

Interpretación CINIIF 23

Incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto sobre las ganancias

Referencias

- NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*
- NIC 10 *Hechos posteriores al ejercicio*
- NIC 12 *Impuestos sobre las ganancias*

Antecedentes

- 1 La NIC 12 *Impuestos sobre las ganancias* especifica los requisitos aplicables a los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos. Las entidades aplican los requisitos de la NIC 12 basándose en la legislación fiscal vigente.
- 2 La forma en que se aplica la legislación fiscal a una transacción o circunstancia concreta puede no quedar clara. Puede ocurrir que no se sepa si un tratamiento fiscal concreto es aceptable con arreglo a la legislación fiscal hasta que la autoridad tributaria correspondiente o un tribunal adopten una resolución en el futuro. Por consiguiente, un litigio o la comprobación de un determinado tratamiento fiscal por la autoridad tributaria pueden afectar a la contabilización por la entidad de un activo o pasivo por impuestos corrientes o diferidos.
- 3 En esta Interpretación se entenderá por:
 - (a) «tratamiento fiscal»: los tratamientos que aplica o prevé aplicar la entidad en sus declaraciones del impuesto sobre las ganancias;
 - (b) «autoridad tributaria»: el organismo u organismos que deciden si los tratamientos fiscales son aceptables con arreglo a la legislación fiscal, entre los que pueden incluirse tribunales;
 - (c) «tratamiento fiscal incierto»: un tratamiento fiscal con respecto al cual existe incertidumbre acerca de su aceptación o no por la autoridad tributaria pertinente con arreglo a la legislación fiscal; por ejemplo, la decisión de una entidad de no presentar ninguna declaración del impuesto sobre las ganancias en un territorio fiscal, o de no incluir determinados ingresos en la ganancia fiscal, constituye un tratamiento fiscal incierto si su aceptabilidad es incierta con arreglo a la legislación fiscal.

Ámbito de aplicación

- 4 Esta Interpretación aclara cómo aplicar los requisitos de reconocimiento y valoración de la NIC 12 cuando existe incertidumbre respecto de los tratamientos del impuesto sobre las ganancias. En tal caso, para reconocer y valorar su activo o pasivo por impuestos corrientes o diferidos, la entidad aplicará los requisitos de la NIC 12 atendiendo a la ganancia (pérdida) fiscal, las bases fiscales, las pérdidas o créditos fiscales no utilizados y los tipos impositivos determinados de acuerdo con esta Interpretación.

Problemas

- 5 Cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto sobre las ganancias, esta Interpretación aborda lo siguiente:
- (a) si la entidad debe considerar los tratamientos fiscales inciertos por separado;
 - (b) las hipótesis que debe formular la entidad acerca de la comprobación de los tratamientos fiscales realizada por las autoridades tributarias;
 - (c) cómo debe determinar la entidad la ganancia (pérdida) fiscal, las bases fiscales, las pérdidas o créditos fiscales no utilizados y los tipos impositivos, y
 - (d) cómo debe considerar la entidad los cambios en los hechos y circunstancias.

Acuerdo

Consideración o no por separado de los tratamientos fiscales inciertos por parte de la entidad

- 6 La entidad determinará si debe considerar cada tratamiento fiscal incierto por separado, o conjuntamente con otro o varios otros tratamientos fiscales inciertos, en función del planteamiento que mejor prefigure la resolución de la incertidumbre. A la hora de determinar el planteamiento que mejor prefigure la resolución de la incertidumbre, la entidad podría considerar, por ejemplo: (a) la forma en que prepara sus declaraciones del impuesto sobre las ganancias y justifica los tratamientos fiscales; o (b) la forma en que espera que la autoridad tributaria realice su comprobación y resuelva los problemas que puedan derivarse de dicha comprobación.
- 7 Si, al aplicar el párrafo 6, la entidad considera varios tratamientos fiscales inciertos conjuntamente, deberá entender que el término «tratamiento fiscal incierto» en esta Interpretación hace referencia al grupo de tratamientos fiscales inciertos considerados conjuntamente.

Comprobación por las autoridades tributarias

- 8 A la hora de evaluar si un tratamiento fiscal incierto afecta a la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal, las bases fiscales, las pérdidas o créditos fiscales no utilizados y los tipos impositivos, y de qué manera, la entidad supondrá que la autoridad tributaria comprobará los importes que tenga derecho a comprobar y que, al efectuar dichas comprobaciones, tendrá pleno conocimiento de toda la información conexas.

Determinación de la ganancia (pérdida) fiscal, las bases fiscales, las pérdidas o créditos fiscales no utilizados y los tipos impositivos

- 9 La entidad deberá considerar si es probable que una autoridad tributaria acepte un tratamiento fiscal incierto.
- 10 Si llega a la conclusión de que es probable que la autoridad tributaria acepte un tratamiento fiscal incierto, la entidad determinará la ganancia (pérdida) fiscal, las bases fiscales, las pérdidas o créditos fiscales no utilizados o los tipos impositivos de manera coherente con el tratamiento fiscal utilizado o que prevea utilizar en sus declaraciones del impuesto sobre las ganancias.
- 11 Si llega a la conclusión de que no es probable que la autoridad tributaria acepte un tratamiento fiscal incierto, la entidad reflejará el efecto de la incertidumbre al determinar la ganancia (pérdida) fiscal, las bases fiscales, las pérdidas o créditos fiscales no utilizados o los tipos impositivos correspondientes. La entidad reflejará el efecto de la incertidumbre de cada tratamiento fiscal incierto utilizando aquel de los siguientes métodos que, en su opinión, mejor prefigure la resolución de la incertidumbre:

- (a) El importe más probable, esto es, el importe único más probable dentro de un abanico de resultados posibles. El importe más probable puede prefigurar mejor la resolución de la incertidumbre si los resultados posibles son dos o se concentran en un valor.
 - (b) El valor esperado, esto es, la suma de los importes ponderados según su probabilidad en un abanico de resultados posibles. El valor esperado puede prefigurar mejor la resolución de la incertidumbre si existe un abanico de resultados posibles que no sean dos ni se concentren en un valor.
- 12 Si un tratamiento fiscal incierto afecta al impuesto corriente y al impuesto diferido (por ejemplo, si afecta tanto a la ganancia fiscal utilizada para determinar el impuesto corriente como a las bases fiscales utilizadas para determinar el impuesto diferido), la entidad realizará juicios profesionales y estimaciones coherentes en lo que respecta al impuesto corriente y al impuesto diferido.

