

Junio de 2017

Normas NIIF®
Interpretación CINIIF

CINIIF 23 La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias

IASB®

 IFRS®

CINIIF 23

La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias

This IFRIC® Interpretation, IFRIC 23 *Uncertainty over Income Tax Treatments*, is issued by the International Accounting Standards Board (Board).

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

Copyright © 2017 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at licences@ifrs.org.

Copies of IASB® publications may be obtained from the Foundation's Publications Department. Please address publication and copyright matters to publications@ifrs.org or visit our webshop at <http://shop.ifrs.org>.

This Spanish translation of IFRIC 23 *Uncertainty over Income Tax Treatments* has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including 'IAS®', 'IASB®', the IASB® logo, 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's Marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office at 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH.

CINIIF 23

La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias

Esta Interpretación CINIIF, CINIIF 23 *La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias* se emite por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo).

Descargo de responsabilidad: En la medida en que lo permita la legislación aplicable, el Consejo y la Fundación IFRS (Fundación), expresamente declinan toda responsabilidad, como quiera que surja de esta publicación o cualquier traducción de la misma, tanto si es de carácter contractual, civil o de otra forma, con cualquier persona con respecto a toda reclamación o pérdida de cualquier naturaleza incluyendo pérdidas directas, indirectas, imprevistas o resultantes, daños punitivos o multa civil, penalizaciones o costos.

La información contenida en esta publicación no constituye asesoría y no debe ser sustituta de los servicios de un profesional adecuadamente cualificado.

Copyright © 2017 IFRS Foundation

Todos los derechos reservados. Los derechos de reproducción y uso están estrictamente limitados. Para detalles adicionales por favor, contacte con licences@ifrs.org.

Pueden obtenerse copias de las publicaciones del IASB en el Departamento de Publicaciones de la Fundación. Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a publications@ifrs.org o visite nuestra tienda web <http://shop.ifrs.org>.

La traducción al español de la Interpretación CINIIF 23 *La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias* ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS.



La Fundación tiene registradas marcas comerciales en todo el mundo (Marcas) incluyendo 'IAS®', 'IASB®', 'IFRIC®', 'IFRS®', 'el logo IFRS®', 'IFRS for SMEs®', el logo IFRS for SMEs®, el logo en forma de 'hexágono', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' y 'SIC'. El titular de la licencia tiene a disposición de quien lo solicite información adicional sobre las marcas de la Fundación.

La Fundación es una corporación sin fines de lucro según la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE.UU. y opera en Inglaterra y Gales como una empresa internacional (Número de compañía: FC023235) con su sede principal en 30 Cannon Street, London, EC4M 6XH.

CINIIF 23 LA INCERTIDUMBRE FRENTE A LOS TRATAMIENTOS DEL IMPUESTO A LAS
GANANCIAS

ÍNDICE	<i>desde la página</i>
INTRODUCCIÓN	7
CINIIF 23 LA INCERTIDUMBRE FRENTE A LOS TRATAMIENTOS DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS	8
APÉNDICE A Guía de Aplicación	11
APÉNDICE B Fecha de vigencia y transición	12
APÉNDICE C Modificación a la NIIF 1 <i>Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera</i>	13
EJEMPLOS ILUSTRATIVOS	14
FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES	16

La Interpretación CINIIF 23 *La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias* (CINIIF 23) está contenida en los párrafos 1 a 14 y en los Apéndices A, B y C. La CINIIF 23 va acompañada de Ejemplos Ilustrativos y los Fundamentos de las Conclusiones. El alcance y la autoridad de las Interpretaciones se establecen en los párrafos 2 y 7 a 16 del *Prólogo a las Normas Internacionales para la Información Financiera*.

Introducción

Esta CINIIF Interpretación, CINIIF 23 *La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias* se emite por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo). Fue desarrollada por el Comité de Interpretaciones de las NIIF (El Comité).

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. 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.

Por consiguiente, el Comité desarrolló la CINIIF 23 para abordar cómo reflejar la incertidumbre en la contabilización de los impuestos a las ganancias.

