
Posiciones fiscales inciertas: ¿Estás listo para IFRIC 23?

Junio, 2019

En resumen

Para los periodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de este año, resulta de aplicación la IFRIC23 “Uncertainty over Income Tax Treatments”, que aclara cómo se deben interpretar y aplicar los criterios de la IAS 12, sobre “impuestos a las ganancias”.

Para los periodos anuales iniciados a partir del 1 de enero de este año, resulta de aplicación la IFRIC23 “Uncertainty over Income Tax Treatments”, que aclara cómo se deben interpretar y aplicar los criterios de la IAS 12, sobre “impuestos a las ganancias”. Para las empresas europeas cotizadas, la Interpretación es de obligatoria aplicación habiendo sido adoptada mediante Reglamento el 28 de octubre de 2018.

La Interpretación se emite en respuesta a la divergencia práctica en la aplicación de la IAS 12, en relación con el reconocimiento de posiciones fiscales inciertas (UTP por sus siglas en inglés), y su correspondiente registro como activos y pasivos por impuesto diferido y corriente. Como consecuencia de la aplicación de la IFRIC23, debería haber, por lo tanto, una mayor homogeneidad entre las compañías con situaciones de hecho similares, aunque en última instancia este seguirá siendo un ámbito en el que habrá que aplicar estimaciones por parte de las compañías.

Lo primero que deberá analizar la entidad es si es probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo concreto. La Interpretación define una UTP como el tratamiento fiscal o la posición fiscal tomada por la compañía cuando hay incertidumbre sobre si las autoridades fiscales (incluyendo a estos efectos a los tribunales de justicia) van a aceptar la posición de la compañía.

Por ejemplo, una posición fiscal en la que se deduce determinado gasto, o bien la consideración de ingresos no computables a efectos fiscales en la declaración del impuesto sobre beneficios, podría ser una UTP en caso de que fuera probable que la misma no fuera aceptada de acuerdo con la normativa aplicable.

La nueva Interpretación aborda la unidad de cuenta de las UTP. Las entidades deben determinar si deben considerar las UTP individuales como una unidad de cuenta o si algunas o todas las UTP deben considerarse de forma conjunta. Para este fin, las entidades pueden considerar cómo preparan sus declaraciones de impuestos o cómo esperan que la autoridad tributaria considere los asuntos en cuestión. La determinación debe reflejar el enfoque que

mejor predice cómo se resolverá la incertidumbre. Por ejemplo, si se esperaba que la agencia tributaria revise, de forma conjunta, varias UTP relacionadas con precios de transferencia, la entidad podría determinar que la unidad de cuenta debería incluir todas esas UTP de precios de transferencia.

El primer paso es el reconocimiento. Si una entidad considera que existe una probabilidad mayor al 50% de que la autoridad tributaria acepte la posición (o grupo de posiciones) tomada por la entidad en su declaración, la contabilidad debe reflejar la declaración presentada (o incluso la decisión de no presentar una declaración) y no se debe registrar ningún pasivo adicional. Si, por el contrario, la probabilidad de que la autoridad fiscal acepte la posición es inferior al 50%, la contabilidad debe reflejar el impacto de la incertidumbre, generalmente reconociendo un pasivo adicional.

En segundo lugar, la entidad debe considerar para cada UTP o grupo de UTP, que método de los dos previstos en IFRIC23 refleja mejor la posible resolución de la incertidumbre: el método del resultado más probable o el método del valor esperado. En el pasado, esto a menudo se consideraba como una opción de política contable pero ahora la Interpretación nos guía sobre cuál es el método de medición más apropiado.

La Interpretación proporciona orientación específica sobre cómo determinar cuál de los dos métodos que ofrece es más apropiado. Establece que el método de la cantidad más probable "puede predecir mejor la resolución de la incertidumbre si los posibles resultados son duales o están concentrados en un valor"; por su parte, el método del valor esperado "puede predecir mejor la resolución de la incertidumbre si hay un rango de resultados posibles que no son duales ni están concentrados en un solo valor". Es probable que esto requiera que las entidades reevalúen su análisis de UTP. Conviene indicar aquí que ambos métodos de valoración difieren del método prescrito en US GAAP que emplea el método de probabilidad acumulada.

Dado el actual entorno fiscal, es de esperar que el método del valor esperado será el predominante. En particular, es probable que se considere más apropiado en los casos de precios de transferencia donde con frecuencia hay un rango de resultados posibles.

Puede ser necesario un juicio sobre cuántos resultados potenciales deben considerarse. No hay una guía específica sobre este aspecto en la norma, pero las entidades pueden basarse en la IAS15, que utiliza un valor esperado similar frente al modelo de resultado más probable y que dice que las compañías deben incluir una cantidad razonable de resultados potenciales.

