



VII Jornadas Nacionales de Tributación

Tema II: Implicancia de las NICs en la aplicación del Impuesto a la Renta

Ponente Individual
Pilar Rojo Martínez

**NIC 8 Y SUS IMPLICANCIAS
EN LA APLICACION DEL IMPUESTO A LA RENTA**

I. INTRODUCCION

El presente trabajo constituye una ponencia individual que sometemos a consideración de las VII Jornadas Nacionales de Tributación organizadas por la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano respecto del Tema II, denominado "Implicancias de las NIC en la aplicación del Impuesto a la Renta". Este trabajo no pretende ser un estudio profundo del tema pero sí alcanzar determinadas reflexiones sobre uno de los aspectos que involucra al Impuesto a la Renta.

La Norma Internacional de Contabilidad N° 8 (NIC 8) "Utilidad o Pérdida Neta del Período, Errores Sustanciales y Cambios en las Políticas Contables" modificada en 1993, vigente internacionalmente para los estados financieros que cubren los períodos que comienzan el 1 de enero de 1995 o después de esa fecha fue oficializada en el Perú mediante Resolución No. 007-96-EF/93.01 (publicada el 11 de agosto de 1996).

Dada la estructura de la Norma Internacional de Contabilidad bajo análisis, ella abarca 3 tópicos, a saber:

1. Utilidad o Pérdida Neta del Ejercicio (párrafos 7 al 30).
2. Errores Sustanciales (párrafos 31 al 40)
3. Cambios en políticas contables (párrafos 41 al 57).

Es nuestro propósito analizar, de manera sucinta y sin pretender agotar el tema, los dos últimos tópicos mencionados precedentemente, a la luz de su regulación en



la NIC 8 y a partir de ella, revisar su relación con el Impuesto a la Renta, de modo tal de procurar recomendaciones que permitan que los Estados Financieros formulados de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad y las normas del Impuesto a la Renta tengan las menores discrepancias posibles, partiendo de la premisa que el Impuesto a la Renta, como tributo de naturaleza directa y revelador de capacidad contributiva, y más allá del concepto legal de renta recogido en la Ley en cuestión, está soportado en una realidad económica que los Estados Financieros pretenden reflejar lo más fiel y razonablemente posible.

A efectos de situarnos en los temas que desarrollaremos respecto de esta NIC debemos partir de las definiciones que ella contiene:

- a. Errores fundamentales: son aquellos errores que se descubren en el período corriente (aquél que es objeto de reporte) y que por su importancia o trascendencia pueden afectar Estados Financieros de uno o más períodos y que hacen que períodos anteriores puedan no seguir siendo considerados confiables en cuanto a la información que reportan.

Su origen puede estar dado por equivocaciones de cálculo (matemáticas), omisiones, errores al aplicar políticas contables, errores de apreciación en los hechos, fraude.

- b. Políticas contables: se trata de los principios, bases, convencionalismos y prácticas que una empresa adopta para preparar y presentar sus Estados Financieros.

II. ERRORES SUSTANCIALES

Si partimos de la premisa que conforme a los postulados fundamentales contenidos en el Marco Conceptual de las NIC, una de las características cualitativas de los Estados Financieros es su confiabilidad, esto es, su capacidad de proporcionar información libre de errores importantes y desviaciones, debemos concordar en que la corrección del error, cuando es sustancial, es decir, cuando llega a tener un efecto significativo sobre los estados financieros de uno o más ejercicios anteriores, resulta un imperativo impostergable.

La NIC 8 refiere, en estos casos, que cuando tales errores son descubiertos en el ejercicio corriente, normalmente su corrección se incluye en la determinación de



la utilidad o pérdida neta de tal ejercicio.

Sin embargo, cuando se refieren a períodos anteriores requiere la reestructuración de la información comparativa o la presentación de información pro-forma adicional. Estos errores son conocidos como errores fundamentales.

La NIC bajo análisis contempla 2 tratamientos, a saber:

- a) el Tratamiento Referencial
 - b) el Tratamiento Alternativo Permitido.
- Bajo el Tratamiento Referencial, el monto de la corrección de un error sustancial que se refiere a ejercicios anteriores debe ser informado ajustando el saldo inicial de utilidades retenidas, debiendo reestructurarse la información comparativa, a menos que sea poco práctico hacerlo.

En tal caso, los Estados Financieros se presentan, comparativamente con los períodos anteriores, como si el error fundamental se hubiese corregido en el período en que ocurrió. De esta forma, el monto de la corrección que se refiere a cada período presentado se incluye dentro de la utilidad o pérdida de ese período.

Sin embargo, cuando el error se originó en ejercicios anteriores a los que son objeto de la información comparativa de los Estados Financieros, el monto de la corrección se ajusta contra el saldo inicial de Utilidades Retenidas del ejercicio más antiguo presentado.