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

- 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.
- 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.

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;
 - (b) los supuestos que una entidad realiza sobre la revisión de los tratamientos impositivos por las autoridades fiscales;
 - (c) cómo determinará una entidad la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales; y
 - (d) cómo considerará una entidad los cambios en hechos y circunstancias.

Acuerdo

Cuándo una entidad considerará por separado el tratamiento impositivo incierto

- 6 Una entidad determinará si considerará 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.
- 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.

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.
- 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. Una entidad reflejará el efecto de la incertidumbre para cada tratamiento impositivo incierto por el uso de uno de los siguientes métodos, 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.
 - (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.
- 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.

Cambios en hechos y circunstancias

- 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.

- 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*. 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 o no requiere ajuste.

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; y
 - (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

- 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*; e
 - (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 el párrafo 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

- 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.

Apéndice C

Una entidad aplicará la modificación de este Apéndice cuando aplique la CINIIF 23.

Modificación a la NIIF 1 Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera

Se añade el párrafo 39AF.

39AF La CINIIF 23 *La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias* añadió el párrafo E8. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la CINIIF 23.

En el Apéndice E, se añade el párrafo E8 y su encabezamiento correspondiente.

La Incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias

E8 Una entidad que adopta por primera vez las NIIF cuya fecha de transición a las NIIF es antes del 1 de julio de 2017 puede optar por no reflejar la aplicación de la CINIIF 23 *La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias* en la información comparativa de sus primeros estados financieros conforme a las NIIF. Una entidad que realiza esa elección reconocerá el efecto acumulado de la aplicación de la CINIIF 23 como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente de patrimonio según proceda) al comienzo de su primer periodo sobre el que se informa conforme a las NIIF.

CINIIF 23 *La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias*

Ejemplos Ilustrativos

Estos ejemplos acompañan a la CINIIF 23, pero no son parte de ella.

EI1 Estos ejemplos muestran situaciones hipotéticas que ilustran la forma en que una entidad puede aplicar algunos de los requerimientos de la CINIIF 23 sobre la base de los hechos limitados presentados. En todos los ejemplos, como requiere el párrafo 8 de la CINIIF 23, la entidad ha supuesto que la autoridad fiscal inspeccionará los importes que tiene derecho a revisar y tendrá un conocimiento total de toda la información relacionada al realizar esas inspecciones.

Ejemplo 1—El método del valor esperado se usa para reflejar el efecto de la incertidumbre en tratamientos impositivos considerados de forma conjunta

EI2 La declaración del impuesto a las ganancias de la Entidad A en una jurisdicción incluye deducciones relacionadas con la fijación de los precios de transferencia. La autoridad fiscal podría cuestionar esos tratamientos impositivos. En el contexto de la aplicación de la NIC 12, los tratamientos impositivos inciertos afectan solo la determinación de la ganancia imponible del periodo corriente.

EI3 La Entidad A destaca que la decisión de la autoridad fiscal sobre una fijación de precios de transferencia afectaría, o se vería afectada por el resto de los temas de fijación de precios de transferencia. Aplicando el párrafo 6 de la CINIIF 23, la Entidad A concluye que la consideración de los tratamientos impositivos de todos los temas de fijación de precios de transferencia en la jurisdicción conjuntamente predice mejor la resolución de la incertidumbre. La Entidad A también concluye que no es probable que la autoridad fiscal acepte los tratamientos impositivos. Por consiguiente, la Entidad A refleja el efecto de la incertidumbre al determinar su ganancia fiscal aplicando el párrafo 11 de la CINIIF 23.

EI4 La Entidad A estima las probabilidades de los posibles importes adicionales que podrían añadirse a su ganancia fiscal, de la forma siguiente:

	Importe adicional estimado, u.m. ^(a)	Probabilidad, %	Estimación del valor esperado, u.m.
Resultado 1	–	5%	–
Resultado 2	200	5%	10
Resultado 3	400	20%	80
Resultado 4	600	20%	120
Resultado 5	800	30%	240
Resultado 6	1.000	20%	200
		100%	650

(a) En estos Ejemplos Ilustrativos, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.)

