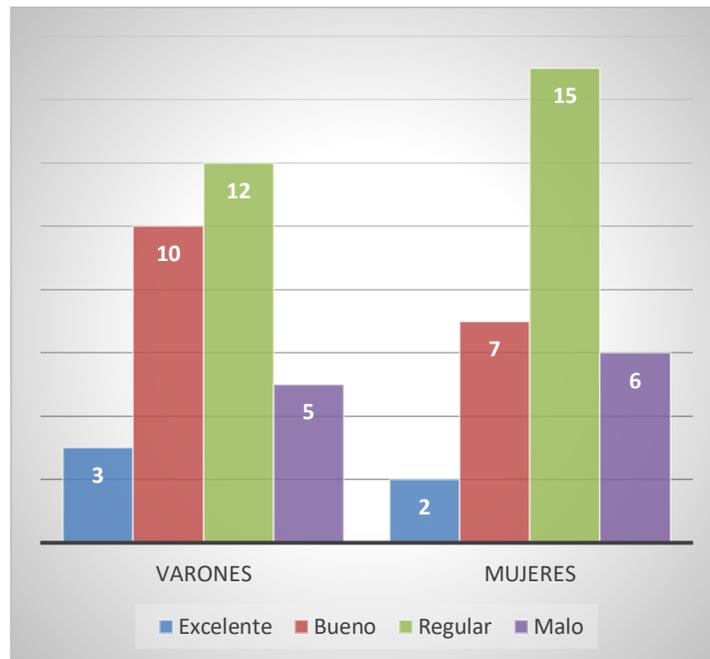
Fuente: Tabla 5

TABLA 6: NIVEL DE ANÁLISIS EN LAS RTF Y/O SENTENCIAS

Criterio	Excelente	BUENO	REGULAR	MALO
Varones	03	10	12	05
Mujeres	02	07	15	06

Interpretación: En la tabla se denota que el 18% de los encuestados considera que el nivel de la hermenéutica fiscal en el análisis de las sentencias es malo; un 45% señala que es regular, un 28% establece que es bueno y finalmente un 8% estima que es excelente.

Ilustración 6: Nivel de análisis en las sentencias.



Fuente: Tabla 6

V. CONCLUSIONES

Para interpretar una norma jurídica, el intérprete no debe quedar confinado al reducido mundo del ordenamiento jurídico, sino que debe analizar todo el conocimiento humano disponible y necesario para interpretar la norma, esto origina observar al derecho como uno solo, como un todo, como una unidad dentro de la sociedad y que de ser así las decisiones adoptadas se ajustarán a la realidad económicas de las empresas, ocasionado que éstas tributen de acuerdo a una utilidad real y no tributaria como lo es ahora.

La hermenéutica fiscal permite que las normas contables pueden considerarse como normas jurídicas y si tienen los argumentos doctrinarios para considerarse fuentes del derecho, esto responde al concepto constitucional del tributo, base de estudio del derecho tributario, el reconocimiento legal tanto internacional como nacional de las normas contables, la postura de la doctrina y la legislación tanto internacional como nacional que consideran como fuentes del derecho.

Las normas contables si forman parte del ordenamiento jurídico, las mismas bases servirán para poder integrar al ordenamiento jurídico a normas de otras áreas del conocimiento que para su incorporación sigan por cierto con la formalidad establecida, de este modo servirán también de apoyo para el Derecho al momento de buscar la verdad.

La legislación asume un valor importante en la vida de ciudadano; no obstante, se debe reconocer que la idea de cumplimiento obedece al carácter especial normativo. Es decir, entender que su cumplimiento como exigencia

también obedece a su procedimiento y estatus, como es una Constitución, ley general, leyes especiales, etc.

VI. RECOMENDACIONES

La mayoría de operadores del derecho, así como abogados litigantes consideran que el derecho solo se debe aplicar e interpretar según lo que está establecido en la ley de manera positiva, por lo que en el presente trabajo queda claro la idea que el derecho es mucho más amplio, que va más allá de lo escrito en una ley, que el derecho tiene bases dogmáticas y filosóficas para considerar que abarca a muchas más áreas del conocimiento y que con el fin de lograr la justicia que es el verdadero objetivo del derecho, se debe mirar más allá así no esté escrito. En ese sentido el reconocimiento de las normas contables como fuente de derecho para la solución de los casos, permite tener un Derecho cada vez más fortalecido y sobre todo razonable en una sociedad asimétrica como la nuestra.

Sobre la hermenéutica, las fuentes del derecho y el reconocimiento de la normatividad como conceptos contables, cabe recomendar que para la determinación del ir los hechos y transacciones deben contabilizarse en principio de acuerdo con lo previsto por las normas contables para luego realizar las conciliaciones respectivas con las normas tributarias que rigen determinadas operaciones.

VII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Abanto Bromley, M. “Aplicación y análisis de las NIC-NIIF y el Impuesto a la Renta”. Lima, Gaceta Jurídica, 2016.

