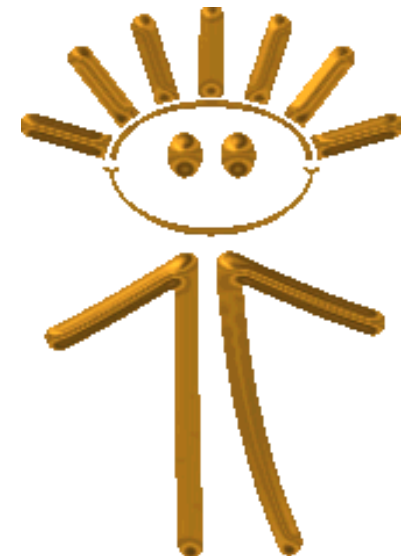


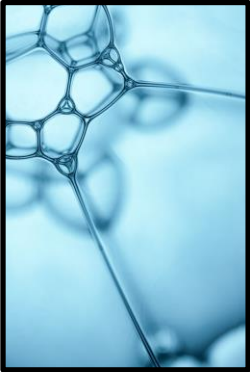
# **CINIIF 23 la incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias**

**Mayo de 2017**

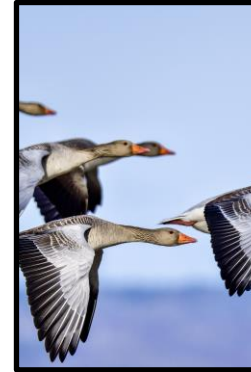
**Aplica a partir de enero 1 de 2019 (B1)**



# Antecedentes



La NIC 12 requiere utilizar las leyes fiscales aplicables a la entidad; (23.1)



A veces no existe claridad respecto de como se aplica la legislación fiscal a una transacción o circunstancia concreta; (23.2)



Algunos tratamientos impositivos solamente son aceptados cuando la autoridad fiscal correspondiente, o cuando los tribunales de justicia tomen una decisión en el futuro; (23.2)



Una disputa de un tratamiento impositivo concreto por parte de la autoridad fiscal puede afectar la contabilización de un activo o pasivos por impuesto diferido, o corriente; (23.2)

## Definiciones (23.3)

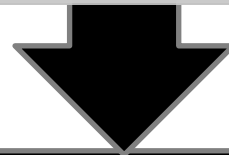
### Tratamiento impositivo

Tratamientos usados por una entidad o que prevé usar en sus declaraciones sobre el impuesto a las ganancias;



### Autoridad fiscal

Organismo que decide si los tratamientos impositivos son aceptables según la legislación fiscal (puede incluir un tribunal de justicia);



### Tratamiento impositivo incierto

Tratamiento de los impuestos para el cual existe incertidumbre sobre si la autoridad fiscal aceptará el tratamiento impositivo según la legislación fiscal.

# ¿Qué es una incertidumbre?



La incertidumbre es la falta de certeza (RAE)



