

Tratamiento contable de las incertidumbres impositivas

Pérez Rodríguez, Margarita

I. Introducción

En la determinación de la deuda (o provisión) o los activos (adelantos, reintegros, quebrantos impositivos) por impuestos, la entidad aplica ciertos criterios, para definir por ejemplo, si determinada transacción o saldo se encuentra gravada o no, si determinada erogación puede ser deducible de determinado impuesto o no, cuándo corresponde aplicar determinada alícuota del impuesto, etc.

La normativa y regulaciones impositivas puede no ser lo suficientemente clara y dar lugar a interpretaciones. Ante esas situaciones, la entidad necesita definir el criterio a aplicar y por lo tanto realiza su propia interpretación, generalmente con la asistencia de sus asesores fiscales. La interpretación de la entidad puede ser posteriormente confirmada por la autoridad fiscal o no ser compartida por la misma.

Estos criterios pueden, eventualmente, no ser compartidos por la autoridad fiscal, derivando en un reclamo de la autoridad fiscal. El reclamo puede pasar por diferentes instancias de recurso, antes de llegar a su resolución final.

En otros casos, la entidad puede aplicar erróneamente un tratamiento impositivo, aun cuando tenga conocimiento que el mismo no es apropiado, porque estima que la situación no será detectada por la autoridad fiscal.

II. Norma contable profesional argentina

Estas situaciones de incertidumbre en la normativa contable profesional se denominan "contingentes" y su tratamiento contable se encuentra definido por el siguiente párrafo de la RT 17. Referirse a la sección 4.8. de la RT 17— Consideración de hechos contingentes:

"4.8. Consideración de hechos contingentes:

Los efectos patrimoniales que pudiere ocasionar la posible concreción o falta de concreción de un hecho futuro (no controlable por el ente emisor de los estados contables) tendrán el siguiente tratamiento:

- a) los favorables sólo se reconocerán en los casos previstos en la sección 5.19.6.3 (Impuestos diferidos);
- b) los desfavorables se reconocerán cuando:
 - 1) deriven de una situación o circunstancia existente a la fecha de los estados contables;
 - 2) la probabilidad de que tales efectos se materialicen sea alta;
 - 3) sea posible cuantificarlos en moneda de una manera adecuada.

El activo resultante de un efecto patrimonial favorable cuya concreción sea virtualmente cierta no se considerará contingente y deberá ser reconocido".

La normativa contable local no provee lineamientos adicionales sobre cómo considerar el "riesgo de detección", es decir el riesgo que la autoridad fiscal "detecte" el tratamiento fiscal incorrecto.

La norma tampoco aclara el momento en el cual se necesita reconocer contablemente el impacto de la situación de incertidumbre, particularmente cuando la resolución final pueda estar sujeta a varios estadios procesales: ¿se requiere reconocer una provisión cuando se origina la situación que genera la incertidumbre?, ¿cuándo se inicia el reclamo?, ¿cuándo existe una sentencia en primera instancia en contra de la entidad?, ¿o en el momento en que se cuenta con sentencia firme?, ¿o cuándo se recibe la sentencia de la Cámara de apelaciones pertinente? Si la entidad apelará a la Corte suprema, ¿es necesario esperar a la sentencia de la Corte?

La norma local no presenta tratamientos diferenciales para contingencias impositivas de manera tal que los lineamientos de la RT 17 aplican para cualquier contingencia, y dentro de las contingencias impositivas aplican tanto a impuesto a las ganancias, como a otros impuestos y tasas nacionales, provinciales o municipales (por ejemplo, impuestos a los ingresos brutos, al valor agregado, tasas de seguridad e higiene, etc.).

III. Normas internacionales sobre información financiera (NIIF)

III.1. Impuesto a las ganancias

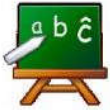
En junio de 2017 el Comité de Interpretaciones de las NIIF emitió la CINIIF 23 La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias que clarifica cómo aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 12 Impuesto a las ganancias cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos fiscales aplicados. Esta interpretación tiene vigencia para ejercicios iniciados a partir de 01/01/2019, permitiéndose su aplicación anticipada.

