



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

Agosto 27, 2019



# ¿CINIIF 23 - Cual fue/es el *issue*?



- **Consulta al CINIIF sobre pagos bajo protesto.**

**Hecho: NIC 12 no incluye requerimiento para reflejar la incertidumbre. Diversos métodos de presentación de la información cuando la aplicación de la legislación fiscal es incierta.**

**Decisión: abordar la contabilización de los impuestos a las ganancias para cualquier tratamiento impositivo que implique incertidumbre – Impuestos corrientes y diferidos (activos y pasivos).**

- **Temas sensibles que desencadenan debates sobre la transparencia fiscal, tanto dentro como fuera de las salas de juntas.**

**Entonces, ¿cómo debe reflejarse la incertidumbre en la contabilización del impuesto a las ganancias según la CINIIF 23?**

# Pregunta 1

**¿Qué tan familiarizado está usted con la contabilidad de la Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias según la CINIIF 23?**

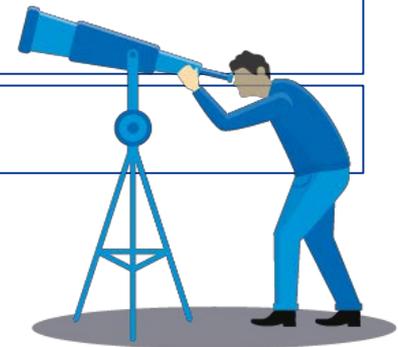
- a) De ningún modo
- b) Solo conozco los requisitos de US GAAP (ASC 740, anteriormente FIN 48)
- c) Un poco
- d) Nivel experto

Por favor, ingresen a [Slido.com](https://www.slido.com)

Event code: T178

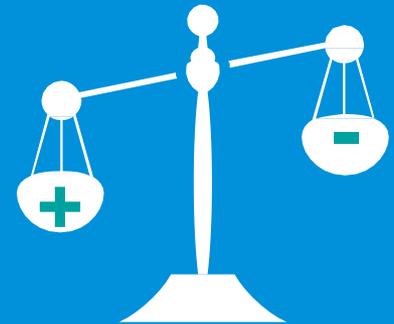
# Agenda

- 1 Identificando incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias
- 2 Análisis de tratamientos impositivos inciertos: Separados o en conjunto
- 3 Reflejando los tratamientos impositivos inciertos en los estados financieros
- 4 Cambios en los hechos y circunstancias
- 5 Intereses y multas
- 6 Revelaciones
- 7 Fecha de vigencia y disposiciones transitorias
- 8 Puntos clave para recordar!



# Identificando incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias

**¿Cómo identificará las  
incertidumbres?**



# ¿Que es un tratamiento impositivo incierto?

- Las leyes en materia tributaria pueden ser complejas y poco claras y puede generar incertidumbre sobre:
  - Ingresos sujetos a impuestos
  - Deducciones fiscales
  - Pérdidas o créditos fiscales no utilizados
  - Situación fiscal
  - Base fiscal de activos y pasivos
- Esto podría impactar el impuesto corriente y/o diferido en los estados financieros.

Tratamiento impositivo incierto



Autoridad Fiscal



# ¿Que es un tratamiento impositivo incierto?

## Tratamiento impositivo incierto

Un tratamiento impositivo (usado o que se prevé usar en las declaraciones de impuestos) para el cual existe incertidumbre sobre si la autoridad tributaria pertinente lo aceptaría de conformidad con la legislación tributaria.

## Autoridad fiscal

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

# ¿Cuándo podría existir un tratamiento impositivo incierto?

**Algunas incertidumbres tributarias pueden ser conocidas, pero algunas pueden ser difíciles de identificar.**



***Esté alerta a...***

# Pregunta 2



## ¿Cuál de los siguientes es un ejemplo de tratamiento impositivo incierto?

- a) Deducciones tomadas en las declaraciones de IR que pueden ser rechazadas por la autoridad tributaria o que pudieran ser capitalizadas y amortizadas para efectos fiscales.
- b) Una transacción estructurada para utilizar las pérdidas fiscales arrastrables que de otro modo podrían expirar sin ser utilizadas, cuando hay una falta de claridad en cuanto a cómo se aplica la ley fiscal a la transacción.
- c) Un plan para tratar a una entidad como exenta de impuestos en una declaración futura de impuestos sobre la renta que pueda ser rechazada por la autoridad fiscal.
- d) Desacuerdos no resueltos entre la entidad y la autoridad fiscal pertinente sobre el importe de la ganancia imponible.
- e) Todas las anteriores.

