

CINIIF 23

La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias

Referencias

- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 10 *Hechos Ocurredos después del Periodo sobre el que se Informa*
- NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*

Antecedentes

[Referencia: párrafos FC1 a FC3, Fundamentos de las Conclusiones]

- 1 La NIC 12 *Impuestos a las Ganancias* especifica los requerimientos para los activos y pasivos por impuestos diferidos y corrientes. Una entidad utilizará los requerimientos de la NIC 12 sobre la base de las leyes fiscales aplicables. [Referencia: párrafos 46 y 47, NIC 12]
- 2 Puede no quedar clara la forma en que se aplica la legislación fiscal a una transacción o circunstancia concreta. La aceptabilidad de un tratamiento impositivo concreto según la legislación fiscal puede no ser conocida hasta que la autoridad fiscal correspondiente o los tribunales de justicia tomen una decisión en el futuro. Por consiguiente, una disputa o inspección de un tratamiento impositivo concreto por parte de la autoridad fiscal puede afectar la contabilización de una entidad del activo o pasivo por impuestos diferidos o corrientes.
- 3 En esta Interpretación:
 - (a) "tratamiento impositivo" hace referencia a los tratamientos usados por una entidad o que prevé usar en sus declaraciones del impuesto a las ganancias.
 - (b) "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.
 - (c) "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.

Alcance

- 4 Esta Interpretación aclara cómo aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 12 cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias. En esta circunstancia, una entidad reconocerá y medirá su activo o pasivo por impuestos diferidos o corrientes aplicando los requerimientos de la NIC 12 sobre la base de la ganancia fiscal (pérdida fiscal), bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales determinadas aplicando esta Interpretación.^{E1}

[Referencia: párrafos FC4 a FC9, Fundamentos de las Conclusiones]

E1 [IFRIC® Update, septiembre de 2019, Decisión de Agenda, "NIC 1 Presentación de Estados Financieros—Presentación de Pasivos o Activos Relacionados con Tratamientos Impositivos Inciertos"]

El Comité recibió una solicitud sobre la presentación de pasivos o activos relacionados con tratamientos impositivos inciertos reconocidos aplicando la CINIIF 23 *La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias* (pasivos o activos impositivos inciertos. La solicitud preguntaba si, se requiere que una entidad presente en su estado de situación financiera los pasivos impositivos inciertos como pasivos por impuestos corrientes (o diferidos) o, en su lugar, puede presentar estos pasivos dentro de otra partida de los estados financieros tal como provisiones. Una cuestión similar podría surgir con respecto a los activos por impuestos inciertos.

...

[El texto completo de la decisión de agencia se reproduce después del párrafo 54 (n) de la NIC 1.]

Problemas

- 5 Cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias, esta Interpretación aborda:
- (a) si una entidad considerará por separado el tratamiento impositivo incierto; [Referencia: párrafos 6 y 7]
 - (b) los supuestos que una entidad realiza sobre la revisión de los tratamientos impositivos por las autoridades fiscales; [Referencia: párrafo 8]
 - (c) cómo determinará una entidad la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales; [Referencia: párrafos 9 a 12] y
 - (d) cómo considerará una entidad los cambios en hechos y circunstancias. [Referencia: párrafos 13 y 14]

Acuerdo

Cuándo una entidad considerará por separado el tratamiento impositivo incierto

- 6 Una entidad determinará si considerar cada tratamiento impositivo incierto por separado o en conjunto con otro u otros tratamientos impositivos inciertos sobre la base del enfoque que mejor prediga la resolución de la incertidumbre. Para determinar el enfoque que mejor prediga la resolución de la incertidumbre, una entidad puede considerar, por ejemplo, (a) cómo prepara su declaración del impuesto a las ganancias y sustenta los tratamientos impositivos; o (b) la forma en que espera que la autoridad fiscal haga su inspección y resuelva las cuestiones que pueden surgir de ésta.