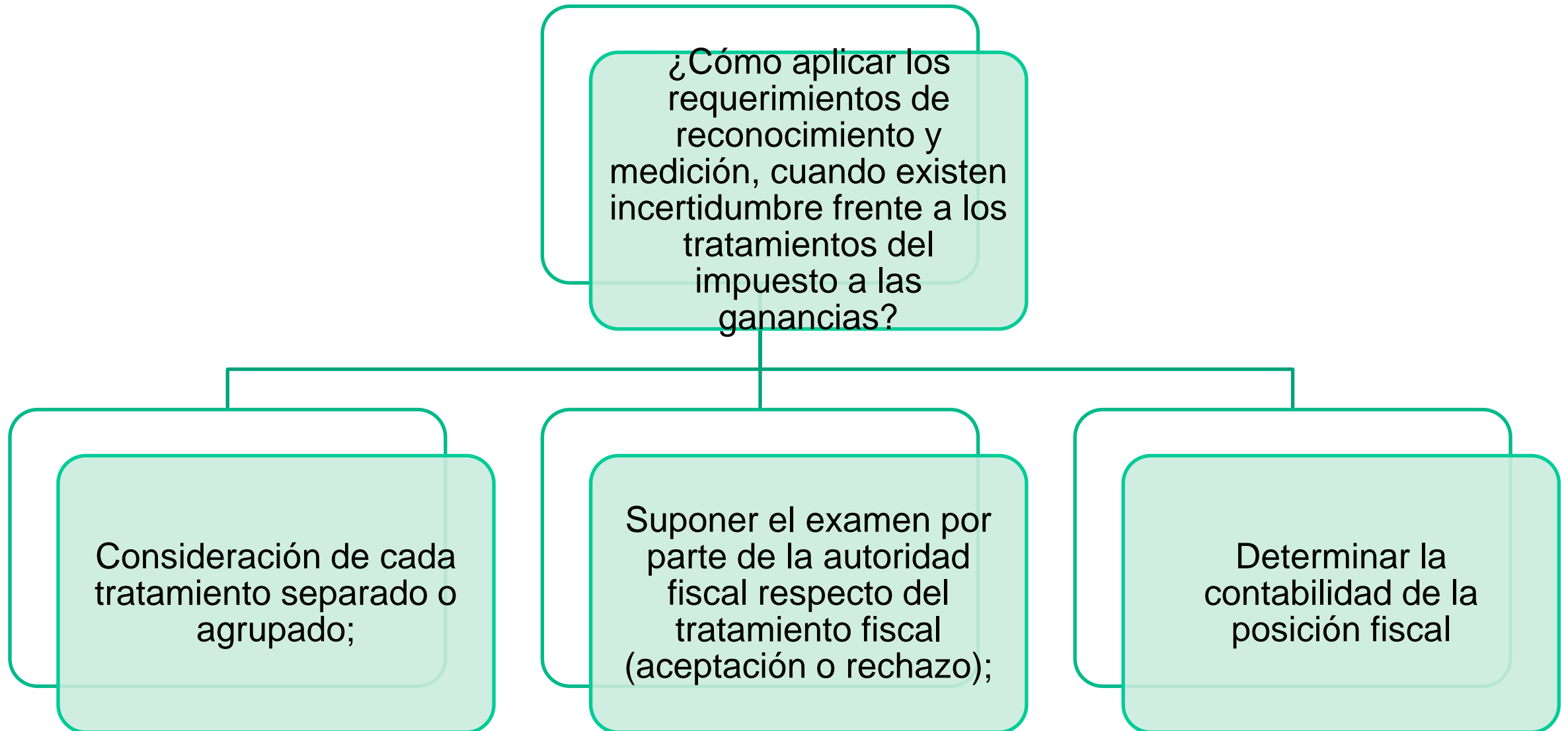
No existe un conocimiento seguro y claro de algo (en este caso del monto del impuesto corriente o diferido)



# Tratamientos impositivos inciertos

- Decisión de la entidad de no declarar en una jurisdicción fiscal;
- Decisión de la entidad de no incluir un ingreso en una jurisdicción fiscal;
- Contratos de colaboración (Sentencia 22390/20)
- Gastos por terminación de contratos (Sentencia 23628/20)
- Regalías (Sentencia 23338/20)
- Descuentos condicionados
- Garantías en productos
- Valor comercial en venta de bienes y servicios
- **Tratamientos fiscales con aceptabilidad incierta según la legislación fiscal.**

# Alcance (23.4)



## Problema (23.5)

Ante la existencia de incertidumbres frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias, la interpretación aborda:

- Tratamiento impositivo incierto - TII (análisis por separado);
- Supuestos para la revisión de los tratamientos impositivos por las autoridades fiscales;
- Cómo determinar la ganancia (perdida) fiscal, las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales;
- Como considerar los cambios en los hechos y circunstancias;

# Cuando considerar por separado el TII

Una entidad determinará si considerar cada tratamiento impositivo incierto por separado o en conjunto con otro u otros tratamientos impositivos inciertos **sobre la base del enfoque que mejor prediga la resolución de la incertidumbre.**

Para determinar el enfoque que mejor prediga la resolución de la incertidumbre, una entidad puede considerar, por ejemplo,

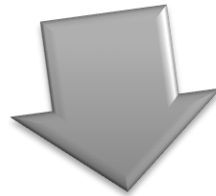
(a) cómo prepara su declaración del impuesto a las ganancias y sustenta los tratamientos impositivos; o

(b) la forma en que espera que la autoridad fiscal haga su inspección y resuelva las cuestiones que pueden surgir de ésta (23.6).