Recordamos que el párr. 46 de la NIC 12 define que:

"Los pasivos (activos) corrientes de tipo fiscal, ya procedan del periodo presente o de periodos anteriores, deben ser medidos por las cantidades que se espere pagar (recuperar) de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y tasas impositivas que se hayan aprobado, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del periodo sobre el que se informa".

La CINIIF 23 define que, "un tratamiento impositivo incierto' es un tratamiento de los impuestos por el cual existe incertidumbre sobre si la autoridad fiscal aceptará el tratamiento impositivo según la legislación fiscal. Por ejemplo, la decisión de una entidad de no presentar la declaración del impuesto a las ganancias en una jurisdicción fiscal, o no incluir un ingreso concreto en la ganancia fiscal, es un tratamiento impositivo incierto si su aceptabilidad es incierta según la legislación fiscal".

La interpretación requiere considerar cada tratamiento impositivo por separado o en conjunto con otro u otros tratamientos impositivos inciertos, aplicando el enfoque que mejor permita estimar la resolución final situación; considerando por ejemplo, cómo prepara su declaración del impuesto a las ganancias (por entidad o a nivel de Grupo consolidado) o la forma en que espera que la autoridad fiscal haga su inspección y resuelva las cuestiones bajo análisis.

	<p>La entidad considera como deducibles del impuesto a las ganancias ciertos pagos realizados a otras entidades del mismo grupo económico. Debido a la naturaleza de dichos pagos, su deducibilidad podría ser cuestionada por la autoridad fiscal.</p> <p>Escenario A:</p> <p>La práctica es realizada por todas las subsidiarias del grupo, las cuales tienen domicilio fiscal en diferentes países.</p> <p>Como cada una de las entidades que realiza los pagos es un sujeto fiscal diferente y sujeto a normativas impositivas distintas, la incertidumbre sobre la deducibilidad de los pagos se realiza a nivel de contribuyente.</p> <p>Escenario B:</p> <p>La práctica es realizada por todas las subsidiarias del grupo, todas las cuales tienen domicilio fiscal en Argentina.</p> <p>La entidad realiza el análisis de la incertidumbre sobre la deducibilidad de los pagos se realiza a nivel de Grupo, ya que se espera que la autoridad fiscal tenga un tratamiento homogéneo para todas las entidades del Grupo.</p>
---	---

La interpretación clarifica que la entidad tiene que asumir que la autoridad fiscal:

- inspeccionará los montos relacionados con la situación de incertidumbre a los cuales tiene derecho a examinar (los años no prescriptos); y que
- cuando lleve a cabo las revisiones, tiene conocimiento de toda la información relacionada.

No se evalúa el "riesgo de detección": se asume que la autoridad fiscal revisará a la entidad y que detectará el tema en cuestión.

Habiendo asumido que la entidad va a ser revisada por la autoridad fiscal y que la autoridad fiscal detectará el tema controvertido, se necesita:

1. definir si se requiere o no reconocer una deuda o provisión; y
2. determinar la medición de la deuda o provisión, en caso que corresponda su reconocimiento contable.

Con relación a la primera cuestión, la Interpretación requiere que la entidad analice si es probable que una


autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto. Obviamente, dejado de lado el riesgo de detección, lo que quedan son los fundamentos técnicos del tratamiento fiscal que sustenta la entidad.

Asimismo, la Interpretación define que "autoridad fiscal" hace referencia al organismo u organismos que deciden si los tratamientos impositivos son aceptables según la legislación fiscal. Esto puede incluir un tribunal de justicia".

Por lo tanto, el análisis se enfoca en la probabilidad de que el tratamiento fiscal aplicado por la entidad sea aceptada en la resolución de última instancia del proceso administrativo y judicial.