Por favor, ingresen a [Slido.com](https://www.slido.com)  
Event code: T178

# Respuesta

— **Respuesta correcta es E:**

- Todas las anteriores.

# Caso práctico



La empresa manufacturera K, que opera en el país A, tiene una ganancia contable antes de impuestos de \$ 25 millones en 2017.

- **2017:** K no identificó ningún tratamiento impositivo incierto.
- **2018:** En 2018, K ha identificado cambios en hechos y circunstancias que han resultado en una reevaluación de los siguientes tratamientos impositivos tomados en 2017. Esto es el resultado de nueva información y se trata de manera prospectiva.

El país A tiene una tasa impositiva del 20%.

# Gastos de reparaciones y mantenimiento - \$ 1 millón



## Declaración Jurada 2017

Esto se ha reconocido como gasto en los estados financieros de 2017 y se tomó una deducción completa en la declaración de impuestos de 2017.



## Nueva información en 2018

Los gastos de reparación y mantenimiento (R&M) son deducibles; sin embargo, ahora no está claro durante qué período se pueden deducir (es decir, el momento de la deducibilidad es incierto).

# Gastos de investigación y desarrollo: \$ 4 millones



## Declaración Jurada 2017

Varios elementos relacionados con un proyecto de investigación y desarrollo (I+D) se incluyeron en los estados financieros de 2017 y se dedujo por completo en la declaración de impuestos de 2017. Este fue el primer año que K dedujo gastos de I+D.



## Nueva información en 2018

Los gastos de I+D pueden ser cuestionados por la autoridad fiscal y la ley ahora parece poco clara.

# Análisis de tratamientos impositivos inciertos

¿Separados o en conjunto?



vs.



# Análisis de tratamientos impositivos inciertos: ¿Separados o en conjunto?

¿Se debe analizar un tratamiento impositivo incierto por sí solo o agruparlo con otros tratamientos fiscales inciertos?

¿Cuál enfoque mejor predice la resolución de la incertidumbre?

Considere:

Cómo la entidad prepara sus declaraciones de impuestos y apoya sus tratamientos fiscales

Cómo la entidad espera que la autoridad fiscal realice su fiscalización y resuelva los problemas

# Caso práctico: Análisis de tratamientos impositivos inciertos

¿Cómo se debe analizar cada una de las incertidumbres impositiva, es decir, por separado o en conjunto?



Deducciones de  
gastos por  
reparaciones  
y mantenimiento



Deducciones de gastos  
por investigación  
y desarrollo



Piense: ¿qué enfoque predeciría mejor la resolución de la incertidumbre?

# Pregunta 3

## ¿Cuál de las siguientes es una consideración válida al evaluar tratamientos impositivos inciertos?

- A. La dificultad para que los fiscales detecten el tratamiento.
- B. El hecho de que el tratamiento no sea considerado irracional por el asesor fiscal de la entidad.
- C. El hecho de que la declaración de impuestos no se presente realmente antes de la emisión de los estados financieros.
- D. Los resultados de las fiscalizaciones en otras empresas que adoptaron el mismo tratamiento.

Por favor, ingresen a [Slido.com](https://www.slido.com)

Event code: T178



# Respuesta

## — Respuesta correcta es D:

- Los resultados de las inspecciones en otras compañías que han tomado el mismo tratamiento son una fuente de evidencia al evaluar tratamientos impositivos inciertos.
- **La respuesta A es incorrecta.** Se supone que las autoridades tributarias tienen pleno conocimiento y examinarán el monto en cuestión siempre que tengan derecho a hacerlo
- **La respuesta B es incorrecta.** En algunas jurisdicciones, las entidades pueden incluir en su declaración de impuestos tratamientos impositivos que sean sostenibles o defendibles, pero no necesariamente probables de ser aceptados por las autoridades fiscales. "No irracional" es un umbral demasiado bajo para considerarlo.
- **La respuesta C es incorrecta.** La CINIIF 23 se aplica a los tratamientos fiscales utilizados o planeados para ser utilizados en las declaraciones de impuestos de una entidad, que incluye las declaraciones de impuestos presentadas después de la emisión de los estados financieros pero relacionadas con los tratamientos fiscales inherentes al cálculo de la provisión de impuestos del año en curso.

