

Información sobre la CINIIF 23

¿Cuál es el asunto?

Con vigencia para los años financieros que comiencen el 1 de enero de 2019, la CINIIF 23 *La incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias* («la Interpretación») requiere que las entidades consideren la posibilidad de que las autoridades fiscales realicen determinaciones fiscales negativas en el supuesto caso de una revisión fiscal y registren un pasivo (y gasto) cuando ese hallazgo se considere «probable». Puede que muchas entidades no experimenten un impacto financiero como resultado de lo anterior, pero la Interpretación sigue siendo aplicable y ciertas revelaciones pueden ser pertinentes.

Descripción general

Se espera que los preparadores apliquen las normas fiscales de buena fe. Esta Interpretación amplía este principio y requiere que una entidad registre un pasivo cuando se considera probable que un tratamiento fiscal incierto que afecte la determinación de la ganancia fiscal, bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales no se resolvería a favor de la entidad si los revisara una autoridad fiscal.

Para cada tratamiento fiscal individual identificado, el proceso es relativamente simple, pero primero es importante comprender su alcance.

- ¿A qué impuestos a las ganancias se aplica la CINIIF 23?
- ¿Qué es un tratamiento fiscal?
- ¿Qué se entiende por incertidumbre?
- ¿Qué es una autoridad fiscal?



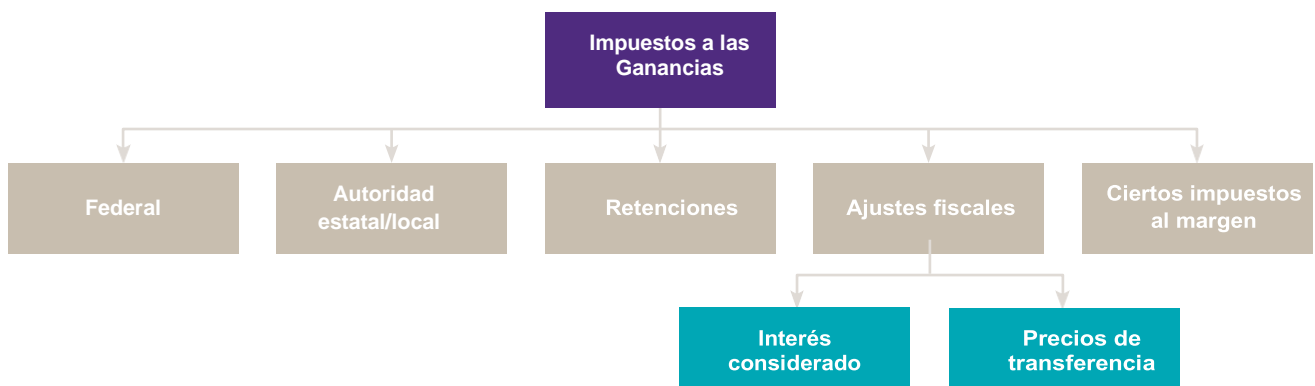
Definiciones

¿A qué impuestos se aplica la CINIIF 23?

La CINIIF 23 se aplica a cualquier impuesto que sea un «impuesto a las ganancias» según se define en el párrafo 2 de la NIC 12 *Impuestos a las ganancias*, que establece:

«... Los impuestos a las ganancias incluyen todos los impuestos nacionales y extranjeros que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. El impuesto a las ganancias también incluye las retenciones, que paga una entidad subsidiaria, asociada o acuerdo conjunto sobre las distribuciones a la entidad que informa».

Muchas jurisdicciones alrededor del mundo incluyen diferentes impuestos que pueden o no cumplir con la definición de la NIC 12 a pesar de tener un nombre que implica lo contrario. Esto incluye lo siguiente (la lista no es exhaustiva):



¿Qué es un tratamiento fiscal?

Un tratamiento fiscal se refiere a cualquier tratamiento que utiliza una entidad o que planea utilizar en sus declaraciones de impuestos a las ganancias. Por ejemplo:

- una deducción individual
- un elemento de ingresos individual
- una decisión individual de no declarar una transacción como ingreso
- una clase de decisiones relacionadas con un tema similar o
- una serie de transacciones interconectadas.

