

Mayo de 2021

Normas NIIF®

Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única

Modificaciones a la NIC 12

**Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que
surgen de una Transacción Única**

Modificaciones propuestas a la NIC 12

Deferred Tax related to Assets and Liabilities arising from a Single Transaction is issued by the International Accounting Standards Board (Board).

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

© 2021 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at permissions@ifrs.org.

Copies of Board publications may be ordered from the Foundation by emailing customerservices@ifrs.org or visiting our shop at <https://shop.ifrs.org>.

This Spanish translation of *Deferred Tax related to Assets and Liabilities arising from a Single Transaction* has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world including 'IAS®', 'IASB®', the IASB® logo, 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's trade marks are available from the Foundation on request.

The 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 in the Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única

Modificaciones propuestas a la NIC 12

Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única se publica por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo).

Descargo de responsabilidad: En la medida en que lo permita la legislación aplicable, el Consejo y la Fundación IFRS (Fundación) declinan expresamente toda responsabilidad que eventualmente pudiera derivarse de esta publicación o cualquier traducción de ésta, tanto si es de carácter contractual, civil o de otra forma, con cualquier persona respecto a toda reclamación o pérdida de cualquier naturaleza, incluyendo pérdidas directas, indirectas, imprevistas o resultantes, daños punitivos o multa, penalizaciones o costos.

La información contenida en esta publicación no constituye asesoría y no debe sustituir los servicios de un profesional adecuadamente cualificado.

Copyright © 2021 IFRS Foundation

Reservados todos los derechos. Los derechos de reproducción y uso están estrictamente limitados. Para detalles adicionales, por favor contacte con permissions@ifrs.org.

Pueden ordenarse copias de las publicaciones del Consejo en la Fundación enviando un correo electrónico a customerservices@ifrs.org o visitando nuestra tienda en <https://shop.ifrs.org>.

La traducción al español de *Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única* 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.



La Fundación tiene registradas marcas comerciales en todo el mundo incluyendo IAS®, 'IASB®', el logo IASB®, 'IFRIC®', 'IFRS®', el logo IFRS®, 'IFRS for SMEs®', el logo IFRS for SMEs®, el logo en forma de "hexágono," 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' y 'SIC®'. El titular de la licencia tiene a disposición de quien lo solicite información adicional sobre las marcas registradas de la Fundación.

La Fundación 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 oficina principal en el Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD, Reino Unido.

ÍNDICE

	<i>desde la página</i>
MODIFICACIONES A LA NIC 12 <i>IMPUESTO A LAS GANANCIAS</i>	6
MODIFICACIONES A LA NIIF 1 <i>ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA</i>	8
APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE <i>IMPUESTOS DIFERIDOS RELACIONADOS CON ACTIVOS Y PASIVOS QUE SURGEN DE UNA TRANSACCIÓN ÚNICA</i> PUBLICADA EN MAYO DE 2021	10
MODIFICACIONES A LOS EJEMPLOS ILUSTRATIVOS QUE ACOMPAÑAN A LA NIC 12 <i>IMPUESTO A LAS GANANCIAS</i>	11
MODIFICACIONES A LOS FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE LA NIC 12 <i>IMPUESTO A LAS GANANCIAS</i>	13

Modificaciones a la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*

Se modifican los párrafos 15, 22 y 24. Se añaden los párrafos 22A y 98J a 98L. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos diferidos

Diferencias temporarias imponibles

- 15 Se reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por cualquier diferencia temporaria imponible, excepto en la medida en que éste haya surgido por:
- (a) el reconocimiento inicial de una plusvalía; o
 - (b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:
 - (i) ~~no es una combinación de negocios;~~~~y~~
 - (ii) ~~en el momento de la transacción, no afecte ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal;~~~~y~~
 - (iii) en el momento de la transacción, no da lugar a diferencias temporarias imponibles y deducibles de igual importe.

...

Reconocimiento inicial de un activo o pasivo

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

...

