

NIC 12

Impuesto a las Ganancias

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) adoptó la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*, que había sido originalmente emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en octubre de 1996. La NIC 12 *Impuesto a las Ganancias* sustituyó algunas partes de la NIC 12 *Contabilización del Impuesto a las Ganancias* (emitida en julio de 1979).

En diciembre de 2010, el Consejo modificó la NIC 12 para abordar una cuestión que surge cuando las entidades aplican el principio de medición en la NIC 12 a diferencias temporarias relacionadas con las propiedades de inversión que se miden a valor razonable. Esa modificación también incorporó algunas guías procedentes de una Interpretación relacionada (SIC-21 *Impuestos a las Ganancias – Recuperación de Activos No Depreciables Revaluados*).

En agosto de 2016, el Consejo publicó *Reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos por Pérdidas no Realizadas* (Modificaciones a la NIC 12) para aclarar los requerimientos de reconocimiento de activos por impuestos diferidos por pérdidas no realizadas en instrumentos de deuda medidos a valor razonable.

En mayo de 2021 el Consejo emitió *Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única*. Las modificaciones limitaron el alcance de la exención del reconocimiento de los párrafos 15 y 24 de la NIC 12 de forma que deja de aplicarse a transacciones que, en el reconocimiento inicial, dan lugar a diferencias temporales imputables y deducibles iguales.

En mayo de 2023 el Consejo emitió *Reforma Fiscal Internacional – Reglas del Modelo del Segundo Pilar*. Las modificaciones introducen una excepción temporal a los requerimientos de reconocer y revelar información sobre los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar. Las modificaciones también introducen requerimientos de información a revelar específicos para las entidades afectadas.

Otras Normas han realizado modificaciones consiguientes de menor importancia a la NIC 12. Estas incluyen la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* (emitida en mayo de 2011), *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1) (emitido en junio de 2011), *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27) (emitido en octubre de 2012), la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (Contabilidad de Coberturas y modificaciones a las NIIF 9, NIIF 7 y NIC 39) (emitida en noviembre de 2013), la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* (emitida en mayo de 2014), la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (emitida en julio de 2014), la NIIF 16 *Arrendamientos* (emitida en enero de 2016), *Mejoras Anuales a las Normas NIIF, Ciclo 2015–2017* (emitida en diciembre de 2017) y *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF* (emitido en marzo de 2018). La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* fue emitida en abril de 2024.

ÍNDICE

*desde el párrafo***NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 12
*IMPUESTO A LAS GANANCIAS***

OBJETIVO

ALCANCE	1
---------	---

DEFINICIONES	5
--------------	---

Base fiscal	7
-------------	---

RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS CORRIENTES	12
---	-----------

RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	15
--	-----------

Diferencias temporarias imponibles	15
------------------------------------	----

Diferencias temporarias deducibles	24
------------------------------------	----

Pérdidas y créditos fiscales no utilizados	34
--	----

Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos	37
---	----

Inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y participaciones en acuerdos conjuntos	38
--	----

MEDICIÓN	46
----------	----

RECONOCIMIENTO DE IMPUESTOS CORRIENTES Y DIFERIDOS	57
---	-----------

Partidas reconocidas en el resultado	58
--------------------------------------	----

Partidas reconocidas fuera del resultado	61A
--	-----

Impuestos diferidos que surgen de una combinación de negocios	66
---	----

Impuestos corrientes y diferidos surgidos de pagos basados en acciones	68A
--	-----

PRESENTACIÓN	71
--------------	----

Activos y pasivos por impuestos	71
---------------------------------	----

Gastos por el impuesto a las ganancias	77
--	----

INFORMACIÓN A REVELAR	79
-----------------------	----

Reforma fiscal internacional—Reglas del modelo del Segundo Pilar	88A
--	-----

FECHA DE VIGENCIA	89
-------------------	----

DEROGACIÓN DE LA SIC-21	99
-------------------------	----

**APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE IMPUESTOS DIFERIDOS:
RECUPERACIÓN DE ACTIVOS SUBYACENTES (MODIFICACIONES A LA
NIC 12) EMITIDO EN DICIEMBRE DE 2010**

**APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS POR
IMPUESTOS DIFERIDOS POR PÉRDIDAS NO REALIZADAS
(MODIFICACIONES A LA NIC 12) EMITIDO EN ENERO DE 2016**

**APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE IMPUESTOS DIFERIDOS
RELACIONADOS CON ACTIVOS Y PASIVOS QUE SURGEN DE UNA
TRANSACCIÓN ÚNICA EMITIDA EN MAYO DE 2021**

**APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE REFORMA FISCAL INTERNACIONAL
—REGLAS DEL MODELO DEL SEGUNDO PILAR (MODIFICACIONES A LA
NIC 12) EMITIDA EN MAYO DE 2023**

continúa...

...continuación

**CON RESPECTO A LOS DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS ENUMERADOS A
CONTINUACIÓN, VÉASE LA PARTE B DE ESTA EDICIÓN**

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

**CON RESPECTO A LOS FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES, VÉASE LA PARTE C
DE ESTA EDICIÓN**

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

NIC 12

La Norma Internacional de Contabilidad 12 *Impuesto a las Ganancias* (NIC 12) está contenida en los párrafos 1 a 99. Aunque la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB, todos los párrafos tienen igual valor normativo. La NIC 12 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas de Contabilidad NIF* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera*. NIC 8 *Bases de Preparación de los Estados Financieros* proporciona una base para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de una guía explícita.
[Referencia: párrafos 10 a 12, NIC 8]

Norma Internacional de Contabilidad 12

Impuesto a las Ganancias

Objetivo

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias. [Referencia: párrafo 2] El principal problema al contabilizar el impuesto a las ganancias es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de:

- (a) la recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el estado de situación financiera de la entidad; y
- (b) las transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

Tras el reconocimiento, por parte de la entidad que informa, de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los valores en libros que figuran en las correspondientes partidas. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la presente Norma exige que la entidad reconozca un pasivo por el impuesto diferido (activo), con algunas excepciones muy limitadas. [Referencia: párrafos 15, 24, 39 y 44]

Esta Norma exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el resultado del periodo se registran también en los resultados. Para las transacciones y otros sucesos reconocidos fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio), [Referencia: párrafo B86, NIIF 18] cualquier efecto impositivo relacionado también se reconoce fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio). [Referencia: párrafos 61 a 65A] De forma similar, el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos y pasivos en una combinación de negocios [Referencia: párrafos 24 y 25, NIIF 3] afectará al importe de la plusvalía que surge en esa combinación de negocios o al importe reconocido de una compra en condiciones muy ventajosas. [Referencia: párrafos 66 a 68]

Esta Norma también aborda el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto a las ganancias en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos. [Referencia: párrafos 34 a 36]

Alcance

- 1 Esta Norma se aplicará en la contabilización del impuesto a las ganancias. [Referencia: párrafo 2]

- 2 Para los propósitos de esta Norma, el término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. El impuesto a las ganancias incluye también otros tributos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una entidad subsidiaria, asociada o acuerdo conjunto sobre las distribuciones a la entidad que informa.^{E1,E2,E3,E4}

E1 [IFRIC® Update, marzo de 2006, «NIC 12 Impuesto a las Ganancias—Alcance»]

El CINIIF consideró si proporcionar guías sobre qué impuestos están dentro del alcance de la NIC 12. El CINIIF destacó que la NIC 12 se aplica a impuestos a las ganancias, que se definen como impuestos que se basan en *ganancias tributables*. Eso implica que (i) no todos los impuestos están dentro del alcance de la NIC 12, sino (ii) dado que la ganancia tributable no es la misma que la ganancia contable, los impuestos no necesitan basarse en una figura que sea exactamente la ganancia contable para estar dentro del alcance. El último punto está también implícito en el requerimiento de la NIC 12 de revelar una explicación de la relación entre el gasto fiscal y la ganancia contable. El CINIIF destacó, además, que el término “ganancia tributable” implica una idea de un importe neto en lugar de bruto. Finalmente, el CINIIF observó que cualesquier impuestos que no estén dentro del alcance de la NIC 12 lo están de la NIC 37 *Provisiones Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

Sin embargo, la CINIIF también destacó la variedad de impuestos que existen en todo el mundo y la necesidad de juicios al determinar si algunos impuestos son impuestos a las ganancias. La CINIIF, por ello, consideraba que las guías más allá de las observaciones destacadas anteriormente no podrían desarrollarse en un período razonable de tiempo y decidió no introducir en su agenda un proyecto sobre esta cuestión.]

E2 [IFRIC® Update, mayo de 2009, Decisión de Agenda, «NIC 12 Impuesto a las Ganancias—Clasificación de impuestos basados en el tonelaje»]

El CINIIF recibió una solicitud de guías sobre si un impuesto basado en la capacidad de tonelaje puede considerarse un impuesto a las ganancias de acuerdo con la NIC 12. El CINIIF destacó que el término “impuesto al tonelaje” se aplica a una variedad de regímenes fiscales. En algunas jurisdicciones, se permite elegir a las compañías navieras ser gravadas sobre la base del tonelaje transportado, capacidad de tonelaje o una ganancia teórica en lugar de por las regulaciones de impuestos a las ganancias empresariales estándar. En algunas jurisdicciones, esta elección es irrevocable.

El CINIIF ha destacado anteriormente que la NIC 12 se aplica a los impuestos a las ganancias que se definen como impuestos que se basan en la ganancia fiscal, y que el término “ganancia tributable” implica un concepto de un importe neto en lugar de bruto. Los impuestos sobre el tonelaje transportado o capacidad de tonelaje se basan en los importes brutos en lugar de en los netos. Los impuestos sobre un ingreso teórico proceden de la capacidad de tonelaje no se basan en los ingresos y gastos reales de la entidad.

[Por consiguiente, el CINIIF destacó que estos impuestos no se consideran impuestos a las ganancias de acuerdo con la NIC 12 y no se presentarían como parte de los gastos fiscales en el estado del resultado integral. Sin embargo, el CINIIF también destacó que, de acuerdo con el párrafo 85 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, una entidad sujeta a un impuesto sobre el tonelaje presentaría subtotaltes adicionales en ese estado si esa presentación es relevante para comprender su rendimiento financiero. Dados los requerimientos de la NIC 12, el CINIIF decidió no añadir la cuestión a su agenda.] [Los requerimientos de la NIC 1 a los que se hace referencia en este párrafo no se han trasladado sin cambios a la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*. La conclusión del Comité con respecto a la aplicación de los requerimientos de la NIC 1 podría no ser aplicable a los requerimientos de la NIIF 18.]

E3 [IFRIC® Update, julio de 2012, Decisión de Agenda, «NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* y NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*—Presentación de pagos sobre impuestos distintos a los de las ganancias»]

El Comité de Interpretaciones de las NIIF recibió una petición que solicitaba aclaración sobre si los pagos de regalías basados en la producción por pagar a una autoridad fiscal que se reclaman como una asignación contra la ganancia tributable para el cálculo del impuesto a las ganancias pagadero a otra autoridad fiscal deben presentarse como un gasto operativo o un gasto fiscal en el estado del resultado integral.

Como base de esta petición, quien envió la solicitud suponía que los pagos por regalías basados en la producción están, en sí mismos, fuera del alcance de la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias* mientras que el impuesto a las ganancias pagadero a otra autoridad fiscal está dentro del alcance de la NIC 12. Sobre la base de este supuesto, quien envió la petición solicitaba la Comité aclarar si los pagos por regalías basados en la producción pueden verse como pagos anticipados al impuesto a las ganancias por pagar. El Comité utilizó el mismo supuesto al analizar la cuestión.

[El Comité observó que la partida de los estados financieros del “gasto fiscal” que se requiere por el párrafo 82(d) de la NIC 1 *Presentación de los Estados Financieros* pretende requerir que una entidad presente impuestos que cumplen la definición de impuesto a las ganancias según la NIC 12. El Comité también destacó que es la base de cálculo determinada por las reglas impositivas correspondientes la que establece si un impuesto cumple la definición de un impuesto a las ganancias. Ni la forma de liquidación de un pasivo por impuestos ni los factores relativos a los receptores del impuesto son un determinante de si una partida cumple la definición]. [Los requerimientos de la NIC 1 a los que se hace referencia en este párrafo no se han trasladado sin cambios a la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*. La conclusión del Comité con respecto a la aplicación de los requerimientos de la NIC 1 podría no ser aplicable a los requerimientos de la NIIF 18].

El Comité, además, destacó que los pagos por regalías basados en la producción no deben tratarse de forma distintas de otros gastos que están fuera del alcance de la NIC 12 los cuales podrían reducir el impuesto a las ganancias por pagar. Por consiguiente, el Comité observó que es inapropiado considerar que los pagos por regalías sean pagos anticipados del impuesto a las ganancias por pagar. Puesto que las regalías basadas en la producción no son impuestos a las ganancias, los pagos por regalías no deben presentarse como un gasto del impuesto a las ganancias en el estado del resultado integral.

El Comité consideró que, a la luz de su análisis de los requerimientos existentes de la NIC 1 [ahora NIIF 18] y la NIC 12, no era necesaria una interpretación y, en consecuencia, decidió no añadir este tema a su agenda.]

E4 [IFRIC® Update, septiembre de 2017, Decisión de Agenda, «NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*—Intereses y penalizaciones relacionados con los impuestos a las ganancias»]

Las Normas NIIF no abordan de forma específica la contabilización de los intereses y penalizaciones relacionados con impuestos a las ganancias (intereses y penalizaciones). A la luz de la información recibida sobre el proyecto de Interpretación del CINIF *La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias*, el Comité consideró si añadir un proyecto sobre intereses y penalizaciones a su agenda de emisión de normas.

Sobre la base de su análisis, el Comité concluyó que un proyecto sobre intereses y penalizaciones no daría lugar a una mejora de la información financiera que fuera suficiente para superar los costos. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir un proyecto sobre intereses y penalizaciones a su agenda de emisión de normas.

No obstante, el Comité observó que las entidades no tienen una opción de política contable para elegir entre la aplicación de la NIC 12 y de la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* para los intereses y penalizaciones. En su lugar, si una entidad considera que un importe por cobrar o pagar concreto por intereses y

continúa...

...continuación

penalizaciones es un impuesto a las ganancias, entonces la entidad aplicará la NIC 12 a ese importe. Si una entidad no aplica la NIC 12 a un importe por cobrar o pagar por intereses y penalizaciones, aplicará la NIC 37 a ese importe. Una entidad revela su juicio al respecto mediante la aplicación del párrafo 122 de la NIC 1 *Presentación de los Estados Financieros* [ahora párrafo 27G de la NIC 8 *Bases de Preparación de los Estados Financieros*] si forma parte de los juicios de la entidad que han tenido el efecto más significativo en los importes reconocidos en los estados financieros.

El párrafo 79 de la NIC 12 requiere que una entidad revele los componentes principales de los gastos (ingresos) por impuestos; para cada clase de provisión, los párrafos 84 y 85 de la NIC 37 requieren una conciliación del importe en libros al comienzo y final del periodo sobre el que se informa, así como de otra información. Por consiguiente, independientemente de si una entidad aplica la NIC 12 o la NIC 37, al contabilizar los intereses y penalizaciones, revelará información sobre dichos intereses y penalizaciones si son significativos.

El Comité también observó que había publicado anteriormente decisiones de agenda que analizan el alcance de la NIC 12 en marzo de 2006 y mayo de 2009.]

- 3 [Eliminado]
 - 4 Esta Norma no aborda los métodos de contabilización de las subvenciones del gobierno (véase la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*), ni de los créditos fiscales por inversiones. Sin embargo, la Norma se ocupa de la contabilización de las diferencias temporarias que pueden derivarse de tales subvenciones o deducciones fiscales.
 - 4A Esta Norma se aplica a los impuestos a las ganancias derivados de la legislación fiscal promulgada o sustancialmente promulgada para implementar las reglas del modelo del Segundo Pilar publicadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), incluida la legislación fiscal que aplica los impuestos mínimos nacionales complementarios calificados descritos en dichas reglas. Dicha legislación fiscal, y los impuestos a las ganancias que de ella se derivan, se denominarán en lo sucesivo "legislación del Segundo Pilar" e "impuestos a las ganancias del Segundo Pilar". Como una excepción a los requerimientos de esta Norma, una entidad no reconocerá ni revelará información sobre los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar.
- [Referencia:**
- párrafos 88A a 88D**
- párrafos FC97 a FC106, Fundamentos de las Conclusiones]**

Definiciones

- 5 Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:
- Ganancia contable* es la ganancia neta o la pérdida neta del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias.

Ganancia fiscal (pérdida fiscal) es la ganancia (pérdida) de un periodo, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por las autoridades fiscales sobre la que se pagan (recuperan) [Referencia: párrafo 2] los impuestos a las ganancias.

Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias es el importe total que, por este concepto, se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del periodo, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido.

Impuesto corriente es la cantidad a pagar (recuperar) [Referencia: párrafo 2] por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo.

Pasivos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias [Referencia: párrafo 2] a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

Activos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias [Referencia: párrafo 2] a recuperar en periodos futuros, relacionadas con:

- (a) diferencias temporarias deducibles;
- (b) la compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y
- (c) la compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores.

Las *diferencias temporarias* son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Las diferencias temporarias pueden ser:

- (a) *diferencias temporarias imponibles*, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; o

[Referencia:

párrafos 15 a 23

Ejemplos Ilustrativos Parte A párrafos 1 a 18]

- (b) *diferencias temporarias deducibles*, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

[Referencia:

párrafos 24 a 33

Ejemplos Ilustrativos Parte B párrafos 1 a 13]

La base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.

[Referencia: párrafos 7 a 11]

- 6 El gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias comprende tanto la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente como la correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

Base fiscal

- 7 La base fiscal de un activo es el importe que será deducible a efectos fiscales de los beneficios económicos imponibles que, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo.⁶⁵ Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.

[Referencia:

Ejemplos Ilustrativos Parte C párrafos 1 a 4

Ejemplos Ilustrativos: ejemplos ilustrativos 1 a 7 de cálculo y presentación]

Ejemplos
<p>1 El costo de una máquina es de 100. De los mismos, ya ha sido deducida una depreciación acumulada de 30, en el periodo corriente y en los anteriores, y el resto del costo será deducible en futuros periodos, ya sea como depreciación o como un importe deducible en caso de disposición del activo en cuestión. Los ingresos de actividades ordinarias generados por el uso de la máquina tributan, las eventuales ganancias obtenidas por su disposición son también objeto de tributación y las eventuales pérdidas por la disposición son fiscalmente deducibles. <i>La base fiscal de la máquina es, por tanto, de 70.</i></p> <p>2 Los intereses por cobrar tienen un importe en libros de 100. Fiscalmente, estos ingresos por intereses serán objeto de tributación cuando se cobren. <i>La base fiscal de los intereses por cobrar es cero.</i></p> <p>3 Los deudores comerciales de una entidad tienen un importe en libros de 100. Los ingresos de actividades ordinarias correspondientes a los mismos han sido ya incluidos para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal. <i>La base fiscal de los deudores comerciales es de 100.</i></p> <p>4 Los dividendos a cobrar de una subsidiaria tienen un importe en libros de 100. Tales dividendos no tributan. <i>En esencia, la totalidad del importe en libros del activo es deducible de los beneficios económicos.</i> consiguiente <i>La base fiscal de los deudores comerciales es de 100.^(a)</i></p>

continúa...

...continuación

Ejemplos
5 Un préstamo concedido por la entidad tiene un importe en libros de 100. El reembolso del préstamo no tiene ninguna consecuencia fiscal. <i>La base fiscal del préstamo concedido es de 100.</i>
(a) Bajo esta forma de análisis, no existen diferencias temporarias imponibles. Otra forma alternativa de realizar el análisis es la de suponer que los dividendos acumulados (o devengados) a cobrar tienen tasa cero, y que se aplica una tasa fiscal del cero por ciento a la diferencia temporal deducible por valor de 100. En cualquiera de las dos formas de análisis no existe ningún pasivo por impuestos diferidos.

E5 IFRIC® Update, julio de 2012, Decisión de Agenda, «NIC 12 Impuesto a las Ganancias—Contabilización de las subidas de valor del mercado de activos que se van a introducir por un nuevo régimen de impuestos a las ganancias»

El Comité de Interpretaciones de las NIIF recibió una solicitud de aclaración de la contabilización de los incrementos del valor de mercado introducidos por un régimen nuevo de impuestos a las ganancias en una jurisdicción

Al calcular la ganancia fiscal según el régimen fiscal, se permite que las entidades calculen la depreciación fiscal de ciertos activos mineros usando el valor de mercado de los activos en una fecha concreta como la “base de partida de la corrección”, en lugar del costo o importe en libros de los activos. Si existe una ganancia insuficiente contra la que usar la depreciación fiscal anual, se traslada y se puede utilizar como deducción a la ganancia fiscal de años futuros.

El Comité destacó que la base de partida de la corrección, incluyendo la parte que es atribuible a la subida del valor de mercado, se asigna a los activos relacionados según el régimen fiscal y pasará a ser la base del gasto por depreciación a efectos fiscales. Por consiguiente, la subida del valor de mercado forma parte de la base fiscal del activo relacionado como se define en el párrafo 5 de la NIC 12. El Comité observó que la NIC 12 requiere que una entidad refleje un ajuste a la base fiscal de un activo que se debe a un incremento en las deducciones disponibles como una diferencia temporal deducible. Por consiguiente, el Comité destacó que debe reconocerse un activo por impuestos diferidos en la medida en que cumple los criterios de reconocimiento del párrafo 24 de la NIC 12.