# Inspección por autoridades fiscales

Al evaluar cómo un tratamiento impositivo incierto afecta la determinación de la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales, deberá suponerse que la autoridad fiscal inspeccionará los importes que tiene derecho a examinar y tendrá conocimiento total de toda la información relacionada cuando lleve a cabo esas revisiones (23.8).



Debe suponerse que la autoridad tributaria inspeccionara la totalidad de las posiciones inciertas (no se considera el riesgo de detección, no se analiza la probabilidad de la inspección)

**Una entidad considerará si es probable que una autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto (23.9).**

- Si la entidad concluye que es probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto, la entidad determinará la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales, de forma congruente con el tratamiento impositivo usado o que esté previsto usar en su declaración de impuesto a las ganancias (23.10).

# Resultado fiscal teniendo en cuenta TII

Si la entidad concluye que no es probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto.

- La entidad reflejará el efecto de la incertidumbre al determinar la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales (23.11).
- Se reflejará el efecto de la incertidumbre para cada tratamiento impositivo incierto por el uso de uno de los siguientes métodos, dependiendo de qué método la entidad espera que prediga mejor la resolución de la incertidumbre:
  - a) El importe más probable;
  - b) El valor esperado

# El importe más probable

El único importe más probable en un rango de posibles resultados.

El importe más probable puede predecir mejor la resolución de la incertidumbre si los posibles resultados son duales o se concentran en un valor (23.11 literal a).

**Ejemplo 2 CINIIF 23:** La Entidad B adquiere por \$100, un intangible con vida indefinida y, por ello, no se amortiza. La legislación fiscal especifica que el costo del intangible es deducible a efectos fiscales, pero la vida útil fiscal es incierta.

La Entidad B deduce \$100, al calcular la ganancia fiscal del Año 1 en su declaración del impuesto de renta. Al final del Año 1, la Entidad B concluye que no es probable que la autoridad fiscal acepte el tratamiento impositivo.

El importe más probable que la autoridad fiscal aceptará como un importe deducible para el Año 1 es de \$10, y es el importe más probable que mejor predice la resolución de la incertidumbre.

# El importe más probable

Al reconocer y medir su pasivo por impuestos diferidos al final del Año 1, la Entidad B calcula una diferencia temporaria imponible sobre la base del importe más probable de la tasa fiscal de \$90 ( $\$100 - \$10$ ) para reflejar el efecto de la incertidumbre, en lugar de la base fiscal calculada sobre la base de la declaración del impuesto a las ganancias (\$0).

La Entidad B, reconoce y mide su pasivo por impuestos corrientes sobre la base de la ganancia imponible que incluye \$90 ( $\$100 - \$10$ ).

El importe de 90, se suma al importe de la ganancia fiscal incluida en su declaración del impuesto a las ganancias. Esto es porque la Entidad B dedujo \$100, en el cálculo de la ganancia imponible del Año 1, mientras que el importe más probable de deducción es de \$10 (**Ejemplo 2 CINIIF 23**).

# El valor esperado

La suma de los importes ponderados por su probabilidad en un rango de resultados posibles.

El valor esperado puede predecir mejor la resolución de la incertidumbre si existe un rango de resultados posibles que no son duales ni están concentrados en un valor (23.11 literal b).

**Ejemplo 1 CINIIF 23:** La declaración de renta de la Entidad “A” incluye deducciones relacionadas con precios de transferencia. La autoridad fiscal podría cuestionar esos tratamientos impositivos, lo que afectaría la determinación del impuesto periodo corriente.

La Entidad A concluye que la consideración de los tratamientos impositivos de todos los temas de precios de transferencia conjuntamente predice mejor la resolución de la incertidumbre. También concluye que no es probable que la autoridad fiscal acepte los tratamientos impositivos. Por consiguiente, debe reflejar el efecto de la incertidumbre al determinar su ganancia fiscal.

# El valor esperado

La Entidad A estima las probabilidades de los posibles importes adicionales que podrían añadirse a su ganancia fiscal, de la forma siguiente:

	Importe adicional estimado, u.m. <sup>(a)</sup>	Probabilidad, %	Estimación del valor esperado, u.m.
Resultado 1	–	5%	–
Resultado 2	200	5%	10
Resultado 3	400	20%	80
Resultado 4	600	20%	120
Resultado 5	800	30%	240
Resultado 6	1.000	20%	200
		100%	650

# El valor esperado

A pesar que el resultado 5 es el más probable. Se observa que existe un rango de resultados posibles que no son duales ni concentrados en un valor.