- 22A Una transacción que no es una combinación de negocios puede conducir al reconocimiento inicial de un activo o un pasivo y, en el momento de la transacción, no afectar ni a la ganancia contable ni a la ganancia fiscal. Por ejemplo, al comienzo de la fecha de un arrendamiento, un arrendatario reconoce, habitualmente, un pasivo por arrendamiento y el correspondiente importe como parte del costo de un activo por derecho de uso. En función de la legislación fiscal aplicable, en una transacción de este tipo, pueden surgir diferencias temporarias imponibles y deducibles de igual importe en el momento del reconocimiento inicial del activo

y del pasivo. La exención proporcionada por los párrafos 15 y 24 no se aplica a estas diferencias temporarias y una entidad reconoce cualquier activo y pasivo por impuestos diferidos resultante.

...

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 utilizar 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 es una combinación de negocios; ~~y~~
- (b) en el momento de la transacción, no afecte ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal; y
- (c) en el momento de la transacción, no da lugar a diferencias temporarias imponibles y deducibles de igual importe.

...

Fecha de vigencia

...

98J *Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única*, emitida en mayo de 2021, modificó los párrafos 15, 22 y 24 y añadió el párrafo 22A. Una entidad aplicará estas modificaciones de acuerdo con los párrafos 98K y 98L a los periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2023. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones en un periodo anterior, revelará este hecho.

98K Una entidad aplicará *Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única* a las transacciones que se ocurran a partir del inicio del primer periodo comparativo presentado.

98L Una entidad que aplique *Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única*, deberán también a partir del inicio del primer periodo comparativo presentado:

- (a) reconocerá un activo por impuestos diferidos—en la medida en que sea probable que se disponga de ganancias fiscales contra las que se pueda utilizar la diferencia temporaria deducible— y un pasivo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias imponibles y deducibles asociadas con:
 - (i) activos por derecho de uso y pasivos por arrendamiento; y
 - (ii) pasivos por retiro del servicio, restauración y similares así como los correspondientes importes reconocidos como parte del costo del activo relacionado; y
- (b) reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de las modificaciones como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio, según proceda), en esa fecha.

Modificaciones a la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*

Se añade el párrafo 39AH. En el Apéndice B, se modifica el párrafo B1 y se añade el párrafo B14 y su encabezamiento. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Fecha de vigencia

...

39AH *Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única, emitida en mayo de 2021, modificó el párrafo B1 y añadió el párrafo B14. Una entidad aplicará estas modificaciones a periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2023. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.*

...

Apéndice B

Excepciones a la aplicación retroactiva de otras NIIF

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

B1 Una entidad aplicará las siguientes excepciones:

...

(g) préstamos gubernamentales (párrafos B10 a B12); y

(h) contratos de seguro (párrafo B13); e-

(i) impuestos diferidos relacionados con arrendamientos y pasivos por retiro del servicio, restauración y similares (párrafo B14).

...

Impuestos diferidos relacionados con arrendamientos y pasivos por retiro del servicio, restauración y similares

B14 Los párrafos 15 y 24 de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias exigen a una entidad de reconocer un activo o pasivo por impuestos diferidos en circunstancias concretas. A pesar de esta exención, en la fecha de transición a las NIIF, una entidad que adopta por primera vez las NIIF reconocerá un activo por impuestos diferidos—en la medida en que sea probable que la ganancia fiscal esté disponible para que pueda utilizarse contra las diferencias temporarias deducibles—y un pasivo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias imponibles y deducibles asociadas con:

(a) activos por derecho de uso y pasivos por arrendamiento; y

(b) pasivos por retiro del servicio, restauración y similares y los correspondientes importes reconocidos como parte del costo del activo relacionado.

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

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

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

Modificaciones a los Ejemplos Ilustrativos que acompañan a la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*

Estos ejemplos acompañan a la NIC 12, pero no forman parte de esta.

Se añade el Ejemplo 8. Para facilitar la lectura, el texto nuevo no ha sido subrayado.

Ilustraciones sobre cálculos y presentación

...

