

MES DE LA CONTADURÍA PÚBLICA ONLINE

10 ANIVERSARIO



2020

CINIIF 23: La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias

Mynor Pacheco Solano
Socio KPMG Costa Rica

¿Por qué esto es importante?

- El derecho tributario puede ser complejo y estar sujeto a interpretación — muchas entidades requieren evaluar las incertidumbres fiscales al aplicar la NIC 12.
- La contabilidad para los tratamientos impositivos inciertos pueden requerir juicios significativos y estimaciones.
- La falta de guía previa sobre la NIC 12 causó diversidad en la práctica contable.

Agenda

1

Identificar los
tratamientos
impositivos inciertos

2

Reflejar los
tratamientos
impositivos inciertos en
los estados financieros

3

Cambios en hechos y
circunstancias

4

Revelaciones

5

Fecha efectiva y
disposiciones transitorias

Identificar los tratamientos impositivos inciertos

¿De qué manera se identifican las incertidumbres?

¿Qué es un tratamiento impositivo incierto?

- El derecho tributario puede ser complejo, poco claro y por lo tanto puede causar incertidumbre sobre:
 - Renta sujeta a impuestos
 - Deducciones fiscales
 - Pérdidas o créditos fiscales no utilizados
 - Base imponible de activos y pasivos
- Esto podría impactar los impuestos corrientes y/o diferidos en los estados financieros.

Tratamiento impositivo
incierto



Autoridad fiscal

¿Qué es un tratamiento impositivo incierto?

Tratamiento impositivo incierto

Un tratamiento impositivo (usado o planeado para ser usado en las presentaciones de impuestos), para el cual existe incertidumbre sobre si la autoridad fiscal relevante aceptaría el tratamiento impositivo según la legislación fiscal, puede relacionarse con:

- Presentaciones de impuestos pasadas y futuras
- Renta gravable y deducciones fiscales
- Base imponible
- Pérdidas fiscales
- Entidades sujetas a impuestos

