

Enero de 2016

Norma NIIF[®]

Reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos por Pérdidas no Realizadas

Modificaciones a la NIC 12

IASB[®]

 IFRS[®]

**Reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos por
Pérdidas no Realizadas**
(Modificaciones a la NIC 12)

Recognition of Deferred Tax Assets for Unrealised Losses (Amendments to IAS 12) is issued by the International Accounting Standards Board® (IASB).

Disclaimer: the IASB, the IFRS Foundation®, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

IFRS® Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

Copyright © 2016 IFRS Foundation

All rights reserved. No part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

This Spanish translation of *Recognition of Deferred Tax Assets for Unrealised Losses* (Amendments to IAS 12) has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/the IFRS for SMEs logo/‘Hexagon Device’, ‘IFRS Foundation’, ‘IFRS Taxonomy’, ‘eIFRS’, ‘IASB’, ‘IFRS for SMEs’, ‘IAS’, ‘IASs’, ‘IFRIC’, ‘IFRS’, ‘IFRSs’, ‘SIC’, ‘NIIF’, ‘International Accounting Standards’ and ‘International Financial Reporting Standards’ are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Further details of the Trade Marks, including details of countries where the Trade Marks are registered or applied for, are available from the IFRS Foundation on request.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office as above.

**Reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos por
Pérdidas no Realizadas**
(Modificaciones a la NIC 12)

Reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos por Pérdidas no Realizadas (Modificaciones a la NIC 12) es emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

Descargo de responsabilidad: el IASB, la Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por cualquier pérdida que se pueda ocasionar por actuar o abstenerse de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya sea causada dicha pérdida por negligencia o por cualquier otro motivo.

Las Normas NIIF® (incluidas las Normas Internacionales de Contabilidad y las Interpretaciones SIC y CINIIF), los Proyectos de Norma y las demás publicaciones del IASB o de la Fundación IFRS son propiedad de la Fundación IFRS.

Copyright © 2016 IFRS Foundation

Todos los derechos reservados. Ninguna parte de esta publicación puede ser traducida, reimpressa, reproducida o utilizada en ninguna forma, ya sea total o parcialmente, o por cualquier medio electrónico, mecánico o de otro tipo, existentes o por inventar, incluyendo fotocopiado y grabación u otros sistemas de almacenamiento y recuperación de información, sin el permiso previo por escrito, de la Fundación IFRS.

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera y las demás publicaciones del IASB es el publicado por el IASB en el idioma inglés. Se pueden obtener copias en la Fundación IFRS. Todas las cuestiones relativas a derechos de propiedad y copia, dirigirse a:

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

La traducción al español del documento *Reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos por Pérdidas no Realizadas* (Modificaciones a la NIC 12) ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS.



El logo de la Fundación IFRS/el logo del IASB/el logo de la IFRS for SMEs/el logo en forma de hexágono, “IFRS Foundation”, “IFRS Taxonomy”, “eIFRS”, “IASB”, “IFRS for SMEs”, “IAS”, “IASs”, “IFRIC”, “IFRS”, “IFRSs”, “SIC”, “NIIF”, “International Accounting Standards”, e “International Financial Reporting Standards” son marcas registradas por la Fundación IFRS.

La Fundación IFRS, previa petición, tiene a disposición de los interesados información detallada adicional sobre las marcas registradas, incluyendo información de los países en los que están registradas o en proceso de registro.

La Fundación IFRS es una corporación sin fines de lucro según la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE.UU. y opera en Inglaterra y Gales como una empresa internacional (Número de compañía: FC023235) con su sede principal en la dirección anterior.

ÍNDICE

	<i>desde la página</i>
MODIFICACIONES A LA NIC 12 <i>IMPUESTOS A LAS GANANCIAS</i>	6
APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE <i>RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS POR PÉRDIDAS NO REALIZADAS</i> (MODIFICACIONES A LA NIC 12) EMITIDO EN ENERO DE 2016	9
MODIFICACIONES A LOS FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE LA NIC 12 <i>IMPUESTOS A LAS GANANCIAS</i>	10
MODIFICACIONES A LOS EJEMPLOS ILUSTRATIVOS DE LA NIC 12 <i>IMPUESTOS A LAS GANANCIAS</i>	15

Modificaciones a la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias*

Se modifica el párrafo 29 y se añaden los párrafos 27A, 29A y 98G. También se añade un ejemplo a continuación del párrafo 26. El texto nuevo está subrayado. Los párrafos 24, 26(d), 27 y 28 no se han modificado, pero se han incluido para facilitar una referencia.

Diferencias temporarias deducibles

24 Se reconocerá un activo por impuestos diferidos para 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
- (b) en el momento en que fue realizada no afecte 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 acuerdos conjuntos.

...