Otras decisiones también pueden ser tratamientos fiscales, por ejemplo, la determinación de que la entidad no está obligada a pagar impuestos dentro de una determinada jurisdicción.

Los tratamientos fiscales pueden afectar tanto a los impuestos a las ganancias corrientes como a los diferidos. Por ejemplo, al deducir una provisión para fines fiscales, la entidad considera si es probable que la autoridad fiscal acepte esa deducción. Si es probable que la deducibilidad de la provisión sea muy cuestionada y finalmente se rechace, la entidad debe reconocer el efecto fiscal de esa incertidumbre. En este caso, el resultado no deducible también afectará la base fiscal de la provisión y, en consecuencia, generará una diferencia temporal deducible por la cual se podría reconocer un activo diferido si se cumplen los criterios de reconocimiento.

Los tratamientos fiscales también pueden incluir un grupo de decisiones individuales que, en conjunto, comprenden un único tratamiento fiscal. Por ejemplo, una entidad puede tomar una serie de decisiones relacionadas con una transacción o grupo de transacciones. Estas decisiones pueden ser aceptables por separado para una autoridad tributaria, pero en conjunto, pueden no serlo. Esa serie de decisiones puede comprender diferentes tratamientos fiscales a nivel de cada decisión y un único tratamiento fiscal cuando se consideran en conjunto. El nivel de incertidumbre relacionado con la aceptabilidad de cada tratamiento fiscal puede no ser consistente con la estimación de aceptabilidad del tratamiento fiscal en conjunto.

¿Qué se entiende por incertidumbre?

El objeto de la Interpretación no es considerar aquellos tratamientos fiscales que están de acuerdo con las leyes y los reglamentos publicados, sino que la entidad considere aquellos tratamientos fiscales que tienen alguna probabilidad de ser cuestionados por la autoridad fiscal. Por ejemplo, situaciones que requieran que los responsables de la preparación de los estados financieros ejerzan su juicio profesional. Como ejemplo, no hay duda de que los sueldos y salarios para la mayoría de las entidades son deducibles; sin embargo, se introduciría una incertidumbre si los sueldos y salarios que se deducen se relacionan con los servicios prestados a una entidad matriz en el extranjero por parte de un empleado extranjero en lugar de un empleado residente en el país de constitución de la entidad que informa.

A menos que se entienda que cada transacción individual dentro de una clase de transacciones cumple con los impuestos, creemos que no es pertinente hacer ninguna exclusión con base en una «clase» de transacción que se ha establecido. Si bien la definición de la CINIIF 23 es imprecisa, puede ser deliberada para alentar a las entidades a aplicar la Interpretación como un principio en lugar de una regla.

¿Qué se entiende por autoridad fiscal?

Una autoridad fiscal es un organismo que tiene autoridad para revisar o determinar si el impuesto se relaciona con el impuesto a las ganancias de la entidad o con uno de sus componentes. Esto puede incluir la autoridad tributaria en Colombia es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