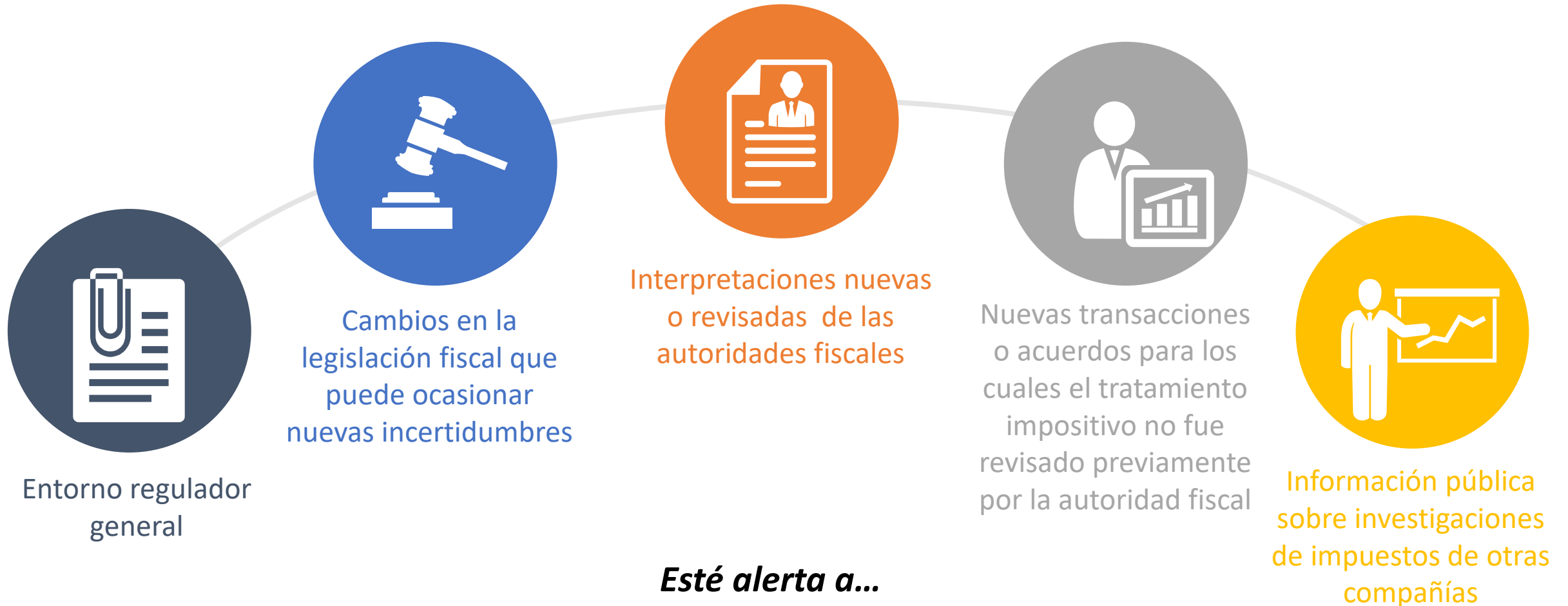


Autoridad fiscal

Todos los órganos que deciden si los tratamientos impositivos son aceptables según la legislación fiscal, incluidos los tribunales.

¿Cuándo puede haber un tratamiento impositivo incierto?

Algunas incertidumbres pueden ser conocidas, pero otras pueden ser difíciles de identificar.



Encuesta

¿Cuáles de los siguientes son ejemplos de tratamientos impositivos inciertos?

- a) Deducciones aplicadas en las declaraciones de impuestos, que pueden ser rechazadas por la autoridad fiscal, o que pueden requerir ser capitalizadas y amortizadas para efectos fiscales.
- b) Una transacción estructurada para utilizar pérdidas fiscales existentes, que de otro modo podrían vencerse sin haber sido utilizadas, cuando hay poca claridad en cuanto a cómo aplica la legislación fiscal a la transacción.
- c) Un plan para tratar los ingresos de una entidad como no gravable o el negocio total exento de impuestos, en una futura presentación de impuestos de renta, que puede ser cuestionada por la autoridad fiscal.
- d) Una decisión de que ciertos ingresos son no gravables bajo la legislación, en donde la autoridad fiscal podría no aceptar.
- e) Disputas no resueltas entre la entidad y la autoridad fiscal, sobre el monto de la utilidad grabable.
- f) Todas las anteriores



Encuesta

¿Cuáles de los siguientes son ejemplos de tratamientos impositivos inciertos?

- a) Deducciones aplicadas en las declaraciones de impuestos, que pueden ser rechazadas por la autoridad fiscal, o que pueden requerir ser capitalizadas y amortizadas para efectos fiscales.
- b) Una transacción estructurada para utilizar pérdidas fiscales existentes, que de otro modo podrían vencerse sin haber sido utilizadas, cuando hay poca claridad en cuanto a cómo aplica la legislación fiscal a la transacción.
- c) Un plan para tratar los ingresos de una entidad como no gravable o el negocio total exento de impuestos, en una futura presentación de impuestos de renta, que puede ser cuestionada por la autoridad fiscal.
- d) Una decisión de que ciertos ingresos son no gravables bajo la legislación, en donde la autoridad fiscal podría no aceptar.
- e) Disputas no resueltas entre la entidad y la autoridad fiscal, sobre el monto de la utilidad gravable.
- f) Todas las anteriores**



Mini caso

- La Compañía de Manufactura K, que opera en el País A, es una subsidiaria extranjera de una corporación multinacional. La utilidad contable de K antes de impuestos para el año 2017 era \$25.000.
- Al preparar los estados financieros de 2017, K no identificó ningún tratamiento impositivo incierto y tanto sus estados financieros del 2017 como la declaración de impuestos se presentaron sobre la misma base.
- Al preparar los estados financieros de 2018, K identificó que los cambios en los hechos y circunstancias en el 2018, han resultado en la revaluación de algunas posiciones fiscales tomadas en el 2017. Este es el resultado de nueva información y es tratado prospectivamente; así, los tratamientos impositivos inciertos serán reflejados en los estados financieros de 2018.
- En la jurisdicción fiscal del País A:
 - La tasa fiscal era del 20% en el 2017, disminuyendo al 15% en el 2018.



Gastos por reparaciones y mantenimiento – \$1.000

Presentación del 2017

- Este gasto ha sido reconocido en los estados financieros del 2017 y se aplicó una deducción total en la declaración de impuestos del 2017.