Ejemplo 8—Arrendamientos

Arrendamiento

Una entidad (Arrendatario) realiza un arrendamiento por cinco años de un edificio. Los pagos por arrendamiento anual son de 100 u.m. pagaderos al final de cada año. Antes de la fecha de comienzo del arrendamiento, el Arrendatario realiza un pago por el arrendamiento de 15 u.m. (pago anticipado del arrendamiento) y paga unos costos directos iniciales de 5 u.m. La tasa de interés implícita en el arrendamiento no puede determinarse fácilmente. La tasa incremental de los préstamos tomados por el Arrendatario es del 5% anual.

En la fecha de comienzo, aplicando la NIIF 16 *Arrendamientos*, el Arrendatario reconoce un pasivo por arrendamiento de 435 u.m. (medido al valor presente de los cinco pagos por arrendamiento de 100 u.m., descontado a la tasa de interés del 5% por año). El Arrendatario mide el activo por derecho de uso (activo del arrendamiento) por 455 u.m., que comprenden la medición inicial del pasivo por arrendamiento (435 u.m.), el pago anticipado por el arrendamiento (15 u.m.) y los costos directos iniciales (5 u.m.).

Legislación fiscal

La legislación fiscal permite deducciones fiscales por pagos por arrendamiento (incluyendo los realizados antes de la fecha de comienzo) y los costos directos iniciales cuando una entidad realiza dichos pagos. Los beneficios económicos que fluirán al Arrendatario cuando recupere el importe en libros del activo por arrendamiento serán imponibles.

Se espera que se aplique una tasa fiscal del 20% al periodo (periodos) en que el Arrendatario recuperará el importe en libros del activo del arrendamiento y liquidará el pasivo por arrendamiento.

Tras considerar la legislación fiscal aplicable, el Arrendatario concluye que las deducciones fiscales que recibirá por los pagos del arrendamiento se relacionan con el reembolso del pasivo por arrendamiento.¹

Impuestos diferidos sobre el pago anticipado por arrendamiento y costos directos iniciales

El Arrendatario reconoce el pago anticipado por arrendamiento (15 u.m.) y los costos directos iniciales (5 u.m.) como componentes del costo del activo por arrendamiento. La base fiscal de estos componentes es nula porque el Arrendatario ya recibió deducciones fiscales por el pago anticipado por el arrendamiento y los costos directos iniciales cuando realizó esos pagos. La diferencia entre la base fiscal (nula) y el importe en libros de cada componente da lugar a diferencias temporarias imponibles de 15 u.m. (relacionadas con el pago anticipado por el arrendamiento) y 5 u.m. (relacionado con los costos directos iniciales).

¹ Dependiendo de la legislación fiscal aplicable, una entidad podría concluir alternativamente que las deducciones fiscales que recibirá por los pagos por arrendamiento están relacionadas con el activo del arrendamiento, en cuyo caso no surgirían diferencias temporarias en el reconocimiento inicial del pasivo por arrendamiento y el componente correspondiente del costo del activo del arrendamiento. Por consiguiente, la entidad no reconocería impuestos diferidos en el reconocimiento inicial, pero lo haría si, y cuando, las diferencias temporarias surjan después del reconocimiento inicial.

La exención de reconocer un pasivo por impuestos diferidos del párrafo 15 no se aplica porque las diferencias temporarias surgen de transacciones que, en el momento de éstas, afectan la ganancia fiscal del Arrendatario (es decir, las deducciones fiscales que el Arrendatario recibió cuando realizó el pago anticipado por el arrendamiento y pagó los costos directos iniciales redujeron su ganancia fiscal). Por consiguiente, el Arrendatario reconoce un pasivo por impuestos diferidos de 3 u.m. (15 u.m. x 20%) y 1 u.m. (5 u.m. x 20%) por las diferencias temporarias imponibles relacionadas con el pago anticipado por el arrendamiento y los costos directos iniciales, respectivamente.

Impuestos diferidos sobre el pasivo por arrendamiento y el componente relacionado del costo del activo del arrendamiento

En la fecha de comienzo, la base fiscal del pasivo por arrendamiento es nula porque el Arrendatario recibirá deducciones fiscales iguales al importe en libros del pasivo por arrendamiento (435 u.m.). La base fiscal del componente relacionado del costo del activo del arrendamiento es también nula porque el Arrendatario no recibirá deducciones fiscales de la recuperación del importe en libros de ese componente del costo del activo del arrendamiento (435 u.m.).