Reflejando los tratamientos  
impositivos inciertos en los  
estados financieros



# Pregunta clave

— ¿Cuándo se refleja un tratamiento impositivo incierto en los estados financieros?

– ¿Es **probable** que la autoridad fiscal acepte el tratamiento?



— **El riesgo de detección no se puede tener en cuenta.**

— Suponga que la autoridad fiscal examinaría y tendría pleno conocimiento de toda la información relevante.

# Caso práctico: Pregunta clave



—¿Es probable que el tratamiento fiscal adoptado por la gerencia de K sea aceptado por las autoridades fiscales?

	Incertidumbre impositiva	
	Gastos de R&M	Deducibilidad de gastos de I+D
Tratamiento fiscal en 2017	Full deducción (\$1M)	Full deducción (\$4M)
Reglas fiscales basadas en nueva información en 2018	Período de deducción poco claro; debe deducirse durante 4 años a menos que se cumplan ciertos criterios	Ley tributaria poco clara sobre lo que constituyen gastos elegibles
Probable?	No	No
¿La incertidumbre impositiva se reflejará en los estados financieros de 2018?	Si	Si

# Caso práctico: Pregunta clave



## Próximo paso:

*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.*

# Cómo medir y presentar la incertidumbre impositiva

— Si **no es probable** que la autoridad tributaria acepte el tratamiento:

***Se refleja la incertidumbre usando el método ...***

## ***El importe más probable***



El único importe más probable en un rango de posibles resultados

o

## ***El valor esperado***



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

***... que mejor prediga su resolución***

# Caso Práctico: ¿Cómo se mide la incertidumbre para los gastos de R&M? (1/2)

- K ha deducido \$1 millón en su declaración de impuestos de 2017, pero se le requirió que dedujera dicho monto en 4 años, a menos que se cumplieran con ciertos criterios.
- Nuevas evidencias en 2018 sugieren que el tratamiento fiscal de K podría no ser aceptado.
- La gerencia utiliza el método del **importe más probable**.

	Tratamiento en la declaración de impuestos	Importe más probable que podrá deducirse en 2017	Incertidumbre fiscal reflejada
Deducción realizada en 2017	\$1M	\$250K (\$1M / 4 años)	\$750K

## Impacto en el impuesto corriente:

- Aumento en el pasivo por impuesto corriente para 2017: \$150K ( $\$750K \times 20\%$ ).
  - Deducción del impuesto corriente en 2018: \$50K ( $\$250K \times 20\%$ ).
  - Incremento general en el pasivo por impuesto corriente al final de 2018: \$100K ( $\$150K - \$50K$ )

# Caso Práctico: ¿Cómo se mide la incertidumbre para los gastos de R&M? (2/2)

## Impacto en el impuesto diferido en 2018:

		Monto	Cálculo
Activo por impuesto diferido	Saldo al 1 de enero de 2018	0	
Beneficio (gastos) por Impuesto diferido	Cambio en las estimaciones como resultado de la nueva información	\$150K	$\$1M \times 3/4 \times 20\%$
	Reverso de la diferencia temporaria en 2018	(\$50K)	$\$1M \times 1/4 \times 20\%$
Activo por impuesto diferido	Saldo al 31 de diciembre de 2018	\$100K	$\$1M \times 2/4 \times 20\%$

# Caso Práctico : ¿Cómo se mide la incertidumbre para los gastos de I+D?

- K dedujo \$4 millones en la declaración de impuestos de 2017, pero en ese momento no estaba claro cuales gastos eran deducibles.
- Como resultado de la nueva información, K ha evaluado que algunos de los gastos no serían aceptados en última instancia.
- Si bien es probable que alguna cantidad sea deducible, hay una **serie de posibles resultados**.
- La Gerencia utiliza el **método del valor esperado** para estimar un importe adicional que puede incrementar la ganancia gravable.

	Ganancia fiscal adicional estimada para 2017 (\$) ('000s)	Probabilidad (%)	Estimación del valor esperado (\$) ('000s)
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
		<b>100%</b>	<b>2,450</b>

Por lo tanto, el pasivo por impuesto corriente para 2017 aumenta en \$490K (\$2,450K × 20%).