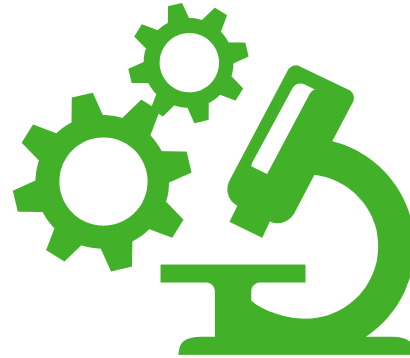
Nueva información del 2018

- Los gastos por reparaciones y mantenimiento (R&M) son deducibles; no obstante, ahora no está claro en cuál periodo se pueden aplicar (es decir, el periodo para aplicar la deducción es incierto).

Gastos por investigación y desarrollo – \$4.000

Presentación del 2017

- Varias partidas relacionadas con el proyecto de investigación y desarrollo (I&D) se presentaron como gastos en los estados financieros del 2017, y se aplicó una deducción total en la declaración de impuestos del 2017. Este fue el primer año en el que la Compañía hace aplicaciones por I&D.



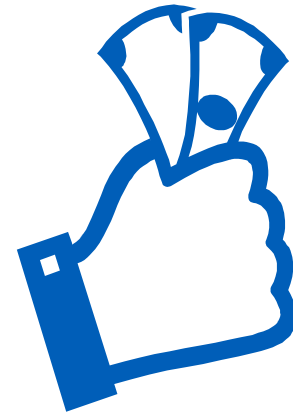
Nueva información del 2018

- Los gastos por I&D podrían ser cuestionados por la autoridad fiscal y la ley ahora no parece ser clara.

Ingreso por intereses – \$10.000

Presentación del 2017

- El ingreso por intereses se registró en los estados financieros del 2017 y se relacionan con un préstamo intercompañía a corto plazo, otorgado por K a su casa matriz y pagado en el mismo año. K consideró que el ingreso por intereses por \$10.000 reflejó la tasa de interés del mercado para préstamos similares, y por lo tanto incluyó este ingreso en su presentación de impuestos del 2017.



Nueva información del 2018

- Los préstamos intercompañía deben usar tasas de interés de mercado, lo cual requiere juicio. Un caso legal pendiente de otra entidad ha cuestionado la tasa de interés del mercado.

Tiempo

La CINIIF 23 aplica a tratamientos impositivos utilizados o *planeados para ser utilizados* en las presentaciones de impuestos de una entidad.

En algunas jurisdicciones, las entidades pueden incluir en la presentación de impuestos sus posiciones, las cuales pueden fundamentarse o defenderse, pero no necesariamente existe la probabilidad de que la autoridad fiscal las acepte.

El impuesto corriente y diferido incluido en los estados financieros puede reflejar tratamientos impositivos inciertos, independientemente de si la declaración de impuestos del año ha sido presentada. Los estados financieros pueden:

- Requerir ajustes para reflejar la incertidumbre impositiva **si no es probable** que la posición planeada sea aceptada; y
- Ser diferentes a la declaración de impuestos que se planea presentar.

Mini caso: Tiempo



K opera en el País B, donde se les permite a las entidades incluir en las presentaciones de impuestos sus posiciones, las cuales pueden fundamentarse o defenderse, pero no necesariamente es probable que la autoridad fiscal las acepte.



K considera que aplicar una deducción para los gastos de I&D por la suma de \$4.000 en la declaración de impuestos del 2017, se puede fundamentar de acuerdo a la regulación fiscal local, y planea presentar su declaración del 2017 reflejando esta deducción.



No obstante, al preparar sus estados financieros del 2017, K determinó, que en caso de una inspección de la autoridad fiscal, es probable que se cuestionen algunas de estas deducciones.

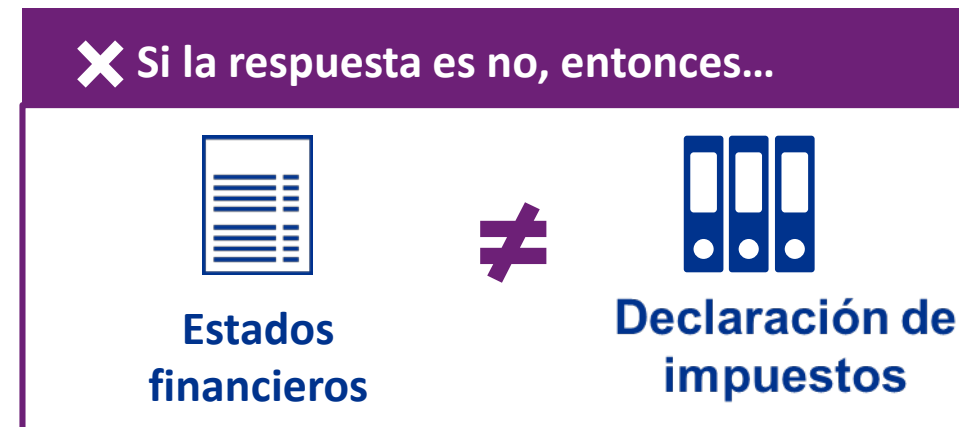
En este caso, la incertidumbre será reflejada en la medición del impuesto corriente en los estados financieros del 2017 de K.