Las diferencias entre los importes en libros del pasivo por arrendamiento y el componente relacionado del costo del activo del arrendamiento (435 u.m.) y sus bases fiscales de cero dan lugar a las siguientes diferencias temporarias en la fecha de comienzo:

- (a) una diferencia temporaria imponible de 435 u.m. asociada con el activo del arrendamiento; y
- (a) una diferencia temporaria deducible de 435 u.m. asociada con el pasivo por arrendamiento.

La exención de reconocer un activo y pasivo por impuestos diferidos de los párrafos 15 y 24 no se aplica porque la transacción da lugar a diferencias temporarias imponibles y deducibles iguales. El Arrendatario concluye que es probable que se disponga de ganancias fiscales contra las que pueda utilizarse la diferencia temporaria deducible. Por consiguiente, el Arrendatario reconoce un activo por impuestos diferidos y un pasivo por impuestos diferidos, cada uno por 87 u.m. (435 u.m. x 20%), por las diferencias temporarias imponibles y deducibles.

Resumen del impuesto diferido reconocido

La siguiente tabla resume el impuesto diferido que el Arrendatario reconoce en el momento del reconocimiento inicial del arrendamiento (incluyendo el pago anticipado por el arrendamiento y los costos directos iniciales):

	Importe en libros	Base fiscal	Diferencias temporarias deducibles / (imponibles)	Activo / (pasivo) por impuestos diferidos
Activo del arrendamiento				
– pago anticipado por el arrendamiento	15	—	(15)	(3)
– costos directos iniciales	5	—	(5)	(1)
– el importe de la medición inicial del pasivo por arrendamiento	435	—	(435)	(87)
Pasivo por arrendamiento	435	—	435	87

Al aplicar el párrafo 22(b) de la NIC 12, el Arrendatario reconoce activos y pasivos por impuestos diferidos como se ilustra en este ejemplo y reconoce los gastos e ingresos por impuestos diferidos resultantes en el resultado del periodo.

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

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a la NIC 12, pero no forman parte de esta.

Se modifica el párrafo FC1 con el nuevo texto subrayado y el texto eliminado tachado. Se añaden los párrafos FC71 a FC95 y sus encabezamientos correspondientes. Para facilitar la lectura, los párrafos FC71 a FC95 y los encabezamientos correspondientes no han sido subrayados.

Introducción

FC1 Cuando se emitió la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias* por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en 1996 para sustituir a la NIC 12 anterior *Contabilidad de los Impuesto a las Ganancias* (emitida en julio de 1979), no acompañaban a la Norma los Fundamentos de las Conclusiones. Estos Fundamentos de las Conclusiones no son completos. Solo resumen las consideraciones del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) ~~consideraciones al desarrollar~~ haciendo la las modificaciones a la NIC 12 desde ~~contenidas en *Impuestos Diferidos Información a Revelar Transferencias de Activos Financieros* 2010~~. Cada uno de los miembros individuales del Consejo dio mayor peso a algunos factores que a otros.

...

Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única (modificaciones de 2021)

- FC71 En mayo de 2021 el Consejo emitió *Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única*. Las modificaciones limitaron el alcance de la exención del reconocimiento de los párrafos 15 y 24 de la NIC 12 (exención del reconocimiento) de forma que deja de aplicarse a transacciones que, en el reconocimiento inicial, dan lugar a diferencias temporales imputables y deducibles iguales.
- FC72 Las modificaciones se emitieron en respuesta a una recomendación del Comité de Interpretaciones. La investigación llevada a cabo por el Comité de Interpretaciones indicó que las opiniones diferían sobre si la exención del reconocimiento se aplicaba a las transacciones, tales como los arrendamientos, que conducen al reconocimiento de un activo y un pasivo. Estas opiniones diferentes daban lugar a que las entidades contabilizaran de formas distintas los impuestos diferidos en estas transacciones, reduciendo la comparabilidad entre sus estados financieros.
- FC73 Por simplicidad, los párrafos FC74 a FC91 explican los fundamentos para las modificaciones utilizando arrendamientos como ejemplo. La explicación se aplica igualmente a otras transacciones afectadas por las modificaciones, tales como pasivos por retiro del servicio, restauración y similares (obligaciones por retiro de servicio) y los correspondientes importes reconocidos como parte del costo del activo relacionado.

