

Norma Internacional de Contabilidad nº 12

Impuesto a las Ganancias

Esta versión incluye las modificaciones resultantes de las NIIF nuevas y modificadas emitidas hasta el 31 de diciembre de 2005.

Se han emitido dos Interpretaciones SIC que tienen relación con la NIC 12:

- SIC-21 *Impuesto a las Ganancias—Recuperación de Activos no Depreciables Revaluados*; y
- SIC-25 *Impuesto a las Ganancias—Cambios en la Situación Fiscal de la Entidad o de sus Accionistas*.

ÍNDICE

| | <i>párrafos</i> |
|---|-----------------|
| INTRODUCCIÓN | IN1–IN14 |
| NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 12 | |
| <i>IMPUESTO A LAS GANANCIAS</i> | |
| OBJETIVO | |
| ALCANCE | 1–4 |
| DEFINICIONES | 5–11 |
| Base Fiscal | 7–11 |
| RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS CORRIENTES | 12–14 |
| RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS | 15–45 |
| Diferencias temporarias imponibles | 15–23 |
| Combinaciones de negocios | 19 |
| Activos contabilizados por su valor razonable | 20 |
| Plusvalía comprada | 21 |
| Registro inicial de un activo o pasivo | 22–23 |
| Diferencias temporarias deducibles | 24–33 |
| Reconocimiento inicial de un activo o pasivo | 33 |
| Pérdidas y créditos fiscales no utilizados | 34–36 |
| Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos | 37 |
| Inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y participaciones en negocios conjuntos | 38–45 |
| MEDICIÓN | 46–56 |
| RECONOCIMIENTO DE IMPUESTOS CORRIENTES Y DIFERIDOS | 57–68C |
| Estado de resultados | 58–60 |
| Partidas cargadas o acreditadas directamente al patrimonio neto | 61–65A |
| Impuestos diferidos surgidos de una combinación de negocios | 66–68 |
| Impuestos corrientes y diferidos surgidos de pagos basados en acciones | 68A–68C |
| PRESENTACIÓN | 71–78 |
| Activos y pasivos por impuestos | 71–76 |
| Compensación de partidas | 71–76 |
| Gasto por el impuesto a las ganancias | 77–78 |
| Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias relativo a las ganancias o pérdidas de las actividades ordinarias | 77 |
| Diferencias de cambio en los activos o pasivos por impuestos diferidos en moneda extranjera | 78 |

| | |
|--|--------------|
| INFORMACIÓN A REVELAR | 79–88 |
| FECHA DE VIGENCIA | 89–91 |
| APÉNDICES: | |
| A Ejemplos de diferencias temporarias | |
| B Ilustraciones sobre cálculos y presentación | |

La Norma Internacional de Contabilidad 12 *Impuesto a las ganancias* (NIC 12) está contenida en los párrafos 1 a 91. Todos los párrafos tienen igual valor normativo, si bien la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB. La NIC 12 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, el *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* suministra las bases para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Introducción

- IN1 Esta Norma (NIC 12 revisada) sustituye a la NIC12 *Contabilización del Impuesto a las Ganancias* (la NIC 12 original). La NIC 12 (revisada) tendrá vigencia para los periodos contables que comiencen a partir del 1 de enero de 1998. Los principales cambios que contiene respecto de la NIC 12 (original) son los siguientes.
- IN2 La NIC 12 original exigía a las entidades que contabilizaran los impuestos diferidos utilizando el método del diferimiento o el método del pasivo, conocido también como método del pasivo basado en el estado de resultados. La NIC 12 (revisada) prohíbe el método del diferimiento y exige la aplicación de otra variante del método del pasivo, al que se conoce con el nombre de método del pasivo basado en el balance.

El método del pasivo que se basa en el estado de resultados, se centra en las diferencias temporales de ingresos y gastos, mientras que el basado en el balance contempla las diferencias temporarias surgidas de los activos así como de los pasivos. Las diferencias temporales en el estado de resultados son diferencias entre la ganancia fiscal y la contable, que se originan en un periodo y revierten en otro u otros posteriores. Las diferencias temporarias en el balance son las que existen entre la base fiscal de un activo o pasivo, y su importe en libros dentro del balance. La base fiscal de un activo o pasivo es el valor atribuido a los mismos para efectos fiscales.

Todas las diferencias temporales, son también diferencias temporarias. Las diferencias temporarias también se generan en las siguientes circunstancias, las cuales no dan origen a diferencias temporales, aún y cuando la NIC 12 original les daba el mismo tratamiento que a las transacciones que dan origen a diferencias temporales:

- (a) subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos que no hayan distribuido todas sus ganancias a la controladora o inversionista;
- (b) activos que se revalúen contablemente, sin hacer un ajuste similar a efectos fiscales; y
- (c) el costo de una combinación de negocios, que es calificada como una adquisición, y por tanto se distribuye entre los activos y pasivos identificables adquiridos, tomando como referencia los valores razonables de estos, sin hacer un ajuste equivalente a efectos fiscales.

Además, existen algunas diferencias temporarias en este nuevo método que no eran diferencias temporales en el antiguo, por ejemplo las que aparecen cuando:

- (a) los activos y pasivos no monetarios de una entidad se miden en su moneda funcional, mientras que la ganancia o pérdida fiscal (y, por tanto, la base fiscal de sus activos y pasivos no monetarios) se determina en una moneda diferente.
- (b) los activos y pasivos no monetarios de la entidad se reexpresan siguiendo la NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*; o
- (c) el importe en libros de un activo o un pasivo difiere, en el momento de su reconocimiento inicial, de su base fiscal correspondiente.

IN3 La NIC 12 original permitía que la entidad no reconociese activos y pasivos por impuestos diferidos, cuando tuviese una evidencia razonable de que las diferencias temporales correspondientes no fueran a revertir en un período de tiempo considerable. La NIC 12 (revisada) exige a la entidad que proceda a reconocer, con algunas excepciones que se mencionan más abajo, bien sea un pasivo por impuestos diferidos o un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias, con las excepciones abajo discutidas.

IN4 La NIC 12 original exigía que:

- (a) los activos por impuestos diferidos surgidos de las diferencias temporales fueran reconocidos cuando hubiese una expectativa razonable de realización; y
- (b) los activos por impuestos diferidos, surgidos de pérdidas fiscales fueran reconocidos como tales sólo cuando hubiese seguridad, más allá de cualquier duda razonable, de que las ganancias fiscales futuras serían suficientes para poder realizar los beneficios fiscales derivados de las pérdidas. La NIC 12 original permitía, pero no obligaba, a la entidad a diferir el reconocimiento de los beneficios por pérdidas fiscales no utilizadas, hasta el período de su realización efectiva.

La NIC 12 (revisada) exige el reconocimiento de activos por impuestos diferidos, cuando sea probable que la entidad disponga de ganancias fiscales en el futuro, para realizar el activo por impuestos diferidos. Cuando una entidad tenga un historial de pérdidas, habrá de reconocer un activo por impuestos diferidos sólo en la medida que tenga diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, o bien disponga de otro tipo de evidencia sobre la existencia de beneficios fiscales disponibles en el futuro.

IN5 Como una excepción a la exigencia general establecida en el anterior párrafo IN3, la NIC 12 (revisada) prohíbe el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos que surgen de algunos tipos de activos y pasivos cuyos valores en libros difieren, en el momento del reconocimiento inicial, de su base fiscal original. Puesto que estas circunstancias no daban lugar a diferencias temporales en la NIC 12 original, no producían ni activos por impuestos anticipados ni pasivos por impuestos diferidos.

IN6 La NIC 12 original exigía que fueran reconocidos los impuestos a pagar por las ganancias no distribuidas de las subsidiarias o asociadas, salvo que fuera razonable presumir que tales ganancias no serían distribuidas, o que su distribución no diera lugar a obligaciones fiscales. No obstante, la NIC 12 (revisada) prohíbe el reconocimiento de tales pasivos por impuestos diferidos (así como de los surgidos por cualquier ajuste por conversión relativo a los mismos), siempre que se den las dos siguientes condiciones:

- (a) la controladora, inversora o participante sea capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria; y
- (b) sea probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.

Cuando esta prohibición produzca como resultado que no se reconozcan pasivos por impuestos diferidos, la NIC 12 (revisada) exige a la entidad que revele información sobre el importe acumulado de las diferencias temporarias correspondientes.

IN7 La NIC 12 original no se refiere explícitamente a los ajustes al valor razonable de activos y pasivos que siguen a una combinación de negocios. Tales ajustes dan lugar a diferencias temporarias, y la NIC 12 (revisada) exige que la entidad reconozca el pasivo o el activo por impuestos diferidos (en este último caso sujeto al criterio de probabilidad de ocurrencia), lo cual tendrá el correspondiente efecto en la determinación del importe de la plusvalía o minusvalía comprada, surgida de la

combinación. No obstante, la NIC 12 (revisada) prohíbe el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos surgidos de la propia plusvalía comprada (si la amortización de la misma no es deducible a efectos fiscales), así como de la minusvalía comprada que se trate contablemente como un ingreso diferido.

IN8 En el caso de una revaluación de activos, la NIC 12 original permite, pero no exige, que la entidad reconozca un pasivo por impuestos diferidos. La NIC 12 (revisada), por el contrario, exige que la entidad reconozca un pasivo por impuestos diferidos en el caso de haberse realizado revaluaciones de activos.

IN9 Las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros de ciertos activos o pasivos, pueden depender de la forma en que se recuperen o se paguen, respectivamente, por ejemplo:

- (a) en ciertos países, las ganancias del capital no tributan con las mismas tasas que las demás ganancias fiscales; y
- (b) en ciertos países, el importe que se deduce fiscalmente, en el caso de venta de un activo, es mayor que el importe que puede ser deducido como depreciación.

La NIC 12 original no suministraba guía alguna sobre la medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos en tales casos. La NIC 12 (revisada), por el contrario, exige que la medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos esté basada en las consecuencias fiscales que podrían derivarse de la manera en que la entidad espera recuperar o pagar el importe en libros de sus activos y pasivos, respectivamente.

IN10 La NIC 12 original no indicaba si las partidas de impuestos anticipados y diferidos debían descontarse, para contabilizarlas por su valor presente. La NIC 12 (revisada) prohíbe el descuento de tales activos y pasivos por impuestos diferidos. El párrafo B16(i) de la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*, prohíbe el descuento de los activos y pasivos por impuestos diferidos adquiridos en una combinación de negocios.

IN11 La NIC 12 original no especificaba si la entidad debía clasificar los impuestos diferidos como partidas corrientes o como partidas no corrientes. La NIC 12 (revisada) prohíbe a las entidades que realizan la distinción entre partidas corrientes y no corrientes en sus estados financieros, proceder a clasificar como activos o pasivos corrientes, los activos o pasivos por impuestos diferidos.*

IN12 La NIC 12 original establecía que los saldos deudores y acreedores que representasen, respectivamente, impuestos anticipados y diferidos podrían ser compensados. La NIC 12 (revisada) establece condiciones más restrictivas para la compensación, basadas en gran medida en las que se han fijado para los activos y pasivos financieros, en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar*†.

IN13 La NIC 12 original exigía dar una explicación, en las notas a los estados financieros, acerca de la relación entre el gasto por impuestos y la ganancia contable, si tal relación no quedaba explicada suficientemente considerando las tasas impositivas vigentes en el país de la entidad correspondiente. La NIC 12 (revisada) exige que esta explicación tome una de las dos siguientes formas, o bien ambas:

- (a) una conciliación de las cifras que representan el gasto (ingreso) por impuestos y el resultado de multiplicar la ganancia contable por la tasa o tasas impositivas aplicables; o

* Este requerimiento ha sido trasladado al párrafo 70 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*

† En 2005 el IASB modificó la NIC 32 como *Instrumentos Financieros: Presentación*

- (b) una conciliación numérica de los importes representativos de la tasa impositiva media efectiva y la tasa impositiva existente.

La NIC 12 (revisada) exige además una explicación de los cambios en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo anterior.

IN14 Entre las nuevas informaciones a revelar, según la NIC 12 (revisada), se encuentran:

- (a) con respecto a cada clase de diferencia temporaria, así como de las pérdidas por compensar y los créditos fiscales no utilizados:
 - (i) el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos que se hayan reconocido; y
 - (ii) el importe de los gastos o ingresos procedentes de los impuestos diferidos reconocidos en el estado de resultados, si esta información no resulta evidente al considerar los cambios en los saldos recogidos en el balance;
- (b) con respecto a las operaciones interrumpidas, el gasto por impuestos relativo a:
 - (i) la ganancia o pérdida derivada de la discontinuación; y
 - (ii) las ganancias o pérdidas de operación de la actividad interrumpida; y
- (c) el importe del activo por impuestos diferidos y la naturaleza de la evidencia que apoya el reconocimiento de los mismos, cuando:
 - (i) la realización del activo por impuestos diferidos depende de ganancias futuras por encima de las ganancias surgidas de la reversión de las diferencias temporarias imponibles actuales; y
 - (ii) 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.