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

- (a) ...
- (d) ciertos activos pueden ser contabilizados a 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.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 26(d)

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

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

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

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

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

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

Ejemplo ilustrativo del párrafo 26(d)

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

- 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 futuros. No obstante, los beneficios económicos, en forma de reducciones en pagos de impuestos, llegarán a la entidad solo si es capaz de obtener ganancias fiscales suficientes como para cubrir las posibles deducciones. Por lo tanto, una entidad reconocerá activos fiscales por impuestos diferidos, solo si es probable que disponga de esas ganancias fiscales contra las cuales utilizar las diferencias temporarias deducibles.
- 27A Cuando una entidad evalúa si estarán disponibles las ganancias fiscales contra las cuales se pueda utilizar una diferencia temporaria deducible, considerará si la legislación fiscal restringe las fuentes de las ganancias fiscales contra las que pueda realizar deducciones en el momento de la reversión de esa diferencia temporaria deducible. Si la legislación fiscal no impone estas restricciones, una entidad evaluará una diferencia temporaria deducible en combinación con todas las demás. Sin embargo, si la legislación fiscal restringe el uso de pérdidas para ser deducidas contra ingresos de un tipo específico, una diferencia temporaria deducible se evaluará en combinación solo con las del tipo apropiado.
- 28 Será probable que se disponga de ganancias fiscales, contra las que cargar las deducciones por diferencias temporarias, siempre que existan diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal y la misma entidad fiscal, cuya reversión se espere:
- (a) en el mismo periodo en el que se prevea que reviertan las diferencias temporarias deducibles; o
 - (b) en 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 el importe de las diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal y la misma entidad fiscal, sea insuficiente, solo se reconocerán activos por impuestos diferidos en la medida que se den cualquiera de estos supuestos:
- (a) cuando sea probable que la entidad vaya a tener suficientes ganancias fiscales, relacionadas con la misma autoridad fiscal y la misma entidad fiscal, en el mismo periodo en el que reviertan las diferencias temporarias deducibles (o en los periodos en los que la pérdida fiscal, procedente de un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores). Para evaluar si habrá suficiente ganancia fiscal en periodos futuros, una entidad:
 - (i) comparará las diferencias temporarias deducibles con ganancias fiscales futuras que excluyan las deducciones fiscales procedentes de la reversión de dichas diferencias temporarias deducibles. Esta comparación muestra la medida en que la ganancia fiscal futura será suficiente para que la entidad deduzca los importes procedentes de la reversión de las diferencias temporarias deducibles.
 - (ii) ignorará los importes imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se espera surjan en periodos futuros, puesto que los activos por impuestos diferidos, que surjan por causa de dichas diferencias temporarias deducibles, requerirán ellos mismos ganancias futuras para poder ser realizados efectivamente.
 - (b) cuando la entidad tenga la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal para crear ganancias fiscales en los periodos oportunos.
- 29A La estimación de la ganancia fiscal futura probable podría incluir la recuperación de algunos de los activos de una entidad por un importe superior a su importe en libros si existe evidencia suficiente de que es probable que la entidad logre esto. Por ejemplo, cuando se mide un activo a valor razonable, la entidad considerará si existe evidencia suficiente para concluir que es probable que recuperará el activo por más de su importe en libros. Este podría ser el caso, por ejemplo, cuando una entidad espera mantener un instrumento de deuda a tasa fija y cobrar los flujos de efectivo contractuales.

...

Fecha de vigencia

...

- 98G *Reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos por Pérdidas no Realizadas* (Modificaciones a la NIC 12), emitido en enero de 2016, modificó el párrafo 29 y añadió los párrafos 27A, 29A y el ejemplo a continuación del párrafo 26. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho. Una entidad aplicará estas modificaciones de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Sin embargo, en el momento de la aplicación inicial de la modificación, el cambio en el patrimonio de apertura del primer periodo comparativo podría reconocerse en las ganancias acumuladas de apertura (o en otro componente de patrimonio, según proceda) sin distribuir el cambio entre las ganancias acumuladas de apertura y otros componentes del patrimonio. Si una entidad aplica esta exención de forma anticipada, revelará ese hecho.

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

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

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

Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias*

Se añaden los párrafos FC1A y FC37 a FC62 y sus encabezamientos correspondientes. El texto nuevo está subrayado.

Introducción

...

FC1A En agosto de 2014, el Consejo publicó un Proyecto de Norma de modificaciones propuestas a la NIC 12 para aclarar los requerimientos de reconocimiento de activos por impuestos diferidos por pérdidas no realizadas en instrumentos de deuda medidos a valor razonable. El Consejo posteriormente modificó y confirmó las propuestas y en enero de 2016 emitió *Reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos por Pérdidas no Realizadas* (Modificaciones a la NIC 12). Las consideraciones del Consejo y las razones para sus conclusiones se analizan en los párrafos FC37 a FC62.

...

Reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos por Pérdidas no Realizadas (Modificaciones de 2016)

FC37 Se solicitó al Comité de Interpretaciones de las NIIF ("el Comité de Interpretaciones") que proporcionara guías sobre la forma en que una entidad determina, de acuerdo con la NIC 12, si reconocer o no un activo por impuestos diferidos cuando:

- (a) la entidad tiene un instrumento de deuda que se clasifica como activo financiero disponible para la venta de acuerdo con la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.¹ Los cambios en la tasa de interés del mercado dan lugar a una disminución del valor razonable del instrumento de deuda por debajo de su costo (es decir, tiene una "pérdida no realizada");
- (b) es probable que el emisor del instrumento de deuda realice todos los pagos contractuales;
- (c) la base fiscal del instrumento de deuda es su costo;
- (d) la legislación fiscal no permite que una pérdida en un instrumento de deuda sea deducible hasta que la pérdida se realice para efectos fiscales;
- (e) la entidad tiene la capacidad e intención de conservar el instrumento de deuda hasta que las pérdidas no realizadas reviertan (lo cual puede ser a su vencimiento);
- (f) la legislación fiscal distingue entre ganancias y pérdidas de capital e ingresos y pérdidas ordinarios. Mientras que las pérdidas de capital solo pueden compensarse contra las ganancias de capital, las pérdidas ordinarias pueden compensarse contra las ganancias de capital y los ingresos ordinarios; y
- (g) la entidad tiene diferencias temporarias imponibles insuficientes y carece de otras ganancias fiscales probables contra las que pueda utilizar las diferencias temporarias deducibles.