[Referencia:

párrafo FC10, Fundamentos de las Conclusiones

ejemplo 1 párrafo EI3 y ejemplo 2 párrafo EI7, Ejemplos Ilustrativos]

- 7 Si, aplicando el párrafo 6, una entidad considera más de un tratamiento conjunto incierto de los impuestos, la entidad interpretará las referencias a un "tratamiento impositivo incierto" en esta Interpretación como que se refiere al grupo de tratamientos de los impuestos inciertos considerados conjuntamente.

Inspección por las autoridades fiscales

- 8 Al evaluar si y cómo un tratamiento impositivo incierto afecta la determinación de la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales, una entidad supondrá que una autoridad fiscal inspeccionará los importes que tiene derecho a examinar y tendrá conocimiento total de toda la información relacionada cuando lleve a cabo esas revisiones. [Referencia: párrafos FC11 a FC13, Fundamentos de las Conclusiones]

Determinación de la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales

- 9 Una entidad considerará si es probable que una autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto. [Referencia: párrafos FC14 a FC16, Fundamentos de las Conclusiones]
- 10 Si una entidad concluye que es probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto, la entidad determinará la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales, de forma congruente con el tratamiento impositivo usado o que esté previsto usar en su declaración de impuestos a las ganancias.

- 11 Si una entidad concluye que no es probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto, 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. **[Referencia: párrafos FC15 y FC16, Fundamentos de las Conclusiones]** Una entidad reflejará el efecto de la incertidumbre para cada tratamiento impositivo incierto por el uso de uno de los siguientes métodos, **[Referencia: párrafos FC17 a FC19, Fundamentos de las Conclusiones]** dependiendo de qué método la entidad espera que prediga mejor la resolución de la incertidumbre:
- (a) El importe más probable—el único importe más probable en un rango de posibles resultados. El importe más probable puede predecir mejor la resolución de la incertidumbre si los posibles resultados son duales o se concentran en un valor. **[Referencia: ejemplo 2, Ejemplos Ilustrativos]**
 - (b) El valor esperado—la suma de los importes ponderados por su probabilidad en un rango de resultados posibles. 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. **[Referencia: ejemplo 1, Ejemplos Ilustrativos]**
- 12 Si un tratamiento impositivo incierto afecta a los impuestos corrientes e impuestos diferidos (por ejemplo, si afecta la ganancia imponible usada para determinar el impuesto corriente y las bases fiscales usadas para determinar el impuesto diferido), una entidad realizará juicios y estimaciones congruentes sobre el impuesto corriente y el impuesto diferido. **[Referencia: ejemplo 2 párrafo EI10, Ejemplos Ilustrativos]**

Cambios en hechos y circunstancias

[Referencia: párrafos A1 a A3, Apéndice B]

- 13 Una entidad evaluará nuevamente un juicio o estimación requerido por esta Interpretación si cambian los hechos y circunstancias sobre los que se basaron el juicio o la estimación o como resultado de nueva información que afecte al juicio o estimación. Por ejemplo, un cambio en los hechos y circunstancias puede cambiar las conclusiones de una entidad sobre la aceptabilidad de un tratamiento impositivo o la estimación de una entidad del efecto de la incertidumbre o ambos. Los párrafos A1 a A3 establecen las guías sobre cambios en los hechos y circunstancias.
- [Referencia: párrafo FC20, Fundamentos de las Conclusiones]**
- 14 Una entidad reflejará el efecto de un cambio en los hechos y circunstancias o de nueva información como un cambio en una estimación contable aplicando la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. **[Referencia: párrafo FC21 Fundamentos de las Conclusiones y párrafo 36, NIC 8]** Una entidad aplicará la NIC 10 *Hechos Ocurridos Después del Periodo sobre el que se Informa* para determinar si un cambio que ocurre después del periodo sobre el que se informa es un suceso que requiere **[Referencia: párrafo 3(a) (definición de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste), NIC 10]** o no requiere ajuste. **[Referencia: párrafo 3(b) (definición de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste), NIC 10]**
- [Nota: referencia a párrafos A4 y A5, Apéndice A sobre requerimientos de información a revelar cuando existe incertidumbre sobre los tratamientos del impuesto a las ganancias]**

Apéndice A

Guía de Aplicación

Este Apéndice forma parte integrante de la CINIIF 23 y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la CINIIF 23.