EI5 El Resultado 5 es el más probable. Sin embargo, la Entidad A observa que existe un rango de resultados posibles que no son duales ni concentrados en un valor. Por consiguiente, la Entidad A concluye que el valor esperado de 650 u.m. predice mejor la resolución de la incertidumbre.

EI6 Por consiguiente, la Entidad A reconoce y mide su pasivo por impuestos corrientes aplicando la NIC 12 sobre la base de la ganancia fiscal que incluye 650 u.m. para reflejar el efecto de la incertidumbre. El importe de 650 u.m. se suma al importe de la ganancia fiscal presentada en su declaración del impuesto a las ganancias.

Ejemplo 2—El método del importe más probable se usa para reflejar el efecto de la incertidumbre al reconocer y medir el impuesto diferido y el impuesto corriente

- EI7 La Entidad B adquiere por 100 u.m. un activo intangible identificable por separado que tiene una vida indefinida y, por ello, no se amortiza aplicando la NIC 38 *Activos Intangibles*. La legislación fiscal especifica que el costo total del activo intangible es deducible a efectos fiscales, pero el calendario de deducibilidad es incierto. Aplicando el párrafo 6 de la CINIIF 23, la Entidad B concluye que la consideración de este tratamiento impositivo por separado predice mejor la resolución de la incertidumbre.
- EI8 La Entidad B deduce 100 u.m. (el costo del activo intangible) al calcular la ganancia fiscal del Año 1 en su declaración del impuesto a las ganancias. Al final del Año 1, la Entidad B concluye que no es probable que la autoridad fiscal acepte el tratamiento impositivo. Por consiguiente, la Entidad B refleja el efecto de la incertidumbre al determinar su ganancia fiscal y la base fiscal del activo intangible aplicando el párrafo 11 de la CINIIF 23. La Entidad B concluye que el importe más probable que la autoridad fiscal aceptará como un importe deducible para el Año 1 es de 10 u.m. y es el importe más probable que mejor predice la resolución de la incertidumbre.
- EI9 Por consiguiente, al reconocer y medir su pasivo por impuestos diferidos aplicando la NIC 12 al final del Año 1, la Entidad B calcula una diferencia temporaria imponible sobre la base del importe más probable de la tasa fiscal de 90 u.m. (100 u.m. - 10 u.m.) para reflejar el efecto de la incertidumbre, en lugar de la base fiscal calculada sobre la base de la declaración del impuesto a las ganancias (0 u.m.) de la Entidad B.
- EI10 De forma análoga, como requiere el párrafo 12 de la CINIIF 23, la Entidad B refleja el efecto de la incertidumbre en la determinación de la ganancia fiscal del Año 1 usando juicios y estimaciones que son congruentes con los utilizados para calcular el pasivo por impuestos diferidos. La Entidad B reconoce y mide su pasivo por impuestos corrientes aplicando la NIC 12 sobre la base de la ganancia imponible que incluye 90 u.m. (100 u.m. - 10 u.m.). El importe de 90 u.m. se suma al importe de la ganancia fiscal incluida en su declaración del impuesto a las ganancias. Esto es porque la Entidad B dedujo 100 u.m. en el cálculo de la ganancia imponible del Año 1, mientras que el importe más probable de deducción es de 10 u.m.

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

- 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

- 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 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 considera por separado el tratamiento impositivo incierto

- 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.

Inspección por las autoridades fiscales

- 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

- 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).
- 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

- 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*

Cientes 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

- 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.

Información a revelar

- 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

- 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

- 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

CINIIF 23 LA INCERTIDUMBRE FRENTE A LOS TRATAMIENTOS DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Normas NIIF. Por consiguiente, el Comité decidió no requerir que las entidades que adoptan por primera vez las NIIF cuya fecha de 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.