FC38 El Comité de Interpretaciones informó al Consejo que la práctica profesional difería debido a opiniones divergentes sobre las siguientes cuestiones:

- (a) ¿Dan lugar las disminuciones en el importe en libros de un instrumento de deuda a tasa fija en el que siempre se paga el principal al vencimiento a una diferencia temporaria deducible si este instrumento de deuda se mide a valor razonable y si su base fiscal se mantiene al costo? En concreto, ¿dan lugar a una diferencia temporaria deducible si el tenedor del instrumento de deuda espera recuperar el importe en libros del activo mediante el uso, es decir, seguir conservándolo, y

¹ NIIF 9 *Instrumentos Financieros* sustituye a la NIC 39. La NIIF 9 se aplica a todas las partidas que estaban anteriormente dentro del alcance de la NIC 39. Según la NIIF 9, la misma cuestión se plantea para los instrumentos de deuda medidos al valor razonable.

si es probable que el emisor pagará todos los flujos de efectivo contractuales? (véanse los párrafos FC39 a FC45)

- (b) ¿Supone una entidad que recuperará un activo por más de su importe en libros al estimar la ganancia fiscal futura probable contra la cual las diferencias temporarias deducibles son evaluadas para su uso, si esta recuperación es probable? Esta cuestión es relevante cuando la ganancia fiscal procedente de otras fuentes es insuficiente para el uso de las diferencias temporarias deducibles relacionadas con los instrumentos de deuda medidos a valor razonable. En este caso, una entidad solo puede reconocer activos por impuestos diferidos por sus diferencias temporarias deducibles si es probable que obtenga la totalidad de los flujos de efectivo del instrumento de deuda y, por ello, lo recupere por más de su importe en libros. (Véanse los párrafos FC46 a FC54)
- (c) Cuando una entidad evalúa si puede utilizar diferencias temporarias deducibles contra la ganancia fiscal futura probable, ¿incluye la ganancia fiscal futura probable los efectos de las diferencias temporarias deducibles que se revertirán? (véanse los párrafos FC55 y FC56)
- (d) ¿Evalúa una entidad si un activo por impuestos diferidos se reconoce para cada diferencia temporaria deducible por separado, o en combinación con otras diferencias temporarias deducibles? Esta cuestión es relevante, por ejemplo, cuando la legislación fiscal distingue ganancias y pérdidas de capital de otras ganancias y pérdidas fiscales y las pérdidas de capital solo pueden compensarse contra ganancias de capital. (Véanse los párrafos FC57 a FC59)

Existencia de una diferencia temporaria deducible

- FC39 En el caso de numerosos instrumentos de deuda, el cobro del principal al vencimiento no incrementa o disminuye la ganancia fiscal que se presenta a efectos fiscales. Este es el caso del ejemplo que ilustra el párrafo 26(d) de la NIC 12. Los intereses se pagan cada año a la tasa contractual, y al vencimiento del instrumento de deuda el emisor paga el principal de 1.000 u.m. En este ejemplo, si el inversor continúa manteniendo el instrumento de deuda solo paga impuestos sobre los ingresos por intereses. El cobro del principal no provoca ningún pago fiscal.
- FC40 Puesto que el cobro del principal no incrementa o disminuye la ganancia fiscal que se presenta a efectos fiscales, algunos consideran que el cobro del principal es un suceso que no se puede gravar. Algunas veces, la legislación fiscal no trata de forma explícita si el cobro del principal tiene consecuencias fiscales. Por consiguiente, los proponentes de esta opinión pensaban que una diferencia entre el importe en libros del instrumento de deuda en el estado de situación financiera y su mayor base fiscal no da lugar a una diferencia temporaria deducible, si esta diferencia procede de una pérdida que espera no realizar a efectos fiscales.
- FC41 Quienes mantenían esta opinión pensaban que la pérdida no se realizaría a efectos fiscales si la entidad tiene la capacidad e intención de conservar el instrumento de deuda a lo largo del periodo hasta que revierta la pérdida, lo que puede ser hasta el vencimiento y es probable que la entidad recibirá todos los flujos de efectivo contractuales. En este caso, las diferencias entre el importe en libros del instrumento de deuda en el estado de situación financiera y su base fiscal revierten a lo largo del periodo al vencimiento, como consecuencia de continuar manteniendo el instrumento de deuda.
- FC42 El Consejo consideró las guías de la NIC 12 sobre la identificación de diferencias temporarias y rechazó el razonamiento presentado en los párrafos FC40 y FC41. Los párrafos 20 y 26(d) de la NIC 12 especifican que una diferencia entre el importe en libros de un activo medido a valor razonable y su mayor base fiscal da lugar a una diferencia temporaria deducible. Esto es porque el cálculo de una diferencia temporaria en la NIC 12 se basa en la premisa de que la entidad recuperará el importe en libros de un activo, y, por ello, la entidad obtendrá los beneficios económicos en periodos futuros en la medida del importe en libros del activo al final de periodo sobre el que se informa. Por el contrario, la opinión presentada en los párrafos FC40 y FC41 se basa en la evaluación de los beneficios económicos que se esperan al vencimiento. El Consejo destacó que la existencia de una diferencia temporaria deducible depende solo de una comparación del importe en libros de un activo y su base fiscal al final del periodo sobre el que se informa, y no se ve afectado por cambios futuros posibles en el importe en libros.
- FC43 Por consiguiente, el Consejo concluyó que las disminuciones por debajo del costo en el importe en libros de un instrumento de deuda a tasa fija medido a valor razonable para el cual la base fiscal se mantiene al costo dan lugar a una diferencia temporaria deducible. Esto se aplica independientemente de si el tenedor del instrumento de deuda espera recuperar el importe en libros del instrumento de deuda por la venta o el uso, es decir, sigue conservándolo, o si es probable que el emisor pague todos los flujos de efectivo contractuales. Normalmente, el cobro del principal completo no incrementa o disminuye la ganancia fiscal que se presenta a efectos fiscales, porque la base fiscal es igual a la entrada de beneficios económicos