El Comité consideró que, a la luz de su análisis de los requerimientos existentes de la NIC 12, no era necesaria una interpretación y por consiguiente, decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

- 8 La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en períodos futuros. En el caso de ingresos de actividades ordinarias que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en períodos futuros.

Ejemplos
1 Entre los pasivos corrientes se encuentran deudas provenientes de gastos acumulados (o devengados), con un importe en libros de 100. El gasto correspondiente será deducible fiscalmente cuando se pague. <i>La base fiscal de las deudas por esos gastos acumulados (devengados) es cero.</i>

continúa...

...continuación

Ejemplos	
2	Entre los pasivos corrientes se encuentran ingresos por intereses cobrados por anticipado, con un importe en libros de 100. El correspondiente ingreso de actividades ordinarias tributa precisamente cuando se cobra. <i>La base fiscal de los intereses cobrados por anticipado es cero.</i>
3	Entre los pasivos corrientes se encuentran deudas provenientes de gastos acumulados (o devengados), con un importe en libros de 100. El gasto correspondiente ya ha sido objeto de deducción fiscal. <i>La base fiscal de las deudas por gastos acumulados (o devengados) es de 100.</i>
4	Entre los pasivos financieros corrientes se encuentran sanciones y multas con un importe en libros de 100. Ni las sanciones ni las multas son deducibles fiscalmente. <i>La base fiscal de las deudas por sanciones y multas acumulados (o devengados) es de 100.^(a)</i>
5	Un préstamo recibido tiene un importe en libros de 100. El reembolso del préstamo no tiene ninguna consecuencia fiscal. <i>La base fiscal del préstamo concedido es de 100.</i>
(a) Bajo esta forma de análisis, no existen diferencias temporarias deducibles. Otra forma alternativa de realizar el análisis consiste en suponer que las sanciones y multas a pagar tienen una base fiscal de cero, y que se aplica una tasa del cero por ciento a la diferencia temporal deducible de 100 que resulta. En cualquiera de las dos formas de análisis, no existe ningún activo por impuestos diferidos.	
9	Algunas partidas tienen base fiscal aunque no figuren reconocidas como activos ni pasivos en el estado de situación financiera. Por ejemplo, los costos de investigación contabilizados como un gasto, al determinar la ganancia contable en el periodo en que se incurren, [Referencia: párrafos 54 a 56, NIC 38] que no son gastos deducibles para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal hasta un periodo posterior. La diferencia entre la base fiscal de los costos de investigación, esto es el importe que la autoridad fiscal permitirá deducir en periodos futuros, y el importe en libros nulo es una diferencia temporal deducible que produce un activo por impuestos diferidos. [Referencia: Ejemplos Ilustrativos Parte B párrafo 5]
10	Cuando la base fiscal de un activo o un pasivo no resulte obvia inmediatamente, es útil considerar el principio fundamental sobre el que se basa esta Norma, esto es, que la entidad debe, con ciertas excepciones muy limitadas, reconocer un pasivo (activo) por impuestos diferidos, siempre que la recuperación o el pago del importe en libros de un activo o pasivo vaya a producir pagos fiscales mayores (menores) que los que resultarían si tales recuperaciones o pagos no tuvieran consecuencias fiscales. El ejemplo C que sigue al párrafo 51A ilustra las circunstancias en las que puede ser útil considerar este principio fundamental; por ejemplo, cuando la base fiscal de un activo o un pasivo dependen de la forma en que se espera recuperar o pagar el mismo. ⁶⁶

E6 [IFRIC® Update, abril 2020, «NIC 12 Impuesto a las Ganancias—Consecuencias de la Imposición Múltiple de la Recuperación de un Activo»]

El Comité recibió una solicitud sobre impuestos diferidos cuando la recuperación del importe en libros de un activo da lugar a consecuencia de imposición múltiple. ...

[En la decisión de agenda se hace referencia al principio fundamental establecido en el párrafo 10 de la NIC 12. El texto completo de la decisión de agencia se reproduce después del párrafo 51 de la NIC 12.]

- 11 En los estados financieros consolidados, las diferencias temporarias se determinarán comparando el importe en libros de los activos y pasivos con la base fiscal que resulte apropiada para los mismos.^{E7} La base fiscal se calculará tomando como referencia la declaración fiscal consolidada en aquellas jurisdicciones, o países en su caso, en las que tal declaración se presenta. En otras jurisdicciones, la base fiscal se determinará tomando como referencia las declaraciones fiscales de cada entidad del grupo en particular.^{E8}

E7 [IFRIC® Update, julio de 2014, Decisión de Agenda, «NIC 12 Impuesto a las Ganancias—reconocimiento de impuestos diferidos para un activo único en sociedad instrumental»]

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclaración de la contabilización del impuesto diferido en los estados financieros consolidados de la controladora, cuando una subsidiaria tiene solo un activo (el activo interno) y la primera espera recuperar el importe en libros del activo interno vendiendo las acciones de la subsidiaria (las acciones).

El Comité de Interpretaciones destacó que:

- el párrafo 11 de la NIC 12 requiere que la entidad determine las diferencias temporarias en los estados financieros consolidados comparando los importes en libros de los activos y pasivos en los estados financieros consolidados con la base fiscal apropiada. En el caso de un activo o un pasivo de una subsidiaria que cumplimenta declaraciones fiscales separadas, este es el importe que será tributable o deducible en el momento de la recuperación (liquidación) del activo (pasivo) en la declaración fiscal de la subsidiaria.
- el requerimiento del párrafo 11 de la NIC 12 se complementa con el requerimiento del párrafo 38 de la NIC 12 para determinar la diferencia temporal relativa a las acciones mantenidas por la controladora en la subsidiaria comparando la participación de la controladora en los activos netos de la subsidiaria en los estados financieros consolidados, incluyendo el importe en libros de la plusvalía, con la base fiscal de las acciones a efectos de la declaración fiscal de la controladora.

El Comité de interpretaciones también destacó que estos párrafos requieren que una controladora reconozca los impuestos diferidos relacionados con el activo interno y los impuestos diferidos relacionados con las acciones si:

- las leyes fiscales atribuyen bases de impuestos separadas para el activo interno y para las acciones;
- en el caso de activos por impuestos diferidos, las diferencias temporarias deducibles relacionadas pueden utilizarse como se especifica en los párrafos 24 a 31 de la NIC 12; y
- no se aplican las excepciones específicas de la NIC 12.

El Comité de Interpretaciones destacó que se plantearon algunas preocupaciones con respecto a los requerimientos actuales de la NIC 12. Sin embargo, el análisis y evaluación de estas preocupaciones requeriría un proyecto más amplio del que podría realizar el Comité de Interpretaciones en nombre del IASB.

continúa...

...continuación

Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no tener en cuenta la cuestión en su agenda, pero en su lugar recomendar al IASB que debería analizar y evaluar estas preocupaciones en su proyecto de investigación sobre Impuestos a las Ganancias.]

E8 [IFRIC® Update, mayo de 2014, Decisión de Agenda, «NIC 12 Impuesto a las Ganancias—Impacto de una reorganización interna sobre los importes de impuestos diferidos relativos a la plusvalía»]

El Comité de Interpretaciones recibió un solicitud de guías sobre el cálculo del impuesto diferido que sigue a una reorganización interna de una entidad. Quien envió la solicitud describe una situación en la que una entidad (Entidad H) reconoció la plusvalía que había procedido de la adquisición de un grupo de activos (Negocio C) que cumple la definición de un negocio de la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*. La Entidad H registró posteriormente un pasivo fiscal relativo a la plusvalía deducida a efectos fiscales. En contra de este antecedente, la Entidad H lleva a cabo una reorganización interna en la que:

- (a) la Entidad H establece un subsidiaria totalmente participada nueva (Subsidiaria A);
- (b) la Entidad H transfiere el Negocio C, incluyendo la plusvalía relacionada (contabilizada) a la Subsidiaria A; sin embargo,
- (c) a efectos fiscales, la plusvalía (fiscal) se retiene por la Entidad H y no se transfiere a la Subsidiaria A.

Quien envió la solicitud preguntó la forma en que la Entidad H debería calcular el impuesto diferido que sigue a esta transacción de reorganización interna en sus estados financieros consolidados de acuerdo con la NIC 12.

El Comité de Interpretaciones destacó que cuando las entidades en el mismo grupo consolidado presentan por separado declaraciones fiscales, surgirán diferencias temporarias separadas en esas entidades de acuerdo con el párrafo 11 de la NIC 12. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones destacó que cuando una entidad prepara sus estados financieros consolidados, los saldos de impuestos diferidos se determinarían por separado para esas diferencias temporarias, usando las tasas fiscales aplicables para la jurisdicción fiscal de cada entidad.

El Comité de Interpretaciones también destacó que al calcular el importe de impuestos diferidos para los estados financieros consolidados:

- (a) el importe utilizado como el importe en libros por la entidad “receptora” (en este caso, la Subsidiaria A que recibe la plusvalía (contable) para un activo o un pasivo es el importe reconocido en los estados financieros consolidados; y
- (b) la evaluación de si un activo o un pasivo que se reconoce por primera vez a efectos de aplicar la excepción de reconocimiento inicial descrito en los párrafos 15 y 24 de la NIC 12 se realiza desde la perspectiva de los estados financieros consolidados.

El Comité de Interpretaciones destacó que la transferencia de la plusvalía a la Subsidiaria A no cumpliría la excepción de reconocimiento inicial descrita en los párrafos 15 y 24 de la NIC 12 en los estados financieros consolidados. Por consiguiente, se destacó que el impuesto diferido se reconocería en los estados financieros consolidados para cualquier diferencia temporal que surja en cada entidad separada usando las tasas fiscales aplicables para la jurisdicción fiscal de cada entidad (sujeta al cumplimiento de los criterios de recuperabilidad para reconocer los activos por impuestos diferidos descritos en la NIC 12).

El Comité de Interpretaciones también destacó que si existe una denominada “diferencia de base exterior” (es decir, una diferencia temporal entre el importe en libros de la inversión en la Subsidiaria A y la base fiscal de la inversión) en los estados financieros consolidados, el impuesto diferido para esta diferencia temporal se reconocería también sujeta a las limitaciones y excepciones que se apliquen al reconocimiento de un activo por

continúa...

...continuación

impuestos diferidos (de acuerdo con el párrafo 44 de la NIC 12) y un pasivo por impuestos diferidos (de acuerdo con el párrafo 39 de la NIC 12).

El Comité de Interpretaciones también destacó que la transferencia de activos entre las entidades en el grupo consolidado afectaría a los estados financieros consolidados en términos de reconocimiento, medición y presentación de impuestos diferidos, si la transferencia afecta la base fiscal de los activos o pasivos, o la tasa fiscal aplicable a la recuperación o liquidación de esos activos o pasivos. El Comité de Interpretaciones también destacó que esta transferencia podría también afectar:

- (a) la recuperabilidad de las diferencias temporarias deducibles relacionadas y, de ese modo al reconocimiento de los activos por impuestos diferidos; y
- (b) la medida en que los activos y pasivos por impuestos diferidos de entidades distintas en el grupo se compensan en los estados financieros consolidados.

El Comité de Interpretaciones consideró que, a la luz de sus análisis, los requerimientos y guías de la NIIF existentes eran suficientes y, por ello, no era necesaria una Interpretación. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos corrientes

12 El impuesto corriente, correspondiente al periodo presente y a los anteriores, debe ser reconocido como un pasivo en la medida en que no haya sido liquidado. si la cantidad ya pagada, que corresponda al periodo presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos períodos, el exceso debe ser reconocido como un activo^{E9}.

E9 [IFRIC® Update, julio de 2014, Decisión de Agenda, «NIC 12 Impuesto a las Ganancias—reconocimiento del impuesto a las ganancias actual en una posición fiscal de incierta»]

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclaración del reconocimiento de un activo fiscal en la situación en la que las leyes fiscales requieren que una entidad realice un pago inmediato cuando una inspección fiscal da lugar a un cargo adicional, incluso si la entidad pretende apelar en contra del cargo adicional. En la situación descrita por quien envió la solicitud, la entidad espera, pero es seguro, recuperar parte o la totalidad del importe pagado. Se solicitó al Comité de Interpretaciones que aclarara si la NIC 12 se aplica para determinar si reconocer un activo por el pago, o si deberían aplicarse las guías de la NIC 37 Provisiónes, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.

El Comité de Interpretaciones destacó que:

- (a) el párrafo 12 de la NIC 12 proporciona guías sobre el reconocimiento de los activos fiscales corrientes y los pasivos fiscales corrientes. En concreto, señala que: (i) el impuesto corriente para el período actual y el anterior se reconocerá, en la medida en que no se haya pagado, como un pasivo; y (ii) si la cantidad ya pagada, que corresponda al periodo presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos períodos, el exceso debe ser reconocido como un activo.
- (b) en los hechos especificados descritos en la solicitud, un activo se reconoce si el importe de efectivo pagado (que es un importe cierto) supera el importe de impuestos que se espera adeudar (que es un importe incierto).
- (c) el calendario de pago no debe afectar el importe de los gastos fiscales corrientes reconocidos.

continúa...

...continuación

El Comité de Interpretaciones comprendía que la referencia a la NIC 37 en el párrafo 88 de la NIC 12 con respecto a los pasivos contingentes relacionados con impuestos puede haber sido entendidos por algunos como que significa que se aplica la NIC 37 al reconocimiento de estas partidas. Sin embargo, el Comité de interpretaciones destacó que el párrafo 88 de la NIC 12 proporciona guías solo sobre la información a revelar requerida para estas partidas, y que la NIC 12, no la NIC 37, proporciona las guías relevantes sobre el reconocimiento, como se describe anteriormente.

Sobre la base de este análisis, el Comité de Interpretaciones destacó que existen guías suficientes. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones concluyó que los criterios de la agenda no se cumplen y decidió eliminar de su agenda la cuestión de cómo se reconocen los impuestos a las ganancias corrientes, el importe de los cuales es incierto.]

- 13 El importe a cobrar que corresponda a una pérdida fiscal, si ésta puede ser retrotraída para recuperar las cuotas corrientes satisfechas en períodos anteriores, debe ser reconocido como un activo.
- 14 Cuando una pérdida fiscal se utilice para recuperar el impuesto corriente pagado en períodos anteriores, la entidad reconocerá tal derecho como un activo, en el mismo periodo en el que se produce la citada pérdida fiscal, puesto que es probable que la entidad obtenga el beneficio económico derivado de tal derecho, y además este beneficio puede ser medido de forma fiable.

[Referencia: ejemplo 1 de cálculo y presentación ilustrativo, Ejemplos Ilustrativos]

Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos diferidos

Diferencias temporarias imponibles

[Referencia:

Ejemplos Ilustrativos Parte A párrafos 1 a 18

Ejemplos Ilustrativos: ejemplos ilustrativos 1 a 4 de cálculo y presentación]

- 15 Se reconocerá un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier diferencia temporal imponible, a menos que la diferencia haya surgido por:
 - (a) el reconocimiento inicial de una plusvalía; o

[Referencia:
párrafos 21 a 21B y 66 a 68
párrafo 32, NIIF 3]

 - (b) El reconocimiento inicial de un activo^{E10} o pasivo en una transacción que:
 - (i) no sea una combinación de negocios;
 - (ii) en el momento de la transacción, no afecte ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal; y
 - (iii) en el momento de la transacción, no da lugar a diferencias temporarias deducibles e imponibles de igual importe.

[Referencia: párrafo 22A]

Sin embargo, debe ser reconocido un pasivo diferido de carácter fiscal, con las precauciones establecidas en el párrafo 39, por diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en acuerdos conjuntos.

E10 [IFRIC® Update, marzo de 2017, Decisión de Agenda, «NIC 12 Impuesto a las Ganancias—Reconocimiento de impuestos diferidos al adquirir una entidad de un solo activo que no es un negocio»]

El Comité recibió una solicitud preguntando la forma en que una entidad contabiliza, en sus estados financieros consolidados, una transacción en la que adquiere todas las acciones de otra que tiene una propiedad de inversión como su único activo. En el hecho enviado, la adquirida había reconocido en su estado de situación financiera un pasivo por impuestos diferidos que surge de la medición de la propiedad de inversión a valor razonable. El importe pagado por las acciones es menor que el valor razonable de la propiedad de inversión debido al pasivo por impuestos diferidos asociado. La transacción descrita en la solicitud no cumple la definición de una combinación de negocios en la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* porque la entidad adquirida no es un negocio. La entidad que adquiere aplicará el modelo del valor razonable de la NIC 40 *Propiedades de Inversión*. Quien envió la solicitud preguntaba si los requerimientos del párrafo 15(b) de la NIC 12 permiten que la entidad adquirente reconozca un pasivo por impuestos diferidos en el reconocimiento inicial de la transacción. Si este no es el caso, quien envió la solicitud pedía al Comité considerar si deben modificarse los requerimientos del párrafo 15(b) de la NIC 12 de forma que, en estas circunstancias, la entidad que adquiere no reconocería una ganancia en la medición de la propiedad de inversión a valor razonable de forma inmediata después del reconocimiento inicial de la transacción.

El Comité destacó que:

- a. puesto que la transacción no es una combinación de negocios, el párrafo 2(b) de la NIIF 3 requiere que la entidad que adquiere asigne, en sus estados financieros consolidados, el precio de compra a los activos adquiridos y los pasivos asumidos; y
- b. el párrafo 15(b) de la NIC 12 dice que una entidad no reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por diferencias temporarias tributables que surjan del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y que, en el momento de la transacción, no afecte ni al resultado contable del periodo ni a la ganancia tributable (pérdida tributable).

Por consiguiente, en el momento de la adquisición, la entidad adquirente reconoce en sus estados financieros consolidados solo la propiedad de inversión y no un pasivo por impuestos diferidos. La entidad adquirente, por ello, asigna el precio de compra en su totalidad a la propiedad de inversión.

El Comité concluyó que los requerimientos de las Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad determine cómo contabilizar la transacción. El Comité concluyó también que cualquier reconsideración de la excepción del reconocimiento inicial del párrafo 15(b) de la NIC 12 es, en ocasiones, que requeriría un proyecto a nivel del Consejo. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir esta cuestión a su agenda de emisión de normas.

El Comité destacó que el Consejo había considerado recientemente si añadir un proyecto sobre la NIC 12 a la agenda del Consejo, pero que había decidido no hacerlo. Por consiguiente, el Comité no recomendó que el Consejo considerase añadir un proyecto a su agenda sobre este tema.]

una diferencia temporal imponible, y la obligación de pagar los correspondientes impuestos [Referencia: párrafo 2] en futuros periodos será un pasivo por impuestos diferidos. A medida que la entidad recupere el importe en libros del activo, la diferencia temporal deducible irá revirtiendo y, por tanto, la entidad tendrá una ganancia imponible. Esto hace probable que los beneficios económicos salgan de la entidad en forma de pagos de impuestos. Por lo anterior, esta Norma exige el reconocimiento de todos los pasivos por impuestos diferidos, salvo en determinadas circunstancias que se describen en los párrafos 15 y 39.

Ejemplo

Un activo cuyo costo histórico fue de 150, tiene un importe en libros de 100. La depreciación acumulada, a efectos fiscales, es de 90 y la tasa impositiva [Referencia: párrafos 47 a 52A] es el 25%.

La base fiscal del activo es de 60 (costo de 150 menos depreciación fiscal acumulada de 90). Para recuperar el importe en libros de 100, la entidad debe obtener ganancias fiscales por importe de 100, aunque solo podrá deducir una depreciación fiscal de 60. A consecuencia de lo anterior, la entidad deberá pagar impuestos sobre las ganancias [Referencia: párrafo 2] por valor de 10 (el 25% de 40), a medida que vaya recuperando el importe en libros del activo. La diferencia entre el importe en libros de 100 y la base fiscal de 60, es una diferencia temporal imponible de 40. Por tanto, la entidad reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por importe de 10 (el 25% de 40) que representa los impuestos a satisfacer, a medida que vaya recuperando el importe en libros del activo.

17 Ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos se registran contablemente en un periodo, mientras que se computan fiscalmente en otro. Tales diferencias temporarias son conocidas también con el nombre de diferencias temporales. Los que siguen son ejemplos de diferencias temporarias de esta naturaleza, que constituyen diferencias temporarias imponibles y que por tanto dan lugar a pasivos por impuestos diferidos:

- (a) ingresos por actividades ordinarias por intereses, que se incluyen en la ganancia contable en proporción al tiempo transcurrido, pero pueden, en algunos regímenes fiscales, ser computados fiscalmente en el momento en que se cobran. La base fiscal de cualquier cuenta por cobrar reconocida en el estado de situación financiera procedente de tales ingresos de actividades ordinarias es cero, puesto que los ingresos por actividades ordinarias correspondientes no afectarán a la ganancia fiscal hasta que sean cobrados;
- (b) la depreciación utilizada para determinar la ganancia (pérdida) fiscal puede ser diferente que la calculada para efectos contables. La diferencia temporal es la diferencia entre el importe en libros del activo y su base fiscal, que será igual al costo original menos todas las deducciones respecto del citado activo que hayan sido permitidas por las normas fiscales, para determinar la ganancia fiscal del período actual y de los anteriores. En estas condiciones surgirá una diferencia

temporaria imponible, que producirá un pasivo por impuestos diferidos, cuando la depreciación a efectos fiscales sea acelerada (si la depreciación fiscal es menor que la registrada contablemente, surgirá una diferencia temporaria deducible, que producirá un activo por impuestos diferidos); y

- (c) los costos de desarrollo pueden ser objeto de capitalización [**Referencia: párrafos 57 a 67, NIC 38**] y amortización en períodos posteriores, a efectos de determinar la ganancia contable, pero deducidos fiscalmente en el periodo en que se hayan producido. Estos costos de desarrollo capitalizados tienen una base fiscal igual a cero, puesto que ya han sido completamente deducidos de la ganancia fiscal. La diferencia temporaria es la que resulta de restar el importe en libros de los costos de desarrollo y su base fiscal nula.

