

CINIIF 23

Documentos publicados para acompañar a la

CINIIF 23

La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias

El texto normativo de la Interpretación CINIIF 23 se encuentra en la Parte A de esta edición. Su fecha de vigencia en el momento de la emisión era el 1 de enero de 2019. El texto de los materiales complementarios de la CINIIF 23 se encuentra en la Parte B de esta edición. Esta parte presenta el siguiente documento:

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

CINIIF 23 FC

Fundamentos de las Conclusiones de la CINIIF 23 *La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias*

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a la CINIIF 23, pero no forman parte de ella. Resumen las consideraciones del Comité de Interpretaciones de las NIIF (el Comité) para alcanzar el acuerdo.

Antecedentes

[Referencia: párrafos 1 a 3]

- FC1 El Comité recibió una consulta que preguntaba cuándo es apropiado que las entidades reconozcan un activo por impuestos corrientes si las leyes fiscales exigen que las entidades realicen pagos con respecto a un tratamiento impositivo cuestionado. En la circunstancia de la consulta descrita, la entidad pretendía apelar contra una regla fiscal.
- FC2 La NIC 12 *Impuestos a las Ganancias* incluye requerimientos sobre el reconocimiento y medición de los activos y pasivos por impuestos, pero no especifica cómo reflejar la incertidumbre. El Comité observó que las entidades aplican métodos de presentación de la información diversos cuando la aplicación de la legislación fiscal es incierta.
- FC3 Por consiguiente, en octubre de 2015 el Comité publicó un proyecto de Interpretación *La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias* para comentario público. Se recibieron 61 cartas de comentarios. El Comité consideró los comentarios recibidos para desarrollar esta Interpretación.

Alcance

[Referencia: párrafo 4]

- FC4 La pregunta que recibió el Comité se relacionaba con una circunstancia concreta en la cual se requiere que una entidad realice un pago a una autoridad fiscal con respecto a un tratamiento del impuesto a las ganancias en conflicto. Sin embargo, al analizar la cuestión, el Comité destacó que una pregunta similar podría surgir en otras circunstancias en las que existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias. Por consiguiente, el Comité decidió que la Interpretación debería abordar la contabilización de los impuestos a las ganancias para cualquier tratamiento impositivo que implique incertidumbre que afecte la aplicación de la NIC 12. Quienes respondieron al proyecto de Interpretación apoyaron generalmente el alcance propuesto por el Comité.
- FC5 La incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias puede afectar los impuestos diferidos y los corrientes. Por ejemplo, el calendario de deducibilidad del costo de un activo intangible según la legislación fiscal puede ser incierto y esto puede afectar la ganancia fiscal y la base fiscal del activo, que a su vez afecta la determinación del impuesto diferido y corriente

CINIIF 23 FC

respectivamente. El Comité decidió requerir un enfoque congruente para reflejar el efecto de la incertidumbre para el impuesto diferido y corriente; por ello, la Interpretación se aplica al determinar el impuesto diferido y el impuesto corriente.

- FC6 El Comité desarrolló la Interpretación como una Interpretación de la NIC 12, es decir, los requerimientos de la Interpretación se añaden y complementan los requerimientos de la NIC 12. El Comité decidió no ampliar el alcance de la Interpretación a impuestos o gravámenes fuera del alcance de la NIC 12 porque le preocupaba que un alcance mayor pudiera crear conflictos entre Normas NIIF.

Intereses y sanciones

- FC7 La NIC 12 no hace referencia explícita a los intereses y sanciones por pagar o recibir de una autoridad fiscal, ni se mencionan explícitamente en otras Normas NIIF.
- FC8 Algunos de los que respondieron al proyecto de Interpretación sugirieron que la Interpretación incluya de forma explícita intereses y sanciones asociadas con los tratamientos impositivos inciertos dentro de su alcance. Algunos señalaron que las entidades contabilizan los intereses y sanciones de forma diferentes dependiendo de si aplican la NIC 12 o la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* a esos importes.
- FC9 El Comité decidió no añadir a la Interpretación requerimientos relacionados con intereses y penalizaciones asociados con los tratamientos impositivos inciertos. Más bien, el Comité destacó que si una entidad considera que un importe por pagar o por cobrar concreto por intereses y sanciones es un impuesto a las ganancias, por lo cual el importe queda dentro del alcance de la NIC 12 y, cuando existe incertidumbre, también queda dentro del alcance de esta Interpretación. Por el contrario, si una entidad no aplica la NIC 12 a un importe por pagar o por cobrar concreto, entonces esta Interpretación no se aplica a ese importe, independientemente de si existe incertidumbre.