Bravo Cucci, J. “Derecho Tributario Reflexiones”, Lima , Jurista Editores, 2013.

Beuchot, M., (1999), *Perfiles esenciales de la hermenéutica*, segunda edición, UNAM – Instituto de Investigaciones Filológicas, México. Recuperado de: https://books.google.com.mx/books?hl=es&lr=&id=Byvg35U1_fQC&oi=fnd&pg=PA5&dq=hermenutica+es+el+arte+de+interpetar&ots=8nilvgpdI5&sig=FGvZq4wF6hjAbD3qsH93QP-vluw#v=onepage&q=hermenutica%20es%20el%20arte%20de%20interpetar&f=false

Cárgamo, H., (2005), “Hermenéutica y Análisis Cualitativo”, Cinta de Moebio, núm. 23, septiembre, Chile. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=10102306>

Echeverría, R. (1997), *El Búho de Minerva*, Santiago, Dolmen.

Garibay, A., (2004), “Hermes”, *Mitología Griega, Dioses y Héroes*, vigesimoprimer edición, colección sepan cuantos, núm. 31, Porrúa, México, pp. 22-25.

Gutiérrez, R., (2013), “Friedrich Schlegel: sobre una edición de sus escritos”, *Eidos: Revistas de Filosofía de la Universidad*, núm. 19, julio-diciembre, Universidad del Norte,

Barranquilla, Colombia, pp. 170-178. Recuperado de:
<http://www.redalyc.org/pdf/854/85428693008.pdf>

Heidegger, M. (2005). *Ser y Tiempo*, Fondo de Cultura Económica, México.

Isler, C. (2010). ¿Es el derecho un sistema de mandatos? La crítica de Harta a la teoría imperativista del derecho. *Revista de Derecho*, Universidad Católica del Norte, Chile.
Recuperado de: https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-97532010000100007

Linares, S., (1996), “Interpretación Constitucional”, Enciclopedia Jurídica Omeba, t. XVI, Insa-Iusn, editorial Driskill, Buenos Aires, pp. 481-494.

Nava, M., (2010), “La interpretación de las disposiciones fiscales o tributarias a través de sus métodos”, *Revista de la Facultad de Derecho de México*, México, vol. 60, núm. 254.
Recuperado de: <http://www.revistas.unam.mx/index.php/rfdm/article/view/30211>.

Ochoa, H., (2009), “El carácter dialógico de la hermenéutica de Schleiermacher. Su fundamento y sentido”, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Chile.
Recuperado de: <http://www.scielo.org.co/pdf/ef/n39/n39a05.pdf>

Patricia Lazarte, Villanueva. *Revista Jurídica* n° 722 Diario El Peruano 05 febrero del 2019

Picontó, T., 1992, “Teoría General de la Interpretación y Hermenéutica Jurídica: Betti y Gadamer, Anuario de Filosofía del Derecho IX, Recuperado de:
<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/142224.pdf>

Reale, G., y Antiseri, D., (2016), “Del romanticismo hasta hoy”, *Historia del pensamiento filosófico y científico*, t. III, Herder, España.

Ruiz de Castilla, F. “Derecho tributario: Temas básicos”, primera edición, Lima, fondo editorial de la PUCP, 2017.

Rubio, Marcial. El sistema Jurídico Introducción al derecho”, décima edición aumentada, Lima, fondo editorial de la PUCP, 2009

Schlegel, F., (2005), “Athenaeum, Frgi.297”, Portales, Gonzalo & Onetto, Breno, 2005.

Zambrano, P., (2009), “La Inevitable creatividad en la interpretación jurídica. Una aproximación iusfilosófica a la tesis de discrecionalidad”, Serie Estudios Jurídicos, núm.142, IIJ-UNAM, México.

Zertuche, H., (1990), *La jurisprudencia en el sistema jurídico mexicano*, Porrúa, México.

VIII. ANEXOS

ENCUESTA

Género : Masculino Femenino

Edad : 18-25 26-40 41-60 60 - +

Grado de Instrucción: Primaria Secundaria Superior

Instrucciones: Esta encuesta está diseñada para determinar si conoce y/o considera necesario la consideración de las normas contables como fuente de derecho.

A. PREGUNTAS DE IDENTIFICACIÓN

1. **¿Cuántos años de experiencia ha dedicado al litigio en procesos tributarios contables?**
 - a) Menos de un año
 - b) De uno a dos años
 - c) De dos a cinco años
 - d) De cinco años a diez años

2. **En su experiencia laboral ¿los jueces hacen uso de las normas contables como fuente de derecho?**
 - a) Si, Siempre b) Sí algunas veces c) Nunca

B. PREGUNTAS DE VALORACIÓN

3. ¿CONOCE SOBRE LAS FUENTES DE DERECHO?