El término "probable" en la interpretación tiene el mismo sentido que en la NIC 37 Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes, es decir que existe una probabilidad mayor al 50%, en este caso, que el tratamiento contable de la entidad sea aceptado por la autoridad fiscal.

Si una entidad concluye que es probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto, la entidad determina la ganancia imponible o la pérdida fiscal, las bases fiscales para la determinación del impuesto diferido, los quebrantos impositivos no utilizados, los créditos fiscales no utilizados y las alícuotas impositivas, de forma congruente con el tratamiento impositivo aplicado fiscalmente en la determinación de los saldos de la declaración jurada del impuesto a las ganancias.

	<p>La entidad planea presentar su declaración jurada del impuesto a las ganancias considerando el impacto impositivo del ajuste por inflación impositivo en la determinación de la ganancia sujeta a impuesto.</p> <p>La entidad considera que es probable que la autoridad fiscal inicie reclamos administrativos en contra del tratamiento impositivo aplicado por la entidad.</p> <p>Sin embargo, sobre la base de la opinión obtenida de sus asesores legales e impositivos, la entidad considera que es más probable que su posición resulte en una sentencia judicial favorable de última instancia ya que de no considerarse el efecto del ajuste por inflación en la determinación del impuesto a las ganancias del ejercicio, la tasa del impuesto a las ganancias resultaría en una tasa confiscatoria.</p> <p>En consecuencia, la entidad no reconoce ninguna de deuda o provisión relacionada con este tratamiento impositivo.</p>
---	--

Si una entidad concluye que no es probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto, la entidad refleja el efecto de la incertidumbre al determinar la ganancia imponible (o la pérdida impositiva), las bases fiscales para el cálculo del impuesto diferido, los quebrantos no utilizados, los créditos fiscales no utilizados y la alícuota del impuesto.

Para determinar el efecto de la incertidumbre, es decir su cuantificación, la Interpretación provee dos métodos:

- el "importe más probable", y
- el "valor esperado".


La entidad selecciona y aplica aquella que mejor permita la estimación de la resolución de la incertidumbre:

	El importe más probable	El valor 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.
Cuándo 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.

Si bien este tema no está tratado por la Interpretación, la entidad necesita también considerar las multas, intereses u otro tipo de recargo que puedan estar relacionados con la situación de incertidumbre. Para ello, la

entidad necesita definir su política contable para lo cual puede decidir aplicar la NIC 12 o la NIC 37, y aplicarla de manera consistente.

Un ejemplo del método de importe más probable:



Al determinar la ganancia imponible la entidad deduce ciertos bonos y gratificaciones que abona localmente a personal expatriado que está trabajando en sus subsidiarias del exterior. El monto del pago es de \$ 500 y su deducibilidad podría estar cuestionada ya que los mismos no coadyuvan a la generación de la ganancia impositiva local.

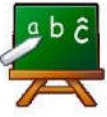
Al analizar el tema con los asesores fiscales se concluye que no es probable que la autoridad fiscal admita la deducibilidad de los mismos.

Para reflejar el efecto de la incertidumbre en la determinación de la ganancia gravada del año, la entidad reconoce y mide el pasivo por impuestos corrientes sin deducir los gastos de \$ 500.

Asimismo, la estimación de la provisión considera el efecto de cualquier multa o intereses que se considere probable que la autoridad fiscal impondría a la entidad por la situación descrita.

Este monto diferirá de la deuda determinada en la declaración jurada por el impuesto a las ganancias, en la cual la entidad considera deducible el concepto mencionado.

Un ejemplo del método del valor esperado:



La entidad determina los precios de transferencia para las transacciones entre entidades del Grupo aplicando una metodología que podría ser cuestionada por la autoridad fiscal.

Al analizar la situación, la entidad concluye que no es probable que la autoridad fiscal acepte el tratamiento impositivo y que el monto total de gastos de \$ 100 no pueda ser deducible en su totalidad. La alícuota del impuesto a las ganancias es del 30%.