Acuerdo

Cuándo una entidad considerará por separado el tratamiento impositivo incierto

[Referencia: párrafo 6]

- FC10 El importe de un activo o pasivo por impuestos podría verse afectado si una entidad considera cada tratamiento impositivo incierto de forma separada o conjuntamente con uno o más tratamientos impositivos inciertos. Por consiguiente, el Comité decidió incluir el requerimiento del párrafo 6 de la Interpretación a este respecto. El Comité destacó que una entidad puede necesitar usar el juicio al aplicar ese requerimiento.

CINIIF 23 FC

Inspección por las autoridades fiscales

[Referencia: párrafo 8]

- FC11 El Comité decidió que una entidad debería suponer que una autoridad fiscal inspeccionará los importes si tiene derecho a hacerlo y tiene un conocimiento total de toda la información relacionada. Al tomar esta decisión, el Comité destacó que los párrafos 46 y 47 de la NIC 12 requieren que una entidad mida los activos y pasivos por impuestos sobre la base de las leyes fiscales que han sido promulgadas o están a punto de serlo.
- FC12 Unos pocos de los que respondieron al proyecto de Interpretación sugirieron que una entidad considere la probabilidad de inspección, en lugar de suponer que ésta tendrá lugar. Estas personas señalaron que una evaluación de la probabilidad sería particularmente importante si no existe un límite temporal sobre el derecho de la autoridad fiscal a inspeccionar las declaraciones del impuesto a las ganancias.
- FC13 El Comité decidió no cambiar el supuesto de inspección, ni crear una excepción a ello por circunstancias en las que no existe límite temporal sobre el derecho de la autoridad fiscal a inspeccionar las declaraciones del impuesto a las ganancias. Casi todos los que respondieron al proyecto de Interpretación apoyaron el supuesto de inspección. El Comité también destacó que el supuesto de inspección por la autoridad fiscal, de forma aislada, no requeriría que una entidad refleje los efectos de la incertidumbre. El umbral para reflejar los efectos de la incertidumbre es si es probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto. En otras palabras, el reconocimiento de la incertidumbre no se determina sobre la base de si una autoridad fiscal inspecciona un tratamiento impositivo.

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

Cuándo reflejar el efecto de la incertidumbre

[Referencia: párrafos 9 y 11]

- FC14 El párrafo 24 de la NIC 12 requiere el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos en la medida en que sea probable que una entidad pueda utilizar las diferencias temporarias deducibles contra la ganancia fiscal. El objetivo de la NIC 12 también hace referencia a un umbral probable en el contexto del impuesto diferido. Además, aunque la NIC 12 no incluye un umbral de reconocimiento explícito para el impuesto corriente, el párrafo 14 de la NIC 12 implica que se aplique un umbral probable a los activos por impuestos corrientes que surgen de una pérdida fiscal.
- FC15 Por consiguiente, el Comité decidió que una entidad debería reflejar el efecto de la incertidumbre en la contabilización del impuesto corriente y diferido cuando concluya que no es probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto (y por ello, es probable que reciba o pague importes relacionados con el tratamiento impositivo incierto).

CINIIF 23 FC

- FC16 El Comité concluyó que establecer este umbral explícito para el reconocimiento del efecto de la incertidumbre incrementará la comparabilidad entre entidades y reducirá algunos costos de medición.