Cambios en los hechos y circunstancias

- 13 La entidad deberá reexaminar los juicios profesionales o estimaciones requeridos por esta Interpretación si los hechos y circunstancias en que se basan cambian o si surge nueva información que afecte al juicio o estimación. Por ejemplo, un cambio en los hechos y circunstancias podría alterar las conclusiones de la entidad sobre la aceptabilidad de un tratamiento fiscal o su estimación del efecto de la incertidumbre, o ambas cosas. Los párrafos A1 a A3 proporcionan directrices sobre los cambios en los hechos y circunstancias.
- 14 La entidad reflejará el efecto de un cambio en los hechos y circunstancias o de la obtención de nueva información como un cambio en la estimación contable aplicando la NIC 8 *Criterios para la elaboración de los estados financieros*. La entidad aplicará la NIC 10 *Hechos posteriores al ejercicio* para determinar si un cambio posterior al ejercicio implica o no un ajuste.

Apéndice A

Guía de aplicación

Este apéndice es parte integrante de la CINIIF 23 y tiene el mismo valor que el resto de apartados de la CINIIF 23.

Cambios en los hechos y circunstancias (párrafo 13)

- A1 Al aplicar el párrafo 13 de esta Interpretación, la entidad evaluará la relevancia y el efecto de un cambio en los hechos y circunstancias o de la obtención de nueva información en el contexto de la legislación fiscal aplicable. Por ejemplo, un determinado suceso podría dar lugar a que un juicio profesional o una estimación se reexamine respecto de un tratamiento fiscal, pero no respecto de otro, si dichos tratamientos fiscales están sujetos a diferentes legislaciones fiscales.
- A2 Entre los cambios en los hechos y circunstancias o los casos de obtención de nueva información que, dependiendo del contexto, pueden dar lugar a que se reexamine un juicio profesional o una estimación requeridos por esta Interpretación cabe citar, sin que la lista sea exhaustiva, los siguientes ejemplos:
- (a) Comprobaciones o actuaciones de una autoridad tributaria. Por ejemplo:
 - (i) conformidad o disconformidad de la autoridad tributaria con el tratamiento fiscal, o un tratamiento fiscal similar, aplicado por la entidad;
 - (ii) información sobre la conformidad o disconformidad de la autoridad tributaria con un tratamiento fiscal similar aplicado por otra entidad, y
 - (iii) información sobre el importe recibido o pagado para regularizar un tratamiento fiscal similar.
 - (b) Cambios en las normas establecidas por una autoridad tributaria.
 - (c) Caducidad del derecho de una autoridad tributaria a comprobar o volver a comprobar un tratamiento fiscal.
- A3 Es poco probable que la ausencia de conformidad o disconformidad de una autoridad tributaria con un tratamiento fiscal constituya, por sí sola, un cambio en los hechos y circunstancias o nueva información que afecte a los juicios profesionales y estimaciones requeridos por esta Interpretación.

Información a revelar

- A4 Cuando exista incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto sobre las ganancias, la entidad determinará si debe revelar:
- (a) los juicios profesionales realizados para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal, las bases fiscales, las pérdidas o créditos fiscales no utilizados y los tipos impositivos en aplicación del párrafo 27G de la NIC 8; e
 - (b) información sobre las hipótesis y estimaciones realizadas para determinar la ganancia (pérdida) fiscal, las bases fiscales, las pérdidas o créditos fiscales no utilizados y los tipos impositivos en aplicación de los párrafos 31A a 31E de la NIC 8.
- A5 Si la entidad llega a la conclusión de que es probable que la autoridad tributaria acepte un tratamiento fiscal incierto, determinará si debe revelar el efecto potencial de la incertidumbre como contingencia relacionada con los impuestos aplicando el párrafo 88 de la NIC 12.

Apéndice B

Entrada en vigor y transición

Este apéndice es parte integrante de la CINIIF 23 y tiene el mismo valor que el resto de apartados de la CINIIF 23.

Entrada en vigor

- B1 Las entidades aplicarán esta Interpretación a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Interpretación a un ejercicio anterior, revelará este hecho.
- B1A La NIIF 18 *Presentación y revelación de información en los estados financieros*, publicada en abril de 2024, modificó los párrafos 14 y A4. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 18.

Transición

- B2 En su aplicación inicial, las entidades aplicarán esta Interpretación:
- (a) retroactivamente aplicando la NIC 8, si ello es factible sin recurrir a información conocida con posterioridad, o
 - (b) retroactivamente reconociendo el efecto acumulado de la aplicación inicial de la Interpretación en la fecha de aplicación inicial. Si la entidad opta por este método de transición, no deberá reexpresar la información comparativa. En lugar de ello, la entidad reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de la Interpretación como un ajuste del saldo de apertura de las reservas por ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio neto, según proceda). La fecha de aplicación inicial será el comienzo del ejercicio anual en el que la entidad aplique por primera vez esta Interpretación.