# Pregunta 4

**¿Cuál de los siguientes métodos debería usarse para medir el impuesto corriente y/o diferido para una incertidumbre impositiva cuando hay una amplia gama de resultados posibles que no son binarios o no se concentran en un resultado?**

- A. Depende de la política contable de la entidad.
- B. El método del importe más probable.
- C. El método del valor esperado.
- D. El método de probabilidad acumulativa.

Por favor, ingresen a [Slido.com](https://www.slido.com)

Event code: 2279



# Respuesta

## — Respuesta correcta es C:

- El método del valor esperado puede predecir la resolución de la incertidumbre de mejor forma si hay un rango de posibles resultados que no son binarios o concentrados en un valor, ya que el resultado pondera todos los posibles resultados.
- **La respuesta A es incorrecta.** El método para medir la incertidumbre tributaria no es una elección de política contable, sino el método que mejor predice su resolución.
- **La respuesta B es incorrecta.** El método del importe más probable puede predecir mejor la resolución de la incertidumbre si los posibles resultados son binarios o se concentran en un valor, ya que el resultado es la cantidad proporcionada para un único resultado, sin tener en cuenta otros resultados con menores probabilidades.
- **La respuesta D es incorrecta.** El método de probabilidad acumulada es el método utilizado bajo US GAAP, pero no es aceptable bajo NIIF.

# Cambios en los hechos y circunstancias



# Cambios en los hechos y circunstancias



- Actualizar el importe de los estados financieros si cambian las circunstancias o si se dispone de nueva información.