Norma Internacional de Contabilidad nº 12

Impuesto a las Ganancias

Objetivo

El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias. El principal problema que se presenta 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 balance 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, 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 rúbricas. 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 (activo) por el impuesto diferido, con algunas excepciones muy limitadas.

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. Los efectos fiscales de las transacciones y otros sucesos que se reconocen directamente en el patrimonio neto, se llevarán directamente al patrimonio neto. De forma similar, el reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos, en una combinación de negocios, afectará a la cuantía de la plusvalía comprada derivada de la combinación o al exceso que suponga la participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables, de la entidad adquirida, sobre el costo de la combinación.

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.

Alcance

- 1 Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización del impuesto a las ganancias.**
- 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 negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la entidad que presenta los estados financieros.
- 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.

Definiciones

- 5 Los siguientes términos se usan en la presente Norma con el significado que a continuación se especifica:

Ganancia contable es la ganancia neta o la pérdida neta del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias.

Ganancia (pérdida) fiscal es la ganancia (pérdida) de un periodo, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar (recuperar).

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) 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 a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

Activos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionadas con:

- (a) las 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 divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o un pasivo, y el valor que constituye la base fiscal de los mismos. 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 bien
- (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.

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

- 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 de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal será igual a su importe en libros.

| Ejemplos | |
|----------|--|
| 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 venta del activo en cuestión. Los ingresos ordinarios generados por el uso de la máquina tributan, las eventuales ganancias obtenidas por su venta son también objeto de tributación y las eventuales pérdidas por venta son fiscalmente deducibles. <i>La base fiscal de la máquina es, por tanto, de 70.</i> |
| 2 | La rúbrica de intereses a cobrar tiene un importe en libros de 100. Fiscalmente, estos ingresos financieros serán objeto de tributación cuando se cobren. <i>La base fiscal de los intereses por cobrar es cero.</i> |
| 3 | Los deudores comerciales de una entidad tienen un importe en libros de 100. Los ingresos ordinarios 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> |
| 4 | Los dividendos a cobrar de una subsidiaria tienen un importe en libros de 100. Tales dividendos no tributan. En esencia, la totalidad del importe en libros del activo es deducible de los beneficios económicos. <i>En consecuencia, la base fiscal de los dividendos por cobrar es de 100.^(a)</i> |
| 5 | Un préstamo concedido por la entidad tiene un importe en libros de 100. El cobro del importe correspondiente no tiene consecuencias fiscales. <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 una base fiscal de cero, y que se aplica una tasa fiscal del cero por ciento a la diferencia temporaria imponible por valor de 100. En cualquiera de las dos formas de análisis no existe ningún pasivo por impuestos diferidos. |

- 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 periodos futuros. En el caso de ingresos ordinarios que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual importe que no resulte imponible en periodos futuros.

| Ejemplos | |
|---|---|
| 1 | Entre los pasivos a corto plazo 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> |
| 2 | Entre los pasivos a corto plazo se encuentran ingresos financieros cobrados por anticipado, con un importe en libros de 100. El correspondiente ingreso ordinario tributa precisamente cuando se cobra. <i>La base fiscal de los ingresos cobrados por anticipado es cero.</i> |
| 3 | Entre los pasivos a corto plazo 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 a corto plazo 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 sanciones y multas 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 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 fiscal del cero por ciento a la diferencia temporaria 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 balance. Es el caso, por ejemplo, de los costos de investigación y desarrollo contabilizados como un gasto, al determinar la ganancia bruta contable en el periodo en que se incurren, 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 y desarrollo, esto es el importe que la autoridad fiscal permitirá deducir en periodos futuros, y el importe en libros nulo de la partida correspondiente en el balance, es una diferencia temporaria deducible que produce un activo por impuestos diferidos.
- 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 52 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 depende de la forma en que se espera recuperar o pagar el mismo.
- 11 En los estados financieros consolidados, las diferencias temporarias se determinarán comparando el importe en libros de los activos y pasivos, incluidos en ellos, con la base fiscal que resulte apropiada para los mismos. 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 las demás jurisdicciones o países, la base fiscal se determinará tomando como referencia las declaraciones fiscales de cada entidad del grupo en particular.

Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos corrientes

- 12 El impuesto corriente, correspondiente al periodo presente y a los anteriores, debe ser reconocido como una obligación de pago 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 periodos, el exceso debe ser reconocido como un activo.
- 13 El importe a cobrar que corresponda a una pérdida fiscal, si ésta puede ser retrotraída para recuperar las cuotas corrientes satisfechas en periodos anteriores, debe ser reconocido como un activo.
- 14 Cuando una pérdida fiscal se utilice para recuperar el impuesto corriente pagado en periodos 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.

Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos diferidos

Diferencias temporarias imponibles

- 15 Se reconocerá un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible, a menos que la diferencia haya surgido por:
- (a) el reconocimiento inicial de un plusvalía comprada; o
 - (b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:
 - (i) no es una combinación de negocios; y además
 - (ii) en el momento en que fue realizada no afectó ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

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 negocios conjuntos.

- 16 Todo reconocimiento de un activo lleva inherente la suposición de que su importe en libros se recuperará, en forma de beneficios económicos, que la entidad recibirá en periodos futuros. Cuando el importe en libros del activo exceda a su base fiscal, el importe de los beneficios económicos imponibles excederá al importe fiscalmente deducible de ese activo. Esta diferencia será una diferencia temporaria imponible, y la obligación de pagar los correspondientes impuestos en futuros periodos será un pasivo por impuestos diferidos. A medida que la entidad recupere el importe en libros del activo, la diferencia temporaria 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 para efectos fiscales es de 90 y la tasa impositiva aplicable 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 sólo podrá deducir una depreciación fiscal de 60. A consecuencia de lo anterior, la entidad deberá pagar impuestos sobre las ganancias 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 temporaria 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 ordinarios 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 financieros ordinarios, 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 interés a cobrar reconocido en el balance de situación procedente de tales ingresos ordinarios es cero, puesto que los ingresos correspondientes no afectarán a la ganancia fiscal hasta que sean cobrados;
 - (b) Las cuotas de depreciación utilizadas para determinar la ganancia (pérdida) fiscal, pueden ser diferentes que las calculadas para efectos contables. La diferencia temporaria 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 y amortización en periodos posteriores, a efectos de determinar la ganancia contable, pero deducidos fiscalmente en el periodo en que se hayan producido. Tales 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) se distribuye el costo de una combinación de negocios mediante el reconocimiento de los activos identificables adquiridos y los pasivos identificables asumidos por sus valores razonables, pero este ajuste no tenga efectos fiscales (véase el párrafo 19);
 - (b) se revalorizan los activos, pero no se realiza un ajuste similar a efectos fiscales (véase el párrafo 20);
 - (c) surge un plusvalía comprada en una combinación de negocios (véanse los párrafos 21 y 32);
 - (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 (véanse los párrafos 22 y 33); o
 - (e) el importe en libros de las inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o el de la participación en negocios conjuntos, difiere de la base fiscal de estas mismas partidas (véanse los párrafos 38 a 45).

Combinaciones de negocios

- 19 El costo de la combinación de negocios se distribuirá mediante el reconocimiento de los activos identificables adquiridos y los pasivos identificables asumidos por sus valores razonables, en la fecha de adquisición. 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 comprada (véase el párrafo 66).

Activos contabilizados por su valor razonable

- 20 Las NIIF permiten u exigen que ciertos activos se contabilicen a su valor razonable, o bien que sean objeto de revaluación (véase, por ejemplo, la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, la NIC 38 *Activos Intangibles*, la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* y la NIC 40 *Propiedades de Inversión*). En algunos países, la revaluación o cualquier otra reconsideración del valor del activo, para acercarlo a su valor razonable, afecta a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo corriente. Como resultado de esto, se puede ajustar igualmente la base fiscal del activo, y no surge ninguna diferencia temporaria. En otros países, sin embargo, la revalorización o reconsideración del valor no afecta a la ganancia fiscal del periodo en que una u otra se llevan a efecto, y por tanto no ha de procederse al ajuste de la base fiscal. No obstante, la recuperación futura del importe en libros producirá un flujo de beneficios económicos imponibles para la entidad, puesto que los importes deducibles a efectos fiscales serán diferentes de las cuantías de esos beneficios económicos. La diferencia entre el importe en libros de un activo revalorizado y su base fiscal, es una diferencia temporaria, y da lugar por tanto a un activo o pasivo por impuestos diferidos. Esto se cumple incluso cuando:
- (a) La entidad no desea vender el activo. En tales casos, el importe en libros revaluado se recuperará mediante el uso, lo que generará beneficios fiscales por encima de la depreciación deducible fiscalmente en periodos futuros; o

- (b) Se difiera el pago de impuestos sobre las ganancias, a condición de que el importe de la venta de los activos se reinvierta en otros similares. En tales casos el impuesto se acabará pagando cuando se vendan los nuevos activos, o bien a medida que vayan siendo utilizados.

Plusvalía comprada

- 21 La plusvalía comprada surgida en una combinación de negocios se valorará por el exceso del costo de la combinación sobre la participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida. En muchos casos, las autoridades fiscales no permiten que las reducciones del importe en libros de la plusvalía comprada sean un gasto deducible al determinar la ganancia fiscal. Además, en estos países, el costo de la plusvalía comprada no suele ser deducible, cuando la entidad subsidiaria vende o dispone por otra vía de los negocios de los cuales procede. En estas situaciones, la plusvalía comprada tiene una base fiscal igual a cero. Cualquier diferencia entre el importe en libros de la plusvalía comprada 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 comprada se valora de forma residual, y el reconocimiento de un pasivo de esta naturaleza podría incrementar el importe en libros de la plusvalía comprada.
- 21A Las reducciones posteriores de un pasivo por impuestos diferidos, que no se ha reconocido porque surge del reconocimiento inicial de un plusvalía comprada, se considerarán que también proceden de ese reconocimiento inicial y, por tanto, no se reconocerán, tal como se establece en el apartado (a) del párrafo 15. Por ejemplo, si la plusvalía comprada adquirida en una combinación de negocios tiene un costo de 100 pero una base fiscal nula, el apartado (a) del párrafo 15 prohíbe a la entidad reconocer el correspondiente pasivo por impuestos diferidos. Si la entidad reconociera posteriormente una pérdida por deterioro del valor de ese plusvalía comprada de 20, el importe de la diferencia temporaria imponible relacionada con la plusvalía comprada, se reduciría desde 100 hasta 80, con el correspondiente decremento en el valor del pasivo por impuestos diferidos no reconocido. Este decremento en el valor del pasivo por impuestos diferidos se considerará que está relacionado con el reconocimiento inicial de la plusvalía comprada y, por tanto, el apartado (a) del párrafo 15 prohíbe su reconocimiento.
- 21B Sin embargo, los pasivos por impuestos diferidos relacionados con la plusvalía comprada se reconocerán siempre que no hayan surgido del reconocimiento inicial de esta plusvalía comprada. Por ejemplo, si la plusvalía comprada adquirida en una combinación de negocios tiene un costo de 100, 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 comprada es de 100 en el momento del reconocimiento inicial, y de 80 al transcurrir un año desde la adquisición. Si el importe en libros de la plusvalía comprada al final del primer año tras la adquisición permanece constante en 100, surgirá una diferencia temporaria imponible por valor de 20 al final de ese año. Puesto que esa diferencia temporaria imponible no se relaciona con el reconocimiento inicial de la plusvalía comprada, se reconocerá el correspondiente pasivo por impuestos diferidos.

Registro inicial de un activo o pasivo

- 22 Las diferencias temporarias también pueden aparecer al registrar por primera vez un activo o un pasivo, por ejemplo cuando una parte o la totalidad de su valor no son deducibles a efectos fiscales. El método de contabilización de tal diferencia temporaria depende de la naturaleza de las transacciones que hayan producido el registro inicial del activo o del pasivo:
- En el caso de una combinación de negocios, una entidad reconoce activos o pasivos por impuestos diferidos, y esto afecta al importe de la plusvalía comprada o al importe del exceso del costo de la combinación de negocios sobre la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la entidad adquirida (véase el párrafo 19);
 - Si la transacción afecta a la ganancia contable o a la ganancia fiscal, la entidad procederá a reconocer los activos o pasivos por impuestos diferidos, así como el correspondiente ingreso o gasto por impuesto diferido, respectivamente, en el estado de resultados (véase el párrafo 59).
 - Si la transacción no es una combinación de negocios, y no afecta ni a la ganancia contable ni a la fiscal, la 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 importe. Tales ajustes podrían volver 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 amortice, los cambios subsiguientes en el activo o el pasivo por impuestos diferidos que no se haya registrado inicialmente.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 22(c)

Una entidad planea utilizar un activo productivo, cuyo costo ha sido de 1.000, a lo largo de su vida útil de cinco años, y luego venderlo a un precio de cero. La tasa impositiva es del 40%. La depreciación del activo no es deducible fiscalmente. Al proceder a su venta, la plusvalía obtenida no tributa, y si se produjeran pérdidas no serían deducibles.