Por consiguiente, se concluye que el valor esperado de \$650 predice mejor la resolución de la incertidumbre.

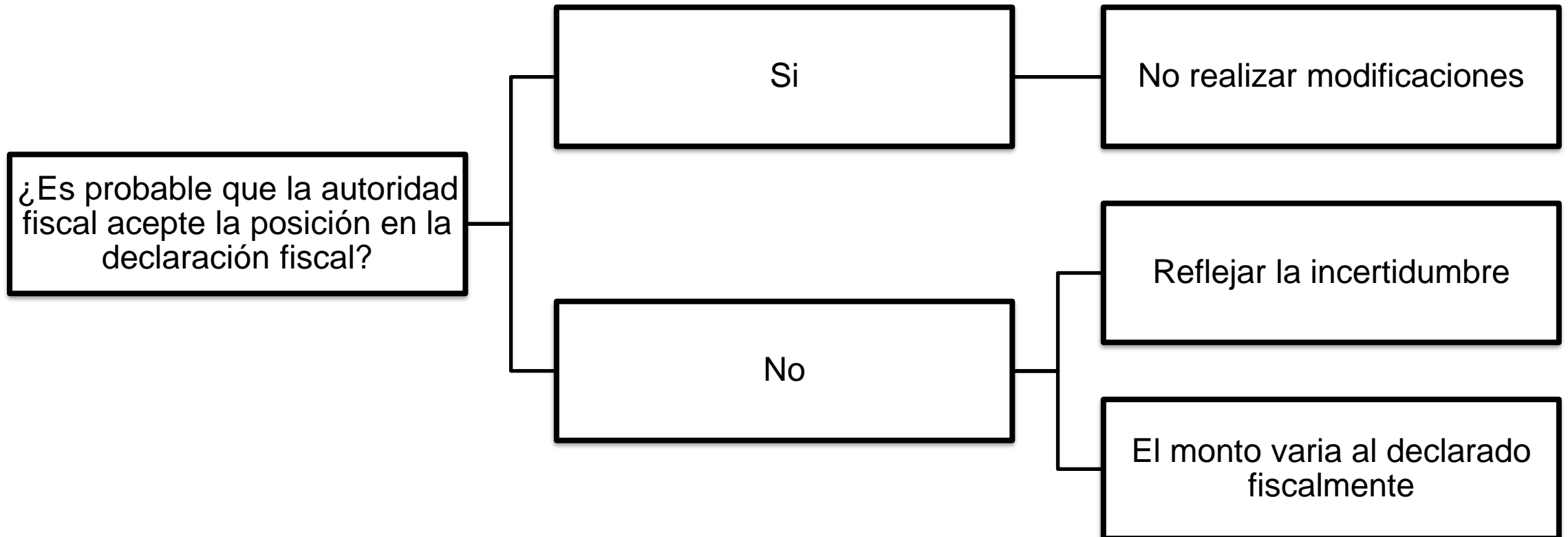
Por consiguiente, la Entidad A reconoce y mide su pasivo por impuestos corrientes, sobre la base de la ganancia fiscal que incluye \$650, para reflejar el efecto de la incertidumbre.

El importe de \$650, se suma al importe de la ganancia fiscal presentada en su declaración del impuesto a las ganancias (EI5 y EI6).



# Medición

Si un tratamiento impositivo incierto afecta a los impuestos corrientes e impuestos diferidos, una entidad realizará juicios y estimaciones congruentes sobre el impuesto corriente y el impuesto diferido (23.12).



# ¿Cuándo evaluar la existencia de un cambio?

## Inspecciones o acciones de una autoridad fiscal:

- Acuerdos o discrepancias por parte de la autoridad fiscal con el tratamiento impositivo o con un tratamiento impositivo similar al usado por la entidad (por ejemplo descuento tributario en ICA tomado también como gasto);
- Información con la que la autoridad fiscal está de acuerdo o discrepa sobre un tratamiento impositivo similar usado por otra entidad; e
- Información sobre el importe recibido o pagado para cancelar un tratamiento impositivo similar.