Examen o actuación de la autoridad tributaria



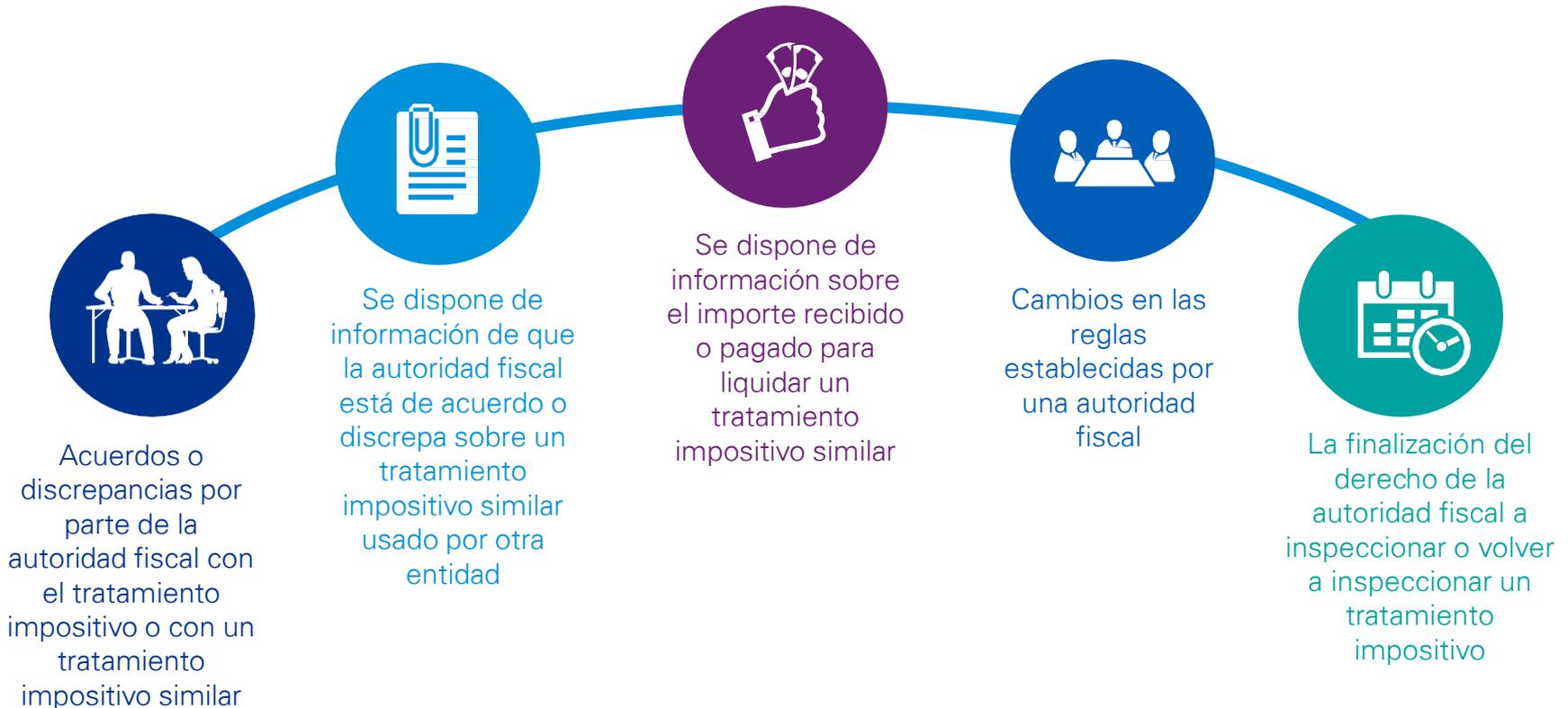
Cambios en la normativa fiscal



Plazo de las fiscalizaciones

- Cambios posteriores al ejercicio sobre el que se informa, pero antes de que se autorice la emisión de los estados financieros - determinar si se trata de un evento de ajuste o de no ajuste de acuerdo con la NIC 10.
- Cambios en las estimaciones - contabilizar de acuerdo con la NIC 8 de forma prospectiva.

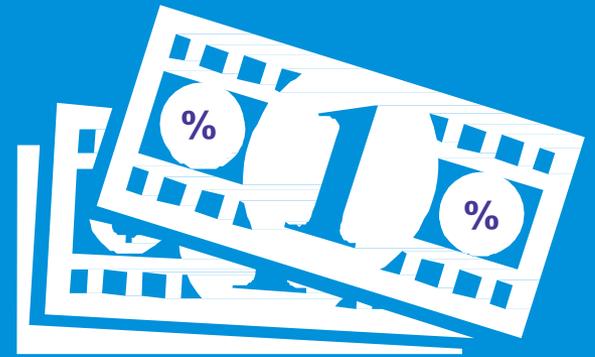
# Ejemplos de cambios en hechos y circunstancias



Esto por si solo no es probable que represente un cambio en los hechos y circunstancias:

**Falta de acuerdo o desacuerdo por parte de una autoridad tributaria con un tratamiento fiscal.**

# Intereses y multas



# Intereses y multas

- La NIC 12 o la CINIIF 23 no especifican la contabilización de los intereses y las multas.
- La decisión del *IFRIC Agenda* en septiembre de 2017:
  - No es un *Accounting policy choice* contabilizar o no los intereses y las multas según la NIC 12 o la NIC 37.
  - Primer paso - determinar si el interés o la multa en sí cumple la definición de impuesto sobre la renta.
  - En caso afirmativo, aplicar la NIC 12. En caso contrario, aplicar la NIC 37.
  - Requiere un juicio basado en hechos y circunstancias específicas.

# Revelaciones



# Requisitos de revelación

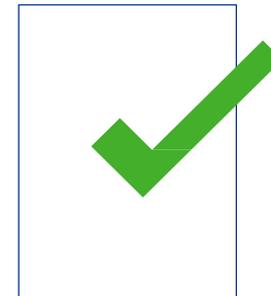


- Proporcionar información relevante de acuerdo con la NIC 12 y la NIC 1 - no hay nuevos requerimientos en la CINIIF 23.
- ¿Cuáles son los requisitos de revelación relacionados con los tratamientos impositivos inciertos?