Reflejar los tratamientos
impositivos inciertos en los
estados financieros

Pregunta clave

¿Cuándo se debe reflejar un tratamiento impositivo incierto en los estados financieros?

- **Prueba clave:** ¿Es probable que la autoridad fiscal acepte el tratamiento?



- No se puede tomar en cuenta el riesgo de detección.
- Asumir que la autoridad fiscal realizará una inspección y tendrá conocimiento de toda la información relevante.

Encuesta

La entidad debe hacer un pago a la autoridad fiscal relacionado con un tratamiento impositivo incierto presentado en una declaración de impuestos pasada. La entidad no está de acuerdo con el pronunciamiento de la autoridad fiscal y planea apelar. ¿Se debe cumplir con el umbral de ‘prácticamente cierto’ para reconocer el activo?

- Si: La entidad reconoce el pago como un gasto en resultados.
- No: La entidad reconoce el pago como un activo en el estado de situación financiera.



Encuesta

La entidad debe hacer un pago a la autoridad fiscal relacionado con un tratamiento impositivo incierto presentado en una declaración de impuestos pasada. La entidad no está de acuerdo con el pronunciamiento de la autoridad fiscal y planea apelar. ¿Se debe cumplir con el umbral de ‘prácticamente cierto’ para reconocer el activo?

- Si: La entidad reconoce el pago como un gasto en resultados.
- **No: La entidad reconoce el pago como un activo en el estado de situación financiera.**



Mini caso: Pregunta clave

¿Es probable que la posición fiscal tomada por la administración de K sea aceptada por la autoridad fiscal?

	Incertidumbre fiscal		
	Gasto R&M	Reclamos I&D	Ingresos por intereses
Posición tomada por K en el 2017	Deducir por completo (\$1.000)	Deducir por completo (\$4.000)	Ingreso por intereses \$10.000 basado en tasa de mercado
Reglas fiscales basadas en nueva información en el 2018	Periodo de deducción no está claro; se debe deducir en 4 años	La legislación fiscal no está clara en cuanto a cuáles gastos son elegibles	Se requiere ejercer juicio para determinar si esto representa términos de mercado
¿Probable?	X	X	√
¿La incertidumbre fiscal se reflejará en los estados financieros del 2018?	√	√	X

Cómo medirlo y presentarlo

Si **no** es probable que la autoridad fiscal acepte el tratamiento impositivo incierto, el efecto de la incertidumbre se refleja **midiendo** el impuesto corriente y el impuesto diferido utilizando:

- el importe más probable; o
- el valor esperado.

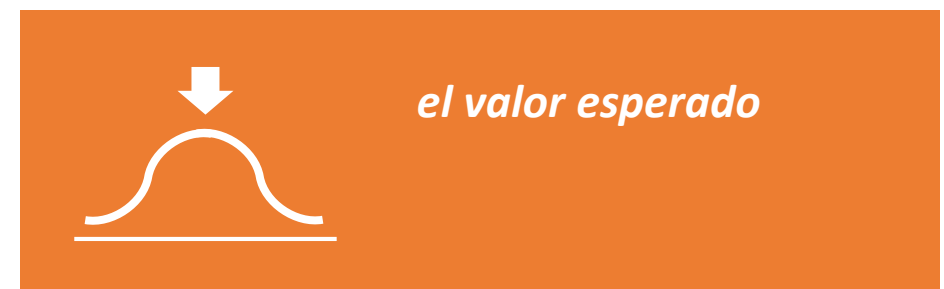
Recuerde:

- El método de medición de una incertidumbre no es una elección de política contable – debe ser el que pronostique mejor la resolución.
- El efecto de un tratamiento impositivo incierto no es un ítem separado en el balance – se refleja en la medición general de impuestos.

Refleje la incertidumbre utilizando...



o



... el que de un mejor pronóstico.