Evaluación fiscal inicial

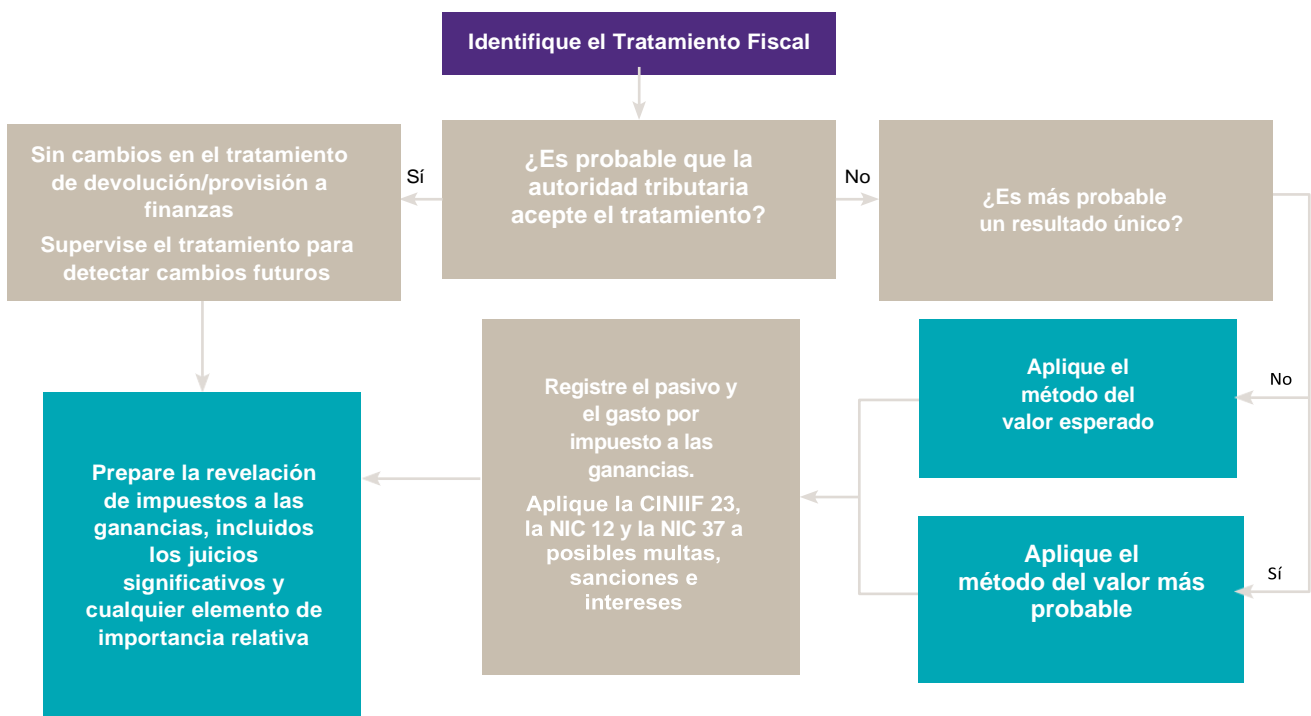
Una vez que se ha identificado un tratamiento fiscal y se considera incierto, se debe emitir un juicio sobre si no es probable que una autoridad fiscal mantenga el tratamiento fiscal de la entidad. Esto puede requerir una consulta con asesores fiscales.

La evaluación debe realizarse sobre la base de que se espera que la autoridad fiscal examine la transacción y tenga pleno conocimiento de toda la información necesaria para evaluar la conformidad del tratamiento fiscal. Por lo tanto, no es posible que la entidad tenga en cuenta la probabilidad de inspección al determinar si la autoridad tributaria aceptará el tratamiento retenido, aun cuando exista un límite de tiempo sobre el derecho de la autoridad tributaria a examinar las declaraciones del impuesto a las ganancias.

Si se determina que es probable que la autoridad fiscal respete el tratamiento fiscal de la administración, no se requiere ninguna responsabilidad adicional. La transacción debe rastrearse para referencia futura y para identificar posibles cambios en los hechos y circunstancias que producirán un cambio en el juicio realizado.

Si no se determina que sea probable que una autoridad fiscal mantenga el tratamiento fiscal de la entidad, la entidad debe estimar el resultado esperado de la inspección. Se prescriben dos métodos:

- El valor más probable y
- El valor esperado.



El valor más probable

Si el resultado esperado es binario, o si hay concentración en un único resultado potencial, el método «más probable» puede resultar en la medida más precisa del resultado.

Por ejemplo, una entidad ha reclamado una deducción por una única transacción de valor (después de impuestos) de CU 1.000 que, tras la inspección, se considera probable que no la acepte una autoridad fiscal. La entidad determina que el resultado potencial es binario y, si la autoridad fiscal determina que no se mantendrá el tratamiento fiscal, el valor de la exposición es de CU 1.000. Como resultado, se registra un pasivo de CU 250 (con base en un impuesto del 25 %).

El valor esperado

Si el resultado esperado no es binario ni se concentra en un único resultado potencial, el método del «valor esperado» puede resultar en la medida más precisa del resultado.

El método del valor esperado calcula la exposición por referencia a la suma del resultado ponderado por probabilidad de un rango de resultados potenciales. Se usa cuando no se puede aplicar el método del «valor más probable».