18 Las diferencias temporarias surgen también cuando:

- (a) los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios se reconocen por sus valores razonables de acuerdo con la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*, [**Referencia: párrafos 10 a 31, NIIF 3**] pero no se realizan ajustes equivalentes a efectos fiscales (véase el párrafo 19);
- (b) se revalúan los activos, pero no se realiza un ajuste similar a efectos fiscales (véase el párrafo 20);
- (c) surge una plusvalía en una combinación de negocios [**Referencia: párrafo 32, NIIF 3**] (véase el párrafo 21);
- (d) la base fiscal de un activo o un pasivo, en el momento de ser reconocido por primera vez, difiere de su importe en libros inicial, por ejemplo cuando una entidad se beneficia de subvenciones gubernamentales no imponibles relativas a activos [**Referencia: párrafo 20, NIC 20**] (véanse los párrafos 22 y 33); o
- (e) el importe en libros de las inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o el de la participación en acuerdos conjuntos, difiere de la base fiscal de estas mismas partidas (véanse los párrafos 38 a 45).

[Nota: existen más ejemplos de diferencias temporarias que no son diferencias temporales en los Ejemplos ilustrativos]

Combinaciones de negocios

[Referencia:

Ejemplos Ilustrativos Parte A párrafo 12

Ejemplos Ilustrativos Parte B párrafo 9

Ejemplo 3 de cálculo y presentación ilustrativo, Ejemplos Ilustrativos

19 Con limitadas excepciones, los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos en una combinación de negocios se reconocerán según sus valores razonables en la fecha de la adquisición. [**Referencia: párrafos 10 a 31, NIIF 3**] Las diferencias temporarias aparecerán cuando las bases fiscales de los activos identificables adquiridos y los pasivos identificables asumidos no se

modifiquen por la combinación de negocios o lo hagan de forma diferente. Por ejemplo, surgirá una diferencia temporaria imponible, que dará lugar a un pasivo por impuestos diferidos, en el caso de que el importe en libros de un determinado activo se incremente hasta su valor razonable tras la combinación, pero la base fiscal del activo sea el costo del propietario anterior. El pasivo por impuestos diferidos resultante afectará a la plusvalía (véase el párrafo 66).

Activos contabilizados por su valor razonable

[Referencia:

Ejemplos Ilustrativos Parte A párrafos 10 a 11

Ejemplos Ilustrativos: ejemplos ilustrativos 2 y 7 de cálculo y presentación]

- 20 Las NIIF permiten o requieren que ciertos activos se contabilicen a su valor razonable, o bien que sean revaluados (véanse, por ejemplo, la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, [Referencia: párrafo 29, NIC 16] la NIC 38 *Activos Intangibles*, [Referencia: párrafo 72, NIC 38] la NIC 40 *Propiedades de Inversión*, [Referencia: párrafo 30, NIC 40] NIIF 9 *Instrumentos Financieros* [Referencia: párrafo 5.2.1, NIIF 9] y la NIIF 16 *Arrendamientos* [Referencia: párrafos 34 y 35, NIIF 16]). En algunas jurisdicciones, la revaluación o cualquier otra reexpresión del valor del activo a valor razonable afecta a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo corriente. Como resultado de esto, se ajusta la base fiscal del activo, y no surge ninguna diferencia temporaria. En otras jurisdicciones, sin embargo, la revaluación o reexpresión de un activo no afecta a la ganancia fiscal del periodo en que una u otra se llevan a efecto, y por tanto no se ajusta la base fiscal. No obstante, la recuperación futura del importe en libros producirá un flujo fiscal de beneficios económicos para la entidad, y los importes que serán deducibles para efectos fiscales serán diferentes de las cuantías de esos beneficios económicos. La diferencia entre el importe en libros de un activo revaluado y su base fiscal, es una diferencia temporaria, y da lugar a un activo o pasivo por impuestos diferidos. Esto se cumple incluso cuando:

- (a) la entidad no desea disponer del activo. En estos casos, el importe en libros del activo se recuperará mediante el uso, lo que generará beneficios fiscales por encima de la depreciación deducible fiscalmente en períodos futuros; o
- (b) se difiera el pago de impuestos sobre las ganancias, a condición de que el importe de la disposición de los activos se reinvierte en otros similares. En estos casos el impuesto se acabará pagando cuando se vendan los nuevos activos, o bien a medida que vayan siendo utilizados.

Plusvalía

[Referencia:

Ejemplos Ilustrativos Parte A párrafo 13

Ejemplo 3 de cálculo y presentación ilustrativo, Ejemplos Ilustrativos]

- 21 La plusvalía que surja en una combinación de negocios se medirá como el exceso del apartado (a) sobre el (b) siguientes: [Referencia: párrafo 32, NIIF 3]

(a) Suma de:

- (i) la contraprestación transferida medida de acuerdo con la NIIF 3, que, generalmente, se requiere que sea el valor razonable en la fecha de la adquisición;
 - (ii) el importe de cualquier participación no controladora en la adquirida reconocida de acuerdo con la NIIF 3; y
 - (iii) en una combinación de negocios llevada a cabo por etapas, el valor razonable en la fecha de adquisición de la participación previa de la adquirente en el patrimonio de la adquirida.
- (b) El neto de los importes en la fecha de la adquisición de los activos identificables adquiridos y de los pasivos asumidos medidos de acuerdo con la NIIF 3.

Muchas autoridades fiscales no permiten reducciones en el importe en libros de la plusvalía como gasto deducible al determinar la ganancia fiscal. Además, en estos países, el costo de la plusvalía no suele ser deducible, cuando la entidad subsidiaria dispone de los negocios de los cuales procede. En estas jurisdicciones, la plusvalía tiene una base fiscal igual a cero. Cualquier diferencia entre el importe en libros de la plusvalía y su base fiscal nula, será una diferencia temporaria imponible. No obstante, esta Norma no permite el reconocimiento del pasivo por impuestos diferidos correspondiente, puesto que la plusvalía se mide de forma residual, y el reconocimiento de un pasivo de esta naturaleza podría incrementar el importe en libros de la plusvalía.

- 21A Las reducciones posteriores de un pasivo por impuestos diferidos, que no se ha reconocido porque surge del reconocimiento inicial de una plusvalía, se considerarán que proceden del reconocimiento inicial de la plusvalía y, por tanto, no se reconocerán, según el párrafo 15(a). Por ejemplo, si en una combinación de negocios una entidad reconoce una plusvalía de 100 u.m. que tiene una base fiscal nula, el párrafo 15(a) prohíbe que la entidad reconozca el pasivo por impuestos diferidos resultante. Si la entidad reconociera posteriormente una pérdida por deterioro del valor de esa plusvalía de 20 u.m., el importe de la diferencia temporaria imponible relacionada con la plusvalía, se reducirá desde 100 u.m. hasta 80 u.m., con el correspondiente decremento en el valor del pasivo por impuestos diferidos no reconocido. Ese decremento no reconocido en el valor del pasivo por impuestos diferidos también se lo considera relacionado con el reconocimiento inicial de la plusvalía y, por tanto, el párrafo 15(a) prohíbe su reconocimiento.
- 21B Los pasivos por impuestos diferidos por diferencias temporarias imponibles relacionados con la plusvalía se reconocerán, sin embargo, en la medida en que no hayan surgido del reconocimiento inicial de esa plusvalía. Por ejemplo, si en una combinación de negocios una entidad reconoce una plusvalía de 100 u.m., que es deducible a efectos fiscales a una tasa del 20 por ciento anual, comenzando desde el año de la adquisición, la base fiscal de la plusvalía es de 100 u.m. en el momento del reconocimiento inicial, y de 80 u.m. al final del año de adquisición. Si el importe en libros de la plusvalía al final del año de la adquisición permanece constante en 100 u.m., surgirá al final de ese año una

diferencia temporaria imponible por 20 u.m. Puesto que esa diferencia temporaria imponible no se relaciona con el reconocimiento inicial de la plusvalía se reconocerá el correspondiente pasivo por impuestos diferidos.

Reconocimiento inicial de un activo o pasivo

22 En el reconocimiento inicial de un activo o de un pasivo puede surgir una diferencia temporaria, si, por ejemplo, una parte o la totalidad del costo de un activo no es deducible a efectos fiscales. El método de contabilización de esta diferencia temporaria dependerá de la naturaleza de la transacción que haya llevado al reconocimiento inicial del activo o del pasivo:

- (a) en una combinación de negocios, una entidad reconocerá cualquier pasivo o activo por impuestos diferidos y esto afecta al importe con que se reconoce la plusvalía o la ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas (véase el párrafo 19);
- (b) si la transacción afecta a la ganancia contable o a la ganancia fiscal o da lugar a diferencias temporarias deducibles e imponibles de igual importe, una entidad reconocerá cualesquiera pasivos o activos por impuestos diferidos, a la vez que reconocerá el correspondiente ingreso o gasto por impuesto diferido, en el resultado del periodo (véase el párrafo 59);
- (c) si la transacción no es una combinación de negocios, y no afecta ni a la ganancia contable ni a la ganancia fiscal, y no da lugar a diferencias temporarias deducibles e imponibles de igual importe una entidad podría reconocer el correspondiente activo o pasivo por impuestos diferidos, siempre que no se diese la exención a la que se refieren los párrafos 15 y 24, y ajustar por tanto el importe en libros del activo o del pasivo por el mismo monto. Tales ajustes podrían hacer menos transparentes los estados financieros. Por lo tanto, esta Norma no permite a las entidades reconocer el mencionado activo o pasivo por impuestos diferidos, ya sea en el momento del registro inicial o posteriormente (véase el ejemplo que ilustra este párrafo). Además, las entidades no reconocerán tampoco, a medida que el activo se deprecie, los cambios subsiguientes en el activo o el pasivo por impuestos diferidos que no se haya registrado inicialmente.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 22(c)	
<p>Una entidad planea utilizar un activo, cuyo costo ha sido de 1.000, a lo largo de su vida útil de cinco años, y luego venderlo a un valor residual de cero. La tasa impositiva vigente [Referencia: párrafos 47 a 52A] es del 40%. La depreciación del activo no es deducible fiscalmente. Al proceder a su venta, cualquier ganancia de capital obtenida no tributa, y si se produjeran pérdidas no serían deducibles.</p> <p><i>A medida que la entidad va recuperando el importe en libros del activo, la entidad obtendrá ingresos gravables de 1.000 y pagará impuestos por 400. La entidad no ha de reconocer el correspondiente pasivo por impuestos diferidos por valor de 400 porque se deriva del registro inicial del activo.</i></p> <p><i>Al año siguiente, el importe en libros del activo será de 800. A medida que se vayan obteniendo los ingresos gravables de 800, la entidad pagará impuestos por valor de 320. La entidad no ha de reconocer el pasivo por impuestos diferidos de 320 porque se deriva del registro inicial del activo.</i></p>	
<p>22A Una transacción que no es una combinación de negocios puede conducir al reconocimiento inicial de un activo o un pasivo y, en el momento de la transacción, no afectar ni a la ganancia contable ni a la ganancia fiscal. Por ejemplo, al comienzo de la fecha de un arrendamiento, un arrendatario reconoce, habitualmente, un pasivo por arrendamiento y el correspondiente importe como parte del costo de un activo por derecho de uso. En función de la legislación fiscal aplicable, en una transacción de este tipo, pueden surgir diferencias temporarias deducibles e imponibles de igual importe en el momento del reconocimiento inicial del activo y del pasivo. La exención proporcionada por los párrafos 15 y 24 no se aplica a estas diferencias temporarias y una entidad reconoce cualquier activo y pasivo por impuestos diferidos resultante.</p> <p>[Referencia: párrafos 15(b)(iii) y 24(c) Ejemplos Ilustrativos: Ejemplo 8 de cálculos y presentación ilustrativos párrafos FC74 a FC88, Fundamentos de las Conclusiones]</p>	
<p>23 De acuerdo con la NIC 32 <i>Instrumentos Financieros: Presentación</i>, el emisor de un instrumento financiero compuesto (por ejemplo, un bono convertible) procederá a clasificar el componente de pasivo del instrumento como un pasivo, y el componente de patrimonio como una partida del patrimonio. [Referencia: párrafos 28 a 32, NIC 32] En algunos países, la base fiscal del componente de pasivo es igual al importe en libros inicial de la suma de los componentes de pasivo y patrimonio. La diferencia temporal imponible aparecerá al registrar, ya desde el momento inicial, el componente de pasivo y el de patrimonio del instrumento por separado. Por tanto, la excepción establecida en el párrafo 15(b) no será aplicable. En consecuencia, la entidad procederá a reconocer el correspondiente pasivo por impuestos diferidos. Según el párrafo 61A, el impuesto diferido se carga directamente al importe en libros del componente de patrimonio. Según el párrafo 58, los cambios</p>	

posteriores en el pasivo por impuestos diferidos se reconocerán, en el resultado, como gastos (ingresos) por impuestos diferidos.

[Referencia:

Ejemplos Ilustrativos Parte A párrafo 9

Ejemplos Ilustrativos: ejemplo 4 cálculos y presentación ilustrativos]

Diferencias temporarias deducibles

[Referencia:

Ejemplos Ilustrativos Parte B párrafos 1 a 13

Ejemplos Ilustrativos: ejemplos ilustrativos 2, 3, 5, 6 y 7 de cálculo y presentación]

- 24 Se reconocerá un activo por impuestos diferidos, por causa de todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar esas diferencias temporarias deducibles, **[Referencia: párrafos 27 a 31]** salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca por causa del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:
- (a) no sea una combinación de negocios;
 - (b) en el momento de la transacción, no afecte ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal; y
 - (c) en el momento de la transacción, no da lugar a diferencias temporarias deducibles e imponibles de igual importe.

[Referencia: párrafo 22A]

No obstante, debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 44, para las diferencias temporarias deducibles asociadas con inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, así como con participaciones en acuerdos conjuntos.

- 25 Detrás del reconocimiento de cualquier pasivo, está inherente la expectativa de que la cantidad correspondiente será liquidada, en futuros períodos, por medio de una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos. Cuando tales recursos salgan efectivamente de la entidad, una parte o la totalidad de sus importes pueden ser deducibles para la determinación de la ganancia fiscal, en períodos posteriores al del reconocimiento del pasivo. En estos casos se producirá una diferencia temporal entre el importe en libros del citado pasivo y su base fiscal. Por consiguiente, aparecerá un activo por impuestos diferidos, respecto a los impuestos sobre las ganancias **[Referencia: párrafo 2]** que se recuperarán en períodos posteriores, cuando sea posible la deducción del pasivo para determinar la ganancia fiscal. De forma similar, si el importe en libros de un activo es menor que su base fiscal, la diferencia entre ambos importes dará lugar a un activo por impuestos diferidos respecto a los impuestos sobre las ganancias que se recuperarán en períodos posteriores.

Ejemplo
<p>Una entidad reconoce una obligación de pago por importe de 100, derivada de la provisión por garantías de productos vendidos. El importe de la provisión dotada no es deducible a efectos fiscales, hasta que la entidad pague las correspondientes reclamaciones. La tasa fiscal [Referencia: párrafos 47 a 52A] es del 25%.</p> <p><i>La base fiscal del pasivo creado por la provisión tiene valor nulo (importe en libros de 100 menos el importe que será deducible fiscalmente respecto del pasivo en períodos futuros). Al satisfacer la provisión por su importe en libros, la entidad reducirá su ganancia fiscal por importe de 100 y, consecuentemente, reducirá también los pagos de impuestos por importe de 25 (25% de 100). La diferencia entre el importe en libros de 100 y la base fiscal, que tiene un valor nulo, es una diferencia temporaria deducible por valor de 100. Por tanto, la entidad reconocerá un activo por impuestos diferidos de 25 (25% de 100), siempre que sea probable [Referencia: párrafos 27 a 31] que pueda obtener suficiente ganancia fiscal en períodos posteriores como para conseguir tal reducción en los pagos por el impuesto.</i></p>

26 Los siguientes son ejemplos de diferencias temporarias deducibles que dan lugar a activos por impuestos diferidos:

- (a) los costos por beneficios por retiro, que pueden deducirse para determinar la ganancia contable, a medida que se reciben los servicios de los empleados, [Referencia: NIC 19] pero que no se pueden deducir fiscalmente hasta que la entidad los pague efectivamente a los trabajadores, o haga las correspondientes aportaciones a un fondo externo para que los gestione. En este caso existirá una diferencia temporal entre el importe en libros del pasivo y su base fiscal; base fiscal que habitualmente tendrá valor nulo. Esta diferencia temporal deducible hará surgir el activo por impuestos diferidos a medida que los beneficios económicos entren en la entidad, en la forma de una deducción del beneficio fiscal cuando se paguen los beneficios por retiro o se realicen las aportaciones al fondo externo;
- (b) los costos de investigación se tratan como un gasto del periodo en que se producen al determinar la ganancia contable, [Referencia: párrafos 54 a 56, NIC 38] pero su deducción a efectos fiscales puede no estar permitida hasta un periodo posterior a efectos del cálculo de la ganancia (pérdida) fiscal. La diferencia entre la base fiscal de los costos de investigación, esto es el importe que la autoridad fiscal permitirá deducir en períodos futuros, y el importe en libros nulo, que será igual a cero, es una diferencia temporal deducible que da lugar a un activo por impuestos diferidos;
- (c) con limitadas excepciones, una entidad reconocerá los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios por sus valores razonables, en la fecha de adquisición. [Referencia: párrafo 18, NIIF 3] Si se reconoce un pasivo asumido en la fecha de adquisición, pero los costos relacionados no se deducen para determinar el beneficio fiscal hasta un periodo posterior, surge una

diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos. También surge un activo por impuestos diferidos cuando el valor razonable de un activo identificable adquirido es inferior a su base fiscal. En ambos casos, el activo por impuestos diferidos resultante afectará a la plusvalía (véase el párrafo 66); y

- (d) ciertos activos pueden ser contabilizados por su valor razonable, o pueden ser revaluados sin que se haga un ajuste similar para fines fiscales (véase el párrafo 20). En tal caso, aparecerá una diferencia temporaria deducible, siempre que la base fiscal del activo exceda a su importe en libros.

Ejemplos que ilustran el párrafo 26(d)

[Referencia:

párrafos FC39 a FC45, Fundamentos de las Conclusiones y, sobre información de antecedentes, FC37 y FC38(a)

ejemplo 7 cálculos y presentación ilustrativos]

Identificación de una diferencia temporaria deducible al final del Año 2:

La Entidad A compra por 1.000 u.m., al comienzo del Año 1 un instrumento de deuda con un valor nominal de 1.000 u.m. pagadero al vencimiento dentro de 5 años con una tasa de interés del 2% pagaderos al final de cada año. La tasa efectiva de interés es del 2%. El instrumento de deuda se mide al valor razonable.

Al final del Año 2, el valor razonable del instrumento de deuda ha disminuido a 918 u.m. como consecuencia de un incremento en las tasas de interés del mercado al 5%. Es probable que la Entidad A reciba todos los flujos de efectivo contractuales si se retiene hasta su vencimiento.

Cualquier ganancia (pérdida) sobre el instrumento de deuda es imponible (deducible) solo cuando se realice. Las ganancias (pérdidas) que surgen de la venta o vencimiento del instrumento de deuda se calculan a efectos fiscales como la diferencia entre el importe cobrado y el costo original del instrumento de deuda.

Por consiguiente, la base fiscal del instrumento de deuda es su costo original.

La diferencia entre el importe en libros del instrumento de deuda en el estado de situación financiera de la Entidad A de 918 u.m. y su base fiscal de 1.000 u.m. da lugar a una diferencia temporaria deducible de 82 u.m. al final del Año 2 [véanse los párrafos 20 y 26(d)], independientemente de si la Entidad A espera recuperar el importe en libros del instrumento de deuda mediante la venta o el uso, es decir, reteniéndolo y cobrando los flujos de efectivo contractuales, o una combinación de ambos.

continúa...