Mini caso: ¿Cómo se mide la incertidumbre de R&M?

- K dedujo un monto de \$1.000 en la declaración de impuestos del 2017, pero debió hacerlo en un periodo de 4 años.
- Existe evidencia que sugiere que el tratamiento impositivo de K no será aceptado.
- La Administración utiliza el **importe más probable** como método para reflejar la incertidumbre ya que únicamente hay dos resultados posibles.

	Posición en la declaración de impuestos	Importe más probable elegible para el 2017	Incertidumbre a ser reflejada
Deducción del 2017	\$1.000	\$250 (\$1.000/4 años)	\$750

- Impacto sobre el impuesto corriente:
 - Incremento en el impuesto corriente del 2017: \$150 (\$750 x 20%).
 - Deducción en el impuesto corriente del 2018: \$37.5 (\$250 x 15%).
 - Incremento general en el impuesto corriente al final del 2018: \$112.5 (\$150 – \$37.5).

Mini caso: ¿Cómo se mide la incertidumbre del R&M?

Impacto sobre el impuesto diferido del 2018:

		Monto	Cálculo
Activo de impuesto diferido	Saldo al 1 de enero del 2018	0	
Ingreso (gasto) de impuesto diferido	Cambio en estimaciones como resultado de nueva información	\$112.5	$\$1.000 \times 3/4 \times 15\%$
	Reversión de diferencias temporales en el 2018	(\$37.5)	$\$1.000 \times 1/4 \times 15\%$
Activo de impuesto diferido	Saldo al 31 de diciembre del 2018	\$75	$\$1.000 \times 2/4 \times 15\%$

Mini caso: ¿Cómo se mide la incertidumbre del I&D?

- K dedujo un monto de \$4.000 en la declaración de impuestos del 2017, pero en ese momento no estaba claro cuáles gastos eran deducibles.
- Gracias a nueva información disponible, K ha determinado que algunos gastos no serán aceptados.
- Aunque parte del monto puede ser deducible hay una serie de resultados posibles.
- La Administración utiliza el **método del valor esperado** para estimar el monto adicional que puede ser agregado al ingreso gravable (es decir, el monto de la deducción que sería rechazado y cuestionado).

	Gasto no deducible estimado para el 2017	Probabilidad (%)	Estimación del valor esperado
Resultado 1	-	5%	-
Resultado 2	500	10%	50
Resultado 3	1,500	15%	225
Resultado 4	2,500	35%	875
Resultado 5	3,500	20%	700
Resultado 6	4,000	15%	600
		100%	2,450

- Por lo tanto, el pasivo del impuesto corriente para el 2017 incrementa en \$490 ($\$2,450 \times 20\%$).

Resumen del mini caso: Declaración de impuestos vs. impuesto corriente revisado

Impacto sobre el impuesto corriente del año anterior:

(\$)	Posición en la declaración de impuestos del 2017 (tal como se presentó)	Posiciones en la declaración de impuestos del 2017 reflejando la incertidumbre
Impuesto corriente por pagar del 2017 – ingresos por intereses	(20) (100 x 20%)	(20) (100 x 20%)
Deducción en el impuesto corriente para el 2017 – reparaciones y mantenimiento*	200 (1,000 x 20%)	50 (250 x 20%)
Deducción en el impuesto corriente para el 2017 – investigación y desarrollo	800 (4,000 x 20%)	310 ((4,000 – 2,450) x 20%)
Incremento total en el pasivo de impuesto corriente	640 ((200 – 50) + (800 – 310))	

*También afectará la medición del impuesto diferido en el 2018.

Cambios en hechos y circunstancias

Cambios en hechos y circunstancias

- Actualice el monto en los estados financieros si cambian las circunstancias o surge nueva información.



*Inspección o acción por la
autoridad fiscal*



*Cambios en reglas
fiscales*



*Límite de tiempo para
inspecciones por la
autoridad fiscal*

- Cambios posteriores al periodo de reporte pero antes de que se autorice la emisión de los estados financieros – determinar si es un evento que se debe ajustar o no de conformidad con la NIC 10.
- Cambios en estimaciones – registradas de acuerdo con la NIC 8.