**Juicios aplicados**

**Supuestos y otras estimaciones utilizadas**

**Posible efecto de la incertidumbre:  
Contingencia párrafo 88 de la NIC 12**



# Fecha de vigencia y disposiciones transitorias



# Fecha de vigencia y transición

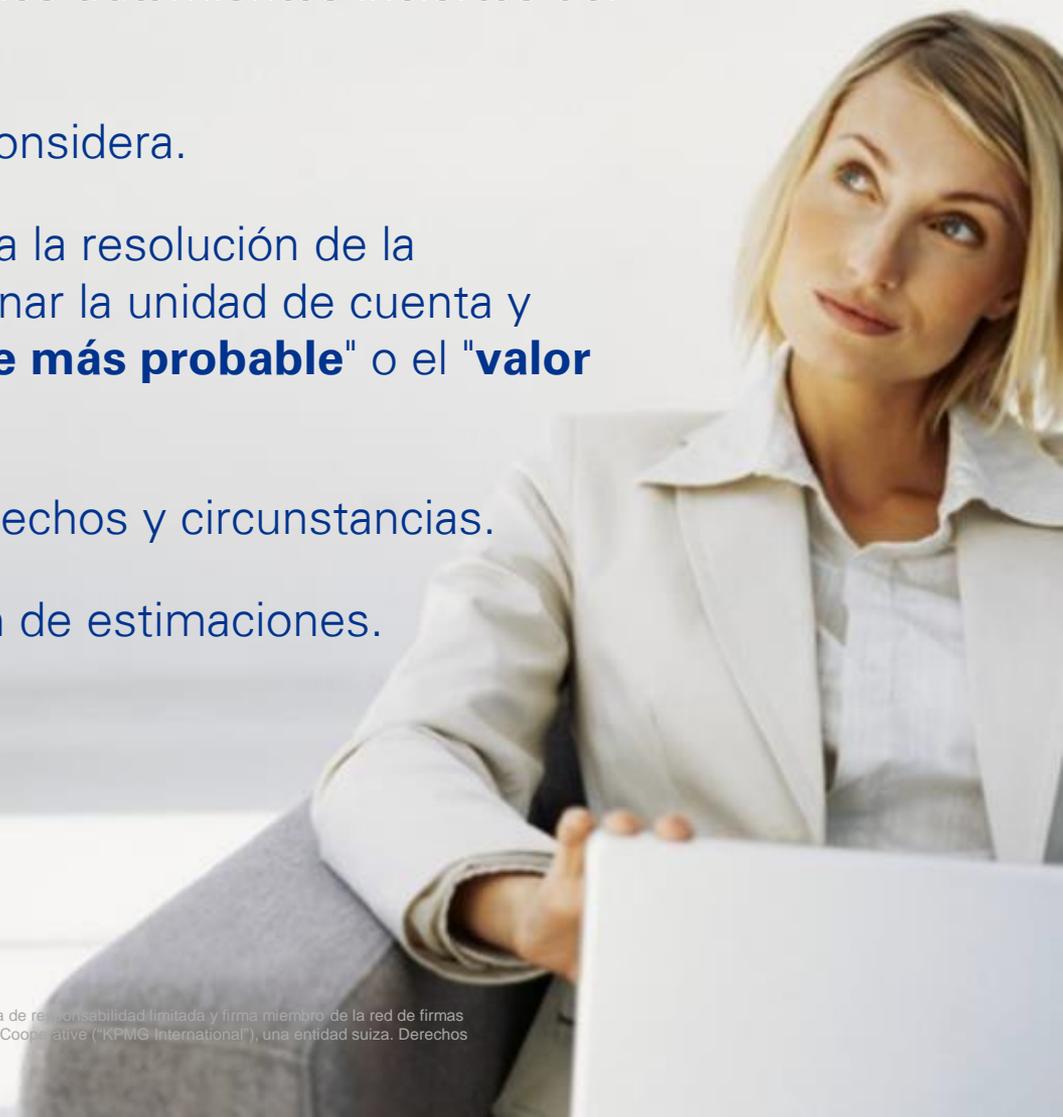


- En vigencia para los ejercicios anuales que comiencen en o después del 1 de enero de 2019. Se permite la aplicación anticipada.
- Adopción inicial:



# Puntos clave para recordar!

- La CINIIF 23 se aplica a todos los tratamientos inciertos del impuesto sobre la renta.
- El riesgo de detección no se considera.
- Considere lo que mejor prediga la resolución de la incertidumbre fiscal al determinar la unidad de cuenta y aplicar el método del "**importe más probable**" o el "**valor esperado**".
- Reevaluación de cambios en hechos y circunstancias.
- Juicio significativo y revelación de estimaciones.



# Q&A





# ¡Gracias!

Ronald J. Villalobos S.  
Socio de Auditoría  
[rjvillaloboss@kpmg.com](mailto:rjvillaloboss@kpmg.com)

Patrocinamos y promovemos:



Perú por los  
Objetivos de  
Desarrollo  
Sostenible



EMPRESA  
SOCIALMENTE  
RESPONSABLE



RANKING DE EQUIDAD DE GÉNERO  
EN LAS ORGANIZACIONES



AFORAMOS  
EL PACTO MUNDIAL

Nuestros distintivos:

KPMG en Perú



[kpmg.com/pe](https://kpmg.com/pe)