...continuación

Ejemplos que ilustran el párrafo 26(d)
<p><i>Esto es porque las diferencias temporarias deducibles son diferencias entre el importe en libros de un activo o un pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal, que dan lugar a cantidades que serán deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal de períodos futuros, cuando el importe en libros del activo o del pasivo sea recuperado o liquidado (véase el párrafo 5). La Entidad A obtiene una deducción equivalente a la base fiscal del activo de 1.000 u.m. al determinar la ganancia fiscal (pérdida fiscal) en el momento de la venta o del vencimiento.</i></p>

- 27 La reversión de las diferencias temporarias deducibles dará lugar, como su propio nombre indica, a reducciones en la determinación de las ganancias fiscales de períodos futuros. No obstante, los beneficios económicos, en forma de reducciones en pagos de impuestos, llegarán a la entidad solo si es capaz de obtener ganancias fiscales suficientes como para cubrir las posibles deducciones. Por tanto, la entidad reconocerá activos fiscales por impuestos diferidos, solo si es probable [Referencia: párrafos 28 a 31] que disponga de esos beneficios fiscales futuros [Referencia: párrafo 27A] contra los que cargar las deducciones por diferencias temporarias.
- 27A Cuando una entidad evalúa si estarán disponibles las ganancias fiscales contra las cuales se pueda utilizar una diferencia temporalia deducible, considerará si la legislación fiscal restringe las fuentes de las ganancias fiscales contra las que pueda realizar deducciones en el momento de la reversión de esa diferencia temporalia deducible. Si la legislación fiscal no impone estas restricciones, una entidad evaluará una diferencia temporalia deducible en combinación con todas las demás. Sin embargo, si las leyes fiscales restringen la utilización de pérdidas a deducir contra el ingreso de un tipo específico, una diferencia temporalia deducible se evaluará en combinación solo con otras diferencias temporarias deducibles del tipo apropiado.
- [Referencia:
párrafos FC57 a FC59, Fundamentos de las Conclusiones y, sobre información de antecedentes, FC37 y FC38(d)
Ejemplos Ilustrativos: ejemplo 7 cálculos y presentación ilustrativos]
- 28 Será probable que se disponga de ganancias fiscales, contra los que cargar las deducciones por diferencias temporarias, siempre que existan diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal y referidas a la misma entidad fiscal, cuya reversión se espere:
- (a) en el mismo periodo en el que se prevea que reviertan las diferencias temporarias deducibles; o
 - (b) en períodos en los que una pérdida fiscal, surgida por un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores.

En tales circunstancias, se reconocerá un activo por impuestos diferidos en el periodo en que aparezcan las diferencias temporarias deducibles.^{E11}

[Referencia: Ejemplos Ilustrativos: ejemplo 7 de cálculo y presentación ilustrativo (Etapa 1)]

E11 [IFRIC® Update, mayo de 2014, Decisión de Agenda, «NIC 12 *Impuesto a las Ganancias—reconocimiento y medición de los activos por impuestos diferidos cuando una entidad está produciendo pérdidas*»]

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de guías sobre el reconocimiento y medición de activos por impuestos diferidos cuando una entidad está produciendo pérdidas. Se solicitó al Comité de Interpretaciones que aclara dos cuestiones:

- (a) si la NIC 12 requiere que un activo por impuestos diferidos se reconozca para la compensación de pérdidas fiscales no utilizadas cuando existen diferencias temporarias imponibles adecuadas que revierten, independientemente de las expectativas de una entidad de pérdidas fiscales futuras; y
- (b) la forma en que las guías de la NIC 12 se aplican cuando las leyes fiscales limitan la medida en que los saldos de pérdidas fiscales anteriores pueden recuperarse contra ganancias fiscales futuras. En los sistemas fiscales considerados para la segunda cuestión, el importe de las pérdidas fiscales anteriores que pueden recuperarse en cada año fiscal se limita a un porcentaje especificado de las ganancias fiscales de ese año.

El Comité de Interpretaciones destacó que de acuerdo con los párrafos 28 y 35 de la NIC 12:

- (a) un activo por impuestos diferidos reconocido para la compensación de pérdidas fiscales no utilizadas en la medida en que las diferencias temporarias imponibles existentes, de un tipo apropiado, que revierten en un periodo apropiado. La reversión de esas diferencias temporarias imponibles permite la utilización de las pérdidas fiscales no utilizadas y justifica el reconocimiento de activos por impuestos diferidos. Por consiguiente, no se consideran las pérdidas fiscales futuras.
- (b) Cuando las leyes fiscales limitan la medida en que las pérdidas fiscales futuras pueden recuperarse contra las ganancias fiscales futuras en cada año, el importe de activos por impuestos diferidos reconocidos por pérdidas fiscales no utilizadas como resultado de diferencias temporarias imponibles existentes adecuadas está restringido como se especifique por las leyes fiscales. Esto es porque cuando revierten las diferencias temporarias imponibles adecuadas, el importe de las pérdidas fiscales que pueden utilizarse por esa reversión se reduce como se especifique por las leyes fiscales. Tampoco, en este caso se consideran las pérdidas fiscales futuras.
- (c) En ambos casos, si las pérdidas fiscales no utilizadas superan el importe de las diferencias temporarias imponibles existentes adecuadas (después de tener en cuenta cualquier restricción), se reconoce un activo por impuestos diferidos adicional solo si se cumplen los requerimientos de los párrafos 29 y 36 de la NIC 12 (es decir, la medida en que sea probable que la entidad tendrá ganancias fiscales apropiadas, o en la medida en que estén disponibles oportunidades planificadas fiscales para la entidad que crearán ganancias fiscales apropiadas).

Sobre la base de este análisis, el Comité de Interpretaciones concluyó que no era necesaria ni una Interpretación ni una modificación a la Norma y por consiguiente decidió no añadir estas cuestiones a su agenda.]

29 Cuando el importe de las diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma entidad fiscal, sea insuficiente, solo se reconocerán activos por impuestos diferidos en la medida que se den cualquiera de estos supuestos:

- (a) cuando sea probable que la entidad vaya a tener suficientes ganancias fiscales, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma entidad fiscal, en el mismo periodo en el que reviertan las diferencias temporarias deducibles (o en los periodos en los que la pérdida fiscal, procedente de un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores). Para evaluar si habrá suficiente ganancia fiscal en periodos futuros, una entidad:
- (i) comparará las diferencias temporarias deducibles con ganancias fiscales futuras que excluyan las deducciones fiscales procedentes de la reversión de dichas diferencias temporarias deducibles. Esta comparación muestra la medida en que la ganancia fiscal futura será suficiente para que la entidad deduzca los importes procedentes de la reversión de las diferencias temporarias deducibles. [Referencia: párrafos FC55 a FC56, Fundamentos de las Conclusiones y, sobre información de antecedentes, FC37 y FC38(C) y Ejemplos Ilustrativos: ejemplo 7 cálculos y presentación ilustrativos (Etapa 2)] y
 - (ii) ignorará los importes imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se espera surjan en periodos futuros, puesto que los activos por impuestos diferidos, que surjan por causa de dichas diferencias temporarias deducibles, requerirán ellos mismos ganancias futuras para poder ser realizados efectivamente.
- (b) cuando la entidad tenga la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal para crear ganancias fiscales en los periodos oportunos.
- 29A La estimación de la ganancia fiscal futura probable podría incluir la recuperación de algunos de los activos de una entidad por un importe superior a su importe en libros si existe evidencia suficiente de que es probable que la entidad logre esto. Por ejemplo, cuando se mide un activo a valor razonable, la entidad considerará si existe evidencia suficiente para concluir que es probable que recuperará el activo por más de su importe en libros. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando una entidad espera mantener un instrumento de deuda de tasa fija y recauda los flujos de efectivo contractuales.
- [Referencia:
Ejemplos que ilustran el párrafo 26(d)
párrafos FC46 a FC54, Fundamentos de las Conclusiones y, sobre información de antecedentes, FC37 y FC38(b)
Ejemplos Ilustrativos: ejemplo 7 de cálculo y presentación ilustrativo (Etapa 2)]
- 30 Las oportunidades de planificación fiscal son acciones que la entidad puede emprender para crear, o incrementar, ganancias fiscales en un determinado periodo, antes de que prescriba la posibilidad de deducir una pérdida fiscal u otro crédito por operaciones anteriores en el tiempo. Por ejemplo, en algunos países puede crearse, o incrementarse, la ganancia fiscal por medio de las siguientes actuaciones:

- (a) eligiendo el momento de la tributación de los ingresos por intereses, ya sea en el momento en que sean exigibles o en el momento de recibirlos;
- (b) difiriendo el ejercicio del derecho de ciertas deducciones sobre la ganancia fiscal;
- (c) vendiendo, y quizá arrendando posteriormente con opción de compra, activos que se han revaluado pero cuya base fiscal no ha sido objeto de ajuste para reflejar la subida de valor; y
- (d) vendiendo un activo que genere ganancias no imponibles (como por ejemplo, en ciertos países, los bonos emitidos por el Estado), para comprar otras inversiones que generen ganancia imponible.

En el caso de que las oportunidades de planificación fiscal anticipen la ganancia tributable de un periodo posterior a otro previo en el tiempo, la utilización de las pérdidas o de los créditos fiscales por operaciones de periodos anteriores aún dependerá de la existencia de ganancias tributables futuras, de fuentes distintas a las que puedan originar diferencias temporarias en el futuro.

- 31 Cuando la entidad tiene un historial de pérdidas recientes, habrá de considerar las guías que se ofrecen en los párrafos 35 y 36.
- 32 [Eliminado]

Plusvalía

- 32A Si el importe en libros de la plusvalía que surge en una combinación de negocios es menor que su base imponible, la diferencia da lugar a un activo por impuestos diferidos. El activo por impuestos diferidos que surge en el reconocimiento inicial de la plusvalía deberá reconocerse como parte de la contabilización de una combinación de negocios en la medida en que sea probable que se encuentre disponible el beneficio fiscal contra el cual se pueda utilizar la diferencia temporalia deducible.

Reconocimiento inicial de un activo o pasivo

- 33 Un caso donde aparecerá un activo por impuestos diferidos, tras el reconocimiento inicial de un activo, es cuando la subvención del gobierno relacionada con el mismo se deduce del costo para determinar el importe en libros del activo en cuestión [**Referencia: párrafos 24 y 27, NIC 20**], pero sin embargo no se deduce para efectos del importe depreciable fiscalmente (en otras palabras, es parte de la base fiscal); en este supuesto el importe en libros del activo será inferior a su base fiscal, lo cual hará aparecer una diferencia temporalia deducible. Las subvenciones del gobierno pueden también ser contabilizadas como ingresos diferidos, en cuyo caso la diferencia entre el importe del ingreso diferido y su base fiscal, que es nula, será una diferencia temporalia deducible. Sea uno u otro el método que la entidad adopte para la contabilización, nunca procederá a reconocer el activo por impuestos diferidos resultante, por las razones que se han dado en el párrafo 22.

Pérdidas y créditos fiscales no utilizados

- 34 Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de períodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados^{F12} [Referencia: párrafos 35 y 36] que la ganancia impositiva futura estará disponible contra la que puedan utilizarse las pérdidas fiscales no utilizadas y los créditos fiscales no utilizados.

E12 [IFRIC® Update, junio de 2005, Decisión de Agenda, «NIC 12 Compensación de pérdidas no utilizadas y créditos fiscales no utilizados»]

El CINIIF consideró si proporcionar guías sobre la forma de aplicar el criterio de probabilidad para el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos que surgen de la compensación de pérdidas no utilizadas y créditos fiscales no utilizados, y en concreto si el criterio debe aplicarse al importe de pérdidas fiscales no utilizadas o créditos fiscales no utilizados tomados como un todo o a partes del importe total.

El CINIIF decidió no desarrollar ninguna guía porque, en la práctica, el criterio se aplica con generalidad a partes del importe total. El CINIIF no conocía demasiada diversidad en la práctica.]

- 35 Los criterios a emplear para el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos, que nacen de la posibilidad de compensación de pérdidas y créditos fiscales no utilizados, son los mismos que los utilizados para reconocer activos por impuestos diferidos surgidos de las diferencias temporarias deducibles. [Referencia: párrafos 27 a 31] No obstante, la existencia de pérdidas fiscales no utilizadas puede ser una evidencia para suponer que, en el futuro, no se dispondrá de ganancias fiscales. Por tanto, cuando una entidad tiene en su historial pérdidas recientes, procederá a reconocer un activo por impuestos diferidos surgido de pérdidas o créditos fiscales no utilizados, solo si dispone de una cantidad suficiente de diferencias temporarias imponibles, o bien si existe alguna otra evidencia convincente de que dispondrá en el futuro de suficiente ganancia fiscal, contra la que cargar dichas pérdidas o créditos. En estas circunstancias, el párrafo 82 exige revelar la cuantía del activo por impuestos diferidos, así como la naturaleza de la evidencia en que se apoya el reconocimiento del mismo.
- 36 Al evaluar la probabilidad de disponer de ganancias fiscales contra las que cargar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, la entidad puede considerar los siguientes criterios:
- (a) si la entidad tiene suficientes diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal, y referidas a la misma entidad fiscal, que puedan dar lugar a importes imponibles, en cantidad suficiente como para usar contra ellos las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, antes de que el derecho de utilización expire;
 - (b) si es probable que la entidad tenga ganancias fiscales antes de que prescriba el derecho de compensación de las pérdidas o créditos fiscales no utilizados;
 - (c) si las pérdidas fiscales no utilizadas han sido producidas por causas identificables, cuya repetición es improbable; y

- (d) si la entidad dispone de oportunidades de planificación fiscal (véase el párrafo 30) que vayan a generar ganancias fiscales en los períodos en que las pérdidas o los créditos fiscales puedan ser utilizados.

En la medida en que no sea probable disponer de ganancias fiscales contra las que resulte factible utilizar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, no se procederá a reconocer los activos por impuestos diferidos.

Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos

- 37 Al final del periodo sobre el que se informa, una entidad evaluará nuevamente los activos por impuestos diferidos no reconocidos. En ese momento la entidad procederá a registrar un activo de esta naturaleza, anteriormente no reconocido, siempre que sea probable que las futuras ganancias fiscales permitan la recuperación del activo por impuestos diferidos. **[Referencia: párrafos 27 a 31 y 34 a 36]** Por ejemplo, una mejora en el desarrollo de las ventas, puede hacer más probable que la entidad sea capaz de generar ganancias fiscales en cuantía suficiente como para cumplir los criterios establecidos en los párrafos 24 o 34 para su reconocimiento. Otro ejemplo es cuando la entidad proceda a reconsiderar los activos por impuestos diferidos, en el momento de realizar una combinación de negocios o con posterioridad a la misma (véanse los párrafos 67 y 68).

Inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y participaciones en acuerdos conjuntos

[Referencia:

Ejemplos Ilustrativos Parte A párrafos 15 a 17

Ejemplos Ilustrativos Parte B párrafos 12 y 13

Ejemplos Ilustrativos: ejemplo ilustrativo 3 de cálculo y presentación]

- 38 Aparecen diferencias temporarias cuando el importe en libros de las inversiones financieras en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de las participaciones en acuerdos conjuntos (igual a la porción que represente la participación del inversor en los activos netos de la subsidiaria, sucursal, asociada o participada, contando incluso con el importe en libros de la plusvalía) sea diferente de su base fiscal (que a menudo coincide con el costo).^{E13} Estas diferencias pueden surgir en las más variadas circunstancias, como por ejemplo:

- (a) por la existencia de ganancias no distribuidas en las subsidiarias, sucursales, asociadas o acuerdos conjuntos;
- (b) por las diferencias de cambio, cuando la controladora y su subsidiaria estén situadas en diferentes países; y
- (c) por una reducción en el importe en libros de las inversiones en una asociada, como consecuencia de haber disminuido el importe recuperable de la misma.

En los estados financieros consolidados, la diferencia temporaria puede ser diferente de la diferencia temporaria registrada en los estados financieros individuales de la controladora, si ésta contabiliza, en sus estados financieros, la inversión al costo o por su valor revaluado. [Referencia: párrafos 9 a 14, NIC 27]

E13 [IFRIC® Update, julio de 2014, Decisión de Agenda, «NIC 12 Impuesto a las Ganancias—reconocimiento de impuestos diferidos para un activo único en sociedad instrumental»]

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclaración de la contabilización del impuesto diferido en los estados financieros consolidados de la controladora, cuando una subsidiaria tiene solo un activo (el activo interno) y la primera espera recuperar el importe en libros del activo interno vendiendo las acciones de la subsidiaria (las acciones).

El Comité de Interpretaciones destacó que:

- (a) el párrafo 11 de la NIC 12 requiere que la entidad determine las diferencias temporarias en los estados financieros consolidados comparando los importes en libros de los activos y pasivos en los estados financieros consolidados con la base fiscal apropiada. En el caso de un activo o un pasivo de una subsidiaria que cumplimenta declaraciones fiscales separadas, este es el importe que será tributable o deducible en el momento de la recuperación (liquidación) del activo (pasivo) en la declaración fiscal de la subsidiaria.
- (b) el requerimiento del párrafo 11 de la NIC 12 se complementa con el requerimiento del párrafo 38 de la NIC 12 para determinar la diferencia temporaria relativa a las acciones mantenidas por la controladora en la subsidiaria comparando la participación de la controladora en los activos netos de la subsidiaria en los estados financieros consolidados, incluyendo el importe en libros de la plusvalía, con la base fiscal de las acciones a efectos de la declaración fiscal de la controladora.

El Comité de interpretaciones también destacó que estos párrafos requieren que una controladora reconozca los impuestos diferidos relacionados con el activo interno y los impuestos diferidos relacionados con las acciones si:

- (a) las leyes fiscales atribuyen bases de impuestos separadas para el activo interno y para las acciones;
- (b) en el caso de activos por impuestos diferidos, las diferencias temporarias deducibles relacionadas pueden utilizarse como se especifica en los párrafos 24 a 31 de la NIC 12; y
- (c) no se aplican las excepciones específicas de la NIC 12.

El Comité de Interpretaciones destacó que se plantearon algunas preocupaciones con respecto a los requerimientos actuales de la NIC 12. Sin embargo, el análisis y evaluación de estas preocupaciones requeriría un proyecto más amplio del que podría realizar el Comité de Interpretaciones en nombre del IASB.

Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no tener en cuenta la cuestión en su agenda, pero en su lugar recomendar al IASB que debería analizar y evaluar estas preocupaciones en su proyecto de investigación sobre Impuestos a las Ganancias.]

- 39 Una entidad debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos en todos los casos de diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en acuerdos conjuntos, excepto que se den conjuntamente las dos condiciones siguientes:
- (a) la controladora, inversor, participante en un negocio conjunto u operador conjunto sea capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporal; y

- (b) es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.^{E14,E15}

E14 [IFRIC® Update, julio de 2007, Decisión de Agenda, «NIC 12 Impuesto a las Ganancias—Impuestos diferidos que surgen de ganancias en el extranjero no remitidas»]

Se solicitó al CINIIF que proporcionara guías sobre si las entidades deberían reconocer un pasivo por impuestos diferidos con respecto a diferencias temporarias que surgen porque los ingresos en el extranjero no son imponibles a menos que se remitan a la jurisdicción sede de la entidad. Los ingresos en el extranjero en cuestión no surgían de una subsidiaria, asociada o negocio conjunto en el extranjero.

La solicitud se refería al párrafo 39 de la NIC 12 y destacó que, si los ingresos en el extranjero surgieron de una subsidiaria, sucursal, asociada o participación en un negocio conjunto y cumplían las condiciones del párrafo 39(a) y (b) de la NIC 12, no se reconocerían pasivos por impuestos diferidos. La solicitud destacaba que la NIC 12 no incluye una definición de sucursal. Por ello, se solicitaron guías sobre lo que constituye una sucursal. Incluso si el ingreso no surgió de una sucursal, la petición solicitaba aclaración sobre si la excepción del párrafo 39 podría aplicarse por analogía a otros ingresos en el extranjero similares.

El CINIIF destacó que el Consejo estaba considerando el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos por diferencias temporarias relacionadas con inversiones en subsidiarias, sucursales, asociadas y negocios conjuntos como parte de su proyecto de Impuestos a las Ganancias. Como parte de su proyecto, el Consejo había decidido provisionalmente eliminar el concepto de "sucursales" de la NIC 12 y modificar la redacción de la excepción para subsidiarias para restringir su aplicación. El equipo del proyecto había sido informado de la cuestión planteada con la CINIIF.

Puesto que la emisión estaba siendo abordada por un proyecto del Consejo que se esperaba que estuviera completado en un futuro próximo, el CINIIF decidió no añadir la cuestión a su agenda.]

E15 [IFRIC® Update, julio de 2020, Decisión de Agenda, «NIC 12 Impuesto a las Ganancias—Impuestos diferidos relacionados con una Inversión en una Subsidiaria»]

El Comité recibió una solicitud sobre la forma en que una entidad contabiliza, en sus estados financieros consolidados, los impuestos diferidos relacionados con su inversión en una subsidiaria. En la estructura de hechos descrita en la solicitud:

- a. Los beneficios no distribuidos de la subsidiaria dan lugar a un diferencia temporaria imponible asociada con la inversión de la entidad en la subsidiaria.
- b. La entidad ha determinado que las condiciones del párrafo 39 de la NIC 12 para la aplicación de la excepción del reconocimiento de un pasivo por impuestos diferidos relacionado con su inversión en la subsidiaria no se cumplen porque la entidad espera que la subsidiaria distribuya sus beneficios (que están disponibles para la distribución) en un futuro previsible.
- c. La entidad y la subsidiaria operan en una jurisdicción en la que:
 - i. Los beneficios tributan solo cuando se distribuyen—es decir, la tasa del impuesto a las ganancias aplicable a los beneficios no distribuidos es nula (tasa de impuestos no distribuidos).
 - ii. Se aplica una tasa del 20% a las distribuciones de beneficios (tasa de impuestos distribuidos). Sin embargo, las distribuciones de beneficios realizados por la entidad no son imponibles en la medida en que la subsidiaria ya ha sido gravada por esos beneficios—es decir, las distribuciones de beneficios se gravan una sola vez.

continúa...