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 productivo.

Al año siguiente, el importe en libros del activo productivo 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 productivo.

- 23 De acuerdo con la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*, el emisor de un instrumento financiero compuesto (por ejemplo un bono convertible) procederá a clasificar el componente de pasivo del instrumento como un pasivo financiero, y el componente de capital como una partida del patrimonio neto. 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 temporaria 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 61, el impuesto diferido se carga directamente al importe en libros del componente de patrimonio neto del instrumento en cuestión. De igual manera, según el párrafo 58, los cambios subsiguientes en el valor del pasivo por impuestos diferidos se reconocerán, en el estado de resultados, como gastos (ingresos) por impuestos diferidos.

Diferencias temporarias deducibles

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, 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; y que
- (b) en el momento de realizarla, no haya afectado ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

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 negocios conjuntos.

25 Detrás del reconocimiento de cualquier pasivo, está inherente la expectativa de que la cantidad correspondiente será liquidada, en futuros periodos, 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 periodos posteriores al del reconocimiento del pasivo. En tales casos se producirá una diferencia temporaria entre el importe en libros del citado pasivo y su base fiscal. De acuerdo con ello, aparecerá un activo por impuestos diferidos, respecto a los impuestos sobre las ganancias que se recuperarán en periodos 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 periodos posteriores.

Ejemplo

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 impositiva es del 25%.

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 periodos 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 que pueda obtener suficiente ganancia fiscal en periodos posteriores como para conseguir tal reducción en los pagos por el impuesto.

- 26 Los siguientes ejemplos recogen diferencias temporarias deducibles que producen activos por impuestos diferidos:
- (a) Los beneficios por retiro, que pueden deducirse para determinar la ganancia contable, a medida que se reciben los servicios de los empleados, 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 temporaria entre el importe en libros del pasivo y su base fiscal, base que habitualmente tendrá valor nulo. Tal diferencia temporaria deducible hará surgir el activo por impuestos diferidos a medida que los beneficios económicos salgan de 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, 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 gastos de investigación, que será igual al importe que la administración tributaria permitirá deducir en futuros periodos, y su importe en libros, que será igual a cero, constituirá una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos;
 - (c) El costo de una combinación de negocios se distribuirá mediante el reconocimiento de los activos identificables adquiridos y pasivos identificables asumidos, a sus valores razonables en la fecha de adquisición. Cuando se reconozca un pasivo asumido en la fecha de adquisición, pero los costos relacionados no se deduzcan fiscalmente hasta un periodo posterior, surgirá una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos. También aparecerá un activo por impuestos diferidos cuando el valor razonable de un activo identificable adquirido sea inferior a su base fiscal. En ambos casos, el activo por impuestos diferidos que surja afectará a la plusvalía comprada (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.

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 periodos posteriores. No obstante, los beneficios económicos, en forma de reducciones en pagos de impuestos, llegarán a la entidad sólo si es capaz de obtener ganancias fiscales suficientes como para cubrir las posibles deducciones. Por tanto, la entidad reconocerá activos fiscales por impuestos diferidos, sólo si es probable que disponga de esos beneficios fiscales futuros contra los que cargar las deducciones por diferencias temporarias.

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 fiscal en el que se prevea que reviertan las diferencias temporarias deducibles; o
- (b) en periodos 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.

29 Cuando la cuantía de las diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma entidad fiscal, sea insuficiente, sólo se reconocerán activos por impuestos diferidos en la medida que se den cualesquiera 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). Al evaluar si la entidad tendrá suficientes ganancias fiscales en periodos futuros, se han de ignorar las partidas imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperen en periodos futuros, puesto que los activos por impuestos diferidos, que surjan por causa de esas diferencias temporarias deducibles, requerirán ellos mismos ganancias futuras para poder ser realizados efectivamente; o
- (b) cuando la entidad tenga la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal para crear ganancias fiscales en los periodos oportunos.

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 financieros, 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 aun 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]

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, 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 temporaria 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 temporaria 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 periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero sólo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados.**

- 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. 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, sólo 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 tales 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 cargar 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 periodos 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 cargar 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 A la fecha de cierre de cada periodo, la entidad procederá a reconsiderar los activos por impuestos diferidos, que no haya reconocido anteriormente. 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. 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 negocios conjuntos

- 38 Aparecen diferencias temporarias cuando el importe en libros de las inversiones financieras en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de las participaciones en negocios conjuntos (igual a la porción que represente la participación del inversor en los activos netos de la subsidiaria, sucursal, asociada o negocio conjunto, contando incluso con el importe en libros de la plusvalía comprada) sea diferente de su base fiscal (que a menudo coincide con el costo). Tales 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 negocios 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.

- 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 negocios conjuntos, excepto que se den conjuntamente las dos condiciones siguientes:**
- (a) **la controladora, inversora o participante es capaz de controlar el momento de reversión de la diferencia temporaria; y**
 - (b) **es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.**
- 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 sólo las diferencias temporarias derivadas de ganancias no distribuidas, sino también las relacionadas con eventuales diferencias de conversión). Además, con frecuencia podría ser muy difícil estimar la cuantía de impuestos 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 o de un activo por impuestos diferidos (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).
- 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 Normalmente, el acuerdo entre las partes para crear un negocio conjunto contempla el reparto de ganancias, y establece si la decisión de distribución exige el consentimiento de todos los participantes, o de una determinada mayoría de los mismos. Cuando el participante puede controlar el reparto de ganancias, y es probable que no se repartan dividendos en un futuro previsible, no tendrá que reconocer ningún pasivo por impuestos diferidos.
- 44 **La 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 negocios conjuntos, sólo 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 y negocios conjuntos, la entidad considerará las guías establecidas en los párrafos 28 a 31.

Medición

- 46 **Los pasivos (activos) corrientes de tipo fiscal, ya procedan del periodo presente o de periodos 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 prácticamente terminado el proceso de aprobación, en la fecha del balance.**
- 47 **Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse empleando las tasas fiscales que se espera sean de aplicación en el periodo en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas y leyes fiscales que a la fecha del balance hayan sido aprobadas o prácticamente terminado el proceso de aprobación**
- 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 medias que se espere aplicar, a la ganancia o a la pérdida fiscal, en los periodos en los que se espere que vayan a revertir las correspondientes diferencias.
- 50 [Eliminado]
- 51 **La medición de los activos y los pasivos por impuestos diferidos debe reflejar las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera, a la fecha del balance, recuperar el importe en libros de sus activos o liquidar el importe en libros de sus pasivos.**
- 52 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 fiscal que sean coherentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente.

Ejemplo A

Un activo 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 activo sin usarlo, y un impuesto diferido de 12 (el 30% de 40) si prevé conservar el activo y recuperar su valor mediante el uso.

Ejemplo B

Un activo ha costado 100, y tiene en estos momentos un importe en libros de 80, procediéndose a practicar sobre este valor una revaluación hasta alcanzar 150. Este ajuste del valor no tiene consecuencias fiscales. La depreciación acumulada, a efectos fiscales, es de 30, y la tasa impositiva es el 30%. Si el activo se vendiese por un precio mayor que su costo, la amortización acumulada fiscal de 30 se incluiría en la ganancia fiscal, pero las cantidades recibidas por encima del costo no tributarían.

La base fiscal del activo es de 70, y existe una diferencia temporaria imponible por importe de 80. Si la entidad espera recuperar el importe en libros del activo mediante su uso, deberá generar ingresos imponibles por importe de 150, pero sólo 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 activo por importe de 150, el pasivo por impuestos diferidos resultante se computaría de la siguiente manera:

| | <i>Diferencia Temporal Imponibl</i> | <i>Tasa impositiva</i> | <i>Pasivo por impuestos diferidos</i> |
|------------------------------------|---|----------------------------|---|
| Depreciación fiscal acumulada | 30 | 30 % | 9 |
| Ingresos netos (deducido el costo) | 50 | exento | – |
| Total | <u>80</u> | | <u>9</u> |

(Nota: de acuerdo con el párrafo 61, el impuesto diferido adicional que aparezca en la revaluación se cargará directamente contra el patrimonio neto)

Ejemplo C

La situación es la del ejemplo B, pero si el activo 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.

Si la entidad espera recuperar el importe en libros del activo mediante su uso, deberá generar ingresos imponibles por importe de 150, sobre los que sólo podrá deducir depreciaciones por importe de 70. Considerando que ésta es la situación, 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.

Alternativamente, si la entidad espera recuperar el importe en libros vendiendo inmediatamente el activo 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.

(Nota: de acuerdo con el párrafo 61, el impuesto diferido adicional que aparece con la revaluación se carga directamente contra el patrimonio neto).

- 52A En algunas jurisdicciones, el impuesto a las ganancias se grava a una tasa mayor o menor, siempre que una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las ganancias retenidas 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 retenidas se pagan como dividendos a los accionistas de la entidad. En tales circunstancias, los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos, se miden a la tasa aplicable a las ganancias no distribuidas.
- 52B En las circunstancias descritas en el párrafo 52A, las consecuencias de los dividendos en relación con el impuesto a las ganancias se reconocen cuando se procede a reconocer el pasivo por el pago de dividendos. Las consecuencias de los dividendos en el impuesto están relacionadas más directamente con transacciones o sucesos pasados, que con las distribuciones hechas a los propietarios. Por tanto, estas consecuencias de los dividendos en el impuesto a las ganancias se reconocerán, en la ganancia o pérdida neta del periodo, tal como se exige en el párrafo 58, salvo en la medida en que las consecuencias impositivas de los dividendos surjan de las circunstancias descritas en los párrafos 58(a) y (b).

Ejemplo ilustrativo de los párrafos 52A y 52B

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 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%. En la fecha del balance, 31 de diciembre de 20X1, la entidad no ha reconocido ningún pasivo por dividendos propuestos o declarados después de la fecha del balance, por lo cual no se han reconocido dividendos para el año 20X1. La ganancia imponible para 20X1 es de 100.000. La diferencia temporaria 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.

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.

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 temporaria. 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. 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 en la fecha de cada balance. 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. Esta reducción deberá ser objeto de reversión, siempre que la entidad recupere la expectativa de suficiente ganancia fiscal futura, como para poder utilizar los saldos dados de baja.**

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.

Estado de resultados

58 **Los impuestos, tanto si son del periodo corriente como si son diferidos, deben ser reconocidos como gasto o ingreso, e incluidos en la determinación de la ganancia o pérdida neta del periodo, excepto si tales impuestos han surgido de:**

- (a) **una transacción o suceso económico que se ha reconocido, en el mismo periodo, cargando o abonando directamente al patrimonio neto (véanse los párrafos 61 a 65); o**
- (b) **una combinación de negocios (véanse los párrafos 66 a 68).**

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 fiscal en otro diferente. El correspondiente impuesto diferido se reconocerá en el estado de resultados. Son ejemplos de lo anterior:

- (a) los ingresos ordinarios por intereses, regalías o dividendos, que se reciban al final de los periodos a los que corresponden, y se computen en el estado de resultados de forma proporcional al tiempo que ha transcurrido hasta el cierre, según la NIC 18 *Ingresos Ordinarios*, 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 *Activos Intangibles*, y se amorticen posteriormente, 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;
- (b) una reestimación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos; o
- (c) un cambio en la forma esperada de recuperar el importe en libros de un activo.

El impuesto diferido, correspondiente a estos cambios, se reconocerá en el estado de resultados, excepto en la medida en que se relacione con partidas previamente cargadas o acreditadas directamente a las cuentas del patrimonio neto (véase el párrafo 63).

Partidas cargadas o acreditadas directamente al patrimonio neto

61 **Los impuestos sobre las ganancias, ya sean del periodo corriente o diferidos, deben ser cargados o abonados directamente al patrimonio neto si se relacionan con partidas que se llevan directamente a las cuentas del patrimonio neto, ya sea en el mismo periodo o en otro diferente.**

- 62 Las Normas Internacionales de Contabilidad exigen o permiten que ciertas partidas sean cargadas o acreditadas directamente al patrimonio neto. Ejemplos de tales partidas son:
- (a) un cambio en el importe en libros procedente de la revaluación de las propiedades, planta y equipo (véase la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*);
 - (b) 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 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*).
 - (c) las diferencias de cambio producidas por la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (véase la NIC 21 *Efectos de la Variación en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*); y
 - (d) los importes que surgen del reconocimiento inicial, en un instrumento financiero compuesto, del componente de patrimonio neto (véase el párrafo 23).