Antecedentes

Diferencias temporarias y la aplicación de la exención del reconocimiento

FC74 Al aplicar la NIIF 16 *Arrendamientos*, una entidad reconoce un activo por derecho de uso (activo del arrendamiento) y un pasivo por arrendamiento en la fecha de comienzo de un arrendamiento. En el reconocimiento inicial del activo del arrendamiento y pasivo por arrendamiento, una entidad evaluará si surgen diferencias temporarias para determinar si se reconoce el impuesto diferido. Al realizar esta evaluación, una entidad determina la base fiscal del activo del arrendamiento y del pasivo por arrendamiento identificando los importes atribuibles a ellos para a efectos fiscales. En algunas jurisdicciones, una entidad podría recibir deducciones fiscales por pagos por arrendamiento cuando los realiza. En estas situaciones, la entidad determina si dichas deducciones fiscales son atribuibles a:

- (a) el activo por arrendamiento (y el gasto por intereses)—porque las deducciones están relacionadas con los gastos que surgen del arrendamiento (es decir, la depreciación y el gasto por intereses); o

- (b) el pasivo por arrendamiento (y el gasto por intereses)—porque las deducciones están relacionadas con el reembolso del pasivo por arrendamiento y el gasto por intereses.
- FC75 Una entidad aplica el juicio al determinar si las deducciones fiscales son atribuibles al activo del arrendamiento o al pasivo por arrendamiento, teniendo en consideración la legislación fiscal aplicable.
- FC76 Al aplicar la NIC 12 las diferencias temporarias surgen en el reconocimiento inicial solo cuando la entidad determina que las deducciones fiscales son atribuibles al pasivo por arrendamiento porque:
- (a) Cuando las deducciones fiscales son atribuibles al activo del arrendamiento, las bases fiscales de éste y del pasivo por arrendamiento son iguales a sus importes en libros, reflejando que la entidad recibirá deducciones fiscales iguales al importe en libros del activo del arrendamiento y no recibe deducciones fiscales con respecto al pasivo por arrendamiento. Por consiguiente, en el reconocimiento inicial del arrendamiento no surgen diferencias temporarias y la exención del reconocimiento no se aplica. Por consiguiente, la entidad no reconoce impuestos diferidos en el reconocimiento inicial, pero lo hace si, y cuando, las diferencias temporarias surgen después del reconocimiento inicial.
- (b) Cuando las deducciones fiscales son atribuibles al pasivo por arrendamiento, las bases fiscales del activo del arrendamiento y el pasivo por arrendamiento son nulas, reflejando que la entidad recibirá deducciones fiscales con respecto al pasivo por arrendamiento iguales a su importe en libros y no recibirá deducciones fiscales en el momento de recuperar el importe en libros del activo del arrendamiento. Por consiguiente, las diferencias temporarias asociadas con el activo del arrendamiento y del pasivo por arrendamiento surgen en el momento del reconocimiento inicial del arrendamiento.
- FC77 Antes de que se emitieran las modificaciones, las opiniones diferían sobre si la exención del reconocimiento se aplicaba a las diferencias temporarias que surgen en la situación descrita en el párrafo FC76(b). Si una entidad concluía que se aplicaba la exención del reconocimiento, no reconocía ningún impuesto diferido con respecto al arrendamiento (ya sea en el reconocimiento inicial o posterior a lo largo del plazo de arrendamiento).