fiscales cuando se paga el principal. Habitualmente, la base fiscal del instrumento de deuda se deduce en el momento de la venta o del vencimiento.

- FC44 El beneficio económico incorporado en el activo por impuestos diferidos relacionado procede de la capacidad del tenedor del instrumento de deuda de lograr ganancias fiscales futuras por el importe de la diferencia temporaria deducible sin pagar impuestos sobre dichas ganancias. Por el contrario, una entidad que adquiere el instrumento de deuda descrito en el ejemplo que ilustra el párrafo 26(d) de la NIC 12 por su valor razonable al final del Año 2 (en el ejemplo, 918 u.m.) y que continúa reteniéndolo tiene que pagar impuestos sobre una ganancia de 82 u.m., mientras que la entidad en ese ejemplo no pagará impuestos sobre el cobro de 1.000 u.m. del principal. El Consejo concluyó que era apropiado que las diferentes consecuencias fiscales de estos dos tenedores del mismo instrumento sean reflejadas en la contabilización de los impuestos diferidos del instrumento de deuda.
- FC45 El Consejo ha añadido un ejemplo después del párrafo 26 de la NIC 12 para ilustrar la identificación de una diferencia temporaria deducible en el caso de un instrumento de deuda a tasa fija medido al valor razonable por el cual el principal se paga al vencimiento.

Recuperación de un activo por más de su importe en libros

- FC46 El Consejo destacó que el párrafo 29 de la NIC 12 identifica ganancias fiscales en periodos futuros como una fuente de ganancias fiscales contra las que una entidad puede utilizar las diferencias temporarias deducibles. La ganancia fiscal futura tiene que ser probable para justificar el reconocimiento de activos por impuestos diferidos.
- FC47 Las guías del párrafo 29 de la NIC 12 no hacen referencia al importe en libros de los activos dentro del contexto de la estimación probable de la ganancia fiscal futura. Algunos pensaron, sin embargo, que el importe en libros de un activo con el que se relaciona una diferencia temporaria limita la estimación de la ganancia fiscal futura. Argumentaron que la contabilización de los impuestos diferidos debe basarse en supuestos congruentes, lo cual implica que una entidad no puede suponer que, para un mismo activo, la entidad lo recuperará:
- (a) por su importe en libros al determinar las diferencias temporarias deducibles y las diferencias temporarias imponibles; así como
 - (b) por más de su importe en libros al estimar la ganancia fiscal futura probable contra la cual se evalúan las diferencias temporarias deducibles a usar.
- FC48 Por consiguiente, quienes proponen este punto de vista pensaron que una entidad no puede suponer que obtendrá el principal completo de 1.000 u.m. en el ejemplo que ilustra el párrafo 26(d) de la NIC 12 al determinar la ganancia fiscal futura probable. En su lugar, pensaron que una entidad debe suponer que cobrará solo el importe en libros del activo.
- FC49 El Consejo destacó que, sin embargo, la determinación de las diferencias temporarias y la estimación de la ganancia fiscal futura probable contra la que se evalúan las diferencias temporarias deducibles a usar son dos fases separadas y el importe en libros de un activo es relevante solo para determinar las diferencias temporarias. El importe en libros de un activo no limita la estimación de la ganancia fiscal futura probable. En su estimación de la ganancia fiscal futura probable, una entidad incluye las entradas probables de beneficios económicos fiscales que proceden de la recuperación de un activo. La entrada probable de beneficios económicos fiscales puede superar el importe en libros del activo.
- FC50 Más aún, una limitación en la estimación de la ganancia fiscal futura probable por el importe en libros de los activos puede llevar, en otros escenarios, a resultados inapropiados. Por ejemplo, una parte significativa de los activos de la entidad manufacturera rentable es propiedades, planta y equipo e inventarios. Las propiedades, planta y equipo podrían medirse utilizando el modelo del costo (véase el párrafo 30 de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*) y los inventarios se miden al menor del costo y el valor neto realizable (párrafo 9 de la NIC 2 *Inventarios*). Si una entidad espera generar ganancias fiscales futuras, podría ser incongruente suponer que solo recuperará estos activos por su importe en libros. Esto es porque una parte significativa de las ganancias fiscales futuras probables de la entidad manufacturera proceden de usar los activos para generar ganancias fiscales por encima de su importe en libros.
- FC51 Si se hiciera una limitación como la descrita en el párrafo FC50 entonces, por razones de congruencia, la entidad necesitaría suponer que no recuperará ninguno de sus activos por más de su importe en libros. El Consejo decidió que no sería apropiado limitar la estimación de la ganancia fiscal futura probable al importe en libros de los activos relacionados solo para activos con los que se relacionan las diferencias temporarias, porque no existe base para una evaluación diferente que dependiera de si una diferencia temporaria deducible se relaciona con un activo o no.