63 En algunas circunstancias muy excepcionales, puede ser difícil determinar el importe de los impuestos, ya sean del periodo corriente o diferidos, que se corresponden con las partidas cargadas o acreditadas directamente al patrimonio neto. Este podría ser el caso, por ejemplo, cuando:

- (a) exista una escala progresiva en el impuesto a las ganancias, 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 haya sido llevada directamente al patrimonio neto; o
- (c) la entidad determine que debe reconocer, o debe dar de baja, por su importe total, un activo por impuestos diferidos, cuando tal activo se relacione, en todo o en parte, con una partida que ha sido llevada directamente al patrimonio neto.

En tales casos, la determinación de la parte del impuesto correspondiente al periodo y la parte diferida, que están relacionadas con partidas que han sido cargadas o acreditadas directamente al patrimonio neto, se basará en una prorrata razonable de los impuestos corrientes y diferidos por la entidad en el país correspondiente, o bien en otro método con el que se consiga una distribución apropiada, según las circunstancias.

64 La NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, no especifica si la entidad debe trasladar cada año desde el superávit de revaluación a las ganancias retenidas 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 ha revaluado para efectos fiscales, y tal revaluación está relacionada con otra revaluación, exclusivamente contable, practicada en periodos anteriores, 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 cargarán o acreditarán al patrimonio neto en los periodos en que tienen lugar. Sin embargo, si las revaluaciones con efectos fiscales no se relacionan con revaluaciones contables practicadas en el pasado, o con otras que se esperan realizar en el futuro, los efectos fiscales del ajuste de la base fiscal se reconocerán en el estado de resultados.

- 65A Cuando una entidad paga dividendos a sus accionistas, puede tener la obligación de pagar una porción de tales dividendos a las autoridades fiscales, en nombre de los accionistas. En muchas jurisdicciones estas cuantías se denominan retenciones de impuestos. Tales montos, pagados o por pagar a las autoridades fiscales, se cargan al patrimonio neto como parte de los dividendos.

Impuestos diferidos surgidos de una combinación de negocios

- 66 Como se ha explicado en el párrafo 19 y en el apartado (c) del párrafo 26, pueden aparecer diferencias temporarias en una combinación de negocios. De acuerdo con la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*, la entidad reconocerá los activos por impuestos diferidos (si cumplen los criterios establecidos para su reconocimiento en el párrafo 24) o los pasivos por impuestos diferidos resultantes como activos y pasivos identificables en la fecha de adquisición. En consecuencia, estos activos y pasivos por impuestos diferidos afectarán al importe de la plusvalía comprada o, en su caso, al exceso que suponga la participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida sobre el costo de la combinación. No obstante, de acuerdo con el apartado (a) del párrafo 15, la entidad no reconocerá los pasivos por impuestos diferidos que surjan del reconocimiento inicial de la plusvalía comprada.
- 67 Como resultado de una combinación de negocios, la entidad adquirente puede considerar probable la recuperación de sus propios activos por impuestos diferidos que no se reconocieron con anterioridad a la combinación. Por ejemplo, la adquirente podría utilizar ahora la capacidad de deducción de sus pérdidas fiscales no utilizadas, para compensarlas con ganancias fiscales futuras de la adquirida. En estos casos, la adquirente reconocerá un activo por impuestos diferidos, pero no lo incluirá como parte de la contabilización de la combinación de negocios, y por tanto no lo tendrá en cuenta al determinar la plusvalía comprada o, el exceso que suponga la participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida sobre el costo de la combinación.
- 68 Si el beneficio potencial de las pérdidas por impuestos compensables en el futuro de la adquirida, o de otros activos por impuestos diferidos no cumplierse los criterios que impone la NIIF 3 para su reconocimiento por separado cuando se contabilice inicialmente la combinación, pero fuese posteriormente realizado, la entidad adquirente reconocerá el correspondiente ingreso por el impuesto diferido en el resultado del periodo. Además, la adquirente:
- (a) reducirá el importe en libros de la plusvalía comprada a la cantidad que hubiese reconocido si se hubiese contabilizado el activo por impuestos diferidos como un activo identificable desde la fecha de adquisición; y
 - (b) reconocerá la reducción en el importe en libros de la plusvalía comprada como un gasto.

No obstante, este procedimiento no podrá dar lugar a la aparición de un exceso de la participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida sobre el costo de la combinación, ni incrementará el importe previamente reconocido para dicho exceso.

Ejemplo

Una entidad adquirió una subsidiaria que tenía diferencias temporarias deducibles de 300. La tasa impositiva en el momento de la adquisición era del 30%. El correspondiente activo por impuestos diferidos por 90 no fue reconocido como un activo identificable al determinar la plusvalía comprada de 500 procedente de la combinación de negocios. Pasados 2 años tras la combinación, la entidad estima probable que la ganancia fiscal futura será suficiente para que la entidad recupere todas las diferencias temporarias deducibles.

La entidad reconocerá un activo por impuestos diferidos de 90 (30% de 300) y en el resultado del periodo, un ingreso por impuestos diferidos de 90. La entidad también reducirá el importe en libros de la plusvalía comprada por importe de 90, y reconocerá un gasto por esta cantidad en el resultado del periodo. En consecuencia, el costo de la plusvalía comprada se reducirá hasta 410, que es el importe por el que se habría reconocido si también se hubiese contabilizado el activo por impuestos diferidos de 90 como un activo identificable en la fecha de adquisición.

Si la tasa impositiva se hubiera incrementado al 40%, la entidad reconocería un activo por impuestos diferidos de 120 (40% de 300) y, en el resultado del periodo, un ingreso por impuestos diferidos por importe de 120. Si la tasa impositiva se hubiera reducido hasta el 20%, la entidad reconocería un activo por impuestos diferidos por importe de 60 (20% de 300) y un ingreso por impuestos diferidos de 60. En ambos casos, la entidad también reduciría el importe en libros de la plusvalía comprada por importe de 90, y reconocería un gasto por dicha cantidad en el resultado del periodo.

Impuesto corriente y diferido derivado de una transacción con pago basado en acciones

- 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*, 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 periodos), 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 periodos 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 periodos 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 ha señalado en el párrafo 68A, el importe de la deducción fiscal (o de la deducción fiscal futura estimada, medida de acuerdo con el párrafo 68B) podría diferir del gasto por remuneraciones acumuladas correspondiente. El párrafo 58 de la Norma requiere que los impuestos corrientes y diferidos se reconozcan como ingreso o gasto, y se incluyan en el resultado del periodo, salvo y en la medida en que procedan de (a) una transacción o evento que se haya reconocido, en el mismo o en diferente periodo, directamente en el patrimonio neto, o (b) de una combinación de negocios. Si el importe de la deducción fiscal (o deducción fiscal futura estimada) excediese del importe del gasto por remuneraciones acumuladas correspondientes, esto indicaría que la deducción fiscal se relaciona no sólo con el gasto por remuneraciones, sino también con una partida del patrimonio neto. En esta situación, el exceso del impuesto corriente o diferido asociado se reconocerá directamente en el patrimonio neto.

Presentación

Activos y pasivos por impuestos

- 69 [Eliminado]
70 [Eliminado]

Compensación de partidas

- 71 **Una entidad debe compensar los activos por impuestos y los pasivos por impuestos si, y sólo si, la entidad:**
- (a) **tiene reconocido legalmente un derecho para compensar frente a la autoridad fiscal los importes reconocidos en esas partidas; y**
 - (b) **tiene la intención de liquidar las deudas netas que resulten, o bien realizar los activos y liquide simultáneamente las deudas que ha compensado con ellos.**
- 72 Aunque los activos y pasivos de naturaleza fiscal se evalúen y reconozcan por separado, pueden compensarse en el balance de situación con los mismos criterios que los establecidos para los instrumentos financieros en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*. Una entidad tendrá, normalmente, un derecho reconocido legalmente para compensar activos corrientes por impuestos con pasivos corrientes de la misma naturaleza, cuando los mismos se relacionen con impuestos 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 se compensará con un pasivo corriente fiscal de otra entidad del grupo si, y sólo 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 sólo si:**
- (a) **tiene reconocido legalmente el derecho de compensar, frente a la autoridad fiscal, los importes reconocidos en esas partidas; y**

- (b) **los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos se derivan del impuesto a las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, que recaen sobre:**
- (i) **la misma entidad o sujeto fiscal; o bien**
 - (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 periodos 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 sólo si, se relacionan con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma administración fiscal, siempre y cuando la entidad tenga reconocido legalmente el derecho de compensar los activos corrientes por impuestos diferidos, con los pasivos corrientes de la misma naturaleza.

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 periodos, 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 ganancias o pérdidas de las actividades ordinarias

77 **El importe del gasto (ingreso) por impuestos, relativo a las ganancias o las pérdidas de las actividades ordinarias, debe aparecer en el cuerpo principal del estado de resultados.**

Diferencias de cambio en los activos o pasivos por impuestos diferidos en moneda extranjera

78 La NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, exige el reconocimiento como ingresos o gastos de ciertas diferencias de cambio, pero no especifica si tales diferencias deben ser presentadas en el estado de resultados. De acuerdo con ello, cuando las diferencias de cambio en los activos y pasivos por impuestos diferidos extranjeros sean reconocidas en el estado de resultados, tales diferencias pueden ser presentadas por separado como gastos o ingresos por el impuesto a las ganancias, si se considera que tal presentación es más útil para los usuarios de los estados financieros.

Información a revelar

79 Los componentes principales del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias, deben ser revelados por separado, en los estados financieros.

80 Los componentes del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias pueden incluir:

- (a) el gasto (ingreso) corriente, y por tanto correspondiente al periodo presente, por el impuesto;
- (b) cualesquiera ajustes de los impuestos corrientes del periodo presente o de los anteriores;
- (c) 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 periodos 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 periodos 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 ha incluido en la determinación del resultado del periodo, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* porque no ha podido ser contabilizado de forma retroactiva.

81 Las siguientes informaciones deben ser reveladas, por separado, dentro de la información financiera de la entidad:

- (a) **el importe total de los impuestos, corrientes o diferidos, relativos a partidas cargadas o acreditadas directamente a las cuentas del patrimonio neto en el periodo;**
- (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) por el impuesto y el resultado de multiplicar la ganancia contable por la tasa o tasas impositivas aplicables, especificando también la manera de computar las tasas aplicables utilizadas, o bien**
 - (ii) **una conciliación numérica entre la tasa media efectiva y la tasa impositiva aplicable, especificando también la manera de computar la tasa aplicable utilizada;**

- (d) una explicación de los cambios habidos en la tasa o tasas impositivos aplicables, en comparación con las del periodo anterior;
- (e) la cuantía y fecha de validez, si la tuvieran, de cualesquiera diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el balance;
- (f) la cantidad total de diferencias temporarias relacionadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, para los cuales no se han reconocido en el balance pasivos por impuestos diferidos (véase el párrafo 39);
- (g) con respecto a cada tipo de diferencia temporaria, 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 balance, para cada uno de los periodos sobre los que se informa;
 - (ii) el importe de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en el estado de resultados, si éste no resulta evidente de los cambios reconocidos en el balance;
- (h) con respecto a las operaciones interrumpidas, el gasto por impuestos relativo a:
 - (i) la pérdida o la ganancia derivada de la discontinuación; y
 - (ii) la pérdida o la ganancia por las actividades ordinarias, que la operación interrumpida ha proporcionado en el periodo, junto con los correspondientes importes para cada uno de los periodos sobre los que se informa; y
- (i) el importe de las consecuencias que, en el impuesto a las ganancias tengan los dividendos que hayan sido propuestos o declarados, a los accionistas de la entidad, antes de que los estados financieros hayan sido autorizados para su emisión, pero no hayan sido reconocidos como pasivos dentro de los estados financieros.

82 La 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 dependa de ganancias futuras, por encima de las ganancias surgidas de la reversión de las diferencias temporarias imponibles actuales; y
- (b) la entidad haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente periodo o en el precedente, en el país con el que se relaciona el activo por impuestos diferidos.

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, en el caso de que se pagaran dividendos a sus accionistas. Además, la entidad debe revelar 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 Las informaciones a revelar requeridas en el párrafo 81(c), permitirán 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 ordinarios 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. Muy a menudo, la tasa más significativa es la tasa nominal del país en el que está domiciliada la entidad, sumando la tasa aplicadas 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 se han tenido gastos, que no son deducibles fiscalmente, por importe de 100 (en 19X1 de 200).