...continuación

La solicitud preguntaba si la entidad reconoce un pasivo por impuestos diferidos por la diferencia temporaria imponible asociada con su inversión en la subsidiaria.

El párrafo 39 de la NIC 12 requiere que una entidad reconozca un pasivo por impuestos diferidos para todas las diferencia temporarias imponibles asociadas con inversiones en subsidiarias, excepto en la medida en que (a) la controladora puede controlar el calendario de la reversión de la diferencia temporaria; y (b) es probable que la diferencia temporaria no revierta en el futuro previsible.

En los hechos descritos en la solicitud, existe una diferencia temporaria imponible asociada con la inversión de la entidad en la subsidiaria. La entidad también ha determinado que la excepción de reconocimiento del párrafo 39 de la NIC 12 no se aplica porque es probable que la diferencia temporaria revierta en un futuro previsible cuando la subsidiaria distribuya sus beneficios no distribuidos. Por consiguiente, el Comité concluyó que la entidad reconocerá un pasivo por impuestos diferidos para esa diferencia temporaria imponible.

El párrafo 51 de la NIC 12 requiere que una entidad refleje—en la medición de los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos—“las consecuencias fiscales que se derivarian de la forma en que la entidad espera, al final del periodo sobre el que se informa, recuperar o liquidar el importe en libros de sus activos y pasivos”.

En los hechos descritos en la solicitud, la entidad espera recuperar el importe en libros de su inversión en la subsidiaria a través de distribuciones de beneficios por la subsidiaria, lo que sería tributable a la tasa de impuestos distribuidos. Por consiguiente, el Comité concluyó que, al aplicar el párrafo 51 de la NIC 12, la entidad utiliza la tasa de impuestos distribuidos para medir el pasivo por impuestos diferidos relacionado con su inversión en la subsidiaria.

El Comité observó que, en los hechos descritos en la solicitud, la entidad no aplica el párrafo 57A de la NIC 12—ese párrafo se aplica solo en el contexto de dividendos pagaderos por la entidad que informa. Además, el párrafo 52A de la NIC 12 no se aplica a la medición de un activo o pasivo por impuestos corrientes o diferidos que refleja por sí mismo las consecuencias fiscales de una distribución de beneficios.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIC 12 proporcionan una base adecuada para que una entidad calcule la impuestos diferidos en los hechos descritos en la solicitud. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.]

- 40 Puesto que la controladora tiene poder para establecer la política de dividendos de su subsidiaria, será capaz también de controlar el momento de la reversión de las diferencias temporarias asociadas con la inversión (entre las que figurarán no solo las diferencias temporarias derivadas de ganancias no distribuidas, sino también las relacionadas con eventuales diferencias de conversión [Referencia: NIC 21]). Además, con frecuencia podría ser muy difícil estimar la cuantía de impuestos [Referencia: párrafo 2] a pagar cuando las diferencias temporarias reviertan. Por tanto, cuando la controladora haya estimado que tales ganancias no serán objeto de distribución en un futuro previsible, no procederá a reconocer un pasivo por impuestos diferidos. Las mismas consideraciones se aplican en el caso de las sucursales.
- 41 Los activos y pasivos no monetarios de una entidad se medirán en términos de su moneda funcional (véase la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*). Si las pérdidas o ganancias fiscales de la entidad (y, por tanto, la base fiscal de sus activos y pasivos no monetarios) se calculan en una moneda distinta, las variaciones en la tasa de cambio darán lugar a diferencias temporarias, que producirán el reconocimiento de un pasivo por

impuestos diferidos o de un activo (en este último caso, en las condiciones establecidas por el párrafo 24). El impuesto diferido resultante se cargará o abonará a los resultados del periodo (véase el párrafo 58).^{E16}

E16 [IFRIC® Update, enero de 2016, Decisión de Agenda, «NIC 12 Impuesto a las Ganancias—Reconocimiento de impuestos diferidos por el efecto de variaciones en la tasa de cambio»]

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud con respecto al reconocimiento de los impuestos diferidos cuando las bases impositivas de los activos y pasivos no monetarios de una entidad se determinan en una moneda que es diferente de su moneda funcional. La cuestión es si los impuestos diferidos que proceden de variaciones en la tasa de cambio sobre las bases impositivas de activos no corrientes se reconocen a través del resultado del periodo.

El Comité de Interpretaciones destacó que el párrafo 41 de la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias* señala que cuando la base impositiva de un activo o pasivo no monetario se determina en una moneda que es diferente de la moneda funcional, surgen diferencias temporarias dando lugar a un activo o pasivo por impuestos diferidos. Este impuesto diferido no surge de una transacción o suceso que se reconoce fuera del resultado del periodo y se carga o abona, por ello, al resultado del periodo de acuerdo con el párrafo 58 de la NIC 12. Estos cargos o abonos por impuestos diferidos se presentarían con otros impuestos diferidos, en lugar de con ganancias o pérdidas por diferencias de cambio, en el estado del resultado del periodo.

El Comité de Interpretaciones también destacó que el párrafo 79 de la NIC 12 requiere que se revelen los componentes principales del gasto (ingreso) fiscal. El Comité de Interpretaciones observó que cuando las variaciones en la tasa de cambio son la causa de un componente principal del cargo o abono del impuesto diferido, una explicación de esto de acuerdo con el párrafo 79 de la NIC 12 ayudaría a los usuarios de los estados financieros para comprender el gasto (ingreso) fiscal del periodo.

A la luz de los requerimientos de las NIIF, el Comité de Interpretaciones determinó que no eran necesarias ni una Interpretación ni una modificación. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda].

- 42 La entidad que ha invertido en una asociada no controla esta entidad, y normalmente no está en posición de determinar su política de dividendos. Por tanto, en ausencia de un acuerdo que establezca que los dividendos de la asociada no serán distribuidos en un futuro previsible, la entidad inversora procederá a reconocer un pasivo por impuestos diferidos, nacido de las diferencias temporarias imponibles relacionadas con su inversión en la asociada. En algunos casos, el inversor puede no ser capaz de determinar la cuantía de los impuestos que tendría que pagar si recuperase el costo de su inversión en una asociada, pero puede determinar que serán iguales o superiores a un mínimo. En tales casos, el pasivo por impuestos diferidos se mide por referencia a ese mínimo.
- 43 El acuerdo entre las partes para crear un acuerdo conjunto contempla el reparto de las ganancias y establece si la decisión sobre estos temas exige el consentimiento de todos los participantes, o de un grupo de los mismos. Cuando el participante en un acuerdo conjunto u operador conjunto puede controlar el calendario de la distribución de su parte en las ganancias del acuerdo conjunto, y es probable que no se repartan su parte de los dividendos en un futuro previsible, no tendrá que reconocer ningún pasivo por impuestos diferidos.

- 44 Una entidad debe reconocer un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias deducibles procedentes de inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de participaciones en acuerdos conjuntos, solo en la medida que sea probable que:
- (a) las diferencias temporarias reviertan en un futuro previsible; y
 - (b) se disponga de ganancias fiscales contra las cuales puedan utilizarse las diferencias temporarias.
- 45 Al decidir reconocer o no activos por impuestos diferidos, por las diferencias temporarias asociadas con sus inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en acuerdos conjuntos, la entidad considerará las guías establecidas en los párrafos 28 a 31.

Medición

[Referencia: Ejemplos Ilustrativos: ejemplos 1 a 7 de cálculo y presentación ilustrativo]

[Nota: La CINIIF 23 aborda la forma de reflejar la incertidumbre en la contabilización del impuesto a las ganancias]

- 46 Los pasivos (activos) corrientes de tipo fiscal, ya procedan del periodo presente o de períodos anteriores, deben ser medidos por las cantidades que se espere pagar (recuperar) de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y tasas impositivas que se hayan aprobado, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del periodo sobre el que se informa.
- 47 Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse empleando las tasas impositivas que se espera sean de aplicación en el período en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas (y leyes fiscales) que al final del periodo de presentación hayan sido aprobadas, o prácticamente aprobadas, terminado el proceso de aprobación.^{E17}

E17 [IFRIC® Update, febrero de 2002, 'Impuestos—tasas efectivas'

El CINIIF analizó si abordar la tasa impositiva a utilizar para medir los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos para entidades que tienen tasas impositivas efectivas bajas, por ejemplo, porque algún ingreso está exento de imposición. El CINIIF decidió no añadir este elemento a su agenda.]

- 48 Los activos y pasivos por impuestos, ya sean corrientes o diferidos, se miden usualmente empleando las tasas y leyes fiscales que han sido aprobadas. No obstante, en algunas jurisdicciones los anuncios de tasas (y leyes fiscales) por parte del gobierno tienen, en esencia, el mismo efecto que su aprobación, que puede seguir al anuncio por un período de varios meses. En tales circunstancias, los activos y pasivos impositivos se miden utilizando las tasas fiscales anunciadas (y leyes fiscales).

- 49 En los casos en que se apliquen diferentes tasas impositivas según los niveles de ganancia fiscal, los activos y pasivos por impuestos diferidos se medirán utilizando las tasas promedio que se espere aplicar, a la ganancia o a la pérdida fiscal, en los períodos en los que se espere que vayan a revertir las correspondientes diferencias temporarias.
- 50 [Eliminado]
- 51 La medición de los pasivos por impuestos diferidos y los activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera, al final del periodo sobre el que se informa, recuperar o liquidar el importe en libros de sus activos y pasivos.^{E18,E19,E20,E21}

E18 [IFRIC® Update, noviembre de 2005, Decisión de Agenda, «NIC 12 Impuesto a las Ganancias—Entidades de activo único»]

El CINIIF consideró la aplicación de la NIC 12 a entidades de activo único y si la forma esperada de recuperar el activo debería reflejar en alguna circunstancia la disposición de la entidad en lugar del activo.

El CINIIF decidió no añadir este elemento a su agenda porque la cuestión caía directamente dentro del alcance del proyecto de Convergencia a Corto plazo del IASB.]

E19 [IFRIC® Update, noviembre de 2016, Decisión de Agenda, «NIC 12 Impuesto a las Ganancias—Forma esperada de recuperación de activos intangibles con vida útil indefinida»]

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclaración de cómo determina una entidad la forma de recuperación de un activo intangible con vida útil indefinida a efectos de medición de los impuestos diferidos.

El Comité de Interpretaciones destacó que el párrafo 51 de la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias* señala que la medición de los pasivos por impuestos diferidos y los activos por impuestos diferidos refleja las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera, al final del periodo sobre el que se informa, recuperar o liquidar el importe en libros de sus activos y pasivos.

El Comité de Interpretaciones también destacó los requerimientos del párrafo 88 de la NIC 38 *Activos Intangibles* con respecto a activos intangibles con vidas útiles indefinidas.

El Comité de Interpretaciones observó que un activo intangible con una vida útil indefinida no es un activo no depreciable como prevé el párrafo 51B de la NIC 12. Esto es porque un activo no depreciable tiene una vida ilimitada (o infinita), y la NIC 38 explica que indefinida no significa infinita. Por consiguiente, los requerimientos del párrafo 51B de la NIC 12 no se aplican a activos intangibles con una vida útil indefinida.

El Comité de Interpretaciones destacó la observación del Consejo sobre los activos intangibles con vidas útiles indefinidas cuando dicho Consejo modificó la NIC 38 en 2004. El Consejo observó que una entidad no amortiza un activo intangible con una vida útil indefinida porque no existe un límite previsible al periodo durante el cual espera consumir los beneficios económicos futuros incorporados en el activo. Por consiguiente, la amortización a lo largo de un periodo máximo determinado de forma arbitraria no sería una representación fidedigna. La razón para no amortizar un activo intangible con una vida útil indefinida no es porque no existe consumo de los beneficios económicos futuros incorporados en el activo.

continúa...

...continuación

El Comité de Interpretaciones observó que una entidad recupera el importe en libros de un activo en forma de beneficios económicos que entran en la entidad en períodos futuros, que podría ser a través del uso o de la venta del activo. Por consiguiente, la recuperación del importe en libros de un activo no depende de si éste se amortiza. Por consiguiente, el hecho de que una entidad no amortice un activo intangible con una vida útil indefinida no significa necesariamente que la entidad recuperará el importe en libros del ese activo solo a través de la venta y no del uso.

El Comité de Interpretaciones destacó que una entidad aplica el principio y los requerimientos de los párrafos 51 y 51A de la NIC 12 al medir el impuesto diferido en un activo intangible con una vida útil indefinida. Al aplicar estos párrafos, una entidad determinará su forma esperada de recuperación del importe en libros del activo intangible con una vida útil indefinida, y reflejará las consecuencias fiscales que se derivan de esa forma esperada de recuperación.

El Comité de Interpretaciones concluyó que el principio y requerimientos de los párrafos 51 y 51A de la NIC 12 proporcionan requerimientos suficientes para permitir que una entidad mida el impuesto diferido en activos intangibles con vidas útiles indefinidas.

A la luz de los requerimientos existentes en las Normas NIIF, el Comité de Interpretaciones determinó que no eran necesarias ni una Interpretación CINIIF ni una modificación a una Norma. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

E20 [IFRIC® Update, abril 2020, «NIC 12 Impuestos a las Ganancias—Consecuencias de la Imposición Múltiple de la Recuperación de un Activo»]

El Comité recibió una solicitud sobre impuestos diferidos cuando la recuperación del importe en libros de un activo da lugar a consecuencia de imposición múltiple. En la estructura de hechos descrita en la solicitud:

- a. Una entidad adquiere un activo intangible con una vida útil finita (una licencia) como parte de una combinación de negocios. El importe en libros de la licencia en el reconocimiento inicial es de 100 u.m. La entidad pretende recuperar el importe en libros de la licencia a través del uso, y el valor residual esperado de la licencia al expirar es nulo.
- b. La legislación fiscal aplicable prescribe dos regímenes fiscales: un régimen de impuesto a las ganancias y un régimen de impuesto a las ganancias de capital. El impuesto pagado según los dos regímenes cumple la definición de impuesto a las ganancias de la NIC12. La recuperación del importe en libros de la licencia tiene las dos consecuencias fiscales siguientes:
 - i. según el régimen del impuesto a las ganancias—la entidad paga el impuesto a las ganancias por los beneficios económicos que recibe de la recuperación del importe en libros de la licencia mediante su uso, pero no recibe deducciones fiscales por la amortización de la licencia (beneficios económicos imponibles por su uso); y
 - ii. según el régimen del impuesto a las ganancias de capital—la entidad recibe una deducción fiscal de 100 u.m. cuando expira la licencia (deducción de ganancias de capital).
- c. La legislación fiscal aplicable prohíbe que la entidad utilice la deducción de las ganancias de capital para compensar los beneficios económicos imponibles por el uso al determinar el beneficio imponible.

La solicitud preguntaba la forma en que la entidad determina la base fiscal del activo y, por consiguiente, cómo reconocer y medir el impuesto diferido.

continúa...

*...continuación***El principio fundamental de la NIC 12**

El principio fundamental sobre el que se basa la NIC 12 (como señala el párrafo 10 de la NIC 12) es que "una entidad debe, con ciertas excepciones muy limitadas, reconocer un pasivo (activo) por impuestos diferidos, siempre que la recuperación o el pago del importe en libros de un activo o pasivo vaya a producir pagos fiscales mayores (menores) que los que resultarían si tales recuperaciones o pagos no tuvieran consecuencias fiscales".

Aplicación del principio fundamental a los hechos

La recuperación del importe en libros del activo da lugar a dos consecuencias fiscales distintas—da lugar a beneficios económicos tributables por el uso y a una deducción de la ganancia de capital que no puede compensarse al determinar el beneficio tributable. Por consiguiente, con la aplicación del principio fundamental de la NIC 12, una entidad reflejará por separado estas consecuencias fiscales distintas de la recuperación del importe en libros del activo.

Una entidad identificará las diferencias temporarias de forma que refleje estas consecuencias fiscales distintas comparando:

- a. la parte del importe en libros del activo que se recuperará según un régimen fiscal;
- b. con respecto a las deducciones fiscales que la entidad recibirá según el mismo régimen fiscal (que se reflejan en la base fiscal del activo).

En los hechos descritos en la solicitud, el Comité concluyó que la entidad identifica:

- a. la diferencia temporal imponible de 100 u.m.—la entidad recuperará el importe en libros de la licencia (100 u.m.) según el régimen del impuesto a las ganancias, pero no recibirá deducciones fiscales según ese régimen (es decir, ninguna de las bases fiscales se relaciona con las deducciones según el régimen del impuesto a las ganancias); y
- b. una diferencia temporal deducible de 100 u.m.—la entidad no recuperará ninguna parte del importe en libros de la licencia según el régimen del impuesto a las ganancias de capital, pero recibirá una deducción de 100 u.m. en el momento en que expire la licencia (es decir, toda la base fiscal se relaciona con las deducciones según el régimen de impuesto a las ganancias de capital).

La entidad aplicará a continuación los requerimientos de la NIC 12 considerando la legislación fiscal aplicable al reconocer y medir el impuesto diferido para las diferencias temporarias identificables.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIC 12 proporcionan una base adecuada para que una entidad reconozca y mida los impuestos diferidos en los hechos descritos en la solicitud. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.

E21 [IFRIC® Update, junio de 2020, Decisión de Agenda, «NIC 12 Impuesto a las Ganancias—Impuestos Diferidos relacionados con una Inversión en una Subsidiaria»]

El Comité recibió una solicitud sobre la forma en que una entidad contabiliza, en sus estados financieros consolidados, los impuestos diferidos relacionados con su inversión en una subsidiaria. En los hechos descritos en la solicitud ... "la entidad y la subsidiaria operan en una jurisdicción en la que los beneficios son imponibles solo cuando se distribuyen..."

[La decisión de agenda explica la forma en que la entidad aplica el párrafo 51 de la NIC 12 a los hechos y por qué la entidad no aplica los párrafos 52A y 57A de la NIC 12. El texto completo de la decisión de agencia se reproduce después del párrafo 39 de la NIC 12.]

- 51A En algunos países, la forma en que la entidad vaya a recuperar (liquidar) el importe en libros de un activo (pasivo), puede afectar alguna o ambas de las siguientes circunstancias:
- (a) la tasa a aplicar cuando la entidad recupere (liquide) el importe en libros del activo (pasivo); y
 - (b) la base fiscal del activo (pasivo).

En tales casos, la entidad procederá a medir los activos y los pasivos por impuestos diferidos utilizando la tasa y la base impositiva que sean congruentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente.^{E22}

Ejemplo A

Una partida de propiedades, planta y equipo tiene un importe en libros de 100 y una base fiscal de 60. Si el activo se vendiese, sería de aplicación a las ganancias una tasa del 20%, pero si se obtienen del mismo otro tipo de ingresos, la tasa aplicable es del 30%.

La entidad reconocerá un pasivo por impuestos diferidos de 8 (el 20% de 40) si prevé vender el elemento sin usarlo, y un impuesto diferido de 12 (el 30% de 40) si prevé conservar el elemento y recuperar su valor mediante el uso.

Ejemplo B

Una partida de propiedades, planta y equipo con un costo de 100 y un importe en libros de 80 se revalúa a 150. [Referencia: párrafos 31 a 42, NIC 16] No se realiza un ajuste equivalente a efectos fiscales. La depreciación acumulada, a efectos fiscales, es de 30 y la tasa impositiva es el 30%. Si la partida se vendiese por un precio mayor que su costo, la depreciación acumulada fiscal de 30 se incluiría en la ganancia fiscal, pero las cantidades recibidas por encima del costo no tributarían.

La base fiscal del elemento es de 70, y existe una diferencia temporaria imponible por importe de 80. Si la entidad espera recuperar el importe en libros del elemento mediante su uso, deberá generar ingresos imponibles por importe de 150, pero solo podrá deducir depreciaciones por importe de 70. Considerando que esta es la situación, existe un pasivo por impuestos diferidos por importe de 24 (30% de 80).

Alternativamente, si la entidad esperase recuperar el importe en libros mediante la venta del elemento por importe de 150, el pasivo por impuestos diferidos resultante se computaría de la siguiente manera:

continúa...