Ejemplo: Medición Inicial

Una entidad ha realizado una serie de transacciones con una subsidiaria en el extranjero. La subsidiaria en el extranjero desempeña funciones contables y no genera ingresos. Se gestiona como una operación de equilibrio que es muy probable que la autoridad fiscal pertinente impugne, dado que todas las demás filiales en el extranjero generan ingresos importantes. No se ha completado ningún estudio de precios de transferencia para estimar un margen adecuado a efectos fiscales. Los costos totales en los que incurre la entidad (a efectos fiscales) son CU 10.000.

Caso A:

La entidad ha considerado los hechos potenciales y ha determinado que los casos encontrados en la jurisprudencia en los que los hechos son similares tienen resultados consistentes:
Margen del 0 %, que se presenta el 10 % del tiempo; y
Margen del 15 %, que se presenta en el 90 % de los casos.
La administración determina que el margen del 15 % es el valor más probable y esto da como resultado un pasivo de CU 1.500 y un pasivo fiscal de CU 375, cuando la tasa impositiva es del 25 %.

Caso B:

La entidad determina que existe un rango de resultados potenciales debido a la posibilidad de que una autoridad tributaria aplique diferentes tasas de margen. Dados los hechos de la jurisdicción, la entidad ha determinado que son posibles los siguientes resultados:

Tasa de margen	Probabilidad	Valor ponderado *
5 %	10 %	50
10 %	25 %	250
15 %	30 %	450
20 %	20 %	400
25 %	15 %	375
Exposición fiscal		1525
Responsabilidad fiscal (al 25 %)		-381

* Calculado como (Costo de impuestos) * (Margen) * (Probabilidad)

Por lo tanto, la entidad reconoce un pasivo por impuestos de CU 381.

Medición posterior

Los cambios en los hechos y circunstancias pueden cambiar la determinación de una entidad en cuanto a la aceptabilidad de un tratamiento fiscal por parte de una autoridad fiscal. En tales casos, la entidad debe considerar los nuevos hechos y circunstancias en relación con sus juicios y esta nueva información puede aumentar o disminuir la probabilidad de aceptación de un tratamiento fiscal por parte de una autoridad fiscal.

Cualquier cambio en los hechos y circunstancias debe contabilizarse como un cambio en la estimación contable de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*.

La consideración de eventos que dan lugar a un cambio en hechos y circunstancias después de la fecha del balance general debe hacerse en el contexto de la NIC 10 *Hechos ocurridos después del período sobre el que se informa* para determinar si un evento es un evento que ajusta o que no ajusta.

Con el tiempo, los tratamientos fiscales se identificarán, se incluirán en la evaluación de la responsabilidad potencial y luego se eliminarán cuando expire el derecho a examinar o reexaminar.

Ejemplo de cambios en hechos y circunstancias

- Finalización de una revisión por parte de una autoridad fiscal
- Aceptación (o no aceptación) de un tratamiento fiscal similar por parte de la autoridad fiscal para otra entidad
- Información sobre el importe pagado para liquidar un tratamiento fiscal similar
- Nueva jurisprudencia
- Nuevo reglamento
- Expiración del derecho a examinar o reexaminar un tratamiento fiscal