- FC52 Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma expresaron su preocupación por que la guía pudiera aplicarse de forma más amplia, y en su opinión, inapropiada, a otros activos, y no simplemente a instrumentos de deuda medidos a valor razonable. Algunos otros de los que respondieron estaban preocupados porque cualquier guía daría una impresión falsa de que la ganancia fiscal futura debe estimarse a partir de cada activo individual. El Consejo destacó que el principio de que la estimación de la ganancia fiscal futura probable incluye una recuperación esperada de los activos por más de sus importes en libros no se limita a ningún tipo o clase específica de activos.
- FC53 Sin embargo, el Consejo también destacó que existen casos en los que puede no ser probable que un activo se recuperará por más de su importe en libros. Una entidad no debería suponer inapropiadamente que un activo se recuperará por más de su importe en libros. El Consejo pensó que esto es particularmente importante cuando el activo se mide al valor razonable. En respuesta a esa preocupación, el Consejo destacó que las entidades necesitarán tener evidencia suficiente sobre la que basar su estimación de ganancia fiscal futura probable, incluyendo cuando esa estimación involucra la recuperación de un activo por más de su importe en libros. Por ejemplo, en el caso de un instrumento de deuda de tasa fija medido al valor razonable, la entidad puede juzgar que la naturaleza contractual de los flujos de efectivo futuros, así como la evaluación de la probabilidad de que se reciban esos flujos de efectivo contractuales, apoya adecuadamente la conclusión de que es probable que recuperará el instrumento de deuda de tasa fija por más de su importe en libros, si los flujos de efectivo esperados superan el importe en libros del instrumento de deuda. El Consejo pensó que este ejemplo podría mejorar la comprensión y reducir el riesgo de estimaciones arbitrarias de la ganancia fiscal futura.
- FC54 El Consejo ha añadido el párrafo 29A a la NIC 12 para aclarar la medida en que la estimación de una entidad de la ganancia fiscal futura (párrafo 29) incluye los importes de activos que se recuperarán por más que sus importes en libros.

Ganancia fiscal futura contra la que se evalúan las diferencias temporarias deducibles para su uso

- FC55 El Comité de Interpretaciones observó que existe incertidumbre sobre la forma de determinar la ganancia fiscal futura probable contra la que se evalúan las diferencias temporarias deducibles para su uso cuando esta ganancia se evalúa para determinar el reconocimiento de todos los activos por impuestos diferidos. La incertidumbre se refiere a si la ganancia fiscal futura probable debería incluir o excluir deducciones que surgirán cuando esas diferencias temporarias deducibles reviertan.
- FC56 El Consejo destacó que las diferencias temporarias deducibles se utilizan mediante la deducción contra la ganancia fiscal, excluyendo las deducciones que surgen de la reversión de dichas diferencias temporarias deducibles. Por consiguiente, la ganancia fiscal usada para evaluar la utilización de las diferencias temporarias deducibles es diferente de la ganancia fiscal sobre la que se pagan los impuestos a las ganancias, como se define en el párrafo 5 de la NIC 12. Si las deducciones no se excluyeran, entonces se estarían contando dos veces. El Consejo ha modificado el párrafo 29(a) para aclarar esto.

Evaluación combinada o separada

- FC57 El Consejo consideró las guías de la NIC 12 sobre el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos. El párrafo 24 de la NIC 12 requiere que los activos por impuestos diferidos se reconozcan solo en la medida de la ganancia fiscal futura probable contra la cual puedan utilizarse las diferencias temporarias deducibles. El párrafo 27 explica que:
- (a) las diferencias temporarias deducibles se utilizan cuando su reversión da lugar a deducciones que se compensan contra las ganancias fiscales de periodos futuros; y
 - (b) los beneficios económicos, en forma de reducciones de pagos de impuestos, llegarán a la entidad solo si es capaz de obtener ganancias fiscales suficientes como para cubrir las posibles deducciones.
- FC58 En el Consejo se destacó que:
- (a) La legislación fiscal determina qué deducciones se compensan contra ganancias gravables al determinar las ganancias netas fiscales. El Consejo también destacó que el párrafo 5 de la NIC 12 define la ganancia fiscal como la de un periodo, determinado de acuerdo con las reglas establecidas por las autoridades fiscales, sobre el que se pagan los impuestos a las ganancias.
 - (b) No se reconoce un activo por impuestos diferidos si la reversión de la diferencia temporaria deducible no conducirá a deducciones fiscales.

FC59 Por consiguiente, si la legislación fiscal compensa una deducción contra ganancias gravables sobre la base de una entidad, sin segregarse deducciones por fuentes diferentes, una entidad lleva a cabo la evaluación combinada de todas sus diferencias temporarias deducibles relacionadas con la misma autoridad fiscal y la misma entidad fiscal. Sin embargo, si la legislación fiscal compensa tipos específicos de pérdidas solo contra un tipo concreto o tipos de ingresos (por ejemplo, si la legislación fiscal limita la compensación de pérdidas de capital con ganancias de capital), una entidad evaluará una diferencia temporaria deducible en combinación con otras diferencias temporarias deducibles de esos tipos, pero de forma separada de otras diferencias temporarias deducibles. La segregación de las diferencias temporarias deducibles de acuerdo con la legislación fiscal y su evaluación sobre esta base es necesaria para determinar si las ganancias fiscales son suficientes para utilizar las diferencias temporarias deducibles. El Consejo ha añadido el párrafo 27A a la NIC 12 para aclarar esto.