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 de los gastos que no son fiscalmente deducibles</i> | 60 | 30 |
| <i>Efecto de las menores tasas en el país B</i> | <u>(50)</u> | <u>(150)</u> |
| <i>Gasto por el impuesto</i> | <u>760</u> | <u>780</u> |

Lo que sigue es un ejemplo de conciliación, preparado mediante agregación de las reconciliaciones separadas de cada país. En este método, el efecto de las diferencias entre la tasa impositiva del país de la entidad y la tasa impositiva en el otro país, no aparece como información separada en el estado. La 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 de los gastos que no son fiscalmente deducibles</i> | <u>60</u> | <u>30</u> |
| <i>Gasto por el impuesto</i> | <u>760</u> | <u>780</u> |

- 86 La tasa media 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 negocios 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 tal información.
- 87A El párrafo 82A exige que la entidad revele la naturaleza de las consecuencias potenciales que, en el impuesto a las ganancias, podrían producirse en el caso de que se pagaran dividendos a sus accionistas. La 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, 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 retenidas 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 retenidas de la propia controladora.
- 87C Una entidad obligada a suministrar las revelaciones del párrafo 82A, puede también estar obligada a suministrar otras revelaciones relacionadas con las diferencias temporarias que estén asociadas con sus inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas o participaciones en negocios conjuntos. En tales 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, que tampoco sea practicable determinar.
- 88 La entidad revelará información acerca de cualesquiera activos contingentes y pasivos contingentes relacionados con los impuestos, de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes*. Pueden aparecer activos contingentes y pasivos contingentes, por ejemplo, derivadas de litigios sin resolver con la administración fiscal. De igual forma, en el caso de que se hayan aprobado o anunciado leyes fiscales, o simplemente cambios en las tasas impositivas, tras la fecha

del balance, 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 Ocurredos Después de la Fecha del Balance*).

Fecha de vigencia

- 89** Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos 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 periodos 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.
- 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 anuales* que cubran periodos comenzados a partir del 1 de enero de 2001. Se aconseja la aplicación anticipada. Si la adopción anticipada afecta a los estados financieros, la entidad debe revelar este hecho.

* 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”.

Apéndice A

Ejemplos de diferencias temporarias

Este Apéndice acompaña, pero no es parte de la NIC 12.

A. Ejemplos de circunstancias que dan lugar a diferencias temporarias imponibles

Todas las diferencias temporarias imponibles dan lugar a pasivos por impuestos diferidos.

Transacciones que afectan al estado de resultados

- 1 Ingresos financieros ordinarios a recibir al terminar la operación, que se llevan a la ganancia contable en proporción al tiempo transcurrido, mientras que se incluyen en la ganancia fiscal cuando se cobran.
- 2 Ingresos ordinarios procedentes de la venta de bienes que se llevan a la ganancia contable cuando se entregan los bienes, pero se incluyen en la ganancia fiscal cuando se cobran (*Nota: como se explicará en el apartado B3, en esta operación se genera también una diferencia temporaria deducible por causa de los eventuales inventarios relacionadas con la operación*).
- 3 La depreciación de un activo que se acelera para efectos fiscales.
- 4 Los costos de desarrollo que se capitalizan y se amortizan posteriormente contra resultados, pero se deducen de la ganancia fiscal en el mismo período en que son incurridos.
- 5 Gastos anticipados, que han sido deducidos de la ganancia fiscal cuando se pagaron, ya sea en el periodo actual o en anteriores.

Transacciones que afectan al balance

- 6 Depreciación de un activo que no es deducible fiscalmente, y además no se va a tener la posibilidad de deducir su importe cuando el mismo sea vendido o dado de baja por inútil (*Nota: el párrafo 15b de la Norma prohíbe el reconocimiento del correspondiente pasivo por impuestos diferidos, a menos que el activo en cuestión haya sido adquirido en una combinación de negocios; véase también el párrafo 22 de la Norma*).
- 7 Un prestatario registra el préstamo por el importe de los fondos recibidos (igual a la cantidad que debe pagar al vencimiento) menos los costos de obtención del mismo. En los periodos posteriores se incrementa el importe en libros del préstamo por los importes que se van cargando, como amortización de los citados gastos, al estado de resultados. Desde el punto de vista fiscal, los gastos de obtención se dedujeron en el mismo periodo que se obtuvo y fue reconocido el préstamo (*Notas: (1) la diferencia temporaria imponible es igual al importe de los gastos ya deducidos fiscalmente, en este periodo o en los anteriores, menos el importe acumulado de los gastos que se han amortizado con cargo a la ganancia contable, y (2) puesto que el reconocimiento inicial del préstamo afecta a la ganancia fiscal, no es aplicable la excepción del párrafo 15b de la presente Norma. Por tanto, el prestatario reconoce el pasivo por impuestos diferidos*).

- 8 Un préstamo recibido fue medido, al reconocerlo inicialmente, por el importe neto recibido, una vez deducidos los costos de obtención del mismo. Los citados costos de obtención se amortizan contablemente durante la vida de la operación, pero no son deducibles para la determinación de la ganancia fiscal, ni en el periodo presente ni en ninguno posterior (*Notas: (1) la diferencia temporaria imponible es igual al importe de los costos de obtención no amortizados todavía, y (2) el párrafo 15b de la Norma prohíbe el reconocimiento del correspondiente pasivo por impuestos diferidos*).
- 9 El componente de pasivo de un instrumento financiero compuesto (por ejemplo un bono convertible) se mide descontando al momento presente el importe a reembolsar al vencimiento, después de asignar una parte del efectivo recibida en la operación como valor del componente de patrimonio neto asociado (véase la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*). El descuento citado no es deducible para la determinación de la ganancia o pérdida de carácter fiscal.

Ajustes y revaluaciones al valor razonable

- 10 Los activos financieros o las propiedades de inversión se contabilizan por su valor razonable, que excede al costo de adquisición, pero no se hace un ajuste equivalente a efectos fiscales.
- 11 Una entidad revalúa los elementos de las propiedades, planta y equipo (siguiendo el tratamiento alternativo permitido por la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*) pero no realiza un ajuste equivalente a efectos fiscales (*Nota: el párrafo 61 de la presente Norma exige que el impuesto diferido correspondiente se cargue directamente contra el patrimonio neto*).

Consolidación y combinación de negocios

- 12 Se revalúa, hasta alcanzar el valor razonable, el importe en libros de un activo procedente de una combinación de negocios que se califica como una adquisición, sin hacer fiscalmente el mismo ajuste (*Nota: en el momento del reconocimiento inicial, el pasivo por impuestos diferidos surgido incrementa la plusvalía comprada o disminuye la minusvalía comprada resultante, según el párrafo 66 de esta Norma*).
- 13 La amortización de la plusvalía comprada no es deducible, para determinar la ganancia fiscal, y el costo de la citada plusvalía comprada no sería deducible al vender la entidad que se ha comprado (*Nota: el párrafo 15a de esta Norma prohíbe el reconocimiento del correspondiente pasivo por impuestos diferidos*).
- 14 Las ganancias no realizadas por transacciones con entidades del grupo se eliminan del importe en libros de los elementos de las propiedades, planta y equipo.
- 15 Las ganancias retenidas de las entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o de los negocios conjuntos se incluyen en las ganancias retenidas consolidadas, pero sólo se pagan impuestos si tales ganancias se distribuyen como dividendos a la entidad que presenta estados consolidados (*Nota: el párrafo 39 de esta Norma prohíbe el reconocimiento del correspondiente pasivo por impuestos diferidos si la controladora, inversora o participante, es capaz de ejercer control sobre el momento en que se producirá la reversión de la diferencia temporaria, siempre que sea probable que dicha diferencia no revierta en un futuro previsible*).
- 16 Las inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas situadas en el extranjero, o las participaciones en negocios conjuntos extranjeros, que se ven afectadas por las diferencias de cambio (*Notas: (1) puede producirse una diferencia temporaria imponible o una de carácter deducible, y (2) el párrafo 39 de esta Norma prohíbe el reconocimiento del correspondiente pasivo por impuestos diferidos*).

resultante si la controladora, inversora o participante, es capaz de ejercer control sobre el momento en que se producirá la reversión de la diferencia temporaria, siempre que sea probable que dicha diferencia no revierta en un futuro previsible).

- 17 Los activos y pasivos no monetarios de la entidad se miden en su moneda funcional, pero la ganancia o pérdida fiscal se determina en una moneda diferente. (Notas: (1) puede producirse una diferencia temporaria imponible o una de carácter deducible, (2) cuando se trata de una diferencia temporaria imponible, se reconoce el correspondiente pasivo por impuestos diferidos (párrafo 41 de la Norma), y (3) el impuesto diferido se reconoce en los resultados del periodo, según el párrafo 58 de la Norma).

Hiperinflación

- 18 Los activos no monetarios se reexpresan en los términos de la unidad de medida corriente en la fecha del balance (véase la NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*), pero no se hace ningún ajuste equivalente para propósitos fiscales (notas: (1) el impuesto diferido se carga a los resultados del periodo, y (2) si, además de la reexpresión, se revalúan los activos no monetarios, los impuestos diferidos relativos a la revaluación se cargan contra las cuentas del patrimonio neto, mientras que los correspondientes a la reexpresión se cargan contra los resultados del periodo).

B. Ejemplos de circunstancias que dan lugar a diferencias temporarias deducibles

Todas las diferencias temporarias deducibles dan lugar a un pasivo por impuestos diferidos. No obstante, algunos de esos pasivos pueden no satisfacer los criterios que, para su reconocimiento, se exigen en el párrafo 24 de la Norma.

Transacciones que afectan al Estado de Resultados

- 1 Los costos por fondos de beneficios por retiro, se cargan a resultados al determinar la ganancia contable, a medida que los empleados prestan sus servicios, pero no se deducen fiscalmente para la determinación de la ganancia fiscal hasta que la entidad paga los beneficios por retiro o realiza las aportaciones a un fondo externo (Nota: aparecen diferencias temporarias deducibles muy parecidas cuando otros gastos, tales como los referidos a los intereses o a las garantías de los productos vendidos, son deducibles de la ganancia fiscal a medida que se van pagando).
- 2 La depreciación acumulada de un activo, en los estados financieros, es mayor que la depreciación acumulada deducida, en la fecha del balance, para propósitos fiscales.
- 3 El costo de los productos vendidos antes de la fecha del balance, se carga en el estado de resultados cuando se entregan los bienes o servicios, pero se deduce fiscalmente, para determinar la ganancia fiscal, cuando se reciben los cobros correspondientes (Nota: como se ha explicado en A2, se produce también una diferencia temporaria **imponible** asociada con la correspondiente cuenta por cobrar).
- 4 El valor neto realizable de un elemento de los inventarios, o el importe recuperable de un elemento de las propiedades, planta y equipo, es menor que su importe en libros previo, de forma que la entidad procede a reducir dicho importe en libros, pero tal reducción no tiene efecto fiscal hasta que los bienes sean vendidos.

- 5 Los costos de investigación (o de establecimiento u otros de puesta en marcha) se reconocen como gastos al determinar la ganancia contable, pero no pueden ser deducidos fiscalmente, para la determinación de la ganancia fiscal, hasta un periodo posterior.
- 6 Los ingresos que se difieren en el balance, pero se han incluido como tales al computar la ganancia fiscal en este periodo o en alguno anterior.
- 7 Una subvención del gobierno, que se incluye en el balance como ingreso diferido, pero no será considerada como ingreso fiscal en futuros periodos (*Nota: el párrafo 24 de la Norma prohíbe el reconocimiento del correspondiente activo por impuestos diferidos; véase también el párrafo 33 de la Norma*).

Ajustes al valor razonable y revaluaciones

- 8 Los activos financieros o las propiedades de inversión que se contabilizan por su valor razonable, que es menor que el costo histórico, sin que tal ajuste tenga efectos fiscales.

Combinación de negocios y consolidación

- 9 En una combinación de negocios que se califica como adquisición, un determinado pasivo se reconoce por su valor razonable, pero para efectos fiscales no se deduce la diferencia correspondiente hasta un periodo posterior (*Nota: el correspondiente activo por impuestos diferidos disminuye la plusvalía comprada o incrementa la minusvalía comprada; véase el párrafo 66 de la presente Norma*).
- 10 [Eliminado]
- 11 Las ganancias no realizadas por transacciones intragrupo se eliminan del importe en libros de los activos, tales como inventarios o propiedades, planta y equipo, pero no se realiza un ajuste equivalente a efectos fiscales.
- 12 Las inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas en el extranjero, o las participaciones en negocios conjuntos extranjeros, están afectadas por las diferencias en las tasas de cambio (*Notas: (1) puede producirse una diferencia temporaria imponible o una de carácter deducible, y (2) el párrafo 44 de esta Norma exige el reconocimiento del correspondiente activo por impuestos diferidos en la medida, y sólo en la medida, que sea probable que: (a) la diferencia temporaria revierta en un futuro previsible, y (b) se prevea disponer en el futuro de ganancias fiscales contra los que cargar la diferencia temporaria en cuestión*).
- 13 Una entidad que contabiliza en su propia moneda el costo de adquisición de los activos no monetarios derivados de una operación en el extranjero, que es parte integrante de las actividades de las operaciones de la citada entidad, pero que determina la ganancia o pérdida fiscal del citado establecimiento en moneda extranjera. (*Notas: (1) puede producirse una diferencia temporaria imponible o una de carácter deducible, (2) cuando se trata de una diferencia temporaria deducible, el correspondiente activo por impuestos diferidos se reconoce en la medida que sea probable que se dispondrá de suficiente ganancia fiscal, puesto que el activo por impuestos diferidos está relacionado con los activos y pasivos de la operación en el extranjero, más que con la inversión de la entidad en la misma -párrafo 41 de la Norma, y (3) el impuesto diferido se reconoce en los resultados del periodo, según el párrafo 58 de la Norma*).