Ejemplos de cambios en hechos y circunstancias



La autoridad fiscal está de acuerdo o en desacuerdo con el tratamiento o un tratamiento similar



Hay información disponible de que la autoridad fiscal está de acuerdo o en desacuerdo con un tratamiento impositivo similar utilizado por otra entidad



Existe información sobre el monto recibido o pagado en un tratamiento impositivo similar



Cambios en las reglas establecidas por la autoridad fiscal



Prescripción del derecho de la autoridad fiscal a evaluar o reevaluar un tratamiento impositivo

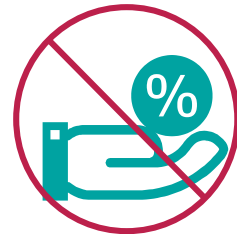
Poco probable que represente un cambio en los hechos y circunstancias por si solo: la falta de un acuerdo o desacuerdo por la autoridad fiscal con un tratamiento impositivo.

Cambios en hechos y circunstancias: Ingreso por intereses

Cambios en hechos y circunstancias



En Junio de 2019, una corte decidió para otra entidad que la tasa de mercado de interés relacionado con un préstamo entre compañías relacionadas debería ser mayor para propósitos fiscales – si se aplica a la Compañía K, esto significaría que el ingreso sobre el préstamo a corto plazo del 2017 debió ser \$15.000 (no \$10.000).



La administración concluyó que ya no es probable que la autoridad fiscal acepte la tasa de interés determinada para el préstamo a corto plazo (no se toma en cuenta el riesgo de detección en la evaluación).

Resultado de cambios



El pasivo del impuesto corriente para el 2017 incrementa de acuerdo con el importe más probable del tratamiento impositivo incierto: 1.000
 $((15.000 - 10.000) \times 20\%)$.



El cambio en la estimación se registra prospectivamente. K debe evaluar si espera pagar intereses o multas sobre este monto.

Revelaciones

Revelaciones requeridas

- Brindar las revelaciones relevantes bajo la NIC 12 y la NIC 1 – no hay nuevos requisitos en la CINIIF 23.
- ¿Cuáles son las revelaciones requeridas relacionadas con tratamientos impositivos inciertos?

Juicios realizados

Supuestos y otras estimaciones utilizadas

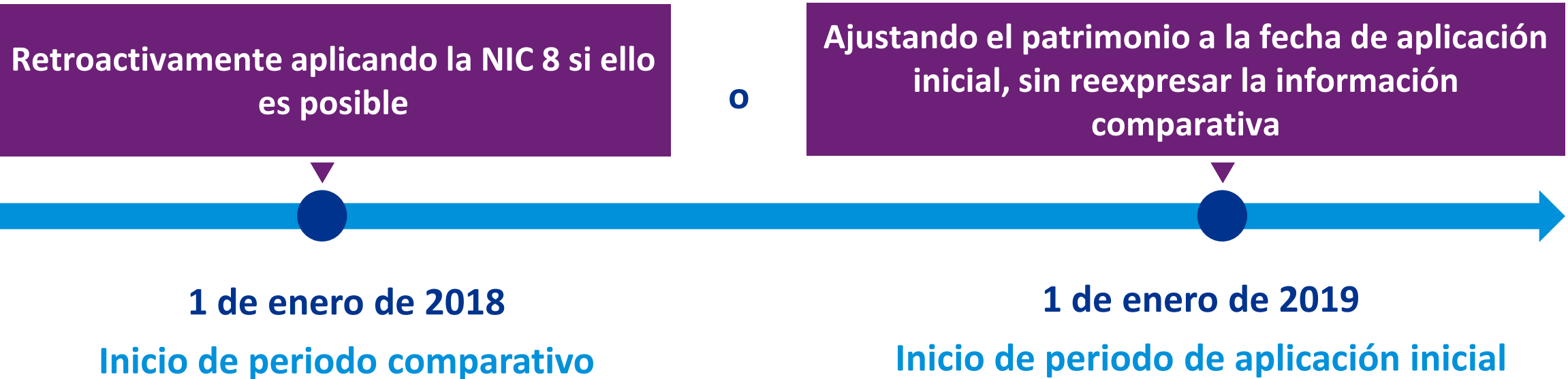
Impacto potencial de incertidumbres no reflejadas



Fecha efectiva y disposiciones transitorias

Fecha efectiva y transición

- Efectiva para periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada.
- Inicialmente se aplican :



Muchas Gracias

Mynor Pacheco
Socio Auditoría
KPMG Costa Rica

kpmg.co.cr
Tel (506) 2201 4250
mynorpacheco@kpmg.com