Transición

FC60 El Consejo decidió requerir el ajuste de información comparativa para cualquiera de los periodos anteriores presentados. Sin embargo, esta modificación permite que el cambio en el patrimonio de apertura del periodo comparativo anterior presentado, que surge en el momento de la primera aplicación de esta modificación, sea reconocido en las ganancias acumuladas de apertura (o en otro componente de patrimonio, según proceda), sin la necesidad de distribuir el cambio entre las ganancias acumuladas de apertura y otros componentes de patrimonio. Esto es para evitar costos y esfuerzos desproporcionados.

FC61 El Consejo destacó que, con la excepción de los importes que tendrían que ajustarse dentro del patrimonio, la contabilización requerida por estas modificaciones propuestas se basa en los importes y estimaciones al final de los periodos de presentación. Los cambios en la contabilidad son de naturaleza mecánica y, por ello, el Consejo espera que el costo de ajustar las cifras comparativas no debe superar los beneficios de una mayor comparabilidad.

FC62 El Consejo no ha añadido una exención de transición adicional para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF. Esto es congruente con el hecho de que la NIIF 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* no incluye una excepción, ni una exención, a la aplicación retroactiva de los requerimientos de la NIC 12.

Modificaciones a los Ejemplos ilustrativos de la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias*

Ejemplo 7—Se añaden instrumentos de deuda medidos a valor razonable. El texto nuevo está subrayado.

Ejemplo 7—Instrumentos de deuda medidos a valor razonable

Instrumentos de deuda

A 31 de diciembre de 20X1, la Entidad Z mantiene una cartera con tres instrumentos de deuda:

<u>Instrumento de deuda</u>	<u>Costo (u.m.)</u>	<u>Valor razonable (u.m.)</u>	<u>Tasa de interés contractual</u>
<u>A</u>	<u>2.000.000</u>	<u>1.942.857</u>	<u>2,00%</u>
<u>B</u>	<u>750.000</u>	<u>778.571</u>	<u>9,00%</u>
<u>C</u>	<u>2.000.000</u>	<u>1.961.905</u>	<u>3,00%</u>

La Entidad Z adquiere todos los instrumentos de deuda en el momento de su emisión por su valor nominal. Los términos de los instrumentos de deuda requieren que el emisor pague el valor nominal de los instrumentos de deuda a su vencimiento el 31 de diciembre de 20X2.

El interés pagado al final de cada año a la tasa contractualmente fijada, era igual a la tasa de interés de mercado cuando se adquirieron los instrumentos de deuda. Al final del año 20X1, la tasa de interés de mercado es del 5 por ciento, lo que ha causado que el valor razonable de los instrumentos de deuda A y C haya caído por debajo de su costo y el valor razonable del instrumento de deuda B haya subido por encima de su costo. Es probable que la Entidad Z reciba todos los flujos de efectivo contractuales si continúa conservando los instrumentos de deuda.

Al final de 20X1, la Entidad Z espera que recuperará los importes en libros de los Instrumentos de Deuda A y B a través del uso, es decir, continuando su tenencia y cobrando los flujos de efectivo contractuales, y del Instrumento de Deuda C mediante la venta al comienzo de 20X2 por su valor razonable el 31 de diciembre de 20X1. Se supone que no está disponible otra oportunidad de planificación fiscal para la Entidad Z que le permitiría vender el Instrumento de Deuda B para generar una ganancia de capital contra la cual podría compensar la pérdida de capital que surge de la venta del Instrumento de Deuda C.

Los instrumentos de deuda se miden a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (o NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*)².

Legislación fiscal

La base fiscal de los instrumentos de deuda es el costo, que la legislación fiscal permite que se compense al vencimiento cuando se paga el principal o contra el producto de la venta cuando el instrumento de deuda se vende. La legislación fiscal específica que las ganancias (pérdidas) sobre los instrumentos de deuda son imponibles (deducibles) solo cuando se realicen.

La legislación fiscal distingue ganancias y pérdidas ordinarias de las ganancias y pérdidas de capital. Las pérdidas ordinarias pueden compensarse contra las ganancias ordinarias y las de capital. Las pérdidas de capital solo pueden compensarse contra ganancias de capital. Las pérdidas de capital pueden utilizarse durante 5 años y las ordinarias durante 20 años.

Las ganancias ordinarias tributan al 30 por ciento; las de capital al 10 por ciento.

² La NIIF 9 sustituye a la NIC 39. La NIIF 9 se aplica a todas las partidas que estaban anteriormente dentro del alcance de la NIC 39.

La legislación fiscal clasifica el ingreso por intereses procedente de instrumentos de deuda como "ordinario" y las ganancias y pérdidas que surgen de la venta de instrumentos de deuda como de "capital". Las pérdidas que surgen si el emisor del instrumento no paga el principal al vencimiento se clasifican como "ordinarias" por la legislación fiscal.