Propósito de la exención del reconocimiento

- FC78 El párrafo 22(c) de la NIC 12 explica el propósito de la exención del reconocimiento. Si las diferencias temporarias surgen en el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios, y no afectan ni a la ganancia contable ni a la ganancia fiscal, la entidad podría reconocer el correspondiente activo o pasivo por impuestos diferidos, siempre que no se diese la exención y ajustar por tanto el importe en libros del activo o del pasivo por el mismo importe. Estos ajustes harían los estados financieros menos transparentes y la NIC 12, por ello, prohíbe el reconocimiento de impuestos diferidos en estas circunstancias.
- FC79 El Consejo observó que, cuando surgen diferencias temporarias en el reconocimiento inicial de un activo del arrendamiento y de un pasivo por arrendamiento, estas diferencias temporarias son, a menudo, iguales y se compensan (es decir, las diferencias temporarias imponderables y deducibles son del mismo importe). Si no se aplicase esta exención al reconocimiento, una entidad reconocería generalmente un activo y un pasivo por impuestos diferidos por el mismo importe, por causa de estas diferencias temporarias. El reconocimiento de un activo y un pasivo por impuestos diferidos por el mismo importe no requeriría un ajuste al importe en libros del activo del arrendamiento o del pasivo por arrendamiento relacionados ni tendría ningún efecto sobre el resultado del período. Por ello, la solución de la exención de reconocimiento fue diseñada para impedir que pudiera no aplicarse en estas situaciones. Por ello, el Consejo concluyó que la exención del reconocimiento no es necesaria, generalmente, si en el reconocimiento inicial una transacción da lugar a diferencias temporarias imponderables y deducibles iguales.

Limitación del alcance de la exención del reconocimiento

- FC80 A la luz de las observaciones resumidas en el párrafo FC79, el Consejo decidió limitar el alcance de la exención del reconocimiento de forma que no se aplique a transacciones que, en el reconocimiento inicial, dan lugar a diferencias temporarias imponderables y deducibles iguales.
- FC81 El Consejo consideró la forma en que este alcance más limitado de la exención del reconocimiento se aplicaría cuando una entidad no reconoce un activo y pasivo por impuestos diferidos del mismo importe para las diferencias temporarias imponderables y deducibles iguales. Concretamente, una entidad podría reconocer un activo y pasivo por impuestos diferidos por importes distintos si no puede reconocer el activo por impuestos diferidos en su totalidad (véanse los párrafos FC82 a FC87), o si se aplican tasas fiscales diferentes para la medición de cada diferencia temporaria (véase el párrafo FC88).