La entidad estima que se podrían presentar los siguientes escenarios:

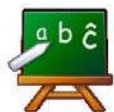
1. el monto no deducible sería de \$ 10 (sería deducible \$ 100 - \$ 10 = \$ 90). La probabilidad de este escenario se estima en un 40%.
2. el monto no deducible sería de \$ 40 (sería deducible \$ 100 - \$ 40 = \$ 60). La probabilidad de este escenario se estima en un 25%.
3. el monto no deducible sería de \$ 80 (sería deducible \$ 100 - \$ 80 = \$ 20). La probabilidad de este escenario se estima en un 35%.

La entidad refleja el efecto de la incertidumbre como sigue:

Escenario	Monto no deducible	Probabilidad	Valor esperado
1	\$ 10	40%	\$ 4 (\$ 10 x 40%)
2	\$ 40	25%	\$ 10 (\$ 40 x 25%)
3	\$ 80	35%	\$ 28 (\$ 80 x 35%)
Subtotal			\$ 42
Alícuota del impuesto a las ganancias			30%
Provisión a ser registrada			\$ 13

Asimismo, la provisión considera el efecto de cualquier multa o intereses que se considere probable que la autoridad fiscal impondría a la entidad por la situación descrita.

En ciertos casos, el impacto del tratamiento fiscal incierto no se relaciona con la deducibilidad de un gasto, sino en la oportunidad en la cual el gasto se deduce. Esta situación afecta a la determinación del impuesto corriente y diferido, por lo tanto el análisis y determinación de los impuestos se realiza de manera coherente entre ambos impuestos.



En el año 1 la entidad realiza una mejora en su planta productiva por \$ 1.000, que contablemente capitaliza y deprecia en 5 años. Sin embargo, para fines de la determinación del impuesto a las ganancias lo deduce como gasto en su totalidad en dicho año. La alícuota del impuesto a las ganancias es del 30%.

Esta situación genera una diferencia temporaria gravable: la base fiscal de propiedad planta y equipos en el año 1 no incluye los \$ 1.000 de la mejora, mientras que la contabilidad sí lo hace.

Al analizar el tratamiento fiscal, la entidad concluye que no es probable que la autoridad fiscal lo acepte, ya que si bien el gasto es deducible, el mismo debiera ser considerado como gasto durante el mismo plazo contable, es decir en un periodo de 5 años y no ser deducido en su totalidad en el año 1.

La entidad concluye que \$ 200 ($\$ 1.000 / 5$) es el importe más probable que la autoridad fiscal aceptará como un importe deducible para el año 1.

Al reconocer y medir el pasivo por impuesto diferido al final del año 1, la entidad compara la base fiscal de propiedad planta y equipo ($\$ 1.000 - \$ 200 = \$ 800$) con el saldo contable ($\$ 1.000 - \$ 200 = \$ 800$). Como los saldos son iguales no se reconoce ningún pasivo por impuesto diferido.

Al reconocer y medir el pasivo por impuestos corrientes la entidad determina la ganancia gravable considerando deducible \$ 200 y no \$ 1.000.

Por lo tanto, el saldo de impuesto a pagar (impuesto corriente) será mayor que el saldo que surge de la declaración del impuesto a las ganancias (que considera deducible \$ 1.000).

Asimismo, la estimación de la provisión para impuesto a las ganancias considera el efecto de cualquier multa o intereses que se considere probable que la autoridad fiscal impondría a la entidad por la situación descripta.

La entidad considera si un cambio en hechos y circunstancias puede modificar conclusiones arribadas anteriormente sobre:

- la aceptabilidad de un tratamiento impositivo por parte de la autoridad fiscal, y
- si la misma afecta o no la estimación oportunamente realizada sobre del efecto de la incertidumbre.