General

El 31 de diciembre de 20X1, la Entidad Z tiene, de otras fuentes, diferencias temporarias imponibles de 50.000 u.m. y diferencias temporarias deducibles de 430.000 u.m., que revertirán en ganancias fiscales ordinarias (o pérdidas fiscales ordinarias) en 20X2.

Al final de 20X1, es probable que la Entidad Z presente a las autoridades fiscales unas pérdidas fiscales ordinarias de 200.000 u.m. para el año 20X2. Esta pérdida fiscal incluye todos los beneficios económicos imponibles y deducciones fiscales para las que existen diferencias temporarias al 31 de diciembre de 20X1 y que se clasifican como ordinarias por la legislación fiscal. Estos importes contribuyen por igual a las pérdidas del periodo de acuerdo con la legislación fiscal.

La Entidad Z no tiene ganancias de capital contra las cuales poder utilizar las pérdidas de capital que surgen en los años 20X1 y 20X2.

Excepto por la información que se proporciona en los párrafos anteriores, no hay información adicional que sea relevante para la contabilización de la Entidad Z de los impuestos diferidos en el periodo 20X1-20X2.

Diferencias temporarias

Al final de 20X1, la Entidad Z identifica las diferencias temporarias siguientes:

	<u>Importe en libros</u> <u>(u.m.)</u>	<u>Base fiscal</u> <u>(u.m.)</u>	<u>Diferencias</u> <u>temporarias</u> <u>imponibles</u> <u>(u.m.)</u>	<u>Diferencias</u> <u>temporarias</u> <u>deducibles</u> <u>(u.m.)</u>
<u>Instrumento de deuda A</u>	<u>1.942.857</u>	<u>2.000.000</u>		<u>57.143</u>
<u>Instrumento de deuda B</u>	<u>778.571</u>	<u>750.000</u>	<u>28.571</u>	
<u>Instrumento de deuda C</u>	<u>1.961.905</u>	<u>2.000.000</u>		<u>38.095</u>
<u>Otras fuentes</u>	<u>No especificado</u>		<u>50.000</u>	<u>430.000</u>

La diferencia entre el importe en libros de un activo o pasivo y su base fiscal da lugar a una diferencia temporaria deducible (imponible) (véase los párrafos 20 y 26(d) de la Norma). Esto es porque las diferencias temporarias deducibles (imponibles) son diferencias entre el importe en libros de un activo o un pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal, que dan lugar a cantidades que serán deducibles (imponibles) al determinar la ganancia (pérdida) fiscal de periodos futuros, cuando el importe en libros del activo o del pasivo sea recuperado o liquidado (véase el párrafo 5).

Utilización de las diferencias temporarias deducibles

Con algunas excepciones, los activos por impuestos diferidos que surgen de diferencias temporarias deducibles se reconocen en la medida en que estarán disponibles ganancias fiscales futuras suficientes contra las cuales utilizar las diferencias temporarias deducibles (véase el párrafo 24 de la Norma).

Los párrafos 28 y 29 de la NIC 12 identifican las fuentes de ganancias fiscales contra las cuales una entidad puede utilizar las diferencias temporarias deducibles. Estas incluyen:

- (a) reversiones futuras de diferencias temporarias imponibles existentes;
- (b) ganancias fiscales en periodo futuros; y
- (c) oportunidades de planificación fiscal.

La diferencia temporaria deducible que surge del Instrumento de Deuda C se evalúa de forma separada a efectos de su utilización. Esto es porque la legislación fiscal clasifica la pérdida que procede de la recuperación del importe en

libros del instrumento de deuda C por la venta como "capital" y permite que las pérdidas de capital se compensen contra las ganancias de capital (véase el párrafo 27A de la Norma).

La evaluación separada da lugar al no reconocimiento de un activo por impuestos diferidos por la diferencia temporaria deducible que surge del Instrumento de Deuda C, porque la Entidad Z no tiene fuentes de ganancias fiscales disponibles que la legislación fiscal clasifique como de "capital".

Por el contrario, la diferencia temporaria deducible que surge del Instrumento de Deuda A y otras fuentes se evalúan para su utilización combinándolas entre sí. Esto es porque sus deducciones fiscales relacionadas se clasificarían como "ordinarias" por la legislación fiscal.

Las deducciones fiscales representadas por las diferencias temporarias deducibles relacionadas con el Instrumento de Deuda A se clasifican como ordinarias porque la legislación fiscal clasifica el efecto sobre la ganancia fiscal (pérdida fiscal) de deducir la base fiscal al vencimiento como ordinaria.

Al evaluar la utilización de las diferencias temporarias deducible el 31 de diciembre de 20X1, la Entidad Z realiza las dos fases siguientes.

Fase 1: Utilización de las diferencias temporarias deducibles debido a la reversión de diferencias temporarias imponibles (véase el párrafo 28 de la Norma)

La Entidad Z evalúa primero la disponibilidad de las diferencias temporarias imponibles de la forma siguiente:

	<u>(u.m.)</u>
<u>Reversión esperada de diferencias temporarias deducibles en 20X2</u>	
<u>Del Instrumento de Deuda A</u>	<u>57.143</u>
<u>De otras fuentes</u>	<u>430.000</u>
<u>Total reversión de diferencias temporarias deducibles</u>	<u>487.143</u>
<u>Reversión esperada de diferencias temporarias imponibles en 20X2</u>	
<u>Del Instrumento de Deuda B</u>	<u>(28.571)</u>
<u>De otras fuentes</u>	<u>(50.000)</u>
<u>Total reversión de diferencias temporarias imponibles</u>	<u>(78.571)</u>
<u>Utilización debido a la reversión futura de diferencias temporarias imponibles (Fase 1)</u>	<u>78.571</u>
<u>Diferencias temporarias deducibles restantes a evaluar para la utilización en la Fase 2</u> <u>(487.143 – 78.571)</u>	<u>408.572</u>

En la Fase 1, la Entidad Z puede reconocer un activo por impuestos diferidos en relación con una diferencia temporaria deducible de 78.571 u.m.