Incapacidad para reconocer activos por impuestos diferidos

- FC82 El párrafo 24 de la NIC 12 requiere que una entidad reconozca activos por impuestos diferidos solo "en la medida que sea probable que vaya a disponer de ganancias fiscales contra las que pueda ser utilizada la diferencia temporaria deducible" (el requerimiento de recuperabilidad). Debido al requerimiento de recuperabilidad, algunas veces, las diferencias temporarias imputables y deducibles podrían dar lugar a que una entidad reconozca importes diferentes de activos y pasivos por impuestos diferidos.
- FC83 Para abordar esta situación, cuando expusieron las modificaciones en proyecto para comentario, el Consejo propuso que la exención del reconocimiento continuara aplicándose en la medida en que una entidad reconociera importes diferentes de activos y pasivos por impuestos diferidos (la propuesta de limitación). Con la aplicación de la propuesta de limitación, una entidad reconocería activos y pasivos por impuestos diferidos del mismo importe y solo en la medida en que, aplicando el requerimiento de recuperabilidad, la entidad reconociera un activo por impuestos diferidos.
- FC84 La información recibida sobre las modificaciones en proyecto indicó que la propuesta de limitación sería:
- (a) incongruente con los principios de la NIC 12 porque la Norma generalmente requiere que una entidad reconozca un pasivo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias imponibles; y
 - (b) compleja y gravosa de aplicar.
- FC85 En respuesta a esta información recibida, el Consejo eliminó la propuesta de limitación. El Consejo concluyó que:
- (a) La aplicación de la exención del reconocimiento a un pasivo por impuestos diferidos solo porque una entidad no puede reconocer el activo por impuestos diferidos correspondiente utilizando el requerimiento de recuperabilidad sería incongruente con la forma en que se aplica la exención del reconocimiento en otras situaciones.
 - (b) La eliminación de la propuesta de limitación se reduciría significativamente la complejidad de la aplicación de las modificaciones, sin dejar de lograr su objetivo [véase el párrafo FC92(a)]. En concreto, eliminando la propuesta de limitación, el Consejo:
 - (i) No requeriría que una entidad evalúe el requerimiento de recuperabilidad en el reconocimiento inicial de cada transacción aplicable para determinar la medida en que un pasivo por impuestos diferidos puede reconocerse.
 - (ii) Simplificaría la contabilización cuando, en el reconocimiento inicial, los activos por impuestos diferidos no se reconocen en su totalidad. En estos casos, si se hubiera mantenido la propuesta de limitación en las modificaciones, se habría requerido que las entidades hicieran un seguimiento por separado de las partes de las diferencias temporales a las que se aplicara la exención del reconocimiento.
- FC86 La eliminación de la propuesta de limitación podría dar lugar a que una entidad reconozca importes diferentes de activos y pasivos por impuestos diferidos en el reconocimiento inicial de una transacción. En estos casos, una entidad reconocería cualquier diferencia en el resultado del periodo [véase el párrafo 22(b) de la NIC 12]. Por ejemplo, una entidad reconocería una pérdida por Impuesto a las Ganancias si, en el reconocimiento inicial, reconoce un pasivo por impuestos diferidos, pero no puede reconocer un activo por impuestos diferidos igual y compensable. El Consejo concluyó que esta contabilización refleja adecuadamente la expectativa de la entidad de que podrá beneficiarse totalmente de las deducciones fiscales disponibles cuando liquide el pasivo, pero que se le requiere, no obstante, que realice pagos por impuestos futuros a medida que recupera el activo. Como se explica en el párrafo FC85(a), aplicar la exención del reconocimiento a un pasivo por impuestos diferidos solo porque una entidad no puede reconocer el activo por impuestos diferidos correspondiente sería incongruente con la forma en que se aplica la exención del reconocimiento en otras situaciones.
- FC87 Además, el Consejo espera que importes diferentes de activos y pasivos por impuestos diferidos surgirían en el reconocimiento inicial solo de forma infrecuente, porque una entidad podría, a menudo, cumplir el requerimiento de recuperabilidad a través de la reversión futura de diferencias temporarias que surgen de la misma transacción.

Se aplican diferentes tasas impositivas

- FC88 Una entidad podría reconocer un activo y pasivo por impuestos diferidos de importes diferentes para diferencias temporarias imponibles y deducibles iguales si las tasas fiscales distintas se aplican a la medición del activo y pasivo por impuestos diferidos. Como se destaca en el párrafo FC86, una entidad reconocería cualquier diferencia en el resultado del periodo. El Consejo concluyó que los beneficios

esperados de la aplicación de la exención del reconocimiento en estas situaciones no superarían los costos porque:

- (a) la aplicación de la exención del reconocimiento en estas situaciones sería compleja porque ésta se utilizaría solo en una pequeña parte del impuesto diferido resultante; y
- (b) estas situaciones se espera que surjan solo en un número limitado de jurisdicciones y el efecto neto de la aplicación de tasas fiscales diferentes será, a menudo, no material o no tendrá importancia relativa.

Otras consideraciones

Atribución de las deducciones fiscales al activo del arrendamiento o pasivo por arrendamiento

FC89 Algunos de quienes respondieron a las modificaciones en proyecto sugirieron que el Consejo proporcionase una guía de aplicación para ayudar a que las entidades evalúen si las deducciones fiscales son atribuibles al activo del arrendamiento o al pasivo por arrendamiento (véase el párrafo FC74). El Consejo decidió no proporcionar esta guía de aplicación porque los beneficios esperados de hacerlo no superarían los costos. El Consejo concluyó que proporcionar esta guía:

- (a) era innecesario para lograr el objetivo de las modificaciones—las modificaciones darán lugar a que las entidades reconozcan las diferencias temporarias por impuestos diferidos que surgen en los arrendamientos (en el reconocimiento inicial o posteriormente), independientemente de si las deducciones fiscales son atribuibles al activo del arrendamiento o al pasivo por arrendamiento; y
- (b) podría provocar consecuencias no previstas—cualquier guía podría afectar la forma en que las entidades, en otras situaciones, consideran la legislación fiscal aplicable al determinar la base fiscal de los activos y pasivos.

