



COMISIONES TÉCNICAS

Esta sección surge para brindarle un espacio al contenido que están generando los expertos que pertenecen a las Comisiones Técnicas de NIIF y de NIA del **INCP** para el beneficio de los contadores y de la profesión misma. Los contenidos que se presentan a continuación han sido desarrollados por las Comisiones Técnicas del **INCP** para propósitos estrictamente pedagógicos. Estas guías están basadas en las interpretaciones que los expertos de las Comisiones Técnicas del **INCP** hacen sobre las normas específicas, las cuales podrían diferir de otras interpretaciones.

Guía de aplicación CINIIF 23

Por Jorge Enrique Reina López

Introducción

Anualmente en Colombia, independientemente de situaciones como el gobierno, la coyuntura económica y la pandemia, se generan reformas tributarias, lo que para los contadores implica un reto, pues cada año deben mantenerse actualizados profesionalmente y conocer cómo aterrizar todas esas reformas en sus empresas, ya que en algunos casos son beneficios para aplicar y en otros son sanciones que se deben evitar. Por lo tanto, esos cambios que se presentan son trabajosos, entre otras razones, debido a que los estados financieros preparados bajo las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) pueden perder gran parte de su comparabilidad y, por consiguiente, en ciertos casos doble contabilidad (balance fiscal vs. balance NIIF), lo que nos puede conducir a incertidumbres impositivas que debemos mitigar en el futuro; sin embargo, el IASB nos trae un nuevo estándar: la CINIIF 23 – La incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias, que nos guiará y ayudará en la toma de decisiones cuando se prepare el impuesto corriente, diferido y su impacto en los estados financieros.

Nueva normatividad de impuestos para NIIF

Las Normas Internacionales de Información Financiera bajo la NIC 12 – Impuesto a las ganancias actual describen la contabilización de los impuestos corrientes y no corrientes; no obstante, no aborda las incertidumbres impositivas que se generan al determinar las provisiones de renta o impuesto diferido, además, la NIC 37 – Provisiones, pasivos y activos contingentes no tiene alcance sobre esta norma, a menos que las compañías empiecen procesos legales con los entes de control.

Como consecuencia, el Comité de Interpretaciones de las NIIF –en junio de 2017– emitió la CINIIF 23, una interpretación que analiza con mayor detalle cualquier aspecto de la contabilización del impuesto a la renta en que existe incertidumbre, especialmente la ganancia fiscal o pérdida, así como la base imponible de los activos y pasivos, pérdidas y créditos fiscales, y las tasas de impuestos aplicar.

Por consiguiente, lo primero que debemos entender es que la CINIIF 23 es una interpretación, lo que al final nos servirá como guía; asimismo, con las demás normas vamos a tener los mismos juicios de valor para determinar cómo preparar los impuestos corrientes y diferidos.

Temas importantes a tener en cuenta en la aplicación de la CINIIF 23 – La incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias

Alcance

1. Como premisa, esta interpretación sólo tiene alcance para los impuestos corrientes y no corrientes bajo la NIC 12, dado que para el caso es el impuesto de renta que se presenta a la DIAN y la estimación que debemos hacer como mínimo una vez al año del impuesto diferido. Esto no aplica para las demás obligaciones tributarias como IVA, retención en la fuente o ICA.
2. La CINIIF 23 nos indica que una incertidumbre fiscal para el impuesto corriente y no corriente se generará con base en la información analizada por la administración, en que se podría concluir que el ente fiscal (para el caso de Colombia, la DIAN) aceptará, o no, el tratamiento impositivo aplicado por la compañía. A continuación se observan algunos ejemplos de incertidumbre en tratamientos impositivos que podrían surgir:
 - ◇ Reconocer o no un ingreso en el periodo fiscal.
 - ◇ Deducciones de costos y gastos fiscales.
 - ◇ Pérdidas y créditos fiscales.
 - ◇ Bases fiscales de los activos y pasivos para el impuesto diferido, como la capitalización, depreciación, etc.
3. Es importante resaltar que un error de impuestos no estará dentro del alcance de esta norma debido a que esto no corresponderá a una incertidumbre o posición diferente con la administración de impuestos; por lo que deberá corregirse según lo que establece la NIC 8 – Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.
4. Así mismo, esta interpretación nos hace evaluar las estimaciones y suposiciones de las presentaciones de los impuestos corrientes (declaración de renta) presentados en años pasados y nuestros registros anteriores de impuestos no corrientes en los estados financieros (Impuestos diferidos debido) ante cualquier cambio en los hechos y circunstancias, como:



- ◊ Requerimientos, inspecciones, visitas o acciones por la DIAN, en que se determinen discrepancias con el tratamiento fiscal utilizado por la compañía.
- ◊ Cambios o nueva regulación de la autoridad fiscal que para Colombia aplica totalmente.
- ◊ La finalización de los tiempos de firmeza de las declaraciones de impuestos, de manera que la DIAN –en algunos casos– no tendrá tiempo para auditar las declaraciones tributarias y, por consiguiente, el riesgo no aparecería.