...continuación

	<i>Diferencia Temporaria Imponible</i>	<i>Tasa impositiva</i>	<i>Pasivo por impuestos diferidos</i>
Depreciación fiscal acumulada	30	30%	9
Ingresos de la venta, deducido el costo	50	<i>nula</i>	—
Total	<u>80</u>		<u>9</u>

(nota: de acuerdo con el párrafo 61A, el impuesto diferido adicional que surja en la revaluación se reconocerá en otro resultado integral)

Ejemplo C
La situación es la del ejemplo B, pero si el elemento se vende por más de su costo original, la depreciación acumulada se incluirá en la ganancia fiscal (al tipo del 30%), y el importe de la venta tributará al 40%, después de deducir un costo ajustado por inflación de 110.
<i>Si la entidad espera recuperar el importe en libros del elemento mediante su uso, deberá generar ingresos imponibles por importe de 150, pero sólo podrá deducir depreciaciones por importe de 70. Considerando que la base fiscal es de 70, existe una diferencia temporaria imponible de 80 y un pasivo por impuestos diferidos de 24 (30% de 80), como en el ejemplo B.</i>
<i>Alternativamente, si la entidad espera recuperar el importe en libros vendiendo inmediatamente el elemento por 150, la entidad podrá deducir el costo ajustado de 110. Las ganancias netas fiscales de 40 tributarán al 40%. Además, la depreciación acumulada de 30 se incluirá en la ganancia fiscal y tributará al 30%. En esta situación, la base fiscal es de 80 (110 menos 30), existe una diferencia temporaria imponible de 70 y, por tanto, un pasivo por impuestos diferidos de 25 (40% de 40 más 30% de 30). Si el valor de la base fiscal no resulta evidente en este ejemplo, podría ser útil repasar el principio fundamental establecido en el párrafo 10.</i>
(Nota: de acuerdo con el párrafo 61A, el impuesto diferido adicional que surja en la revaluación se reconocerá en otro resultado integral)

E22 [IFRIC® Update, marzo de 2015, Decisión de Agenda, «NIC 12 Impuesto a las Ganancias—Selección de la tasa impositiva aplicable para la medición de los impuestos diferidos relativos a un inversión en una asociada»]

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclaración de la selección de la tasa impositiva aplicable para la medición de los impuestos diferidos relativos a una inversión en una asociada en un jurisdicción de tasas impositivas múltiples. Quien envió la solicitud preguntaba cómo debe seleccionarse la tasa impositiva cuando la legislación fiscal local establece tasas impositivas diferentes para distintas formas de recuperación (por ejemplo, dividendos, venta, liquidación, etc). Quien envió la solicitud describía una situación en la que el importe en libros de una inversión en una asociada podría recuperarse mediante:

- (a) la recepción de dividendos (u otra distribución de ganancias);

continúa...

...continuación

- (b) la venta a un tercero; o
- (c) la recepción de activos residuales en el momento de la liquidación de la asociada.

Quien envió la solicitud señalaba que un inversor normalmente considera todas estas variantes de recuperación. Una parte de la diferencia temporaria se recibirá como dividendos durante el periodo de tenencia, y otra parte se recuperará en el momento de la venta o liquidación.

El Comité de Interpretaciones destacó que el párrafo 51A de la NIC 12 señala que una entidad medirá los activos y los pasivos por impuestos diferidos utilizando la tasa y la base impositiva que sean congruentes con la forma esperada de recuperación o liquidación. Por consiguiente, la tasa impositiva debería reflejar la forma esperada de recuperación o liquidación. Si una parte de la diferencia temporaria se espera recibir como dividendos, y otra parte se espera recuperar en el momento de la venta o liquidación (por ejemplo, un inversor tiene un plan de vender la inversión más tarde y espera recibir dividendos hasta la venta de la inversión), las diferentes tasas impositiva se aplicarían para ser congruente con la forma esperada de recuperación.

El Comité de Interpretaciones observó que no había recibido evidencia de diversidad en la aplicación de la NIC 12 y que la Norma contiene guías suficientes para abordar los temas planteados. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones pensó que no eran necesarias ni una Interpretación ni una modificación de la NIC 12.

Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

- 51B Si un pasivo por impuestos diferidos o un activo por impuestos diferidos surge de un activo no depreciable medido utilizando el modelo de revaluación de la NIC 16, [Referencia: párrafos 31 a 42, NIC 16] la medición del pasivo por impuestos diferidos o del activo por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros del activo no depreciable mediante la venta, independientemente de la base de medición del importe en libros de ese activo. Por lo tanto, si la norma fiscal especificara un tipo fiscal aplicable al importe tributable derivado de la venta de un activo, que fuese diferente del tipo fiscal aplicable al importe gravable que se derivaría del uso del activo, se aplicará el primer tipo en la medición del activo o pasivo por impuestos diferidos asociado con el activo no depreciable.
[Referencia: párrafos FC5 a FC7, Fundamentos de las Conclusiones]
- 51C Si un activo o pasivo por impuestos diferidos surge de propiedades de inversión que se miden utilizando el modelo del valor razonable de la NIC 40, [Referencia: párrafos 35 a 55, NIC 40] existe una presunción refutable de que el importe en libros de la propiedad de inversión se recuperará mediante la venta.^{E23} Por consiguiente, a menos de que la presunción sea refutada, la medición del pasivo por impuestos diferidos o activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros de la propiedad de inversión en su totalidad mediante la venta. Esta presunción es refutada si la propiedad de inversión es depreciable y se mantiene dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es consumir sustancialmente todos los beneficios económicos incorporados en dicha propiedad de inversión a lo largo del tiempo, en lugar de mediante su venta. Si la presunción es refutada, se observarán los requerimientos de los párrafos 51 y 51A.
[Referencia: párrafos FC8 a FC26, Fundamentos de las Conclusiones]

Ejemplo ilustrativo del párrafo 51C

Una propiedad de inversión tiene un costo de 100 y un valor razonable de 150. Se mide utilizando el modelo del valor razonable de la NIC 40. Comprende un terreno con un costo de 40 y un valor razonable de 60 y un edificio con un costo de 60 y un valor razonable de 90. El terreno tiene una vida útil ilimitada.

La depreciación acumulada del edificio a efectos fiscales es de 30. Los cambios no realizados en el valor razonable de la propiedad de inversión no afectan a la ganancia fiscal. Si la propiedad de inversión se vende por más del costo, la reversión de la depreciación fiscal acumulada de 30 se incluirá en la ganancia fiscal y tributará a la tasa impositiva ordinaria del 30%. Para los ingresos por ventas que excedan al costo, la legislación fiscal especifica tasas impositivas del 25% de los activos mantenidos por un plazo inferior a dos años y el 20% para los activos mantenidos por dos años o más.

Dado que la propiedad de inversión se mide utilizando el modelo del valor razonable de la NIC 40, existe una presunción refutable de que la entidad recuperará el importe en libros de la propiedad de inversión en su totalidad mediante la venta. Si esa presunción no es refutada, el impuesto diferido reflejará las consecuencias fiscales de recuperar el importe en libros en su totalidad mediante la venta, incluso si la entidad espera obtener ingresos por arrendamiento procedentes de la propiedad antes de la venta.

La base fiscal del terreno si se vende es de 40 y existe una diferencia temporaria imponible de 20 (60 – 40). La base fiscal del edificio si se vende es de 30 (60 – 30) y existe una diferencia temporaria imponible de 60 (90 – 30). Como resultado, la diferencia temporaria imponible total relativa a la propiedad de inversión es de 80 (20 + 60).

De acuerdo con el párrafo 47, la tasa impositiva es la tasa esperada a aplicar en el periodo en que se realice la propiedad de inversión. Por ello, el pasivo por impuestos diferidos resultante se calculará de la forma siguiente, si la entidad espera vender la propiedad después de mantenerla por más de dos años:

	<i>Diferencia Temporaria Imponible</i>	<i>Tasa impositiva</i>	<i>Pasivo por impuestos diferidos</i>
Depreciación fiscal acumulada	30	30%	9
Ingresos de la venta, deducido el costo	50	20%	10
Total	<u>80</u>		<u>19</u>

Si la entidad espera vender la propiedad después de mantenerla por un plazo inferior a dos años, el cálculo anterior se modificaría para aplicar una tasa impositiva del 25% en lugar del 20%, a los ingresos deducido el costo.

continúa...

...continuación

Ejemplo ilustrativo del párrafo 51C

Si, en su lugar, la entidad mantiene el edificio en un modelo de negocio cuyo objetivo es consumir sustancialmente todos los beneficios económicos incorporados en el edificio a lo largo del tiempo, en lugar de mediante la venta, esta presunción sería refutada para el edificio. Sin embargo, el terreno no es depreciable. Por ello, la presunción de recuperación mediante la venta no sería refutada para el terreno. De ello se deduce que el pasivo por impuestos diferidos reflejaría las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros del edificio mediante su uso y del importe en libros del terreno mediante la venta.

Si se utiliza el edificio, la base fiscal es 30 ($60 - 30$) y existe una diferencia temporaria imponible de 60 ($90 - 30$), dando lugar a un pasivo por impuestos diferidos de 18 (30% de 60).

Si se vende el terreno, la base fiscal es 40 y existe una diferencia temporaria imponible de 20 ($60 - 40$), dando lugar a un pasivo por impuestos diferidos de 4 (20% de 20).

Como resultado, si la presunción de recuperación mediante la venta es refutada para el edificio, el pasivo por impuestos diferidos relativo a la propiedad de inversión es de 22 ($18 + 4$).

E23 [IFRIC® Update, noviembre de 2011, Decisión de Agenda, «NIC 12 Impuesto a las Ganancias—Presunción refutable para determinar la forma de recuperación»]

El párrafo 51C de la NIC 12 contiene una presunción refutable, a efectos de reconocer el impuesto diferido, de que el importe en libros de una propiedad de inversión medida a valor razonable se recuperará a través de la venta. El Comité recibió una solicitud de aclaración de si esa presunción puede ser refutada en casos distintos al descrito en el párrafo 51C.

El Comité de interpretaciones destacó que una presunción es un tema de congruencia de la aplicación de un principio (o una excepción) en las NIIF en ausencia de razones aceptables en contra y que se refuta cuando existe evidencia suficiente para rebatir esa presunción. Puesto que el párrafo 51C se expresa como una presunción refutable y puesto que la frase que explica la refutación de la presunción no establece la refutación como “si y solo si”, el Comité considera que la presunción del párrafo 51C de la NIC 12 es refutable en todas las circunstancias también, siempre que haya disponible suficiente evidencia para apoyar esa refutación.

Sobre la base de este razonamiento descrito anteriormente el Comité decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

- 51D La presunción refutable del párrafo 51C también se aplicará cuando un pasivo por impuestos diferidos o un activo por impuestos diferidos surge de la medición de propiedades de inversión en una combinación de negocios si la entidad utilizará el modelo del valor razonable [Referencia: párrafos 33 a 55, NIC 40] al medir posteriormente esas propiedades de inversión.
[Referencia: párrafo FC16, Fundamentos de las Conclusiones]

NIC 12

- 51E Los párrafos 51B a 51D no cambian los requerimientos para aplicar los principios de los párrafos 24 a 33 (diferencias temporarias deducibles) y los párrafos 34 a 36 (pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados) de esta Norma al reconocer y medir los activos por impuestos diferidos.
- [Referencia: párrafo FC2, Fundamentos de las Conclusiones]
- 52 [trasladado y renumerado 51A]
- 52A En algunas jurisdicciones, el impuesto a las ganancias [Referencia: párrafo 2] se grava a una tasa mayor o menor, siempre que una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las ganancias acumuladas se paguen como dividendos a los accionistas de la entidad. En algunas otras jurisdicciones, el impuesto a las ganancias puede ser devuelto o pagado si una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las ganancias acumuladas se pagan como dividendos a los accionistas de la entidad. En estas circunstancias, los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos, se miden a la tasa aplicable a las ganancias no distribuidas.^{E24}

E24 [IFRIC® Update, junio de 2020, Decisión de Agenda, «NIC 12 Impuesto a las Ganancias—Impuestos Diferidos relacionados con una Inversión en una Subsidiaria»]

El Comité recibió una solicitud sobre la forma en que una entidad contabiliza, en sus estados financieros consolidados, los impuestos diferidos relacionados con su inversión en una subsidiaria. En los hechos descritos en la solicitud ... "la entidad y la subsidiaria operan en una jurisdicción en la que los beneficios son imponibles solo cuando se distribuyen..."

[La decisión de agenda explica la forma en que la entidad aplica el párrafo 51 de la NIC 12 a los hechos y por qué la entidad no aplica los párrafos 52A y 57A de la NIC 12. El texto completo de la decisión de agencia se reproduce después del párrafo 39 de la NIC 12.]

- 52B [Eliminado]

Ejemplo ilustrativo de los párrafos 52A y 57A

El ejemplo que sigue trata de la medición de los activos y pasivos por el impuesto, ya sean corrientes o diferidos, para una entidad en una jurisdicción donde [Referencia: párrafo 2] se gravan a una tasa más alta las ganancias no distribuidas (50%), y se reembolsa una parte del importe cuando las ganancias se distribuyan. La tasa sobre las ganancias distribuidas es del 35%. Al final del periodo sobre el que se informa, 31 de diciembre de 20X1, la entidad no reconoce un pasivo por dividendos propuestos o declarados después del periodo sobre el que se informa. [Referencia: párrafo 12, NIC 10] Como resultado, no se reconocen dividendos en el año 20X1. La ganancia imponible para 20X1 es de 100.000. La diferencia temporal imponible neta, para el año 20X1, es de 40.000.

La entidad reconoce un pasivo corriente por el impuesto y un gasto corriente por el mismo concepto, por 50.000. No se reconoce ningún activo por la cuantía potencialmente recuperable como resultado de dividendos futuros. La entidad también reconoce un pasivo por impuestos diferidos y un gasto por impuestos diferidos por 20.000 (50% de 40.000), que representa el impuesto a las ganancias que la entidad pagará cuando recupere o pague el importe en libros de sus activos y pasivos, basándose en la tasa del impuesto aplicable a las ganancias no distribuidas.

Más tarde, el 15 de marzo de 20X2, la entidad reconoce como pasivo unos dividendos de 10.000, procedentes de las ganancias de las operaciones previas. [Referencia: párrafo 14, NIC 37]

El 15 de marzo de 20X2, la entidad reconocerá la recuperación de impuestos sobre las ganancias por 1.500 (15% de los dividendos reconocidos como pasivo), que serán un activo por impuestos corrientes y una reducción del gasto corriente por impuestos del 20X2.

53 Los activos y pasivos por impuestos diferidos no deben ser descontados.^{E25}

E25 [IFRIC® Update, junio de 2004, «NIC 12 Impuesto a las Ganancias»]

El CINIIF consideró si una entidad debería descontar los impuestos corrientes por pagar según las NIIF cuando se ha alcanzado un acuerdo con una agencia tributaria para permitir que la entidad pague estos impuestos a lo largo de un periodo mayor a doce meses. La opinión general del CINIIF era que los impuestos corrientes por pagar deben descontarse cuando el efecto sea significativo. Sin embargo, también destacó que existe un conflicto potencial con los requerimientos de la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*. Puesto que el Consejo había decidido provisionalmente derogar la NIC 20, los miembros estuvieron de acuerdo en que la cuestión del descuento de los impuestos corrientes por pagar debe dejar de ser incierta y que el tema no se necesita añadir a la agenda del CINIIF.]

54 Una evaluación fiable del importe descontado de los activos y pasivos por impuestos diferidos, exigiría plantear la distribución en el tiempo de cada diferencia temporal. En muchos casos esta distribución es impracticable o altamente compleja de realizar. Por tanto, resulta inapropiado exigir el descuento de los activos o pasivos por impuestos diferidos. El hecho de permitir este descuento, sin exigirlo, podría dar lugar a unas cifras sobre impuestos diferidos que no fueran comparables entre entidades. [Referencia: *Marco Conceptual* párrafos 2.24 a 2.29] Por tanto, esta Norma no exige, ni permite, descontar los saldos de activos y pasivos por impuestos diferidos.

- 55 Las diferencias temporarias se calcularán tomando como referencia el importe en libros del activo o pasivo. Esto será de aplicación incluso cuando el saldo en cuestión se determina mediante el descuento, por ejemplo, en el caso de pasivos por fondos de beneficios por retiro (véase la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*).
- 56 El importe en libros de un activo por impuestos diferidos debe someterse a revisión al final de cada periodo sobre el que se informe. La entidad debe reducir el importe del saldo del activo por impuestos diferidos, en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal, en el futuro, como para permitir cargar contra la misma la totalidad o una parte de los beneficios que comporta el activo por impuestos diferidos. [Referencia: párrafos 27 a 31 y 34 a 37] Esta reducción deberá ser objeto de reversión, en la medida en que pase a ser probable que haya disponible suficiente ganancia fiscal.

Reconocimiento de impuestos corrientes y diferidos

- 57 La contabilización de los efectos fiscales, tanto en el periodo corriente como los diferidos para posteriores periodos, de una determinada transacción o suceso económico, ha de ser coherente con el registro contable de la transacción o el suceso correspondiente. Los párrafos 58 a 68C desarrollan este principio.
- 57A Una entidad reconocerá las consecuencias de los dividendos en el impuesto a las ganancias como se define en la NIIF 9 cuando reconozca un pasivo por dividendos a pagar. Las consecuencias de los dividendos en el impuesto a las ganancias están más directamente relacionadas con transacciones o sucesos pasados que generaron ganancias distribuibles, que con las distribuciones hechas a los propietarios. Por ello, una entidad reconocerá las consecuencias de los dividendos en el impuesto a las ganancias en el resultado del periodo, otro resultado integral o patrimonio según dónde la entidad reconoció originalmente esas transacciones o sucesos pasados.^{E26}
- [Referencia:
párrafos FC63 a FC69, Fundamentos de las Conclusiones
párrafo 98I para la fecha de vigencia]

E26 [IFRIC® Update, junio de 2020, Decisión de Agenda, «NIC 12 Impuesto a las Ganancias—Impuestos Diferidos relacionados con una Inversión en una Subsidiaria»]

El Comité recibió una solicitud sobre la forma en que una entidad contabiliza, en sus estados financieros consolidados, los impuestos diferidos relacionados con su inversión en una subsidiaria. En los hechos descritos en la solicitud ... "la entidad y la subsidiaria operan en una jurisdicción en la que los beneficios son imponibles solo cuando se distribuyen..."

[La decisión de agenda explica la forma en que la entidad aplica el párrafo 51 de la NIC 12 a los hechos y por qué la entidad no aplica los párrafos 52A y 57A de la NIC 12. El texto completo de la decisión de agencia se reproduce después del párrafo 39 de la NIC 12.]

Partidas reconocidas en el resultado

[Referencia: Ejemplos Ilustrativos: ejemplos ilustrativos 1 a 7 de cálculo y presentación]

- 58 El impuesto corriente y el diferido se reconocerá como ingreso o gasto e incluirá en el resultado del periodo^{E27}, [Referencia: ejemplo 1 de cálculo y presentación ilustrativo, Ejemplos Ilustrativos] excepto en la medida en que el impuesto surja de:
- (a) una transacción o suceso que se reconoce en el mismo periodo o en otro diferente, fuera del resultado, ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio (véanse los párrafos 61A a 65); o [Referencia: SIC-25]
 - (b) una combinación de negocios (distinta de la adquisición por una entidad de inversión, tal como se define en la NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, de una subsidiaria que se requiere medir al valor razonable con cambios en resultados) (véanse los párrafos 66 a 68).

E27 [IFRIC® Update, enero de 2016, Decisión de Agenda, «NIC 12 Impuesto a las Ganancias—Reconocimiento de impuestos diferidos por el efecto de variaciones en la tasa de cambio»]

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud con respecto al reconocimiento de los impuestos diferidos cuando las bases impositivas de los activos y pasivos no monetarios de una entidad se determinan en una moneda que es diferente de su moneda funcional. La cuestión es si los impuestos diferidos que proceden de variaciones en la tasa de cambio sobre las bases impositivas de activos no corrientes se reconocen a través del resultado del periodo.

El Comité de Interpretaciones destacó que el párrafo 41 de la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias* señala que cuando la base impositiva de un activo o pasivo no monetario se determina en una moneda que es diferente de la moneda funcional, surgen diferencias temporarias dando lugar a un activo o pasivo por impuestos diferidos. Este impuesto diferido no surge de una transacción o suceso que se reconoce fuera del resultado del periodo y se carga o abona, por ello, al resultado del periodo de acuerdo con el párrafo 58 de la NIC 12. Estos cargos o abonos por impuestos diferidos se presentarían con otros impuestos diferidos, en lugar de con ganancias o pérdidas por diferencias de cambio, en el estado del resultado del periodo.

El Comité de Interpretaciones también destacó que el párrafo 79 de la NIC 12 requiere que se revelen los componentes principales del gasto (ingreso) fiscal. El Comité de Interpretaciones observó que cuando las variaciones en la tasa de cambio son la causa de un componente principal del cargo o abono del impuesto diferido, una explicación de esto de acuerdo con el párrafo 79 de la NIC 12 ayudaría a los usuarios de los estados financieros para comprender el gasto (ingreso) fiscal del periodo.

A la luz de los requerimientos de las NIIF, el Comité de Interpretaciones determinó que no eran necesarias ni una Interpretación ni una modificación. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda.