## Cambios en las reglas (doctrina) establecidas por la autoridad fiscal;

La finalización del derecho de una autoridad fiscal a inspeccionar o volver a inspeccionar un tratamiento impositivo (firmeza de la declaración) (23.A2)

# Cambios en hechos y circunstancias

Se evaluará nuevamente un juicio o estimación requerido, si cambian los hechos y circunstancias sobre los que se basaron el juicio o la estimación o como resultado de nueva información que afecte al juicio o estimación.

Por ejemplo, un cambio en los hechos y circunstancias puede cambiar las conclusiones de una entidad sobre la aceptabilidad de un tratamiento impositivo o la estimación de una entidad del efecto de la incertidumbre o ambos (23.13).

# Cambios en hechos y circunstancias

El efecto de un cambio en los hechos y circunstancias o de nueva información como un cambio en una estimación contable (NIC 8)

Se aplicará la NIC 10, para determinar si un cambio que ocurre después del periodo sobre el que se informa es un suceso que requiere o no requiere ajuste (23.14).

## Revelaciones (23.A4 y A5)

- Los juicios realizados al determinar la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales aplicando el párrafo 122 de la NIC 1 Presentación de Estados Financieros; y
- información sobre los supuestos y estimaciones realizados al determinar la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales aplicando los párrafos 125 a 129 de la NIC 1.

Si una entidad concluye que es probable que una autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto, determinará si revelar el posible efecto de la incertidumbre como una contingencia relacionada con impuestos aplicando el párrafo 88 de la NIC 12.

## ***“9. Incertidumbre sobre el tratamiento del impuesto sobre la renta***

*En el proceso de determinación del impuesto corriente y el impuesto diferido para periodos sujetos a revisión por parte de la autoridad fiscal, han sido aplicadas las normas correspondientes y se han realizado interpretaciones para tomar posiciones, sobre las cuales podrían surgir diferentes interpretaciones a las realizadas por la entidad.*

*Debido a la complejidad del sistema tributario, las continuas modificaciones a las normas fiscales, los cambios contables con implicaciones en las bases impositivas y, en general, la inestabilidad legal del país, en cualquier momento la autoridad tributaria podría tener criterios diferentes a los del Grupo. Por lo tanto, una disputa o inspección por parte de la autoridad fiscal sobre un tratamiento fiscal específico puede afectar la contabilidad del activo o pasivo por impuesto diferido o corriente, de acuerdo con los requisitos de la NIC 12.*

*La administración y sus asesores consideran que sus acciones sobre las estimaciones y juicios realizados en cada periodo fiscal corresponden a las indicadas por la normativa tributaria vigente, por lo que no han considerado necesario reconocer ninguna disposición adicional a las indicadas en la Nota 12 Impuesto a las ganancias del informe financiero consolidado”.*

# Transición (B2)

Retroactivamente, si es posible (retrospectivo total); o

- Aplicar NIC 8 a las partidas comparativas

Retroactivamente con efecto acumulado de la aplicación inicial, en la fecha de aplicación inicial (retrospectivo modificado).

- No reexpresar la información comparativa.
- Se reconoce el efecto acumulado de la aplicación inicial como un ajuste al saldo de las ganancias acumuladas (u otro componente de patrimonio).
- La fecha de aplicación inicial es el comienzo del periodo anual sobre el que se informa en que la entidad aplique esta Interpretación por primera vez.

# Como empezar la implementación

## Como avanzar con la implementación

01

### **Inventario de posiciones fiscales**

Identificar las posiciones fiscales actuales que inciden en los impuestos a la utilidad, más allá de los ajustes realizados en la conciliación contable y fiscal.

02

### **Identificación de las incertidumbres**

Definir aquellas posiciones fiscales adoptadas que puedan ser considerados inciertas.

03

### **Evaluación de la posición de la autoridad tributaria**

Evaluar la posibilidad de disputa con la autoridad tributaria de las posiciones fiscales inciertas.

04

### **Definición del método de medición**

Analizar que método de los que permite la Interpretación mide de mejor forma la incertidumbre de las posiciones fiscales.

05

### **Evaluación del impacto**

Evaluar el impacto de la primera aplicación.

06

### **Definir una política general y establecer un proceso y documentar su ejecución**

Definir una política de aplicación permanente en el tiempo. Establecer un proceso para levantar, analizar, cuantificar y dar seguimiento a los efectos de las incertidumbres de las posiciones fiscales, documentando cada una de las fases y conclusiones.