C. Ejemplos de circunstancias donde el importe en libros de un activo o un pasivo es igual al de su base fiscal

- 1 Gastos acumulados (o devengados) contablemente, que se han deducido al determinar el impuesto que corresponde a la entidad, ya sea en este periodo o en alguno anterior.
- 2 Un préstamo recibido que se mide por la cantidad que en su día se recibió, y este importe es también el que se reembolsará al vencimiento final del mismo.
- 3 Gastos acumulados o devengados que nunca serán deducibles fiscalmente.
- 4 Ingresos acumulados o devengados que no tributarán en ningún momento.

Apéndice B

Ilustraciones sobre cálculos y presentación

Este Apéndice acompaña, pero no es parte de la NIC 12. Los extractos de los balances y de los estados de resultados se suministran sólo para mostrar los efectos que tendrían, en tales estados financieros, las transacciones que se describen a continuación. Los mencionados extractos no cumplen necesariamente con todos los requisitos de presentación e información a revelar exigidos por otras Normas.

En todos los ejemplos de este Apéndice se supone que las entidades no tienen otras transacciones que las descritas en ellos.

Ejemplo 1 - Activos depreciables

La entidad compra un equipo por 10.000 y lo deprecia linealmente a lo largo de su vida útil esperada, que son cinco años. A efectos fiscales, el equipo se deprecia anualmente un 25%. Las pérdidas fiscales pueden ser compensadas, en el régimen fiscal que le es aplicable, con las ganancias fiscales obtenidos en cualquiera de los cinco años anteriores. En el año 0, la ganancia fiscal de la entidad fue de 5.000. La tasa impositiva es del 40%.

La entidad espera recuperar el importe en libros del equipo mediante su utilización en la manufactura de productos para la venta. Por tanto, los cálculos fiscales en el momento 1 son los siguientes:

| | Año | | | | |
|---|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Ingresos fiscales | 2.000 | 2.000 | 2.000 | 2.000 | 2.000 |
| Depreciación fiscal | 2.500 | 2.500 | 2.500 | 2.500 | 0 |
| Ganancia o (pérdida) fiscal | <u>(500)</u> | <u>(500)</u> | <u>(500)</u> | <u>(500)</u> | <u>2.000</u> |
| Gasto (ingreso) corriente por impuestos, calculado al 40% | <u>(200)</u> | <u>(200)</u> | <u>(200)</u> | <u>(200)</u> | <u>800</u> |

La entidad reconocerá un activo corriente de naturaleza fiscal al final de los años 1 a 4, porque con él puede recuperar el beneficio de aplicar la pérdida fiscal contra la utilidad imponible del año 0.

Las diferencias temporarias asociadas con el equipo, y los correspondientes activos y pasivos por impuestos diferidos, así como los gastos e ingresos por el impuesto, son como sigue:

| | Año | | | | |
|--|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Importe en libros | 8.000 | 6.000 | 4.000 | 2.000 | 0 |
| Base fiscal | <u>7.500</u> | <u>5.000</u> | <u>2.500</u> | <u>0</u> | <u>0</u> |
| Diferencia temporaria imponible | <u>500</u> | <u>1.000</u> | <u>1.500</u> | <u>2.000</u> | <u>0</u> |
| Saldo inicial del pasivo por impuestos diferidos | 0 | 200 | 400 | 600 | 800 |
| Gasto (ingreso) por el impuesto | <u>200</u> | <u>200</u> | <u>200</u> | <u>200</u> | <u>(800)</u> |
| Saldo final del pasivo por impuestos diferidos | <u>200</u> | <u>400</u> | <u>600</u> | <u>800</u> | <u>0</u> |

La entidad procede a reconocer un pasivo por impuestos diferidos en los años 1 al 4 porque la reversión de la diferencia temporaria imponible le proporcionará ingresos imposables en los años subsiguientes. Con esto, el estado de resultados de la entidad para los diferentes años quedará como sigue:

| | Año | | | | |
|---|-------|-------|-------|-------|-------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Ingresos | 2.000 | 2.000 | 2.000 | 2.000 | 2.000 |
| Depreciación | 2.000 | 2.000 | 2.000 | 2.000 | 2.000 |
| Ganancia antes de impuestos | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Gasto (ingreso) por el impuesto corriente | (200) | (200) | (200) | (200) | 800 |
| Gasto (ingreso) por el impuesto diferido | 200 | 200 | 200 | 200 | (800) |
| Gasto (ingreso) total por el impuesto | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Ganancia neta del periodo | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

Ejemplo 2 - Activos y pasivos por impuestos diferidos

Este ejemplo trata el caso de una entidad en dos periodos consecutivos, X5 y X6. En X5 la tasa impositiva vigente fue del 40% de la ganancia fiscal, mientras que en X6 fue del 35%.

Los donativos para fines benéficos se reconocen como gastos cuando se efectúan, pero no son deducibles a efectos fiscales.

En X5, las autoridades competentes comunicaron a la entidad que tenían intención de demandar judicialmente a la entidad por causa de sus emisiones sulfurosas. Aunque en diciembre de X6 la demanda no había sido presentada ante los tribunales, la entidad procedió a dotar una provisión para riesgos de 700 ya en X5, puesto que esta era la mejor estimación de que disponía acerca de la multa que se le impondría tras la demanda. Las multas no son deducibles a efectos fiscales.

En X2, la entidad incurrió en unos costos de 1.250 en relación con el desarrollo de un nuevo producto. Esos desembolsos fueron deducidos fiscalmente en X2. Sin embargo, a efectos contables, la entidad los capitalizó y decidió amortizarlos linealmente en cinco años. A 31/12/X4 el saldo sin amortizar procedente de esta partida ascendía a 500.

En X5, la entidad llegó a un acuerdo, con sus empleados en activo, para suministrar asistencia médica a los mismos desde el momento de su retiro. La entidad reconoce como un gasto el costo de este plan a medida que los empleados van prestando sus servicios mientras están en activo. No se han pagado beneficios a empleados por este concepto ni en X5 ni en X6. Estos beneficios son fiscalmente deducibles sólo cuando se pagan a los trabajadores retirados. La entidad ha estimado como probable disponer de ganancias fiscales en el futuro como para poder realizar el activo por impuestos diferidos que surge de la dotación de esta provisión.

Los edificios se deprecian en línea recta a una tasa del 5% anual para efectos contables, y del 10% anual también en línea recta para efectos fiscales. El equipo de transporte se deprecia contablemente a una tasa en línea recta del 20%, fiscalmente a una tasa también en línea recta del 25%. En el año en que se adquieren se carga contablemente al estado de resultados una anualidad entera por concepto de depreciación.

En 1/1/X6 el edificio de la entidad se revaluó hasta 65.000, y la entidad estimó que la vida útil restante del edificio sería de 20 años desde el momento de la revaluación. Esta revaluación no afectó a la ganancia fiscal en X6, y la autoridad fiscal no ajustó la base fiscal para reflejar los efectos de la misma. En X6, la entidad transfirió 1.033 desde la cuenta de superávit de revaluación a las cuentas de ganancias retenidas, cantidad igual a la diferencia entre 1.590, que es el exceso de depreciación derivada de la revaluación, y el pasivo por impuestos diferidos correspondiente por valor de 557 (véase el párrafo 64 de la Norma). La cantidad citada de 1.590 es igual al resultado de restar, de la cuota de depreciación actual del edificio, (3.250) la cuota que se hubiese calculado a partir del costo original del edificio (1.660), que a su vez es igual al importe en libros a 1/1/X6, que era de 33.200, dividido por los 20 años de vida útil restante.

Gasto por el impuesto corriente

| | X5 | X6 |
|---|---------------|---------------|
| Ganancia contable | 8.775 | 8.740 |
| Más | | |
| Depreciación contable | 4.800 | 8.250 |
| Donativos | 500 | 350 |
| Provisión para responsabilidades medioambientales | 700 | – |
| Costos de desarrollo del nuevo producto | 250 | 250 |
| Provisión para asistencia sanitaria | 2.000 | 1.000 |
| | <u>17.025</u> | <u>18.590</u> |
| Menos | | |
| Depreciación deducible fiscalmente | (8.100) | (11.850) |
| Ganancia fiscal | <u>8.925</u> | <u>6.740</u> |
| Gasto por el impuesto corriente al 40% | <u>3.570</u> | |
| Gasto por el impuesto corriente al 35% | | <u>2.359</u> |

Valores en libros de las propiedades, planta y equipo

| Costo | Edificio | Equipo de Transporte | Total |
|--|---------------|----------------------|---------------|
| Saldo al 31/12/X4 | 50.000 | 10.000 | 60.000 |
| Adiciones en X5 | 6.000 | – | 6.000 |
| Saldo al 31/12/X5 | 56.000 | 10.000 | 66.000 |
| Eliminación de la depreciación acumulada sobre la revaluación, al 1/1/X6 | (22.800) | – | (22.800) |
| Revaluación al 1/1/X6 | 31.800 | – | 31.800 |
| Saldo al 1/1/X6 | 65.000 | 10.000 | 75.000 |
| Adiciones en X6 | – | 15.000 | 15.000 |
| | <u>65.000</u> | <u>25.000</u> | <u>90.000</u> |

Continúa...

...Continuación

Valores en libros de las propiedades, planta y equipo

| <i>Costo</i> | <i>Edificio</i> | <i>Equipo de Transporte</i> | <i>Total</i> |
|-------------------------------|-----------------|---------------------------------|--------------|
| <i>Depreciación acumulada</i> | 5% | 20% | |
| Saldo al 31/12/X4 | 20.000 | 4.000 | 24.000 |
| Depreciación en X5 | 2.800 | 2.000 | 4.800 |
| Saldo al 31/12/X5 | 22.800 | 6.000 | 28.800 |
| Revaluación a 1/1/X6 | (22.800) | – | (22.800) |
| Saldo a 1/1/X6 | – | 6.000 | 6.000 |
| Depreciación en X6 | 3.250 | 5.000 | 8.250 |
| Saldo a 31/12/X6 | 3.250 | 11.000 | 14.250 |
| <i>Importe en libros</i> | | | |
| 31/12/X4 | 30.000 | 6.000 | 36.000 |
| 31/12/X5 | 33.200 | 4.000 | 37.200 |
| 31/12/X6 | 61.750 | 14.000 | 75.750 |

Base fiscal de los elementos de las propiedades, planta y equipo

| <i>Costo</i> | <i>Edificio</i> | <i>Equipo de Transporte</i> | <i>Total</i> |
|-----------------------------------|-----------------|---------------------------------|--------------|
| Saldo al 31/12/X4 | 50.000 | 10.000 | 60.000 |
| Adiciones en X5 | 6.000 | – | 6.000 |
| Saldo al 31/12/X5 | 56.000 | 10.000 | 66.000 |
| Adiciones en X6 | – | 15.000 | 15.000 |
| Saldo al 31/12/X6 | 56.000 | 25.000 | 81.000 |
| <i>Depreciación acumulada</i> | 10% | 25% | |
| Saldo al 31/12/X4 | 40.000 | 5.000 | 45.000 |
| Depreciación en X5 | 5.600 | 2.500 | 8.100 |
| Saldo al 31/12/X5 | 45.600 | 7.500 | 53.100 |
| Depreciación X6 | 5.600 | 6.250 | 11.850 |
| Saldo al 31/12/X6 | 51.200 | 13.750 | 64.950 |
| <i>Base fiscal</i> | | | |
| 31/12/X4 | 10.000 | 5.000 | 15.000 |
| 31/12/X5 | 10.400 | 2.500 | 12.900 |
| 31/12/X6 | 4.800 | 11.250 | 16.050 |