SI

NO

4. ¿CONSIDERA QUE ES IMPORTANTE EL USO DE LAS NORMAS CONTABLES COMO FUENTE DE DERECHO?

SI

NO

5. SI SU RESPUESTA ANTERIOR FUE SI ¿EN QUE ASPECTOS SE SUSTENTA SU IMPORTANCIA?

- a) En el respeto de los derechos de los justiciables.
- b) En un mejor análisis del caso y fundamentación doctrinaria
- c) En propiciar el diálogo jurisprudencial entre la Corte Interamericana y las Cortes Nacionales

6. ¿Qué percepción le merece el nivel de análisis en las sentencias, en torno al respeto a la aplicación de las normas contables?

- a) Excelente
- b) Buena
- c) Regular
- d) Mala

INVESTIGADOR

ASESOR(A)

MATRIZ DE CONSISTENCIA:

FORMULACIÓN DEL PROBLEMA	HIPÓTESIS	OBJETIVOS	VARIABLES	MARCO TEÓRICO (ESQUEMA)	DIMENSIONES	MÉTODOS
<p>Problema general ¿De qué manera la hermenéutica fiscal contribuye a que las normas contables sean comprendidas como fuente del derecho peruano?</p>	<p>Hipótesis general La hermenéutica fiscal contribuye como hecho constitutivo para que las normas contables sean comprendidas como fuente del derecho peruano.</p>	<p>Objetivo general Determinar si la hermenéutica fiscal contribuye a que las normas contables sean comprendidas como fuente del derecho peruano.</p>	<p>V1. Independiente La hermenéutica fiscal contribuye como hecho constitutivo</p>	<p>Contextualización teórica y sistemática de la hermenéutica fiscal</p>	<p>- La Hermenéutica fiscal - Hechos fiscal</p>	<p>Diseño Descriptiva-explicativa</p> <p>Población Especialistas en Tributario</p> <p>Muestra Especialistas</p> <p>Técnicas Observación Ficha Técnica</p> <p>Instrumentos Observación Análisis de Documentos Análisis de Datos Encuesta</p>
		<p>Objetivos Específicos Diagnosticar las fuentes del derecho en la doctrina contemporánea</p>				<p>Métodos de Análisis de Investigación Inductivo-Deductivo Analítico Descriptivo Estadístico</p>

		<p>Analizar sobre la relación cualitativa de la contabilidad y el derecho tributario.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Analizar la naturaleza de las normas contables en la jurisprudencia de la Corte Suprema del Perú. - Percepción de abogados constitucionalistas – tributaristas. 	<p>V2. Dependiente</p> <p>Las normas contables sean comprendidas como fuente del derecho peruano</p>	<p>Concepción, desarrollo y contraste de las fuentes de derecho atendiendo a las normas contables</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Las fuentes del derecho - La teoría de las normas contables - Proyección interpretativa de las normas contables 	<p>Diseño Descriptiva-explicativa</p> <p>Población Especialistas en contrataciones y gestión pública</p> <p>Muestra Especialistas</p> <p>Técnicas Observación Ficha Técnica Encuesta</p> <p>Instrumentos Observación</p>
--	--	--	---	---	---	---

						Análisis de Documentos Análisis de Datos Guía de preguntas Métodos de Análisis de Investigación Inductivo- Deductivo Analítico Descriptivo Estadístico
--	--	--	--	--	--	---

OPERALIZACIÓN DE VARIABLES

Variable	Definición Conceptual	Definición Operacional	Dimensiones	Instrumentos de Medición - Escala
Variable independiente LA HERMENÉUTICA FISCAL CONTRIBUYE COMO HECHO CONSTITUTIVO	“Este criterio se basa en que el legislador es el creador de la norma jurídica que establece la obligación fiscal, entonces, el Estado debe sufrir las consecuencias por expedir una norma oscura o	Es aquella metodología analítica para interpretar y comprender de manera integral el derecho en la forma y solución de un determinado problema	Teórico - La Hermenéutica fiscal - Hechos fiscal Encuestas	Análisis documentario - Nominal –

	deficiente, ya que las contribuciones son cargas para los particulares y, en caso de oscuridad de ésta, se debe estar por el no pago del tributo. (Nava, 2010, p.8)		Percepción especializada	- Intervalo -
Variable dependiente LAS NORMAS CONTABLES SEAN COMPRENDIDAS COMO FUENTE DEL DERECHO PERUANO	“El concepto de fuente de derecho tributario se trata de todos aquellos instrumentos que sirven para introducir normas tributarias en el sistema jurídico de un país.” (Ruiz de Castilla, 2017),	Las normas contables son fuente de derecho en la medida que son instrumentos para ser desarrollados como mecanismos de integración y solución para los casos	Teórico - Las fuentes del derecho - La teoría de las normas contables - Proyección interpretativa de las normas contables. Encuestas Percepción especializada	Análisis documentario - Nominal – - Intervalo -

--	--	--	--	--