Cómo reflejar el efecto de la incertidumbre

[Referencia: párrafo 11]

- FC17 Para reflejar el efecto de la incertidumbre, el Comité decidió que una entidad debería usar el valor esperado o el importe más probable, el método que mejor prediga la resolución de la incertidumbre. Este enfoque es similar al enfoque usado en la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* para estimar el importe de la contraprestación variable en un contrato de ingresos de actividades ordinarias.
- FC18 El Comité consideró si permitir o requerir el uso de un tercer método de medición, tal como un "enfoque de probabilidad acumulada" (es decir, el método de medición utilizado para reflejar la incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los EE.UU.). El Comité observó que la introducción de un tercer método habría complicado los juicios que se necesita hacer al aplicar la Interpretación. Esto es porque una entidad habría tenido que evaluar cuál de los tres métodos de medición predice mejor la resolución de la incertidumbre. El Comité también destacó que las Normas NIIF no usan el enfoque de la probabilidad acumulada, mientras que el valor esperado y el importe más probable se usan en otras partes de diversas Normas. La introducción de un método de medición no usado en cualquier otra Norma podría proporcionar una reducción de la comparabilidad.
- FC19 Por consiguiente, el Comité decidió no permitir o requerir un tercer método de medición para reflejar los efectos de la incertidumbre.

Cambios en hechos y circunstancias

[Referencia: párrafos 13 y 14]

- FC20 La consideración de la incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias significa que es necesario hacer estimaciones, y estas estimaciones implican juicios basados en la información disponible. La información disponible para una entidad sobre tratamientos impositivos inciertos puede cambiar a lo largo del tiempo. Por consiguiente, el Comité decidió que una entidad debería evaluar nuevamente un juicio o estimación requerido por la Interpretación cuando los hechos y circunstancias relacionados cambien.
- FC21 El Comité también decidió que una entidad debería reflejar el efecto de cualquier cambio en sus juicios o estimaciones de forma congruente con los requerimientos de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* para cambios en las estimaciones contables.

CINIIF 23 FC

Información a revelar

[Referencia: párrafos A4 y A5, Apéndice A]

- FC22 La NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* y la NIC 12 proporcionan requerimientos de información a revelar que puedan ser relevantes cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias. Por consiguiente, en lugar de introducir requerimientos de información a revelar nuevos, el Comité decidió destacar los requerimientos existentes en la Interpretación.

Combinaciones de negocios

- FC23 El Comité consideró si la Interpretación debería abordar la contabilización de los activos y pasivos por impuestos adquiridos o asumidos en una combinación de negocios cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias. El Comité destacó que la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* se aplica a todos los activos adquiridos y pasivos asumidos en una combinación de negocios. Por consiguiente, el Comité concluyó que la Interpretación no debería abordar de forma explícita los activos y pasivos por impuestos adquiridos o asumidos en una combinación de negocios.
- FC24 No obstante, el párrafo 24 de la NIIF 3 requiere que una entidad contabilice los activos y pasivos por impuestos diferidos que surgen como parte de una combinación de negocios aplicando la NIC 12. Por consiguiente, la Interpretación se aplica a estos activos y pasivos cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias que afecta el impuesto diferido.

Transición

[Referencia: párrafo B2, Apéndice B]

- FC25 El Comité observó que la aplicación retroactiva de la Interpretación sin el uso del razonamiento en retrospectiva sería, a menudo, imposible para las entidades. Por consiguiente, el Comité decidió no requerir la reexpresión de la información comparativa cuando una entidad aplica por primera vez la Interpretación. Sin embargo, el Comité concluyó que no debe impedirse que una entidad aplique la Interpretación de forma retroactiva si puede hacerlo así sin el uso del razonamiento en retrospectiva. Por consiguiente, el Comité decidió permitir la aplicación retroactiva si es posible sin el uso del razonamiento en retrospectiva.

Entidades que adoptan por primera vez las NIIF

[Referencia: párrafo E8, NIIF 1]

- FC26 El Comité observó que, si la fecha de transición a las NIIF de una entidad que las adopta por primera vez es anterior a la fecha en que se emite la Interpretación, la entidad que adopta por primera vez las NIIF podría afrontar las mismas dificultades del razonamiento en retrospectiva que las entidades que ya aplican las Normas NIIF. Por consiguiente, el Comité decidió no requerir que las entidades que adoptan por primera vez las NIIF cuya fecha de

CINIIF 23 FC

transición a las NIIF es anterior al 1 de julio de 2017 presenten en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF información comparativa que refleje esta Interpretación.