Pagos anticipados por arrendamiento y costos directos iniciales

FC90 Con la aplicación de la NIIF 16, una entidad mide inicialmente un pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento que no están pagados a la fecha de comienzo. La medición inicial de una entidad de un activo del arrendamiento incluye la medición inicial del pasivo por arrendamiento, así como los pagos anticipados por el arrendamiento y los costos directos iniciales.

FC91 El reconocimiento del pasivo por arrendamientos y del componente relacionado del costo activo del arrendamiento podría dar lugar a diferencias temporarias imponderables y deducibles iguales como se explicaba en el párrafo FC79. Las modificaciones se aplican a cualesquiera diferencias temporarias imponderables y deducibles iguales que surjan. Además, la realización de los pagos anticipados por arrendamiento o el pago de los costos directos iniciales podría dar lugar a diferencias temporarias adicionales asociadas con el activo del arrendamiento, al que una entidad aplicaría los requerimientos correspondientes de la NIC 12. En respuesta a las solicitudes de hacerlo, el Consejo incluyó un ejemplo que ilustra la contabilización de los impuestos diferidos en pagos anticipados por arrendamiento y los costos directos iniciales.

Análisis del efecto

FC92 El Consejo concluyó que los beneficios esperados de las modificaciones superan a los costos porque:

- (a) las modificaciones reducirán la diversidad en la información de transacciones, tales como arrendamientos y obligaciones por retiro del servicio y alinearán la contabilización de los impuestos diferidos de estas transacciones con el principio general de la NIC 12 de reconocer los impuestos diferidos de las diferencias temporarias; y
- (b) las preocupaciones por los costos de aplicación de las modificaciones en proyecto se refieren principalmente a la aplicación de la propuesta de limitación [véase el apartado FC84(b)]. La decisión del Consejo de eliminar la propuesta de limitación abordaba la mayoría de esas preocupaciones.

Transición

FC93 El Consejo decidió no requerir la aplicación retroactiva de las modificaciones de acuerdo con la NIC 8. En su lugar, decidió requerir que las entidades apliquen las modificaciones para la primera vez reconociendo

impuestos diferidos para todas las diferencias temporales relacionadas con arrendamientos y obligaciones por retiro del servicio al comienzo del primer periodo comparativo presentado. El Consejo concluyó que estos requerimientos equilibran adecuadamente los beneficios y costos esperados. La aplicación retroactiva requeriría que las entidades evalúen retroactivamente si cada arrendamiento y obligación por retiro del servicio dieron lugar a diferencias temporarias imponibles y deducibles iguales en el reconocimiento inicial, lo que podría haber ocurrido hace mucho tiempo. El Consejo concluyó que su enfoque de transición haría, por ello, las modificaciones más fáciles y menos costosas de aplicar que un enfoque retroactivo total, sin dejar de lograr su objetivo. Este enfoque también impide cualquier incertidumbre sobre la forma en que interactúan las modificaciones con los requerimientos de transición de la NIIF 16.

- FC94 El Consejo también requirió que las entidades apliquen las modificaciones de forma prospectiva a transacciones distintas de los arrendamientos y obligaciones por retiro del servicio (es decir, a transacciones que tengan lugar a partir del comienzo de primer periodo comparativo presentado). Si las modificaciones se aplicaran de forma retroactiva, la determinación de si estas transacciones quedan dentro del alcance de las modificaciones y la posterior reconsideración de la contabilización de dichas transacciones podría resultar costosa y compleja. El Consejo concluyó que los costos de requerir que las entidades apliquen las modificaciones de forma retroactiva para esas otras transacciones superarían los beneficios de hacerlo.
- FC95 Por razones similares a las explicadas en el párrafo FC93, el Consejo requirió a las entidades que adoptan por primera vez las NIIF que reconozcan los impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias asociadas con arrendamientos y obligaciones por retiro del servicio existentes en la fecha de transición a las NIIF.