La información comparativa reestructurada no da origen necesariamente a la corrección de estados financieros que han sido aprobados por los accionistas o registrados o presentados ante las autoridades reguladoras (la Administración Tributaria entre ellas, entendemos), a menos que la Ley nacional pueda requerir la corrección de dichos estados financieros.

En todo caso, es objeto de revelación:

- * la naturaleza del error sustancial;
- * el monto de la corrección por el período corriente (el que es objeto de

- reporte) y por cada período anterior presentado;
 - * el monto de la corrección relativa a ejercicios anteriores a aquellos por los que se presenta información comparativa; y,
 - * el hecho que la información comparativa ha sido reestructurada o que no es factible hacerlo.
- En cambio, bajo el Tratamiento Alternativo Permitido, el monto de la corrección del error sustancial debe ser incluido en la determinación de la utilidad o pérdida neta del ejercicio corriente.

En este caso, no se modifica la información comparativa del ejercicio anterior.

Se presenta información adicional, en columnas separadas, para mostrar la utilidad o pérdida neta del ejercicio corriente y de cualesquiera período anterior presentado como si el error sustancial hubiera sido corregido en el período en que ocurrió.

Consideramos que la Ley del Impuesto a la Renta debería contener una disposición expresa que obligue, cuando se detecta un error sustancial, a que se corrijan las Declaraciones Juradas de los ejercicios en los que tales errores se produjeron.

En efecto, conforme al artículo 88° del Código Tributario, la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma establecida por la Ley, el Reglamento, etc., la cual constituye, generalmente la base para la determinación de la obligación tributaria.

A su vez, el mismo artículo establece que las declaraciones rectificatorias se efectúan en la forma y condiciones que establezca la Administración Tributaria; presumiéndose, sin admitir prueba en contrario, que toda declaración tributaria es jurada.

En el caso específico del Impuesto a la Renta, el artículo 79° de la Ley establece que los contribuyentes del Impuesto que obtengan rentas computables deben presentar declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable.

A su vez, el quinto párrafo del mismo artículo dispone que las declaracio-



nes juradas, balances y anexos deben presentarse en los medios, condiciones, forma, plazos y lugares que determine la SUNAT.

Por su parte, si recurrimos al Código Civil encontramos que, conforme al artículo 201, el error es causa de anulación del acto jurídico cuando es esencial y conocible por la otra parte; en buena cuenta, cuando resulta determinante de la voluntad.

En el caso que nos ocupa, el error sustancial contenido en los Estados Financieros estaría originando que el Impuesto a la Renta que se determina en base a la Utilidad que tales estados financieros reportan esté incorrectamente determinado.

De exigirse en la Ley del Impuesto a la Renta la corrección de las Declaraciones Juradas de los períodos en que se produjeron los errores sustanciales, el Fisco se aseguraría que el Impuesto a la Renta determinado en cada ejercicio anual estuviere siendo razonablemente determinado. Ello supondría el recálculo del Impuesto a la Renta (o pérdida tributaria) de cada ejercicio involucrado y, en su caso, el de la Participación de los Trabajadores, siguiendo la regla contenida en el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (Diferencias en la determinación de la Renta Neta por la aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados). Tal regla tendría como límite, obviamente, el plazo de prescripción tributaria. Las declaraciones rectificatorias que se presentarían supondrían la interrupción de los plazos prescriptorios de los ejercicios correspondientes.

Siguiendo la misma línea de pensamiento, para propósitos del Impuesto a la Renta no debería admitirse la corrección del error sustancial bajo el tratamiento alternativo permitido.

III. CAMBIOS EN LAS POLÍTICAS CONTABLES Y CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES.

Otros de los aspectos que regula la NIC 8 son los referidos cambios en las políticas contables y cambios en las estimaciones contables.

Estas últimas se producen como consecuencia de incertidumbres inherentes a las actividades de las empresas que hace que muchas partidas de los Estados Finan-



cieros no puedan ser determinadas, dentro del período, de una manera exacta, lo cual lleva a que deban hacerse estimaciones basadas en el mejor juicio que se tenga basado en la información disponible con la que se cuente.

Un caso típico de estas situaciones lo da el de las cuentas incobrables, pues la empresa, en base a la experiencia previa y a la información de que dispone sobre un cliente en cuestión, puede estimar el grado de cobrabilidad o incobrabilidad que puede tener una cuenta por cobrar.

La esencia de estas estimaciones que no enerva la confiabilidad de los Estados Financieros radica en su razonabilidad. Y requiere ser permanentemente revisada, de modo que refleje cualquier cambio que pudiera alterar la estimación.

Caso típico de esto último está dado en la provisión para cuentas incobrables autorizadas a las Entidades Bancarias, recogida por el artículo 37° inciso h) de la Ley del Impuesto a la Renta.