Aplicación

El siguiente es un ejemplo del análisis interno y externo que debe realizar una compañía para determinar si existe una incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias por primera vez y su evaluación todos los años:



Es importante acotar que la firmeza de las declaraciones no debe solo el indicador concluyente, por lo cual se recomienda que antes de valorar ese indicador se analice diligentemente la transacción tributaria.

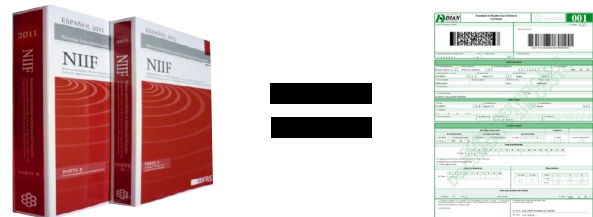
Igualmente, la CINIIF 23 es efectiva para los periodos anuales de presentación de informes que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Las empresas deben aplicarla retrospectivamente después de la adopción, pero pueden optar por reexpresar los comparativos, o no, al ajustar el patrimonio inicial (si es posible, sin utilizar la retrospectiva).

Como conclusión, nosotros como contadores, revisores fiscales y asesores tributarios debemos revisar las declaraciones de renta que no están en firmes a la fecha y determinar las incertidumbres en tratamientos impositivos en que se tomaron posiciones agresivas, o que son diferencias de criterios y que pueden afectar los estados financieros. Esto deberá ser soportado mediante memorandos, sin embargo, no debe ser revelado en los estados financieros o expuesto a los entes de control.

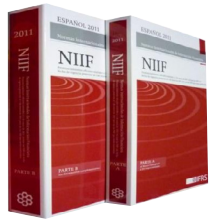
Reconocimiento

Los reconocimientos impositivos inciertos sólo se reconocerán en los estados financieros cuando realmente se evidencie que a futuro los entes de control tributarios no aceptarán el tratamiento impositivo aplicado.

Cuanto se determina que es SÍ, lo que se considera que la administración de impuestos aceptará el tratamiento fiscal, no se realizará ningún registro contable o diferencia entre libros deberá ser registrado.



Cuando se determina que es NO, lo que se considera que la administración de impuestos no aceptará el tratamiento fiscal, se deberá hacer un análisis en el que se realizará un registro contable según el porcentaje de probabilidad, sin embargo, se debe evaluar hasta qué punto esto no implicaría también cambiar el balance fiscal y así mismo las declaraciones tributarias en resultados de porcentajes entre 80 % y 100 %, en que claramente las compañías ya tendrían un riesgo de detención y claramente con rubros significativos en que los intereses y las sanciones podrían ser muy onerosos; además de no olvidar nuestra cultura tributaria de deducibilidad o no deducibilidad, dependiendo de las opciones tomadas por las compañías esto podrá generar una diferencia entre los libros fiscales y la NIIF, la cual deberá ser evaluada cada año para el caso de ya registrar un valor a 100 % o reversarlo.



Como beneficio –que trae esta interpretación en su párrafo CINIIF 23-8–, cuando exista un cambio en la estimación, el impacto debe contabilizarse de manera prospectiva en el periodo del cambio y no se realizan reexpresiones.

Sin embargo, esta interpretación, como la NIC 12, no contempla el registro de intereses y multas, pero esto no nos exime de su contabilización, para lo cual sobre el mejor estimados, según la NIC 37 – Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes (párrafo 13) reconocer las sanciones e interés. Referenciando la norma USGAAP FASB en su interpretación 48 -15, cuando la ley tributaria requiera el pago de intereses sobre pago insuficiente de impuestos sobre la renta, la compañía deberá comenzar a reconocer los gastos por intereses en el primer periodo, el interés comenzaría a acumularse de acuerdo con las disposiciones de la legislación fiscal pertinente.

Métodos para el cálculo de las incertidumbres

Como algunas normas de las NIIF, esta interpretación nos trae metodologías para la estimación de las incertidumbres que las compañías determinaron que no van a ser aceptadas por los entes de control, como los métodos de "cantidad más probable" y "valor esperado"; esto con el fin de poder soportar el valor que será registrado en los libros contables. No obstante, al aterrizarlo en el contexto colombiano pareciera que estos modelos de probabilidad no se han realizado, ya que sólo existirán dos posiciones al análisis de estas incertidumbres, las cuales son si el tratamiento será deducible o no deducible. Esto debido también a un jugador muy importante en tales procedimientos: el revisor fiscal, pues independiente del riesgo que quiera tomar la compañía, este partícipe tendrá la última palabra en el cierre de los estados financieros. Adicionalmente a estos métodos independientes que tomen las compañías, se debe realizar una política, establecer unos indicadores, aplicar modelos estadísticos, experiencia histórica y, en algunos casos, especialistas para soportar las decisiones.