- 59 La mayoría de los pasivos y de los activos por impuestos diferidos aparecerán cuando los ingresos y gastos, que se incluyen en la ganancia contable de un determinado periodo, se computen dentro de la ganancia (pérdida) fiscal en otro diferente. El correspondiente impuesto diferido se reconocerá en el resultado del periodo. Son ejemplos de lo anterior:

- (a) los ingresos de actividades ordinarias por intereses, regalías o dividendos que se reciban al final de los períodos a los que corresponden, y se computen en la ganancia contable según la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* o la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, según corresponda, pero se incluyan en la ganancia o pérdida fiscal cuando sean cobrados; y
 - (b) los costos de activos intangibles, que se hayan capitalizado de acuerdo con la NIC 38, [Referencia: por ejemplo, párrafo 57, NIC 38] y se amorticen posteriormente, [Referencia: párrafo 97, NIC 38] mientras que se deducen para efectos fiscales en el mismo periodo en que se hayan incurrido.
- 60 El importe en libros de los activos y pasivos por impuestos diferidos puede cambiar, incluso cuando no haya cambiado el importe de las diferencias temporarias correspondientes. Esto puede pasar, por ejemplo, como resultado de:
- (a) un cambio en las tasas o en las normativas fiscales;
[Referencia: ejemplo 2 de cálculo y presentación ilustrativo Ejemplos Ilustrativos]
 - (b) una reestimación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos; o
[Referencia: párrafo 37]
 - (c) un cambio en la forma esperada de recuperar el importe en libros de un activo.
[Referencia: párrafo 51]
- El impuesto diferido, correspondiente a estos cambios, se reconocerá en el resultado del periodo, excepto en la medida en que se relacione con partidas previamente reconocidas fuera de los resultados del periodo (véase el párrafo 63).
- Partidas reconocidas fuera del resultado**
- [Referencia:
Ejemplos Ilustrativos: ejemplos ilustrativos 2 a 7 de cálculo y presentación SIC-25]
- 61 [Eliminado]
- 61A Los impuestos corrientes y los impuestos diferidos deberán reconocerse fuera del resultado si se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo periodo o en otro diferente, fuera del resultado. Por lo tanto, los impuestos corrientes y los impuestos diferidos que se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo periodo o en otro diferente:
- (a) en otro resultado integral, deberán reconocerse en otro resultado integral (véase el párrafo 62).
 - (b) directamente en patrimonio, deberán reconocerse directamente en el patrimonio (véase el párrafo 62A).

- 62 Las Normas Internacionales de Información Financiera requieren o permiten que determinadas partidas se reconozcan en otro resultado integral. Ejemplos de estas partidas son:
- (a) un cambio en el importe en libros procedente de la revaluación de las propiedades, planta y equipo (véase la NIC 16); y
[Referencia: ejemplo 2 de cálculo y presentación ilustrativo, Ejemplos Ilustrativos párrafos 29 y 31 a 42, NIC 16]
 - (b) [eliminado]
 - (c) diferencias de cambio que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio extranjero (véase la NIC 21).
[Referencia: párrafos 44 y 47, NIC 21]
 - (d) [eliminado]
- 62A Las Normas Internacionales de Información Financiera requieren o permiten que ciertas partidas sean acreditadas o cargadas directamente al patrimonio. Ejemplos de estas partidas son:
- (a) un ajuste al saldo inicial de las ganancias acumuladas procedente de un cambio en las políticas contables, que se aplique retroactivamente, o de la corrección de un error (véase la NIC 8 *Bases de Preparación de los Estados Financieros*); y
 - (b) los importes que surgen del reconocimiento inicial del componente de patrimonio de un instrumento financiero compuesto (véase el párrafo 23).
- 63 En circunstancias excepcionales puede ser difícil determinar el importe del impuesto corriente y diferido relativo a partidas reconocidas fuera del resultado (sea en otro resultado integral o directamente en patrimonio). Este podría ser el caso, por ejemplo, cuando:
- (a) existe una escala progresiva en el impuesto a las ganancias, **[Referencia: párrafo 2]** y sea imposible calcular la tasa a la cual ha tributado un componente específico de la ganancia o la pérdida fiscal;
 - (b) un cambio en la tasa impositiva u otra norma fiscal afecte a un activo o pasivo por impuestos diferidos relacionados (en todo o en parte) con una partida que fue previamente reconocida fuera del resultado del periodo; o
 - (c) una entidad determine que un activo por impuestos diferidos debe reconocerse, o debe darse de baja por su importe total, y este se corresponda (en todo o en parte) con una partida que fue previamente reconocida fuera del resultado del periodo. **[Referencia: Ejemplos Ilustrativos: ejemplo 7 de cálculo y presentación ilustrativo]**

En estos casos, la parte del impuesto correspondiente al periodo y la parte diferida, relacionadas con partidas que se han reconocido fuera del resultado, se basarán en una proporción razonable de los impuestos corrientes y diferidos por la entidad en la jurisdicción fiscal correspondiente, o en otro método con el que se consiga una distribución más apropiada, en esas circunstancias.

- 64 La NIC 16 no especifica si la entidad debe trasladar cada año desde el superávit de revaluación a las ganancias acumuladas una cantidad igual a la diferencia entre la depreciación o amortización del activo revaluado y la depreciación o amortización que se hubiera practicado sobre el costo original del activo. Si la entidad hace esta transferencia, el importe correspondiente a la misma se calculará neto de cualquier impuesto diferido que le corresponda. Consideraciones similares se aplican a las transferencias hechas tras la venta de un elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo.
- 65 Cuando un activo se revalúa a efectos fiscales, y esa revaluación está relacionada con una revaluación contable practicada en un periodo anterior, o con una que se espera realizar en algún periodo posterior, los efectos fiscales de la revaluación contable y del ajuste en la base fiscal se reconocerán en otro resultado integral en los periodos en que tienen lugar. Sin embargo, si las revaluaciones a efectos fiscales no se relacionan con revaluaciones contables de un periodo anterior, o con otras que se esperan realizar en un periodo futuro, los efectos fiscales del ajuste de la base fiscal se reconocerán en el resultado del periodo.
- 65A Una entidad que pague dividendos a sus accionistas puede estar obligada a pagar una porción de dichos dividendos a las autoridades fiscales, en nombre de los accionistas. En muchas jurisdicciones estas cantías se denominan retenciones de impuestos. Estos montos, pagados o por pagar a las autoridades fiscales, se cargan al patrimonio como parte de los dividendos.

Impuestos diferidos que surgen de una combinación de negocios

[Referencia:

Ejemplos Ilustrativos Parte A párrafo 12

Ejemplos Ilustrativos Parte B párrafo 9

ejemplo 3 de cálculo y presentación ilustrativo, Ejemplos Ilustrativos]

- 66 Como se ha explicado en los párrafos 19 y 26(c), en una combinación de negocios pueden surgir diferencias temporarias. De acuerdo con la NIIF 3, una entidad reconocerá cualquier activo resultante por impuestos diferidos (en la medida en que cumplan los criterios de reconocimiento del párrafo 24) o cualquier pasivo resultante por impuestos diferidos como activos y pasivos identificables en la fecha de adquisición. Por consiguiente, esos activos y pasivos por impuestos diferidos afectan al importe de la plusvalía o a la ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas que reconozca la entidad. Sin embargo, de acuerdo con el párrafo 15(a), una entidad no reconocerá los pasivos por impuestos diferidos que surjan del reconocimiento inicial de la plusvalía.

- 67 Como resultado de una combinación de negocios, podría cambiar la probabilidad de realizar un activo por impuestos diferidos de la adquirente anterior a la adquisición. Una adquirente puede considerar probable la recuperación de sus propios activos por impuestos diferidos que no se reconocieron antes de la combinación de negocios. Por ejemplo, la adquirente podría ser capaz de utilizar los beneficios de sus pérdidas fiscales no utilizadas, para compensarlos con ganancias fiscales futuras de la adquirida. De forma alternativa, como resultado de la combinación de negocios puede dejar de ser probable que los beneficios fiscales futuros permitan recuperar los activos por impuestos diferidos. En estos casos, la adquirente reconocerá un cambio en el activo por impuestos diferidos en el periodo de la combinación de negocios, pero no lo incluirá como parte de la contabilización de la combinación de negocios. Por ello, la adquirente no lo tendrá en cuenta para medir la plusvalía o la ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas que reconozca en la combinación de negocios.
- 68 Es posible que el beneficio potencial de las pérdidas fiscales de la adquirida compensables en el futuro, o de otros activos por impuestos diferidos no satisfaga los criterios para su reconocimiento por separado cuando una combinación de negocios se contabiliza inicialmente, pero pueda ser posteriormente realizado. Una entidad reconocerá los beneficios por impuestos diferidos adquiridos que aparezcan tras la combinación de negocios de la forma siguiente:
- (a) Los beneficios por impuestos diferidos de la adquirida reconocidos dentro del periodo de medición que procedan de nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la adquisición deberán aplicarse para reducir el importe en libros de cualquier plusvalía relacionada con esa adquisición. Si el importe en libros de esa plusvalía es nulo, cualesquiera beneficios por impuestos diferidos que permanezcan deberán reconocerse en resultados.
 - (b) Cualesquiera otros beneficios por impuestos diferidos adquiridos que se realicen deberán reconocerse en resultados (o si esta Norma así lo requiere, fuera del resultado).

Impuestos corrientes y diferidos surgidos de pagos basados en acciones

[Referencia: ejemplo 5 de cálculo y presentación ilustrativo, Ejemplos Ilustrativos]

- 68A En algunas jurisdicciones fiscales, la entidad puede obtener una deducción fiscal (esto es, un importe que es deducible para la determinación de la base imponible) asociada con una remuneración pagada en forma de acciones, en opciones sobre acciones o en otros instrumentos de patrimonio de la propia entidad. El importe de esa deducción fiscal podría diferir del gasto de la remuneración asociada acumulada, y podría surgir en un periodo posterior. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, la entidad podría reconocer un gasto por el consumo de los servicios recibidos de un empleado como contrapartida por las opciones sobre acciones concedidas, de acuerdo con la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones, [Referencia: Referencia: párrafo 7, NIIF 2] y no recibir la deducción fiscal hasta que las opciones sobre acciones sean ejercitadas, de

forma que la medición de la deducción fiscal se base en el precio que tengan las acciones de la entidad en la fecha de ejercicio.

68B Igual que sucede con los costos de investigación, discutidos en el párrafo 9 y el apartado (b) del párrafo 26 de esta Norma, la diferencia entre la base fiscal de los servicios recibidos de los empleados hasta la fecha (que es el importe que las autoridades fiscales permitirán como deducción en futuros períodos), y el importe en libros de valor cero, será una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos. Si el importe que las autoridades fiscales permitirán deducir en períodos futuros no se conociese al final del periodo, deberá estimarse a partir de la información disponible al término del periodo. Por ejemplo, si el importe que las autoridades fiscales permitirán deducir en períodos futuros depende del precio de las acciones de la entidad en una fecha futura, la medición de la diferencia temporaria deducible deberá basarse en el precio de las acciones de la entidad al finalizar el periodo.

68C Como se destacó en el párrafo 68A, el importe de la deducción fiscal (o deducción fiscal futura estimada, medida de acuerdo con el párrafo 68B) puede diferir del gasto por remuneración acumulado correspondiente. El párrafo 58 de la Norma requiere que los impuestos corrientes y diferidos sean reconocidos como ingreso o gasto e incluidos en el resultado del periodo, excepto en la medida en que el impuesto surja de (a) una transacción o suceso que se reconoce fuera de resultados, en el mismo periodo o en uno diferente, o (b) una combinación de negocios (distinta de la adquisición por una entidad de inversión de una subsidiaria que se requiere medir al valor razonable con cambios en resultados). Si el importe de la deducción fiscal (o la deducción fiscal futura estimada) excede el importe del correspondiente gasto por remuneración acumulado, esto indica que la deducción fiscal está asociada no solo con el gasto por remuneración sino también con una partida de patrimonio. En esta situación, el exceso correspondiente del impuesto corriente o diferido debe reconocerse directamente en el patrimonio.

[Referencia: párrafo 46, NIIF 18]

Presentación

Activos y pasivos por impuestos

69 a 70 [Eliminado]

Compensación

71 Una entidad compensará los activos por impuestos corrientes y los pasivos por impuestos corrientes si, y solo si, la entidad:

- (a) tiene el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes reconocidos; y
- (b) tiene la intención de liquidar por el importe neto, o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

- 72 Aunque los activos y pasivos corrientes de naturaleza fiscal se evalúen y reconozcan por separado, se compensan en el estado de situación financiera sujetos a los mismos criterios que los establecidos para los instrumentos financieros en la NIC 32. Una entidad tendrá, normalmente, un derecho reconocido legalmente para compensar activos corrientes por impuestos con pasivos corrientes por impuestos, cuando los mismos se relacionen con impuestos **[Referencia: párrafo 2]** sobre las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, y ésta permita a la entidad pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta existente.
- 73 En los estados financieros consolidados, un activo fiscal de naturaleza corriente en una entidad de un grupo se compensará con un pasivo corriente fiscal de otra entidad del grupo si, y solo si, las entidades correspondientes tienen reconocido legalmente el derecho de pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta, en el caso de que tales entidades tengan la intención de hacer o recibir tal pago neto o recuperar el activo y pagar, simultáneamente, el pasivo.
- 74 **Una entidad debe compensar activos por impuestos diferidos con pasivos por impuestos diferidos si, y solo si:**
- (a) tiene reconocido legalmente el derecho de compensar, activos corrientes por impuestos contra pasivos corrientes por impuestos; y
 - (b) los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos se derivan del impuesto a las ganancias **[Referencia: párrafo 2]** correspondientes a la misma autoridad fiscal, que recaen sobre:
 - (i) la misma entidad o sujeto fiscal; o
 - (ii) diferentes entidades o sujetos a efectos fiscales que pretenden, ya sea liquidar los activos y pasivos fiscales corrientes por su importe neto, ya sea realizar los activos y pagar los pasivos simultáneamente, en cada uno de los períodos futuros en los que se espere liquidar o recuperar cantidades significativas de activos o pasivos por los impuestos diferidos.
- 75 A fin de evitar la necesidad de establecer un calendario detallado de los momentos en que cada diferencia temporaria revertirá, esta Norma exige a las entidades la compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos de la misma entidad o sujeto fiscal si, y solo si, se relacionan con impuestos sobre las ganancias **[Referencia: párrafo 2]** correspondientes a la misma administración fiscal, siempre y cuando la entidad tenga reconocido legalmente el derecho de compensar los activos por impuestos corrientes con los pasivos por impuestos corrientes.
- 76 En algunas circunstancias, muy raras en la práctica, la entidad puede tener reconocido legalmente el derecho de compensar, y la intención de liquidar en términos netos, las deudas fiscales de unos determinados períodos, pero no de otros. En tales casos muy especiales, puede requerirse una programación temporal detallada para determinar si el pasivo por impuestos diferidos, de

una entidad o sujeto fiscal, producirá un incremento en los pagos por impuestos, en el mismo periodo en que un activo por impuestos diferidos, de otra entidad o sujeto fiscal, vaya a producir una disminución en los pagos de esta segunda entidad fiscal.

Gastos por el impuesto a las ganancias

Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias relativo a las partidas reconocidas en el resultado del periodo

- 77 El gasto (ingreso) por impuestos relacionado con partidas reconocidas en el resultado del periodo procedente de operaciones continuadas se presentarán en la categoría de impuestos a las ganancias en el estado del resultado del periodo.

- 77A [Eliminado]

Diferencias de cambio en moneda extranjera denominados activos y pasivos que surgen del impuesto a las ganancias

- 78 Si las diferencias de cambio sobre activos y pasivos denominados en moneda extranjera derivados del impuesto a las ganancias se reconocen en el resultado del periodo de acuerdo con la NIC 21, dichas diferencias deberán clasificarse aplicando los requerimientos del párrafo 67 de la NIIF 18 *Presentación e Información en los Estados Financieros*.

Información a revelar

- 79 Los componentes principales del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias se revelarán por separado en los estados financieros.^{E28}

[Referencia: ejemplo 2 de cálculo y presentación ilustrativo. Ejemplos Ilustrativos]

E28 [IFRIC® Update, junio de 2004, «NIC 12 Impuesto a las Ganancias»]

El CINIIF consideró si una entidad debería descontar los impuestos corrientes por pagar según las NIIF cuando se ha alcanzado un acuerdo con una agencia tributaria para permitir que la entidad pague estos impuestos a lo largo de un periodo mayor a doce meses. La opinión general del CINIIF era que los impuestos corrientes por pagar deben descontarse cuando el efecto sea significativo. Sin embargo, también destacó que existe un conflicto potencial con los requerimientos de la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*. Puesto que el Consejo había decidido provisionalmente derogar la NIC 20, los miembros estuvieron de acuerdo en que la cuestión del descuento de los impuestos corrientes por pagar debe dejar de ser incierta y que el tema no se necesita añadir a la agenda del CINIIF.]

- 80 Los componentes del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias pueden incluir:
- gasto (ingreso) por impuesto corriente;
 - cualesquiera ajustes reconocidos en el periodo para el impuesto corriente de periodos anteriores;
 - el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias;

- (d) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas fiscales o con la aparición de nuevos impuestos;
- (e) el importe de los beneficios de carácter fiscal procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en períodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos del presente periodo;
- (f) el importe de los beneficios de carácter fiscal procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en períodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos diferidos;
- (g) el impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 56; y
- (h) el importe del gasto (ingreso) por el impuesto, relacionado con los cambios en las políticas contables y los errores que se han incluido en la determinación del resultado del periodo, de acuerdo con la NIC 8, porque no ha podido ser contabilizado de forma retroactiva.

81 También se revelarán por separado los siguientes datos:

- (a) el importe agregado de los impuestos, corrientes y diferidos, relacionados con las partidas cargadas o acreditadas directamente a patrimonio (véase el párrafo 62A);
[Referencia: párrafos 58 y 61 a 65]
- (ab) el importe del ingreso por impuestos a las ganancias relativo a cada componente del otro resultado integral [véase el párrafo 62 y 93 de la NIIF 18];
- (b) [eliminado]
- (c) una explicación de la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y la ganancia contable, en una de las siguientes formas, o en ambas a la vez:
 - (i) una conciliación numérica entre el gasto (ingreso) del impuesto y el resultado de multiplicar la ganancia contable por la tasa o tasas impositivas aplicables, **[Referencia: párrafos 46 a 52B]** especificando también la manera de computar las tasas aplicables utilizadas; o
 - (ii) una conciliación numérica entre la tasa promedio efectiva y la tasa impositiva aplicable, especificando también la manera de computar la tasa aplicable utilizada;

[Referencia: Ejemplos Ilustrativos: ejemplo 2 de cálculo y presentación ilustrativo]

- (d) una explicación de los cambios habidos en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo anterior;
[Referencia: Ejemplos Ilustrativos: ejemplo 2 de cálculo y presentación ilustrativo]
- (e) el importe (y fecha de validez, si la tuvieran) de las diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales no utilizados para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el estado de situación financiera;
- (f) la cantidad total de diferencias temporarias relacionadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en acuerdos conjuntos, para los cuales no se han reconocido pasivos por impuestos diferidos (véase el párrafo 39);
- (g) con respecto a cada tipo de diferencia temporal, y con respecto a cada tipo de pérdidas o créditos fiscales no utilizados:
 - (i) el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el estado de situación financiera, para cada periodo presentado;
 - (ii) el importe de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en el resultado del periodo, si esta información no resulta evidente al considerar los cambios en los importes reconocidos en el estado de situación financiera;**[Referencia: Ejemplos Ilustrativos: ejemplo 2 de cálculo y presentación ilustrativo]**
- (h) con respecto a las operaciones discontinuadas, el gasto fiscal relativo a:
 - (i) la ganancia o pérdida por discontinuación; y
 - (ii) el resultado del periodo de la operación discontinuada, junto con los importes correspondientes para cada uno de los periodos anteriores presentados;**[Referencia: párrafo 33(b), NIIF 5]**
- (i) el importe de las **[Referencia: párrafo 2]** consecuencias en el impuesto sobre las ganancias de los dividendos para los accionistas de la entidad que hayan sido propuestos o declarados antes de que los estados financieros hayan sido autorizados para su emisión, pero no reconocidos como pasivos en los estados financieros;
**[Referencia:
párrafo 132, NIIF 18
párrafos 12 y 13, NIC 10]**
- (j) si una combinación de negocios en la que la entidad es la adquirente produce un cambio en el importe reconocido de su activo por impuestos diferidos anterior a la adquisición (véase el párrafo 67), el importe de ese cambio; y

- (k) si los beneficios por impuestos diferidos adquiridos en una combinación de negocios no están reconocidos en la fecha de la adquisición pero lo hayan sido tras dicha fecha (véase el párrafo 68), una descripción del suceso o del cambio en las circunstancias que dieron lugar al reconocimiento de beneficios por impuestos diferidos.
- 82 Una entidad debe revelar el importe del activo por impuestos diferidos, así como de la naturaleza de la evidencia que apoya su reconocimiento, cuando:
- (a) la realización del activo por impuestos diferidos depende de ganancias fiscales futuras por encima de las ganancias surgidas de la reversión de las diferencias temporarias imponibles actuales; y
 - (b) la entidad ha experimentado una pérdida, ya sea en el periodo actual o en el precedente, en el país con el que se relaciona el activo por impuestos diferidos.
- [Referencia: párrafos 27 a 31 y 34 a 36]**
- 82A En las circunstancias descritas en el párrafo 52A, la entidad debe revelar la naturaleza de las consecuencias potenciales que podrían producirse, en el impuesto a las ganancias **[Referencia: párrafo 2]** en el caso de que se pagaran dividendos a sus accionistas. Además, la entidad revelará la cuantía de las consecuencias potenciales, que sea practicable determinar, en el impuesto a las ganancias, así como si hay otras consecuencias potenciales que no es practicable determinar.
- 83 **[Eliminado]**
- 84 La información a revelar requerida en el párrafo 81(c), permitirá a los usuarios de los estados financieros entender si la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y la ganancia contable está fuera de lo normal, así como comprender los factores significativos que pudieran afectar a tal relación en el futuro. La relación entre el gasto (ingreso) por impuestos y la ganancia contable puede estar afectada por factores tales como los ingresos de actividades ordinarias exentos de tributación, los gastos que no son deducibles al determinar la ganancia o la pérdida fiscal, el efecto de las pérdidas fiscales o el de las eventuales tasas impositivas soportadas en el extranjero.
- 85 Al explicar la relación entre el gasto (ingreso) por impuestos y la ganancia contable, la entidad utilizará la tasa impositiva aplicable que suministre la información más significativa para los usuarios de sus estados financieros. A menudo, la tasa más significativa es la tasa nominal del país en el que está domiciliada la entidad, sumando la tasa aplicada a los impuestos nacionales con las correspondientes a cualesquiera impuestos locales, que se calculen sobre un nivel de ganancias o pérdidas similares. No obstante, para una entidad que opera en diferentes países o administraciones fiscales, puede resultar más significativo agregar las conciliaciones hechas por separado utilizando las tasas nacionales de cada uno de los países. El ejemplo preparado al efecto ilustra cómo la presentación de la conciliación numérica se puede ver afectada por la tasa impositiva aplicable.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 85

En 19X2, la entidad ha tenido una ganancia contable, antes de impuestos, en su propio país (país A) por 1.500 (en 19X1 fue de 2.000) y en el país B por 1.500 (en 19X1, 500). La tasa impositiva es del 30% en el país A y del 20% en el país B. En el país A los gastos de 100 (en 19X1 fue de 200) no son deducibles a efectos fiscales.