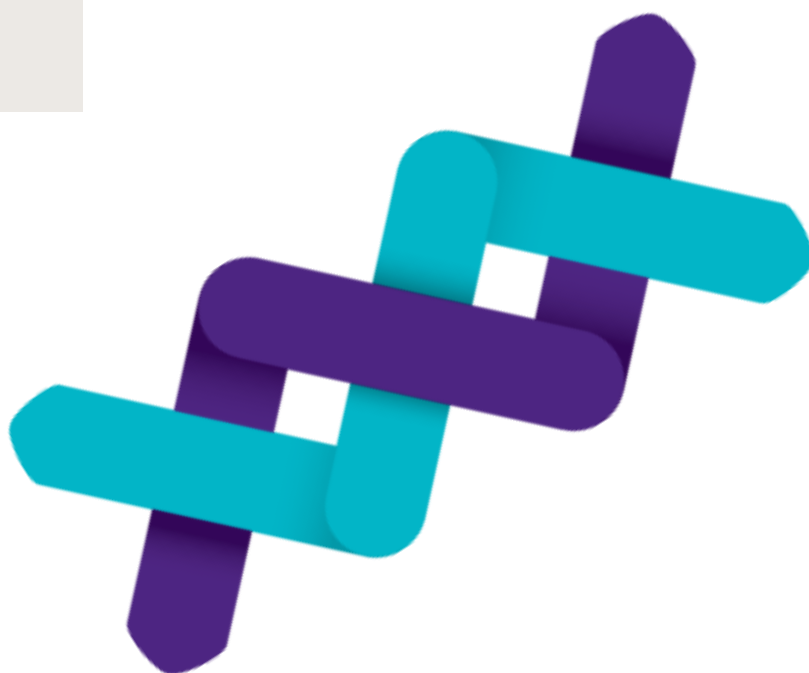
Revelación

Los requerimientos de revelación son los definidos en otras partes de las normas contables, con ciertos párrafos a los que la Interpretación hace referencia de manera directa.

Los requisitos de revelación en la Interpretación están abiertos a un juicio significativo y deben adaptarse a las necesidades de los usuarios y la evaluación de la administración de la materialidad, ya que considera los impactos potenciales.

Recomendamos a los preparadores de estados financieros que consideren revelar:

- La política para identificar tratamientos fiscales inciertos, incluidos los juicios realizados para determinar la ganancia fiscal, las bases fiscales, las pérdidas fiscales no utilizadas, los créditos fiscales no utilizados y las tasas fiscales.
- La política para medir tratamientos tributarios inciertos, incluida información sobre los supuestos y estimaciones realizadas al determinar la ganancia fiscal, las bases fiscales, las pérdidas fiscales no utilizadas, los créditos fiscales no utilizados y las tasas fiscales al revelar las fuentes de incertidumbre de la estimación.
- Las limitaciones clave sobre la exposición a tratamientos fiscales inciertos, como los períodos bajo inspección potencial en el presente por parte de las autoridades fiscales y
- Las revelaciones cualitativas y cuantitativas relacionadas con tratamientos fiscales inciertos de importancia relativa individual, incluido revelar el efecto potencial como una contingencia relacionada con impuestos si es probable la aceptación de un tratamiento fiscal incierto.



Otras consideraciones

Transacciones con características fiscales y no fiscales

En ciertas jurisdicciones, ciertos tipos de transacciones (como los créditos reembolsables de I+D) pueden contabilizarse o no aplicando la NIC 12 según los hechos y circunstancias de la transacción individual. Cuando la transacción subyacente se contabiliza como una partida del impuesto a las ganancias, está sujeta a la CINIIF 23; cuando no se contabilice como una partida del impuesto a las ganancias, no se aplicará la CINIIF 23.

Sanciones e intereses

Dependiendo de los hechos, las circunstancias y la jurisdicción, las multas y los intereses por lo general no se incluyen dentro del alcance de la NIC 12. Como consecuencia, no se contabilizan aplicando la CINIIF 23. Sin embargo, notamos que se aplica la NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*. Consideraríamos apropiado que una entidad que registra un pasivo al aplicar la CINIIF 23 considere la necesidad de una provisión adicional de multas e intereses mediante la aplicación de la NIC 37. El punto clave a considerar es que la aplicación de la CINIIF 23 en lugar de la NIC 37 requeriría que la entidad reconociera la penalización antes porque un enfoque de la CINIIF 23 no tomaría en cuenta la probabilidad de detección (dicho de otra manera, tomaría en cuenta un 100 % de riesgo de detección) mientras que esa probabilidad sería parte de la evaluación de probabilidad según la NIC 37.

Exposición a beneficios y pasivos

Si bien este documento analiza principalmente el riesgo de pagos que surgen de la revisión por parte de una autoridad fiscal, es decir, pasivos adicionales a los que la entidad está expuesta, la Interpretación no diferencia entre beneficios y pasivos. Por lo tanto, puede ser pertinente contabilizar ciertas clases de transacciones, por ejemplo: transacciones transfronterizas con partes relacionadas (a veces denominadas transacciones de precios de transferencia), registrando un pasivo en una jurisdicción y, si corresponde y lo permite la segunda jurisdicción, registrar un activo para posibles ajustes fiscales. Observamos que la entidad debe considerar si existe un derecho de compensación antes de registrar un pasivo neto.