La interpretación provee ejemplos de nueva información o de cambios en hechos y circunstancias que, dependiendo de las circunstancias, puedan dar lugar a la nueva evaluación:

- Inspecciones o acciones de la autoridad fiscal, por ejemplo:
- acuerdos o discrepancias por parte de la autoridad fiscal con el tratamiento impositivo o con un tratamiento impositivo similar al aplicando por la entidad;
- información respecto que la autoridad fiscal está de acuerdo o discrepa con un tratamiento impositivo similar usado por otra entidad; y
- información sobre el importe recibido o pagado para cancelar un tratamiento impositivo similar.
- Cambios en la normativa fiscal.
- Prescripción o finalización del plazo por el cual la autoridad fiscal puede inspeccionar un tratamiento impositivo.

El efecto de la nueva información o del cambio en los hechos y circunstancias se reconoce como un cambio en una estimación contable, aplicando la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores y la NIC 10 Hechos Ocurridos Después del Periodo sobre el que se Informa para determinar si el cambio requiere un ajuste retrospectivo.

La CINIIF 23 no incluye requerimientos de revelación adicionales a los incluidos en las NIIF, pero reafirma la necesidad de cumplir con los requerimientos de revelación vigentes sobre:

- los juicios realizados;
- las premisas y estimaciones realizadas; y
- el potencial impacto de las incertidumbres que no fueron reconocidas.

Como se mencionara, esta norma aplica en forma obligatoria a partir de ejercicios iniciados el 01/01/2019. La fecha de aplicación inicial es la fecha es el comienzo del ejercicio en el que se aplica la Interpretación por

primera vez.

A esa fecha, la entidad puede optar por registrar el impacto de la Interpretación:

— retroactivamente aplicando la NIC 8 (ajustando los comparativos). Esta opción puede ser aplicada únicamente si la entidad cuenta con información a la fecha de inicio del ejercicio comparativo (sin tener en cuenta información posterior); o

— retroactivamente reconociendo el efecto acumulado de la aplicación inicial a fecha de aplicación inicial, como un ajuste a resultados acumulados (u otro componente de patrimonio), sin ajustar los comparativos.

III.2. Otros impuestos

En marzo de 2006 el Comité de Interpretaciones de NIIF, en el marco de una consulta sobre el alcance de la NIC 12, aclaró que los impuestos que no tributan sobre la ganancia gravada, están en el alcance de la NIC 37 Provisiones, Pasivos contingentes y Activos contingentes.

Como la CINIIF 23 aplica únicamente a situaciones fiscales inciertas relacionadas con el Impuesto a las Ganancias, las situaciones inciertas relacionadas con otros impuestos se encuentran dentro del alcance de la NIC 37.

La NIC 37 requiere reconocer una provisión cuando se cumplen todas las siguientes condiciones:

— la entidad tiene una obligación presente (legal o implícita) como resultado de un evento pasado;

— es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos para cancelar tal obligación; y

— puede hacerse una estimación confiable del importe de la obligación.

La NIC 37 define que un evento es "probable" cuando la probabilidad de que pueda ocurrir es mayor que la probabilidad de que no se presente en el futuro. O, dicho en otras palabras, cuando su probabilidad de ocurrencia supere el 50%.

La provisión se reconoce por el monto de la mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación:

— Si se trata de una obligación aislada, la mejor estimación generalmente es el resultado que resulte más probable.

— Si se trata de una obligación que comprende una gran cantidad de ítems similares, se mide aplicando el método del valor esperado. Mediante este método, se ponderan los resultados posibles por sus probabilidades asociadas.

Con relación a aspectos de revelación la NIC 37 requiere que se presente para cada provisión, la evolución del importe de libros al inicio y al cierre del ejercicio, una breve descripción de la naturaleza de la obligación (incluyendo la estimación del momento en el que se produzca la salida de recursos) y una descripción de las incertidumbres relativas al importe o la oportunidad de la salida de recursos, incluyendo las principales premisas consideradas en la estimación.