Lo que sigue es un ejemplo de conciliación con la tasa impositiva nacional.

	19X1	19X2
<i>Ganancia contable</i>	<u>2.500</u>	<u>3.000</u>
<i>Impuestos a la tasa nacional (30%)</i>	750	900
<i>Efecto fiscal de los gastos que no son fiscalmente deducibles</i>	60	30
<i>Efecto de las menores tasas en el país B</i>	(50)	(150)
<i>Gastos por el impuesto a las ganancias</i>	<u>760</u>	<u>780</u>

Lo que sigue es un ejemplo de conciliación, preparado mediante agregación de las conciliaciones separadas de cada país. En este método, el efecto de las diferencias entre la tasa impositiva del país de la entidad que informa y la tasa impositiva en el otro país, no aparece como información separada en la conciliación. Una entidad puede necesitar discutir el efecto de los cambios significativos, ya sea en las tasas impositivas o en la mezcla de ganancias obtenidas en los diferentes países, a fin de explicar los cambios habidos en la tasa o tasas impositivas aplicables, como exige el párrafo 81(d).

<i>Ganancia contable</i>	<u>2.500</u>	<u>3.000</u>
<i>Impuestos según las tasas aplicables a las ganancias en cada país</i>	700	750
<i>Efecto fiscal de los gastos que no son fiscalmente deducibles</i>	60	30
<i>Gastos por el impuesto a las ganancias</i>	<u>760</u>	<u>780</u>

- 86 La tasa promedio efectiva será igual al gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias dividido entre la ganancia contable.
- 87 A menudo, puede resultar impracticable computar el importe de los pasivos por impuestos diferidos que surgen de las inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de las participaciones en acuerdos conjuntos (véase el párrafo 39). Por ello, esta Norma exige que la entidad revele información sobre las diferencias temporarias subyacentes, pero no sobre los pasivos por impuestos diferidos correspondientes. No obstante, cuando sea posible, se aconseja a las entidades que revelen también información acerca de las cuantías de los pasivos por impuestos diferidos no reconocidos, puesto que los usuarios de los estados financieros pueden encontrar útil esta información.

- 87A El párrafo 82A exige que la entidad revele la naturaleza de las consecuencias potenciales que, en el impuesto a las ganancias **[Referencia: párrafo 2]**, podrían producirse en el caso de que se pagaran dividendos a sus accionistas. Una entidad revelará las características importantes del sistema impositivo sobre las ganancias y los factores que vayan a afectar al montante de las potenciales consecuencias del pago de dividendos sobre el impuesto a las ganancias.
- 87B A veces, puede no ser practicable el cálculo del importe total de las potenciales consecuencias que, sobre el impuesto **[Referencia: párrafo 2]**, va a tener el pago de dividendos a los accionistas. Este podría ser el caso, por ejemplo, para una entidad que tuviera un gran número de subsidiarias extranjeras. No obstante, incluso en tales circunstancias, algunas porciones de la cuantía total pueden ser fácilmente determinables. Por ejemplo, en un grupo consolidado, la controladora y alguna de sus subsidiarias pueden haber pagado impuestos sobre las ganancias a una tasa más alta por haber dejado ganancias sin distribuir, y tener conciencia de las cuantías que les podrían ser reembolsadas en el caso de pago de dividendos a los accionistas en el futuro, con cargo a las ganancias acumuladas consolidadas. En tal caso, se revelará la cuantía de estos reembolsos. Cuando sea aplicable, la entidad revelará también que existen consecuencias adicionales potenciales, en el impuesto a las ganancias, que no es posible determinar. En los estados financieros individuales de la controladora, si los hubiere, las revelaciones de las consecuencias potenciales en el impuesto a las ganancias, serán las relativas a las ganancias acumuladas de la propia controladora.
- 87C Una entidad obligada a suministrar las revelaciones del párrafo 82A puede también estar obligada a suministrar otra información a revelar relacionada con las diferencias temporarias que estén asociadas con sus inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas o participaciones en acuerdos conjuntos. En estos casos, la entidad habrá de considerar esto a la hora de determinar qué información revelar según lo establecido en el párrafo 82A. Por ejemplo, una entidad puede estar obligada a revelar la cuantía total de las diferencias temporarias, asociadas con las inversiones en subsidiarias, para las cuales no se han reconocido pasivos por impuestos diferidos [véase el párrafo 81(f)]. Si no fuera practicable el cómputo de las cuantías de los pasivos por impuestos diferidos (véase el párrafo 87), puede haber importes, relativos a tales subsidiarias y derivados de las consecuencias potenciales de los dividendos **[Referencia: párrafo 2]**, que tampoco sea practicable determinar.
- 88 La entidad revelará cualquier tipo de pasivos contingentes y activos contingentes, de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.^{E29} **[Referencia: párrafos 86 a 92, NIC 37]** Pueden aparecer pasivos contingentes y activos contingentes, por ejemplo, derivados de litigios sin resolver con la administración fiscal. De igual forma, en el caso de que se hayan aprobado o anunciado leyes fiscales, o cambios en las tasas impositivas, después del periodo sobre el que se informa, la entidad revelará información acerca de cualquier efecto significativo que tales cambios vayan a suponer sobre sus activos y pasivos por impuestos, ya sean de tipo corriente o diferidos (véase la NIC 10 *Hechos Ocurridos Despues del Periodo sobre el que se Informa*). **[Referencia: párrafo 21, NIC 10]**

E29 [IFRIC® Update, julio de 2014, Decisión de Agenda, «NIC 12 Impuesto a las Ganancias—reconocimiento del impuesto a las ganancias actual en una posición fiscal de incierta»]

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de aclaración del reconocimiento de un activo fiscal en la situación en la que las leyes fiscales requieren que una entidad realice un pago inmediato cuando una inspección fiscal da lugar a un cargo adicional, incluso si la entidad pretende apelar en contra del cargo adicional. En la situación descrita por quien envió la solicitud, la entidad espera, pero es seguro, recuperar parte o la totalidad del importe pagado. Se solicitó al Comité de Interpretaciones que aclarara si la NIC 12 se aplica para determinar si reconocer un activo por el pago, o si deberían aplicarse las guías de la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.

El Comité de Interpretaciones destacó que:

- (a) el párrafo 12 de la NIC 12 proporciona guías sobre el reconocimiento de los activos fiscales corrientes y los pasivos fiscales corrientes. En concreto, señala que:
 - (i) el impuesto corriente, correspondiente al periodo presente y a los anteriores, debe ser reconocido como un pasivo en la medida en que no haya sido liquidado; y
 - (ii) si la cantidad ya pagada, que corresponda al periodo presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos períodos, el exceso debe ser reconocido como un activo.
- (b) en los hechos especificados descritos en la solicitud, un activo se reconoce si el importe de efectivo pagado (que es un importe cierto) supera el importe de impuestos que se espera adeudar (que es un importe incierto).
- (c) el calendario de pago no debe afectar el importe de los gastos fiscales corrientes reconocidos.

El Comité de Interpretaciones comprendía que la referencia a la NIC 37 en el párrafo 88 de la NIC 12 con respecto a los pasivos contingentes relacionados con impuestos puede haber sido entendidos por algunos como que significa que se aplica la NIC 37 al reconocimiento de estas partidas. Sin embargo, el Comité de interpretaciones destacó que el párrafo 88 de la NIC 12 proporciona guías solo sobre la información a revelar requerida para estas partidas, y que la NIC 12, no la NIC 37, proporciona las guías relevantes sobre el reconocimiento, como se describe anteriormente.

Sobre la base de este análisis, el Comité de Interpretaciones destacó que existen guías suficientes. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones concluyó que los criterios de la agenda no se cumplen y decidió eliminar de su agenda la cuestión de cómo se reconocen los impuestos a las ganancias corrientes, el importe de los cuales es incierto.]

Reforma fiscal internacional—Reglas del modelo del Segundo Pilar

[Referencia:

Párrafo 4A para la descripción de los «impuestos a las ganancias del Segundo Pilar» y la «legislación del Segundo Pilar».

párrafos FC102 a FC107 a FC114, Fundamentos de las Conclusiones]

- 88A La entidad informará que ha aplicado la excepción a reconocer y revelar información sobre activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con el impuesto a las ganancias del Segundo Pilar (véase el párrafo 4A).
- 88B La entidad revelará por separado sus gastos (ingresos) por impuestos corrientes relacionados con el impuesto a las ganancias del Segundo Pilar.

- 88C En períodos en los que la legislación del Segundo Pilar esté promulgada o sustancialmente promulgada pero aún no en vigencia, una entidad revelará información conocida o razonablemente estimable que ayude a los usuarios de los estados financieros a comprender la exposición de la entidad a los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar derivados de esa legislación.
- 88D Para cumplir el objetivo de información a revelar del párrafo 88C, una entidad deberá revelar información cualitativa y cuantitativa sobre su exposición a los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar al final del periodo sobre el que se informa. Esta información no tiene que reflejar todos los requerimientos específicos de la legislación del Segundo Pilar y puede proporcionarse en forma de rango indicativo. En la medida en que la información no sea conocida o razonablemente estimable, una entidad revelará en su lugar una declaración a tal efecto y revelará información sobre los progresos de la entidad en la evaluación de su exposición.

Ejemplos ilustrativos párrafos 88C y 88D

Entre los ejemplos de información que una entidad podría revelar para cumplir el objetivo y los requerimientos de los párrafos 88C a 88D se incluyen:

- (a) información cualitativa como, por ejemplo, información sobre la forma en que una entidad se ve afectada por la legislación del Segundo Pilar y las principales jurisdicciones en las que podría existir exposición a los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar; y
- (b) información cuantitativa como:
 - (i) una indicación de la proporción de las ganancias de una entidad que podría estar sujeta a los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar y la tasa impositiva efectiva promedio aplicable a esas ganancias; o
 - (ii) una indicación de cómo habría cambiado la tasa impositiva promedio efectiva de la entidad si la legislación del Segundo Pilar hubiera estado vigente.

Fecha de vigencia

- 89 Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1998, salvo por lo especificado en el párrafo 91. Si alguna entidad aplica esta Norma en estados financieros que cubran períodos comenzados antes del 1 de enero de 1998, debe revelar en los mismos el hecho de que aplica lo previsto en esta Norma, en lugar de la antigua NIC 12 *Contabilización del Impuesto a las Ganancias*, aprobada en 1979.
- 90 Esta Norma deroga la antigua NIC 12 *Contabilización del Impuesto a las Ganancias*, aprobada en 1979.

NIC 12

- 91 Los párrafos 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B y 87C, y la eliminación de los párrafos 3 y 50, tendrán vigencia para los estados financieros anuales¹ que cubran periodos comenzados a partir del 1 de enero de 2001. Se aconseja su aplicación anticipada. Si la adopción anticipada afecta a los estados financieros, una entidad revelará este hecho.
- 92 La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además, modificó los párrafos 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 y 81, eliminó el párrafo 61 y añadió los párrafos 61A, 62A y 77A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.²
- 93 El párrafo 68 deberá aplicarse prospectivamente desde la fecha de vigencia de la NIIF 3 (revisada en 2008) al reconocimiento de los activos por impuestos diferidos adquiridos en combinaciones de negocios.
- 94 Por ello, las entidades no ajustarán la contabilización de combinaciones de negocios anteriores si los beneficios fiscales no satisfagan los criterios para su reconocimiento separado a partir de la fecha de la adquisición y se reconocerán con posterioridad a la adquisición, a menos que los beneficios se reconozcan dentro del periodo de medición y procedan de información nueva sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la adquisición. Cualesquiera otros beneficios por impuestos reconocidos deberán llevarse a resultados (o si esta Norma así lo requiere, fuera del resultado).
- 95 La NIIF 3 (revisada en 2008) modificó los párrafos 21 y 67 y agregó los párrafos 32A y 81(j) y (k). Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si una entidad aplicase la NIIF 3 (revisada en 2008) a un periodo anterior, las modificaciones se aplicarán también a ese periodo.
- 96 [Eliminado]
- 97 [Eliminado]
- 98 El párrafo 52 se renumeró como 51A, se modificaron el párrafo 10 y los ejemplos que siguen al párrafo 51A, y se añadieron los párrafos 51B y 51C y el ejemplo siguiente y los párrafos 51D, 51E y 99 mediante *Impuestos Diferidos: Recuperación de Activos Subyacentes*, emitido en diciembre de 2010. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2012. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.
- 98A La NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, emitida en mayo de 2011, modificó los párrafos 2, 15, 18(e), 24, 38, 39, 43 a 45, 81(f), 87 y 87C. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 11.

¹ El párrafo 91 hace referencia a los “estados financieros anuales” para aclarar más explícitamente la expresión de las fechas de vigencia adoptadas en 1998. El párrafo 89 hace referencia a “estados financieros”.

² En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

- 98B *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1), emitido en junio de 2011, modificó el párrafo 77 y eliminó el párrafo 77A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 1 (modificada en junio de 2011).³
- 98C El documento *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27), emitido en octubre de 2012, modificó los párrafos 58 y 68C. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se permite la aplicación anticipada de *Entidades de Inversión*. Si una entidad aplica esas modificaciones con anterioridad, utilizará también todas las modificaciones incluidas en *Entidades de Inversión* al mismo tiempo.
- 98D [Eliminado]
- 98E La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo 59. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 15.
- 98F La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó el párrafo 20 y eliminó los párrafos 96, 97 y 98D. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.
- 98G La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 20. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.
- 98H *Reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos por Pérdidas no Realizadas* (Modificaciones a la NIC 12), emitido en enero de 2016, modificó el párrafo 29 y añadió los párrafos 27A, 29A y el ejemplo a continuación del párrafo 26. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho. Una entidad aplicará estas modificaciones de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.⁴ **[Referencia: párrafo 19(b), NIC 8 y párrafos FC61 y FC62, Fundamentos de las Conclusiones, NIC 12]** Sin embargo, en el momento de la aplicación inicial de la modificación, el cambio en el patrimonio de apertura del primer periodo comparativo podría reconocerse en las ganancias acumuladas de apertura (o en otro componente de patrimonio, según proceda) sin distribuir el cambio entre las ganancias acumuladas de apertura y otros componentes del patrimonio. **[Referencia: párrafo FC60, Fundamentos de las Conclusiones]** Si una entidad aplica esta exención, revelará este hecho.
[Referencia: párrafo FC1A, Fundamentos de las Conclusiones]
- 98I *Mejoras Anuales a las Normas NIIF, Ciclo 2015-2017*, emitida en diciembre de 2017, añadió el párrafo 57A y eliminó el párrafo 52B. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un que comience con anterioridad,

³ Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó estos requerimientos de la NIC 1 a la NIIF 18.

⁴ Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

revelará este hecho. Si una entidad utiliza por primera vez esas modificaciones, las aplicará a las consecuencias de los dividendos en el impuesto a las ganancias reconocidos a partir del comienzo del primer periodo comparativo. **[Referencia: párrafo FC70, Fundamentos de las Conclusiones]**

- 98J *Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única*, emitida en mayo de 2021, modificó los párrafos 15, 22 y 24 y añadió el párrafo 22A. Una entidad aplicará estas modificaciones de acuerdo con los párrafos 98K y 98L a los periodos anuales sobre los que se informa que comienzan a partir del 1 de enero de 2023. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones en un periodo anterior, revelará este hecho.
- 98K Una entidad aplicará *Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única* a las transacciones que se ocurran a partir del inicio del primer periodo comparativo presentado.
[Referencia: párrafo FC94, Fundamentos de las Conclusiones]
- 98L Una entidad que aplique *Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única* deberá también a partir del inicio del primer periodo comparativo presentado:
- (a) reconocerá un activo por impuestos diferidos – en la medida en que sea probable que se disponga de ganancias fiscales contra las que se pueda utilizar la diferencia temporal deducible – y un pasivo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias imponibles y deducibles asociadas con:
 - (i) activos por derecho de uso y pasivos por arrendamiento; y
 - (ii) pasivos por retiro del servicio, restauración y similares así como los correspondientes importes reconocidos como parte del costo del activo relacionado; y
 - (b) reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de las modificaciones como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio, según proceda), en esa fecha.

[Referencia: párrafo FC93, Fundamentos de las Conclusiones]

- 98M *Reforma Fiscal Internacional – Reglas del Modelo del Segundo Pilar*, publicado en mayo de 2023, añadió los párrafos 4A a 88A a 88D. Una entidad:
- (a) aplicará los párrafos 4A y 88A inmediatamente después de la emisión de estas modificaciones y de forma retroactiva de conformidad con la NIC 8; y
 - (b) aplicará los párrafos 88B a 88D para los periodos anuales que comienzan a partir del 1 de enero de 2023. No se requiere que una entidad revele la información requerida por estos párrafos para ningún periodo intermedio que finalice el 31 de diciembre de 2023 o antes.

[Referencia: párrafos FC116 a FC117, Fundamentos de las Conclusiones]

- 98N La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 62A, 77 (y su correspondiente subencabezamiento) y 78 (y su correspondiente subencabezamiento) y el párrafo 81. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Derogación de la SIC-21

- 99 Las modificaciones realizadas mediante el documento *Impuestos Diferidos: Recuperación de Activos Subyacentes* emitido en diciembre de 2010 sustituyen a la Interpretación SIC-21 *Impuestos a las Ganancias – Recuperación de Activos No Depreciables Revaluados*.

Aprobación por el Consejo de *Impuestos Diferidos: Recuperación de Activos Subyacentes* (Modificaciones a la NIC 12) emitido en diciembre de 2010

Impuestos Diferidos: Recuperación de Activos Subyacentes (Modificaciones a la NIC 12) se aprobó para su publicación por los quince miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Sir David Tweedie	Presidente
Stephen Cooper	
Philippe Danjou	
Jan Engström	
Patrick Finnegan	
Amaro Luiz de Oliveira Gomes	
Prabhakar Kalavacherla	
Elke König	
Patricia McConnell	
Warren J McGregor	
Paul Pacter	
Darrel Scott	
John T Smith	
Tatsumi Yamada	
Wei-Guo Zhang	

Aprobación por el Consejo de *Reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos por Pérdidas no Realizadas (Modificaciones a la NIC 12)* emitido en enero de 2016

Reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos por Pérdidas no Realizadas se aprobó para su publicación por los catorce miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Hans Hoogervorst	Presidente
Ian Mackintosh	Vicepresidente
Stephen Cooper	
Philippe Danjou	
Martin Edelmann	
Patrick Finnegan	
Amaro Gomes	
Gary Kabureck	
Suzanne Lloyd	
Takatsugu Ochi	
Darrel Scott	
Chungwoo Suh	
Mary Tokar	
Wei-Guo Zhang	

Aprobación por el Consejo de *Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única* emitida en mayo de 2021

Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única que modificó la NIC 12, se aprobó para su emisión por los 13 miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Hans Hoogervorst	Presidente
Suzanne Lloyd	Vicepresidenta
Nick Anderson	
Tadeu Cendon	
Martin Edelmann	
Françoise Flores	
Zach Gast	
Jianqiao Lu	
Bruce Mackenzie	
Thomas Scott	
Rika Suzuki	
Ann Tarca	
Mary Tokar	

Aprobación por el IASB de *Reforma Fiscal Internacional—Reglas del Modelo del Segundo Pilar* emitida en mayo de 2023

Reforma Fiscal Internacional—Reglas del Modelo del Segundo Pilar, que modificaba la NIC 12, fue aprobada para su publicación por 13 de los 14 miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. El Sr. Gast votó en contra. Su opinión en contrario se expone después de los Fundamentos de las Conclusiones.

Andreas Barckow	Presidente
Linda Mezon-Hutter	Vicepresidenta
Nick Anderson	
Patrina Buchanan	
Tadeu Cendon	
Florian Esterer	
Zach Gast	
Hagit Keren	
Jianqiao Lu	
Bruce Mackenzie	
Bertrand Perrin	
Rika Suzuki	
Ann Tarca	
Robert Uhl	