Como es evidente, al ser estimaciones, no deben dar lugar a ajuste alguno que pueda ser considerado como un error sustancial o pueda dar lugar a una partida extraordinaria (ingreso o gasto).

Debe quedar claro que si bien son confundibles, los cambios en las estimaciones contables no son cambios en las políticas contables.

Conforme a la NIC, el efecto del cambio en la estimación contable debe incluirse en la determinación de la utilidad o pérdida del ejercicio en que se produce el cambio si sólo afecta ese ejercicio; o también ese ejercicio y ejercicios futuros si la estimación también los afecta, pero en ningún caso, se entiende, afecta ejercicios anteriores.

En cambio, en las políticas contables supone una variación en el uso de los principios, bases, reglas, prácticas y convencionalismos adoptados por una empresa para preparar y presentar los estados financieros.

Según lo que establece la NIC, la regla general es la adopción de políticas contables uniformes de ejercicio en ejercicio, justamente para resguardar el principio de uniformidad que subyace a la formulación y presentación de Estados Financieros y sólo se admite un cambio en la política contable si se requiere por alguna Ley, o



por un organismo emisor de normas de contabilidad, o si el cambio conlleva una presentación más apropiada de las transacciones en los Estados Financieros. (Interpretación SIC-18 acuerdo párrafo 4).

El cambio de una política contable puede ser aplicado respecto de ejercicios anteriores (la NIC lo refiere como retroactiva) o futuros de acuerdo a los requisitos de la propia NIC.

La aplicación "retroactiva" da como resultado que la nueva política contable sea aplicada a hechos y transacciones como si la nueva política hubiera sido aplicada permanentemente; por tanto, su aplicación afecta desde la fecha de origen de dichas partidas.

La aplicación futura supone que la nueva política contable se aplica a los hechos y transacciones que ocurren después del cambio de política y por tanto no supone hacer ajustes en ejercicios anteriores ni al saldo inicial de Utilidades Retenidas pero la nueva política se aplica a los saldos existentes a la fecha del cambio.

La NIC en cuestión prevé un Tratamiento Referencial y un Tratamiento Alternativo Permitido.

Bajo el Tratamiento Referencial un cambio en una política contable debe ser aplicado retroactivamente a menos que el monto de cualquier ajuste resultante que se relacione con ejercicios anteriores no pueda ser determinable en forma razonable. En este caso, cualquier ajuste que resulte debe ser informado, como un ajuste al saldo inicial de utilidades retenidas, dando lugar a reestructurar la información comparativa, a menos que no sea posible hacerlo.

El reestructurar la información comparativa no da necesariamente origen a la corrección de los Estados Financieros que han sido aprobados por los accionistas o registrados o presentados ante autoridades reguladoras (SUNAT entre ellas). Sin embargo, las leyes nacionales pueden requerir que se corrijan dichos estados financieros.

El cambio de política contable debe aplicarse, según la NIC, a futuro cuando el monto del ajuste al saldo inicial de utilidades retenidas no puede ser determinado en forma razonable.

Cuando el cambio de política tiene un efecto importante en el ejercicio corriente o en cualquier ejercicio anterior presentado, o en ejercicios futuros, debe revelarse, entre otros: (i) las razones del cambio (ii) el monto del ajuste por cada ejercicio presentado y (iii) monto del ajuste de ejercicios anteriores.

El Tratamiento Alternativo Permitido que contiene esta NIC supone, en cambio, que cualquier ajuste que resulte del cambio de política aplicada retroactivamente debe ser incluido en la determinación de la utilidad o pérdida neta del ejercicio corriente, presentándose información comparativa pro-forma adicional.

En cuanto al Impuesto a la Renta se refiere, creemos que (1) el cambio en una política contable debe afectar el ejercicio corriente y hacia futuro pero en ningún caso afectar ejercicios anteriores. En todo caso, cualquier ajuste debe proceder contra el saldo inicial de utilidades retenidas, como lo prevé el Tratamiento Referencial, sin que ello suponga modificar las utilidades o pérdidas netas de los ejercicios anteriores ni rectificar la base del cálculo del Impuesto de tales ejercicios; (2) cualquier diferencia entre el tratamiento contable y el tributario debería sujetarse a lo dispuesto por el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

- NIC's, Libro 2, tomo 1
Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IA SC)
Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú.
Junta de Decanos
- SIC N° 8 Interpretaciones -SIC- Contaduría Pública de la Nación
- Normas Internacionales de Contabilidad (NIC 's e Interpretaciones- SIC's)
Pacífico Editores
- Código Tributario
- Ley del Impuesto a la Renta (TUO) aprobado por D.S. 054-99-EF y modificaciones posteriores, y normas reglamentarias.
- BDO - Technical Update.



Issue 1, 2002
Internacional Accounting Standards

- Código Civil

Lima, Julio de 2002.