IV. Normas contables estadounidenses (US GAAP)

IV.1. Impuesto a las ganancias

El tema se encuentra regulado en la sección ASC 740 de la codificación, que recoge el texto de la Interpretación FIN 48 que fuera emitida por el Financial Accounting Standards Board en 2006. La interpretación regula sobre el reconocimiento, baja, medición y revelaciones relacionadas con "posiciones fiscales" relacionadas con el Impuesto a las ganancias.

Una "posición fiscal" es una posición tomada en la declaración jurada (ya presentada o las que se vaya a presentar) que se refleja en la medición del impuesto a las ganancias corriente o diferido. Una posición fiscal puede resultar en una reducción permanente del impuesto a pagar (corriente o diferido) o en un activo diferido que pueda ser realizado. Este concepto se denomina "tratamiento fiscal" en las NIIF.

La entidad tiene que asumir que la autoridad fiscal inspeccionará los montos relacionados con la situación de incertidumbre a los cuales tiene derecho a examinar (los años no prescriptos); y que tiene conocimiento de toda la información relacionada cuando lleve a cabo las revisiones.

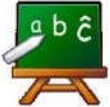
El beneficio fiscal de una posición fiscal se reconoce contablemente únicamente si:

- puede ser sostenida en base a sus méritos técnicos; y
- es "más probable que no" es decir, que tiene una probabilidad superior al 50% que ante un reclamo de la autoridad fiscal, la entidad tendrá un resultado favorable en la última instancia del mismo.

Como puede observarse, hasta este punto no existen diferencias conceptuales entre el tratamiento contable bajo NIIF y bajo US GAAP. Sin embargo, en materia de medición y de revelaciones si las hay.

Para definir el monto del beneficio a ser reconocido contablemente, la FIN 48 utiliza el método de "probabilidad acumulada de ocurrencia", por el cual, cuando existe una serie de resultados posibles, la entidad mide el beneficio fiscal al mayor monto que supere el 50% de probabilidad que sea finalmente aprobado por la autoridad fiscal.

Un ejemplo del método de la probabilidad acumulada de ocurrencia:



La entidad determina los precios de transferencia para las transacciones entre entidades del Grupo aplicando una metodología que podría ser cuestionada por la autoridad fiscal.

Al analizar la situación, la entidad concluye que no es probable que la autoridad fiscal acepte el tratamiento impositivo y que el monto total de gastos de \$ 100 no pueda ser deducible en su totalidad. La alícuota del impuesto a las ganancias es del 30%.

La entidad estima que se podrían presentar los siguientes escenarios:

1. el monto no deducible sería de \$ 10 (sería deducible \$ 100 - \$ 10 = \$ 90). La probabilidad de este escenario se estima en un 40%.
2. el monto no deducible sería de \$ 40 (sería deducible \$ 100 - \$ 40 = \$ 60). La probabilidad de este escenario se estima en un 25%.
3. el monto no deducible sería de \$ 80 (sería deducible \$ 100 - \$ 80 = \$ 20). La probabilidad de este escenario se estima en un 35%.

Escenario	Monto deducible	Probabilidad	Probabilidad acumulada
1	\$ 90	40%	40%
2	\$ 60	25%	65%
3	\$ 20	35%	100%

La probabilidad acumulada que supera el 50% es la del escenario 2. En consecuencia, el monto que es "más probable que sea aceptado que no lo sea" es \$ 60. Por lo tanto el monto que la entidad considera deducible es \$ 60 x 30% (alícuota del impuesto a las ganancias) = \$ 18.

El monto que considera no deducible es (\$ 100 - \$ 60) x 30%, es decir que \$ 12 es el beneficio fiscal no reconocido.

En consecuencia, la entidad no reconoce el beneficio de \$ 12, por lo tanto registra la pertinente provisión con cargo a resultados.