Como guía, hemos generado el siguiente paso a paso que no es la regla universal, pero ayuda como ejemplo en estos procesos:

- 1. Indicadores política contable:** la empresa debe desarrollar indicadores en que pueda determinar la certeza, o no, de las incertidumbres fiscales, como:

- Tiempo de firmeza en las declaraciones en que la DIAN pudiera inspeccionar las declaraciones.
- Políticas tributarias de la empresa para tomarse beneficios de auditoría con el fin de acelerar las firmezas y apostar por más beneficios.
- Experiencias históricas con la DIAN, como sería el caso de no haber tenido una inspección de esta en los últimos tres años.
- La aceptación recurrente de la DIAN de una transacción específica.

Estos indicadores soportarán la realización, o no, de los métodos exigidos por la norma; adicionalmente, reiterarían que la compañía, a través de su historia y experiencia, deberá generar sus propios indicadores.

- 2. Métodos para el cálculo de una incertidumbre fiscal:** si la compañía, al realizar su evaluación de los indicadores anteriormente enunciados, determina que la entidad tributaria (para el caso colombiano, la DIAN) no lo aceptará, entonces el efecto de la incertidumbre fiscal debería reflejarse utilizando el método que espera predecirá mejor su resolución. Los siguientes son los métodos:

	El importe más probable	El valor más esperado
Concepto	Es el importe más probable en un rango de posibles resultados	Es la suma de los importes ponderados por su probabilidad en un rango de resultados posibles
Cuando aplica	El importe más probable puede predecir mejor la resolución de la incertidumbre si los resultados posibles son duales o se concentran en un valor	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

- 3. Umbral de reconocimiento:** la posición fiscal que tendrá la compañía se medirá según la mayor cantidad de beneficio o pérdida que tenga más de 50 % de probabilidad (como en la NIC 37 – Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes) de realizarse en el momento de la liquidación final.

Ejemplo

Medición con información sobre el enfoque de liquidación con la metodología del importe más probable en un rango de posibles resultados

1. La empresa XYZ ha determinado que su posición tributaria a un beneficio fiscal por valor de \$ 100



existirá una limitada información sobre cómo verá una autoridad fiscal la posición. Después de considerar toda la información relevante, como que la firmeza de la declaración expira en dos años, la confianza de la administración en los méritos técnicos de la posición fiscal excede el umbral de reconocimiento más probable que no, pero la administración también cree que es probable que se conformara con menos del total cantidad de la posición completa cuando se examina. La gerencia ha considerado los montos y las probabilidades de los posibles resultados estimados:

Posible resultado estimado	Probabilidad de ocurrir
100	20 %
75	55 %
50	25 %
	100 %

Debido a que el valor de \$ 75 es la mayor cantidad de beneficio que tiene más de 50 % de probabilidades de realizarse al momento de la liquidación, la empresa reconocería un impuesto beneficio de \$ 75 en los estados financieros para el primer año.

Como se enunció anteriormente, cada compañía establecerá sus propios indicadores y el método que más se adapte a la circunstancia de cada transacción específica.

Revelaciones

Felizmente, la CINIIF 23 no trae nuevos requisitos de divulgación. Sin embargo, las revelaciones bajo la NIC 1 y

la NIC 12 ya incluyen juicios realizados para determinar los tratamientos o las posiciones fiscales inciertas por las cuales no se reconoce ningún pasivo en los estados financieros. Según la NIC 8, las compañías también deben revelar los efectos de aplicar la CINIIF 23 antes de su adopción, si es material.

La norma no nos exige que se revelen todas las posiciones de la compañía para las incertidumbres frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias independientemente de si van a hacer aceptadas o no; adicionalmente, este documento no se vuelve un soporte para los entes de control de la DIAN, que deben ser evidenciados en sus visitas.

Conclusiones

Esta interpretación resalta la importancia de los temas de impuestos al cierre de los estados financieros, dejando claro que no sólo se evaluará el impuesto del año corriente, sino los cambios a los impuestos de años anteriores. También, como toda nueva norma de NIIF o interpretación, será un reto más en cuanto al entendimiento y la implementación en las compañías, ya que nos demandará a nosotros los contadores, revisores fiscales y asesores impuestos, tiempo, generación de nuevas políticas, juicio con el fin de mitigar a futuro cualquier impacto en los estados financieros. Sin embargo, no seremos los únicos responsables, ya que las decisiones deberán tener el acompañamiento de la gerencia, los directivos y los socios para posibles discrepancias a futuro. ■



Jorge Enrique Reina López

Contador público de la Universidad de la Salle con especializaciones en norma internacional de contabilidad y auditoría de la Universidad Jorge Tadeo Lozano; maestría en Negocios de la Universidad de Temple en Filadelfia, Estados Unidos; certificaciones en NIIF del ICAEW e IPSAS The Chartered Institute of Public Finance Accountancy. Es conferencista del **INCP** y pertenece al Comité de NIIF del Instituto de Contadores Públicos. Actualmente es gerente de BSO Finance en BDO.