Gastos, activos y pasivos por impuestos diferidos al 31/12/X4

| | <i>Importe en libros</i> | <i>Base fiscal</i> | <i>Diferencias temporarias</i> |
|---|------------------------------|--------------------|------------------------------------|
| Deudores comerciales | 500 | 500 | – |
| Inventarios | 2.000 | 2.000 | – |
| Costos de desarrollo del nuevo producto | 500 | – | 500 |
| Inversiones | 33.000 | 33.000 | – |
| Propiedades, planta y equipo | 36.000 | 15.000 | 21.000 |
| ACTIVO TOTAL | 72.000 | 50.500 | 21.500 |
| Impuestos corrientes por pagar | 3.000 | 3.000 | – |
| Acreedores comerciales | 500 | 500 | – |
| Pasivo por responsabilidades Medioambientales | – | – | – |
| Pasivo por asistencia médica | – | – | – |
| Deudas a largo plazo | 20.000 | 20.000 | – |
| Impuestos diferidos | 8.600 | 8.600 | – |
| PASIVO TOTAL | 32.100 | 32.100 | |
| Capital social | 5.000 | 5.000 | – |
| Superávit de revaluación | – | – | – |
| Ganancias retenidas | 34.900 | 13.400 | |
| PASIVO TOTAL Y PATRIMONIO NETO | 72.000 | 50.500 | |
| DIFERENCIAS TEMPORARIAS | | | 21.500 |
| Pasivo por impuestos diferidos | 40% de 21.500 | | 8.600 |
| Activo por impuestos diferidos | – | – | – |
| Pasivo neto por impuestos diferidos | | | 8.600 |

Gastos, activos y pasivos por impuestos diferidos al 31/12/X5

| | <i>Valor en libros</i> | <i>Base fiscal</i> | <i>Diferencias temporarias</i> |
|--|------------------------|--------------------|--------------------------------|
| Deudores comerciales | 500 | 500 | – |
| Inventarios | 2.000 | 2.000 | – |
| Costos de desarrollo del nuevo producto | 250 | – | 250 |
| Inversiones | 33.000 | 33.000 | – |
| Propiedades, planta y equipo | 37.200 | 12.900 | 24.300 |
| ACTIVO TOTAL | 72.950 | 48.400 | 24.550 |
| Impuestos corrientes por pagar | 3.570 | 3.570 | – |
| Acreedores comerciales | 500 | 500 | – |
| Pasivo por responsabilidades medioambientales | 700 | 700 | – |
| Pasivo por asistencia médica | 2.000 | – | (2.000) |
| Deudas a largo plazo | 12.475 | 12.475 | – |
| Impuestos diferidos | 9.020 | 9.020 | – |
| PASIVO TOTAL | 28.265 | 26.265 | (2.000) |
| Capital social | 5.000 | 5.000 | – |
| Superávit de revaluación | – | – | – |
| Ganancias retenidas | 39.685 | 17.135 | |
| PASIVO TOTAL Y PATRIMONIO NETO | 72.950 | 48.400 | |
| DIFERENCIAS TEMPORARIAS | | | 22.550 |
| Pasivo por impuestos diferidos | 40% de 24.550 | | 9.820 |
| Activo por impuestos diferidos | (40% de 2.000) | | (800) |
| Pasivo neto por impuestos diferidos | | | 9.020 |
| Menos: Saldo inicial de impuestos diferidos | | | (8.600) |
| Gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias | | | 420 |

Gastos, activos y pasivos por impuestos diferidos al 31/12/X6

| | <i>Importe en libros</i> | <i>Base fiscal</i> | <i>Diferencias temporarias</i> |
|--|------------------------------|--------------------|------------------------------------|
| Deudores comerciales a corto plazo | 500 | 500 | – |
| Inventarios | 2.000 | 2.000 | – |
| Costos de desarrollo del nuevo | – | – | – |
| Inversiones | 33.000 | 33.000 | – |
| Propiedades, planta y equipo | 75.750 | 16.050 | 59.700 |
| ACTIVO TOTAL | 111.250 | 51.550 | 59.700 |
| Impuestos corrientes por pagar | 2.359 | 2.359 | – |
| Acreedores comerciales a corto plazo | 500 | 500 | – |
| Reserva para responsabilidades medioambientales | 700 | 700 | |
| Reserva para asistencia sanitaria | 3.000 | – | (3.000) |
| Acreedores a largo plazo | 12.805 | 12.805 | – |
| Impuestos diferidos | 19.845 | 19.845 | – |
| PASIVO TOTAL | 39.209 | 36.209 | (3.000) |
| Capital social | 5.000 | 5.000 | – |
| Superávit de revaluación | 19.637 | – | – |
| Ganancias retenidas | 47.404 | 10.341 | |
| TOTAL PASIVO TOTAL Y FONDOS PROPIOS | 111.250 | 51.550 | |
| DIFERENCIAS TEMPORARIAS | | | 56.700 |
| Pasivo por impuestos diferidos | 35% de 59.700 | | 20.895 |
| Activo por impuestos diferidos | (35% de 3.000) | | (1.050) |
| Pasivo neto por impuestos diferidos | | | 19.845 |
| menos: Saldo inicial de impuestos diferidos | | | (9.020) |
| Ajuste del saldo inicial por la reducción de la tasa | 5% de 22.550 | | 1.127 |
| Impuestos diferidos originados por el superávit de revaluación | 35% de 31.800 | | (11.130) |
| Gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias | | | 822 |

Ejemplo de revelaciones

Los importes y saldos que deben presentarse, de acuerdo con la Norma, son los siguientes:

Principales componentes del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias (párrafo 79)

| | X5 | X6 |
|---|--------------|--------------|
| Gasto corriente por impuestos | 3.570 | 2.359 |
| Gasto (ingreso) fiscal relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias | 420 | 822 |
| Gastos (ingresos) por impuestos diferidos producidos por la reducción en la tasa impositiva | – | (1.127) |
| Gasto por el impuesto a las ganancias | <u>3.990</u> | <u>2.054</u> |

El importe total de los impuestos, corrientes y diferidos, relativos a partidas cargadas o acreditadas directamente a las cuentas de patrimonio neto (párrafo 81(a))

| | | |
|---|----------|-----------------|
| Impuestos diferidos relativos a la revaluación del edificio | <u>–</u> | <u>(11.130)</u> |
|---|----------|-----------------|

Además, durante X6, se han transferido impuestos diferidos por importe de 557 desde las ganancias retenidas a la cuenta de superávit de revaluación. Esta cantidad se debe a la diferencia entre la cuota de depreciación del edificio revaluado y la que correspondería al costo original del mismo.

Explicación de la relación existente entre el gasto por el impuesto a las ganancias y la ganancia contable (párrafo 81(c))

La Norma permite dos métodos alternativos para explicar la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y la ganancia contable. Ambos métodos son objeto de ilustración a continuación:

- (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, especificando también la manera de computar las tasas aplicables utilizadas;

| | X5 | X6 |
|---|--------------|--------------|
| Ganancia contable | <u>8.775</u> | <u>8.740</u> |
| Impuestos a la tasa impositiva vigente del 35% (en X5 el 40%) | 3.510 | 3.059 |
| Efecto fiscal de los gastos que no son deducibles al calcular la ganancia fiscal: | | |
| Donativos | 200 | 122 |
| Provisión para responsabilidades medio-ambientales | 280 | – |
| Reducción en el saldo inicial de impuestos diferidos producida por la reducción en la tasa impositiva | – | (1.127) |
| Gasto fiscal | <u>3.990</u> | <u>2.054</u> |

La tasa impositiva aplicable es la suma de la tasa nacional (35%) y la local (5%).

- (ii) una conciliación numérica entre la tasa media efectiva y la tasa impositiva aplicable, especificando también la manera de computar la tasa aplicable utilizada.

| | X5 | X6 |
|--|-------------|-------------|
| | % | % |
| Tasa impositiva aplicable | 40,0 | 35,0 |
| Efecto fiscal de los gastos que no son fiscalmente deducibles: | | |
| Donativos | 2,3 | 1,4 |
| Provisión para responsabilidades medioambientales | 3,2 | – |
| Efecto de la reducción en la tasa impositiva sobre los impuestos diferidos iniciales | – | (12,9) |
| Tasa impositiva media efectiva (gasto por el impuesto dividido entre la ganancia antes de impuestos) | <u>45,5</u> | <u>23,5</u> |

La tasa impositiva aplicable es la suma de la tasa nacional (35%) y la local (5%).

Explicación de los cambios habidos en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con los del periodo anterior (párrafo 81(d))

En X6, la autoridad fiscal aprobó un cambio en la tasa impositiva nacional desde el 35% al 30%.

Con respecto a cada tipo de diferencia temporaria, y con respecto a cada tipo de pérdidas o créditos fiscales no utilizados:

- (i) **la cuantía de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el balance para cada uno de los periodos de los que se informa;**
- (ii) **la cuantía de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en el estado de resultados, si ésta no resulta evidente de los cambios reconocidos en el balance de situación (véase el apartado g del párrafo 81)**

| | X5 | X6 |
|--|--------------|---------------|
| Depreciación acelerada para efectos fiscales | 9.720 | 10.322 |
| Provisión para asistencia médica que se reducirá fiscalmente cuando se paguen los beneficios | (800) | (1.050) |
| Costos de desarrollo del nuevo producto deducidos fiscalmente de la ganancia fiscal de años anteriores | 100 | – |
| Revaluaciones, netas de la depreciación correspondiente | – | 10.573 |
| Pasivo por impuestos diferidos | <u>9.020</u> | <u>19.845</u> |

(Nota: el importe del gasto o ingreso fiscal reconocido en el estado de resultados para el periodo presente se puede deducir fácilmente considerando los cambios en los saldos reconocidos en el balance).

Ejemplo 3 - Combinaciones de negocios

El 1 de enero de X5, la entidad A adquirió el 100 por ciento de las acciones de la entidad B, con un costo de 600. A amortiza la plusvalía comprada en 5 años. La amortización de la plusvalía comprada no es deducible fiscalmente. La tasa impositiva en el país de A es del 30 por ciento, y la tasa en el país de B es del 40 por ciento.

El valor razonable de los activos y pasivos identificables (excluyendo cualquier activo y pasivo por impuestos diferidos) adquiridos por A se refleja en la tabla siguiente, junto con la base fiscal correspondiente en el país de B y las diferencias temporarias resultantes.

| | <i>Costo de Adquisición</i> | <i>Base fiscal</i> | <i>Diferencias temporarias</i> |
|--|-----------------------------|--------------------|--------------------------------|
| Propiedades, planta y equipo | 270 | 155 | 115 |
| Deudores comerciales | 210 | 210 | – |
| Inventarios | 174 | 124 | 50 |
| Obligaciones por beneficios de retiro | (30) | – | (30) |
| Acreedores comerciales | (120) | (120) | – |
| Valor razonable de los activos y pasivos identificables adquiridos, sin computar los impuestos diferidos | <u>504</u> | <u>369</u> | <u>135</u> |

El activo por impuestos diferidos originado por las obligaciones por beneficios de retiro se compensa con los pasivos por impuestos diferidos que surgen de las propiedades, planta y equipo y los inventarios (véase el párrafo 74 de la Norma).

En el país de B no es deducible el costo de la plusvalía comprada, por tanto, la base fiscal de esta partida es cero en ese país. No obstante, de acuerdo con el párrafo 15(a) de la Norma, A no reconoce ningún pasivo por impuestos diferidos originado por la diferencia temporaria imponible asociada, en el país de B, con la mencionada plusvalía comprada.

El importe en libros de la inversión efectuada en B, en los estados financieros consolidados de A, se puede calcular como sigue:

| | |
|--|-------------------|
| Valor razonable de los activos y pasivos identificables adquiridos, excluyendo los impuestos diferidos | 504 |
| Pasivo por impuestos diferidos (40% de 135) | <u>(54)</u> |
| Valor razonable de los activos y pasivos identificables adquiridos | 450 |
| Plusvalía comprada (neta de amortización acumulada, que aquí es nula) | <u>150</u> |
| Importe en libros | <u><u>600</u></u> |

En el momento de la adquisición, la base fiscal de la inversión de A en B, en el país de A, es de 600. Por tanto en ese país no hay ninguna diferencia temporaria asociada con la inversión financiera.

NIC 12

A lo largo de X5, el patrimonio neto de B (incorporando ya los ajustes a valor razonable reconocidos en la adquisición) ha evolucionado de la siguiente manera:

| | |
|---|-------------------|
| Valor a 1 de enero de X5 | 450 |
| Ganancias retenidas en X5 Ganancia neta de 150 menos Dividendos por pagar por 80) | <u>70</u> |
| Valor a 31 de diciembre de X5 | <u><u>520</u></u> |

La entidad A reconoce un pasivo por las retenciones y los demás impuestos que puedan recaer sobre los dividendos a recibir por importe de 80.

En 31 de diciembre de X5, el importe en libros de la inversión referida de A en B, excluyendo el dividendo por cobrar, es como sigue:

| | |
|---|-------------------|
| Activos netos de B | 520 |
| Plusvalía comprada (neto de la amortización acumulada por 30) | <u>150</u> |
| Importe en libros | <u><u>670</u></u> |

La diferencia temporaria asociada con la inversión referida de A en B es de 70. Esta cantidad es igual al beneficio acumulado retenido desde la fecha de adquisición.