Una vez seleccionados los posibles resultados, las entidades también necesitarán asignar una probabilidad a esos resultados. Los factores a considerar son muy diversos, pudiendo, por ejemplo, incluir cuestiones tales como el precedente, si se espera que la administración tributaria regularice una cuestión en particular o incluso la disposición de la entidad para recurrir una liquidación realizada por la administración.

Los criterios adoptados y las estimaciones realizadas para reconocer y valorar una UTP deberán ser reevaluados siempre que haya un cambio en las circunstancias, o que aparezca nueva información que pueda afectar a la posición adoptadas. Esta nueva información puede incluir, acciones de las autoridades fiscales, prescripción del periodo correspondiente o evidencias de que las autoridades fiscales han tomado una posición particular en relación con un supuesto similar. IFRIC23 aclara que la ausencia de acuerdo o discrepancia por parte de la autoridad fiscal, siempre que sea de forma aislada, no debería constituir un cambio en los hechos y circunstancias o nueva información que afecte los juicios y estimaciones en relación con una UTP.

Tal cómo hemos señalado, la IFRIC 23 es aplicable para los periodos anuales iniciados desde el 1 de enero de 2019. En la primera aplicación, una entidad puede elegir la aplicación de la Interpretación bien reconociendo el efecto acumulado de la aplicación inicial, como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente de patrimonio según proceda) o bien, aplicando IAS8 si ello es posible sin el uso del razonamiento en retrospectiva.

Conclusión

En ausencia de un marco normativo específico anterior a IFRIC23, las compañías pueden haber desarrollado modelos diversos para el reconocimiento de las UTP que ahora pueden ser inconsistentes con IFRIC23.

Las compañías deben evaluar el potencial impacto de IFRIC23 en comparación con los modelos actuales de reconocimiento de posiciones fiscales inciertas y determinar cuál es el impacto de primera aplicación en estados financieros de 2019.

Adicionalmente, las compañías deben valorar la posible ausencia de un sistema de control interno robusto que les permita la adecuada identificación y valoración de las UTP. En particular, deben considerar, como mínimo, los siguientes aspectos de su entorno de control interno en ámbito fiscal:

- Quién y qué grupos son responsables de la identificación, valoración y desglose de las UTP;
- Los procesos de obtención de la información relevante;
- Si el riesgo asociado a los procesos fiscales es consistente con el nivel de riesgo aceptable en otros ámbitos funcionales de la compañía.
- Si los recursos y sistemas de información existentes son suficientes para la gestión de las posiciones fiscales inciertas de forma continua; y
- Si genera la documentación soporte que justifique que tanto los procesos como los criterios empleados para el reconocimiento (o no reconocimiento) de las UTP, así como los criterios empleados para su valoración, están adecuadamente documentados.

Estos aspectos son particularmente relevantes teniendo en cuenta que para la realización de cualquier cambio en la valoración de las UTP es necesario que exista un tipo de evento desencadenante o bien algún cambio en las circunstancias.

La adopción de IFRIC23 requiere que la compañía realice adecuadamente el proceso de identificación y valoración de todas las UTP de forma contemporánea en cada periodo de reporting, con el fin de evitar posteriores posibles modificaciones de sus estados financieros.

Adicionalmente, en la medida en que las compañías establezcan procesos y sistemas durante el año 2019, los mismos tendrán un mejor control sobre los potenciales ajustes de primera aplicación en el patrimonio neto.

Finalmente, desde una perspectiva más amplia, IFRIC23 ofrece un marco metodológico que puede ser empleado para la gestión del riesgo derivado de la interpretación de la normativa de cualquier tributo por parte de las empresas, y que reforzaría los sistemas de gestión y control de los riesgos fiscales en la toma de decisiones estratégicas en materia fiscal por parte de las empresas. Todo ello redundará en un mejor cumplimiento de las obligaciones en

materia de gobierno corporativo fiscal de acuerdo con la Ley de Sociedades de Capital, así como de las obligaciones derivadas del Código de Buenas Prácticas Tributarias.

¿Hablamos?

Francisco González Fernández-Mellado

Socio en el área de Estrategia y Función Fiscal

+34 915 685 532

francisco.gonzalez.fernandez_mellado@pwc.com

Jaime García López

Socio en el área de Estrategia y Función Fiscal

+34 915 684 594

jaime.garcia.lopez@pwc.com

Roberta Poza Cid

Socia en el departamento de Fiscalidad Internacional

+34 915 684 365

roberta.poza.cid@pwc.com