Fase 2: Utilización de las diferencias temporarias deducibles debido a la ganancia imponible futura (véase el párrafo 29(a) de la Norma)

En esta fase, la Entidad Z evalúa la disponibilidad de la ganancia fiscal futura de la forma siguiente:

	(u.m.)
<u>La ganancia (pérdida) fiscal futura probable en 20X2 [sobre los que se pagan (recuperan) los impuestos a las ganancias]</u>	(200.000)
<u>Incorporación: reversión de las diferencias temporarias deducibles que se espera que reviertan en 20X2</u>	487.143
<u>Menos: reversiones de las diferencias temporarias imponibles (utilizadas en la Fase 1)</u>	(78.571)
<u>Ganancia fiscal probable excluyendo las deducciones fiscales para evaluar la utilización de las diferencias temporarias deducibles en 20X2</u>	208.572
<u>Diferencias temporarias deducibles restantes a evaluar para la utilización desde la Fase 1</u>	408.572
<u>Utilización debido a ganancias fiscales futuras (Fase 2)</u>	208.572
<u>Utilización debido a la reversión futura de diferencias temporarias imponibles (Fase 1)</u>	78.571
<u>Total utilización de diferencias temporarias deducibles</u>	287.143

La pérdida fiscal de 200.000 u.m. incluye el beneficio económico imponible de 2 millones de u.m. del cobro del principal del Instrumento de Deuda A y la deducción fiscal equivalente, porque es probable que la Entidad Z recupere el instrumento de deuda por más su importe en libros (véase el párrafo 29A de la Norma).

La utilización de diferencias temporarias deducibles no es, sin embargo, evaluada contra la ganancia fiscal futura probable para un periodo sobre el cual se paga el impuesto a las ganancias (véase el párrafo 5 de la Norma). La utilización de diferencias temporarias deducibles se evalúa contra la ganancia fiscal futura probable que excluye las deducciones fiscales procedentes de reversiones de diferencias temporarias deducibles [véase el párrafo 29(a) de la Norma]. La evaluación de la utilización de las diferencias temporarias deducibles contra las ganancias fiscales futuras probables sin excluir las deducciones conduciría a la doble contabilización de las diferencias temporarias deducibles en esa evaluación.

En la Fase 2, la Entidad Z determina que puede reconocer un activo por impuestos diferidos en relación con la ganancia fiscal futura, excluyendo las deducciones fiscales procedentes de la reversión de las diferencias temporarias de 208.572 u.m. Por consiguiente, la utilización total de los importes de las diferencias temporarias deducibles de 287.143 [78.571 (Fase 1) + 208.572 (Fase 2)].

Medición de activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos

La Entidad Z presenta los siguientes activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos en sus estados financieros a 31 de diciembre de 20X1:

	(u.m.)
<u>Total diferencias temporarias imponibles</u>	78.571
<u>Total utilización de diferencias temporarias deducibles</u>	287.143
<u>Pasivo por impuestos diferidos (30% de 78.571)</u>	23.571
<u>Activos por impuestos diferidos (30% de 287.143)</u>	86.143

Los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos se miden usando la tasa fiscal para las ganancias ordinarias del 30 por ciento, de acuerdo con la forma esperada de recuperar (liquidar) los activos (pasivos) subyacentes (véase el párrafo 51 de la Norma).

Asignación de los cambios en los activos por impuestos diferidos entre el resultado del periodo y otro resultado integral

Los cambios en los impuestos diferidos que surgen de partidas que se reconocen en el resultado del periodo se reconocen en dicho resultado del periodo (véase el párrafo 58 de la Norma). Los cambios en los impuestos diferidos que surgen de partidas que se reconocen en otro resultado integral se reconocen en otro resultado integral (véase el párrafo 61A de la Norma).

La Entidad Z no reconoció activos por impuestos diferidos por todas sus diferencias temporarias deducibles el 31 de diciembre de 20X1, y de acuerdo con la legislación fiscal, las deducciones fiscales representadas por las diferencias temporarias deducibles contribuyen por igual a la pérdida fiscal del periodo. Por consiguiente, la evaluación de la utilización de las diferencias temporarias deducibles no especifica si las ganancias fiscales se utilizan para partidas de impuestos diferidos que se reconocen en el resultado del periodo (es decir, las diferencias temporarias deducibles procedentes de otras fuentes) o si por el contrario las ganancias fiscales se utilizan para partidas por impuestos diferidos que se reconocen en otro resultado integral (es decir, la diferencia temporaria deducible relacionada con el instrumento de deuda clasificado como a valor razonable con cambios en otro resultado integral).

Para estas situaciones, el párrafo 63 de la Norma requiere que los cambios en los impuestos diferidos se distribuyan al resultado del periodo y a otro resultado integral sobre una base proporcional razonable o por otro método que logre una distribución más apropiada en las circunstancias.