Otras ramificaciones

A través de la historia, la finalización de una revisión por parte de una autoridad tributaria que resultó en un ajuste a los impuestos a las ganancias, por lo general se contabilizaba como un evento dentro del año de finalización de la revisión. Sin embargo, esto podría variar según la jurisdicción, por lo que es muy recomendable conversar con los asesores fiscales sobre este punto.

La CINIIF 23, al requerir que una entidad estime el resultado de dicha revisión, dará lugar a una consideración adicional para la reexpresión, según lo requiere la NIC 8, que deben realizar las entidades en esa situación.

En términos generales, cuando todos los hechos y circunstancias se consideraron en la fecha de presentación anterior y se determinó que era poco probable que el resultado de la revisión fuera desfavorable para la entidad, puede ser justificable un cambio en la estimación.

Fuentes comunes de tratamientos tributarios inciertos

Las fuentes comunes de un tratamiento tributario incierto incluyen, entre otras:

- El uso de las tasas de depreciación contable para los cálculos del impuesto a las ganancias
- El diferimiento inadecuado de ingresos reconocidos a lo largo del tiempo de acuerdo con la NIIF 15 *Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes*
- La falta de preparación o la dependencia de estudios de precios de transferencia desactualizados
- El incumplimiento accidental de los reglamentos de retención de impuestos, en especial lo que se refiere a transferencias de fondos desde jurisdicciones extranjeras
- La falta de consideración de intereses sobre préstamos con partes relacionadas
- Un error aritmético
- Los supuestos no probados, en especial con respecto a la disponibilidad de pérdidas por impuestos a las ganancias en períodos futuros, y
- El uso de un enfoque basado en principios para la preparación de impuestos de jurisdicción extranjera.

Aplicación práctica

La CINIIF 23 ha puesto más énfasis en la necesidad de desarrollar un gobierno fiscal sólido que dependa de la combinación de asistencia externa pertinente y políticas y procedimientos internos apropiados en relación con los impuestos.

Las políticas y procedimientos comprenden un componente importante de un gobierno eficiente y eficaz y, debido a la interacción con las normas contables y el entorno de control contable general, se extenderán más allá de la experiencia de los especialistas en impuestos y contabilidad; el desarrollo eficaz de políticas y procedimientos requerirá aportes coordinados de expertos en ambos campos.

Es probable que la CINIIF 23 requiera (hasta cierto punto) que los preparadores reorganicen su proceso y política de documentación. Por lo tanto, recomendamos que la entidad desarrolle un proceso y una política documentados para la CINIIF 23 y que incluya:

- El proceso para identificar todas las jurisdicciones tributarias relevantes, incluidas las jurisdicciones federales, estatales y locales. Aclaramos que esto puede incluir:
 - Países
 - Estados/condados
 - Autoridades locales
- una evaluación para cada jurisdicción de la materialidad potencial de la exposición con base en las tasas de impuestos locales y la importancia de las transacciones sujetas a impuestos.
- cuando la exposición jurisdiccional pueda ser de importancia relativa, los tratamientos fiscales individuales inciertos que afecten a esa jurisdicción y conclusiones sobre las ramificaciones de cada tratamiento fiscal incierto.



Contáctenos

Esperamos que la información de este artículo le resulte útil para comprender mejor la CINIIF 23. Si desea analizar alguno de los puntos planteados, contáctenos haciendo [Clic Aquí](#).



grantthornton.com

© 2020 Grant Thornton International Ltd. Todos los derechos reservados.

"Grant Thornton" se refiere a la marca bajo la cual las firmas miembro de Grant Thornton brindan servicios de aseguramiento, impuestos y asesoramiento a sus clientes y/o se refiere a una o más firmas miembro, según lo requiera el contexto. Grant Thornton International Ltd (GTIL) y las firmas miembro no son una asociación mundial. GTIL y cada firma miembro es una entidad legal separada. Los servicios son prestados por las firmas miembro. GTIL no proporciona servicios a clientes. GTIL y sus firmas miembro no son agentes y no se obligan entre sí y no son responsables de los actos u omisiones de los demás.