**CIRCULAR EXTERNA**

02 de mayo del 2018

SGF-1261-2018

SGF-PUBLICO

**A LAS ENTIDADES SUPERVISADAS POR LA SUPERINTENDENCIA GENERAL**

**DE ENTIDADES FINANCIERAS SUJETAS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**Asunto:** Tratamiento contable para los traslados de cargos por recalificación del impuesto de renta declarado

**Considerando que:**

1. El artículo 123 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Ley N° 4755) dispone que las declaraciones juradas, presentadas por los contribuyentes, están sujetas a comprobación por la Administración Tributaria. Asimismo, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha establecido que el impuesto sobre la renta se rige por el *“principio de autoliquidación; el contribuyente declara los datos correspondientes a los ingresos, gravables y no gravables, así como los gastos deducibles y no deducibles. Es con base en este acto propio que los sujetos pasivos determinan el impuesto debido y su pago. No obstante, la deducibilidad de las erogaciones se encuentra sujeta a una posterior comprobación por parte de la Administración Tributaria, esto es, se requiere que sean acreditadas en sede tributaria en caso de ser objeto de una fiscalización. Entonces, como competencia exclusiva de las autoridades tributarias, está la potestad revisora del cumplimiento de los requisitos exigidos por el ordenamiento jurídico”* (Ver voto Nº 001439-F-S1-2011 de las 9 horas 20 minutos del 24 de noviembre del 2011).
2. El artículo 51 del Código supracitado dispone que *“La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los cuatro años. Igual término rige para exigir el pago del tributo y sus intereses.*

*El término antes indicado se extiende a diez años para los contribuyentes o responsables no registrados ante la Administración Tributaria, o a los que estén registrados pero hayan presentado declaraciones calificadas como fraudulentas, o no hayan presentado las declaraciones juradas.”*

1. La entidad supervisada lo que realiza es una autoliquidación de su obligación tributaria, que consiste en una estimación razonable del impuesto sobre la renta a declarar, mientras que el resultado de la revisión que hace la Administración Tributaria, puede generar un traslado de cargos concluyendo que la autoliquidación efectuada por la entidad supervisada está subvaluada.
2. La declaración del Impuesto sobre la Renta corresponde a un acto en que la entidad presenta sus obligaciones tributarias, basada en una autoliquidación de la entidad supervisada, en la cual hace una estimación razonable del importe del impuesto corriente, con base en la información disponible, en cuenta los traslados de cargos, cuya autoliquidación está sujeta a la revisión de la Administración Tributaria y a las correcciones que ésta dicte, en el tanto no esté prescrita esa potestad.
3. El traslado de cargos, al igual que el impuesto corriente sobre la renta declarado, se constituye en una obligación presente de carácter legal- tributario desde el mismo momento de su emisión y notificación a la entidad afectada, que puede estimarse de manera fiable porque en ese mismo acto se comunica su cuantificación, y tiene alguna probabilidad para que sea honrada.
4. Técnicamente lo que se impone es que esos traslados de cargos sean reconocidos en la contabilidad de las entidades afectadas en términos de provisiones. Dado que una provisión implica efectuar una estimación del pasivo para determinar su cuantía, se debe remitir a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), específicamente a la NIC 8, para establecer la contrapartida de ese pasivo.
5. La NIC 8, en su párrafo 5, establece que *"Un cambio en una estimación contable es un ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores."* Asimismo, en párrafos subsiguientes, la NIC 8 indica que el efecto de un cambio en una estimación contable se reconocerá de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado del periodo en que tiene lugar el cambio, si éste afecta solo a ese periodo; o en el periodo del cambio y periodos futuros, si el cambio afectase a todos ellos. Por tanto, es claro que ese tipo de pasivos deben contabilizarse contra los resultados del período en que se determinen o conozcan.
6. El Plan de Cuentas para Entidades, Grupos y Conglomerados Financieros vigente y las NIIF no hacen referencia sobre el tratamiento a aplicar en cuanto a los traslados de cargos que reciben las entidades financieras por recalificación del impuesto de renta declarado. El registro contable que deberán realizar las entidades reguladas se espera incluir explícitamente en el “*Reglamento de información financiera*”, cuya entrada en vigencia está programada para enero del 2020.
7. Algunas entidades revelaron en sus notas a los estados financieros auditados la existencia de traslados de cargos efectuados por la Administración Tributaria como si fuera un pasivo contingente, circunstancia que obvió lo que correctamente hubiera procedido, que era la contabilización del pasivo a través de una provisión dotada contra los resultados del ejercicio económico.
8. Dado que el pasivo no se reconoció oportunamente como procedía, y en consideración de que esta Superintendencia no se había pronunciado en torno al procedimiento de registro contable que se debía seguir cuando las entidades supervisadas reciben un traslado de cargos, prudencialmente se hace necesario establecer un tratamiento contable que incluya alguna gradualidad que mitigue el impacto de las provisiones correspondientes que deben registrar las entidades que han recibido o recibirán traslado de cargos, previo a la entrada en vigencia del “*Reglamento de información financiera*”.

**Dispone:**

1. Previo a la entrada en vigencia del “*Reglamento de información financiera*”, programada para el 1° de enero del 2020, las entidades que tengan traslados de cargos notificados por parte de la Autoridad Tributaria, deberán contabilizar contra los resultados del período, al menos el monto del 50% del principal de la corrección de la autoliquidación de su obligación tributaria.
2. Dicho monto de principal podrá contabilizarse en tractos mensuales mediante el método de línea recta hasta por un plazo máximo de 36 meses a partir del siguiente corte mensual que corresponda a la fecha de comunicación de esta Circular Externa.
3. Se reitera que las entidades deberán prevenir esas situaciones y crear provisiones precautorias para que sus resultados no se vean impactados en forma significativa en el futuro.

Atentamente,



Rocío Aguilar

Superintendente

RA/AAC/vhs