El beneficio fiscal relacionado con una posición fiscal que no cumple con el requerimiento de "más probable que no" que sea aceptada por el fisco (que no se reconoce inicialmente), se reconoce con posterioridad si se cumple con alguna de las siguientes condiciones:

- La condición de "más probable que no" se cumple con posterioridad.
- La situación incierta se resolvió a través de negociación o la resolución del litigio legal.
- Finalizó el plazo en el cual la autoridad fiscal puede inspeccionar la posición fiscal.

La FIN 48 requiere presentar la siguiente información sobre las posiciones fiscales:

— una conciliación entre el monto de los beneficios fiscales no reconocidos al inicio del ejercicio y al cierre del ejercicio;

— el monto de los beneficios fiscales no reconocidos, que si lo hubieran sido, afectarían la tasa efectiva del impuesto a las ganancias;

— el monto total de los intereses y otras penalidades reconocidas en resultados y en el estado de situación financiera;

— con relación a las posiciones fiscales por las cuales es razonablemente posible que el monto de los beneficios fiscales aumenten o disminuyan significativamente dentro de los 12 meses de la fecha de cierre:

- la naturaleza de la incertidumbre;
- la naturaleza de los eventos que podrían ocurrir dentro de los 12 meses que causarían el cambio;
- una estimación del rango del cambio razonablemente posible o informar que dicho rango no puede ser estimado; y
- una descripción de los años fiscales "abiertos" (por los cuales la autoridad fiscal puede realizar inspecciones) por las principales jurisdicciones.

IV.2. Otros impuestos

Como en el caso de las NIIF, las situaciones inciertas relacionadas con impuestos distintos del impuesto a las ganancias, se reconoce contablemente aplicando las normas generales sobre contingencias.

El tratamiento contable y los requerimientos de revelación de situaciones contingentes se encuentran regulados en la sección ASC 450 de la codificación.

La pérdida estimada de una contingencia se reconoce solo si existe información disponible que indica que:

- es probable que un activo se encuentre deteriorado o que la entidad haya incurrido en una deuda a la fecha de cierre; y
- el monto de la pérdida puede ser estimado de manera razonable.

El término "probable" en US GAAP no significa "más probable que ocurra que lo contrario" sino que se considera una probabilidad de ocurrencia superior, aun cuando el porcentaje no está definido en la norma. Normalmente se utiliza más de un 70%.

Si existe un rango de montos posibles para que la resolución de la incertidumbre, y ningún monto tiene una probabilidad mayor que el resto, se reconoce el menor monto del rango.

V. Conclusiones

El tratamiento contable de las incertidumbres impositivas es diferente entre las tres normas contables analizadas.

Las diferencias en el tratamiento contable de incertidumbres relacionadas con el impuesto a las ganancias pueden resumirse como sigue:

	Norma contable profesional	NIIF	US GAAP
Consideración del riesgo de detección	No definido	No, se asume que la autoridad fiscal revisará a la entidad y detectará la situación que da origen a la incertidumbre	
Umbral de reconocimiento de una provisión	Cuando la situación contingente es altamente probable	Cuando la probabilidad que la autoridad fiscal no concuerde con el tratamiento fiscal de la entidad es superior al 50%.	
Cuantificación de la provisión	No definido	<ul style="list-style-type: none"> • valor más probable • valor esperado 	<ul style="list-style-type: none"> • probabilidad acumulada de ocurrencia

A su vez, las diferencias en el tratamiento contable de incertidumbres relacionadas con otros impuestos pueden resumirse como sigue:

	Norma contable profesional	NIIF	US GAAP
Consideración del riesgo de detección	No definido		
Umbral de reconocimiento de una provisión	Cuando la situación contingente es altamente probable	Cuando es probable; la probabilidad de ocurrencia de la pérdida es superior al 50%	Cuando es probable; la probabilidad de ocurrencia de la pérdida es superior al 70% (no está en la norma)
Cuantificación de la provisión	No definido	<ul style="list-style-type: none"> • valor más probable • valor esperado (para poblaciones grandes) 	<ul style="list-style-type: none"> • razonable estimación • valor esperado (para poblaciones grandes)