Cambios en hechos y circunstancias (párrafo 13)

- A1 Al aplicar el párrafo 13 de esta Interpretación, una entidad evaluará la relevancia y el efecto de un cambio en los hechos y circunstancias o de nueva información en el contexto de las leyes fiscales aplicables. Por ejemplo, un suceso concreto puede dar lugar a la nueva evaluación de un juicio o estimación realizado por un tratamiento impositivo, pero no por otro, si esos tratamientos impositivos están sujetos a diferentes leyes fiscales.
- A2 Ejemplos de cambios en hechos y circunstancias o de nueva información que, dependiendo de las circunstancias, puedan dar lugar a la nueva evaluación de un juicio o estimación requerido por esta Interpretación incluyen, pero no se limitan a los siguientes aspectos:
- (a) Inspecciones o acciones por una autoridad fiscal. Por ejemplo:
 - (i) Acuerdos o discrepancias por parte de la autoridad fiscal con el tratamiento impositivo o con un tratamiento impositivo similar al usado por la entidad;
 - (ii) información con la que la autoridad fiscal está de acuerdo o discrepa sobre un tratamiento impositivo similar usado por otra entidad; e
 - (iii) información sobre el importe recibido o pagado para cancelar un tratamiento impositivo similar.
 - (b) Cambios en las reglas establecidas por una autoridad fiscal.
 - (c) La finalización del derecho de una autoridad fiscal a inspeccionar o volver a inspeccionar un tratamiento impositivo.
- A3 La ausencia de acuerdo o discrepancia de una autoridad fiscal con un tratamiento impositivo, de forma aislada, es improbable que constituya un cambio en los hechos y circunstancias o nueva información que afecte los juicios y estimaciones requeridas por esta Interpretación.

Información a revelar

[Referencia: párrafo FC22, Fundamentos de las Conclusiones]

- A4 Cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias, una entidad determinará si revelar:
- (a) los juicios realizados al determinar la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales aplicando el párrafo 122 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*; y
 - (b) información sobre los supuestos y estimaciones realizados al determinar la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales aplicando los párrafos 125 a 129 de la NIC 1.
- A5 Si una entidad concluye que es probable que una autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto, determinará si revelar el posible efecto de la incertidumbre como una contingencia relacionada con impuestos aplicando el párrafo 88 de la NIC 12.

Apéndice B

Fecha de vigencia y transición

Este Apéndice forma parte integrante de la CINIIF 23 y tiene el mismo carácter normativo que las otras partes de la CINIIF 23.

Fecha de vigencia

- B1 Una entidad aplicará esta Interpretación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Interpretación a periodos anteriores, revelará este hecho.

Transición

[Referencia: párrafo FC25, Fundamentos de las Conclusiones]

- B2 En el momento de la aplicación inicial, una entidad aplicará esta Interpretación:
- (a) retroactivamente aplicando la NIC 8 si ello es posible sin el uso del razonamiento en retrospectiva; o
 - (b) retroactivamente con el efecto acumulado de la aplicación inicial de la Interpretación reconocido en la fecha de aplicación inicial. Si una entidad selecciona este enfoque de transición, no reexpresará la información comparativa. En su lugar la entidad reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de esta Interpretación como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente de patrimonio según proceda). La fecha de aplicación inicial es el comienzo del periodo anual sobre el que se informa en que la entidad aplique esta Interpretación por primera vez.