Si A tiene la determinación de no vender la inversión financiera, así como que B no distribuya sus ganancias retenidas, en un futuro previsible, no se reconocerá ningún pasivo por impuestos diferidos con relación a la inversión de A en B (véase los párrafos 39 y 40 de la Norma). Nótese que esta excepción se podría aplicar para la inversión en una asociada sólo si existe un acuerdo obligando a que las ganancias de la misma no fueran repartibles en un futuro previsible (véase el párrafo 42 de la Norma). La entidad A debe informar en una nota sobre el importe de la diferencia temporaria para la cual no ha reconocido ningún impuesto diferido p.e. 70 (véase el párrafo 81.f de la Norma).

Si A espera vender su inversión en B, o bien espera que B vaya a distribuir sus ganancias retenidas en un futuro previsible, reconocerá un pasivo por impuestos diferidos en la medida que suponga que la diferencia temporaria vaya a revertir. La tasa impositiva es indicativa de la manera en la que A espera recuperar el importe en libros de su inversión (véase el párrafo 51 de la Norma). La entidad A abonará o cargará el impuesto diferido al patrimonio (neto) en la medida que el mismo se haya originado por causa de diferencias de cambio que hayan sido llevadas también al patrimonio neto directamente (véase el párrafo 61 de la Norma), e informará en una nota sobre:

- (a) el importe del impuesto diferido que ha sido cargado o acreditado directamente al patrimonio neto (párrafo 81(a) de la Norma); y
- (b) el importe de cualquier eventual diferencia temporaria que no se espere que revierta en un futuro previsible y para la cual, por tanto, no se han reconocido impuestos diferidos (véase el párrafo 81(f) de la Norma).

Ejemplo 4 - Instrumentos financieros compuestos

Una entidad recibe el 31 de diciembre de X4 un préstamo convertible en capital, sin intereses, por importe de 1.000, reembolsable a la par el 1 de enero de X8. De acuerdo con la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*, la entidad procede a clasificar el componente de pasivo del instrumento entre los pasivos y el componente de capital entre las cuentas de patrimonio neto. La entidad asigna un importe en libros inicial de 751 al componente de pasivo del préstamo convertible y 249 al componente de capital. En los periodos posteriores, la entidad reconoce el descuento imputado como gasto por intereses a una tasa anual del 10% del importe en libros del componente de pasivo al comienzo de cada año. La autoridad fiscal no permite a la entidad deducir los intereses imputados de esta manera. La tasa impositiva vigente es del 40%.

Las diferencias temporarias asociadas con el componente de capital, y los correspondientes pasivos y gastos por impuestos diferidos se pueden calcular como sigue:

| | Año | | | |
|---|------------|-------------|-------------|-------------|
| | X4 | X5 | X6 | X7 |
| Importe en libros del componente de pasivo | 751 | 826 | 909 | 1.000 |
| Base fiscal | 1.000 | 1.000 | 1.000 | 1.000 |
| Diferencia temporaria imponible | <u>249</u> | <u>174</u> | <u>91</u> | <u>-</u> |
| Saldo inicial del pasivo por impuestos diferidos al 40% | 0 | 100 | 70 | 37 |
| Impuestos diferidos cargados al Patrimonio neto | 100 | - | - | - |
| Gasto (ingreso) por impuestos diferidos | <u>-</u> | <u>(30)</u> | <u>(33)</u> | <u>(37)</u> |
| Saldo final del pasivo por impuestos diferidos al 40% | <u>100</u> | <u>70</u> | <u>37</u> | <u>-</u> |

Como se ha explicado en el párrafo 23 de la Norma, a 31 de diciembre de X4, la entidad reconoce el pasivo por impuestos diferidos resultante del instrumento ajustando el valor en libros inicial del componente de patrimonio neto del préstamo convertible. Por tanto, los importes reconocidos en esa fecha son los siguientes:

| | |
|---|--------------|
| Componente de pasivo | 751 |
| Pasivo por impuestos diferidos | 100 |
| Componente de patrimonio neto (249 menos 100) | <u>149</u> |
| | <u>1.000</u> |

Las variaciones posteriores en el pasivo por impuestos diferidos se reconocen en el estado de resultados como ingresos por impuestos (véase el párrafo 23 de la Norma). Por tanto, el estado de resultados de la entidad en cada uno de los años siguientes es como sigue:

| | Año | | | |
|--|----------|-------------|-------------|-------------|
| | X4 | X5 | X6 | X7 |
| Gasto por intereses (descuento imputado) | - | 75 | 83 | 91 |
| Gasto por impuesto diferido (ingreso) | <u>-</u> | <u>(30)</u> | <u>(33)</u> | <u>(37)</u> |
| | <u>-</u> | <u>45</u> | <u>50</u> | <u>54</u> |

Ejemplo 5 Pagos basados en acciones

De acuerdo con la NIIF 2 *Pagos basados en Acciones*, la entidad ha reconocido un gasto por el consumo de servicios recibidos de los empleados como contrapartida de las opciones sobre acciones emitidas. No surgirá una deducción fiscal hasta que las opciones sean ejercitadas, y la deducción se basa en el valor intrínseco de las opciones en la fecha de ejercicio.

Según se explicó en el párrafo 68B de la Norma, las diferencias entre la base fiscal de los servicios prestados por los empleados hasta la fecha (coincidiendo con el importe que las autoridades fiscales permitirán deducir en futuros periodos con respecto a tales servicios), y el importe en libros por valor nulo, es una diferencia temporaria deducible que da lugar a un activo por impuestos diferidos. El párrafo 68B requiere que, si el importe que las autoridades fiscales permitirán deducir en un futuro no se conoce al término del periodo, debe ser estimado, sobre la base de la información disponible al término del periodo. Si el importe que las autoridades fiscales permiten deducir en futuros periodos 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 término del periodo. Consecuentemente, en este ejemplo, la deducción fiscal estimada futura (y por tanto la medición del activo fiscal diferida) deberá basarse en el valor intrínseco de las opciones al término del periodo.

Según se explicó en el párrafo 68C de la Norma, si la deducción fiscal (o la deducción fiscal futura estimada) excede del importe del gasto por remuneración acumulado asociado, esto indica que la deducción fiscal está asociada no sólo con el gasto por remuneración sino también con una partida de patrimonio neto. En esta situación, el párrafo 68C requiere que el exceso del impuesto asociado corriente o diferido sea reconocido directamente en el patrimonio neto.

La tasa fiscal de la entidad es del 40 por ciento. Las opciones se emitieron al comienzo del año 1, devengado al término del año 3 y ejercitadas al término del año 5. Los detalles de los gastos reconocidos por los servicios prestados por los empleados en cada periodo contable, el número de opciones mantenidas al término de cada periodo, y el valor intrínseco de las opciones a cada término del año, son como siguen:

| | Gasto de personal por servicios prestados | Número de opciones al término del año | Valor intrínseco por opción |
|-------|---|---------------------------------------|-----------------------------|
| Año 1 | 188.000 | 50.000 | 5 |
| Año 2 | 185.000 | 45.000 | 8 |
| Año 3 | 190.000 | 40.000 | 13 |
| Año 4 | 0 | 40.000 | 17 |
| Año 5 | 0 | 40.000 | 20 |

La entidad reconoce un activo por impuestos diferidos y un ingreso por impuestos diferidos en los años 1 a 4 y un ingreso por el impuesto fiscal corriente en el año 5. En los años 4 y 5, algunos de los impuestos diferidos y corrientes se reconocen directamente en el patrimonio neto, porque la estimada (y real) deducción fiscal supera el gasto acumulado en concepto de remuneración.

Año 1

Activo por impuestos diferido e ingreso diferido fiscal:

$$(50.000 \times 5 \times 1/3^{(a)} \times 0,40) = \underline{\underline{33.333}}$$

- (a) La base fiscal de los servicios prestados por lo strabajadores se basa en el valor intrínseco de las opciones, y esas opciones fueron emitidas a cambio del servicio de tres años. Como sólo se han prestado los servicios correspondientes a un año, es necesario multiplicar el valor intrínseco de la opción por un tercio para obtener la base fiscal de los servicios prestados por los empleados en el año 1.

El ingreso fiscal diferido se reconoce en el estado de resultados, porque la deducción fiscal futura de 83.333 ($50.000 \times 5 \times 1/3$) es menor que el gasto acumulado por la remuneración de 188.000.

Año 2

Activo por impuestos diferido al término del año

$$(45.000 \times 8 \times 2/3 \times 0,40) = 96.000$$

$$\text{Menos el activo por impuesto diferido al comienzo del año} \quad \underline{(33.333)}$$

$$\text{Ingreso fiscal diferido del año} \quad \underline{\underline{62.667^*}}$$

* Este importe consta de:

El ingreso fiscal diferido por la diferencia temporaria entre la base fiscal de los servicios prestados por los empleados durante el año y el importe en libros nulo

$$(45.000 \times 8 \times 1/3 \times 0,40) \quad 48.000$$

El ingreso fiscal resultante de un ajuste en la base fiscal de los servicios prestados por los empleados en años anteriores:

$$(a) \text{ aumento en el valor intrínseco} \quad 18.000$$

$$(45.000 \times 3 \times 1/3 \times 0,40)$$

$$(b) \text{ disminución en el número de opciones} \quad \underline{(3.333)}$$

$$(5.000 \times 5 \times 1/3 \times 0,40)$$

$$\text{Ingreso fiscal diferido por año} \quad \underline{\underline{62.667}}$$

El ingreso fiscal diferido se reconoce integramente en el estado de resultados porque la deducción fiscal futura estimada de 240.000 ($45.000 \times 8 \times 2/3$) es menor que el gasto por remuneración acumulada de 373.000 ($188.000 + 185.000$)

Año 3

Activo por impuestos diferidos al término del año:

$$(40.000 \times 13 \times 0,40) = 208.000$$

$$\text{Menos el activo por impuestos diferidos al comienzo del año} \quad \underline{(96.000)}$$

$$\text{Ingreso fiscal diferido del año} \quad \underline{\underline{112.000}}$$

NIC 12

El ingreso fiscal diferido se reconoce integramente en el estado de resultados, porque la deducción fiscal futura estimada de 520.000 (40.000 x 13) es menor que el gasto por remuneración acumulada de 563.000 (188.000 + 185.000 + 190.000)

Año 4

| | | |
|--|------------------|---------------|
| Activo por impuesto diferido al término del año: (40.000 × 17 × 0.40) = | 272.000 | |
| Menos activos por impuestos diferidos al comienzo del año | <u>(208.000)</u> | |
| Ingreso fiscal diferido para el año | | <u>64.000</u> |

El ingreso fiscal diferido se reconoce en parte en resultados y en parte directamente en patrimonio como sigue:

| | | |
|--|----------------|----------------|
| Deducción fiscal futura estimada (40.000 × 17) = | 680.000 | |
| Gasto por remuneración acumulada | <u>563.000</u> | |
| Exceso de deducción fiscal | | <u>117.000</u> |
| Ingreso fiscal diferido del año | 64.000 | |
| Exceso reconocido directamente en patrimonio neto (117.000 × 0.40) = | <u>46.800</u> | |
| Reconocido en la ganancia o pérdida | | <u>17.200</u> |

Año 5

| | | |
|--|----------------|----------------|
| Gasto fiscal diferido (reversión del activo por impuestos diferidos) | 272.000 | |
| Importe reconocido directamente en el patrimonio neto (reversión de ingresos por impuestos diferidos acumulados reconocidos directamente en el patrimonio neto) | <u>46.800</u> | |
| Importe reconocido en el estado de resultados | | <u>225.200</u> |
| Ingreso por el impuesto corriente basado en el valor intrínseco de la opción en la fecha de ejercicio (40.000 × 20 × 0.40) = | 320.000 | |
| Importe reconocido en el estado de resultados (563.000 × 0.40) = | <u>225.200</u> | |
| Importe reconocido directamente en el patrimonio neto | | <u>94.800</u> |

Resumen

| | Estado de resultados | | | | Balance | |
|---------|---|--|---------------------------------------|------------------------------|----------|--------------------------------|
| | Gasto de personal por servicios prestados | Gasto (ingreso) por impuesto corriente | Gasto (ingreso) por impuesto diferido | Gasto (ingreso) fiscal total | Neto | Activo por impuestos diferidos |
| Año 1 | 188.000 | 0 | (33.333) | (33.333) | 0 | 33.333 |
| Año 2 | 185.000 | 0 | (62.667) | (62.667) | 0 | 96.000 |
| Año 3 | 190.000 | 0 | (112.000) | (112.000) | 0 | 208.000 |
| Año 4 | 0 | 0 | (17.200) | (17.200) | (46.800) | 272.000 |
| Año 5 | 0 | (225.200) | 225.200 | 0 | 46.800 | 0 |
| | | | | | (94.800) | |
| Totales | 563.000 | (225.200) | 0 | (225.200) | (94.800) | 0 |