

Agosto / 2014

Proyecto de Norma PN/2014/3

**Reconocimiento de activos por impuestos
diferidos por pérdidas no realizadas**

Modificaciones propuestas a la NIC 12

Recepción de comentarios hasta el 18 de diciembre de
2014

Reconocimiento de activos por impuestos diferidos por pérdidas no realizadas

(Modificaciones propuestas a la NIC 12)

Recepción de comentarios hasta el 18 de diciembre de 2014

Traducción no oficial

Proyecto de Norma PN/2014/3 *Reconocimiento de activos por impuestos diferidos por pérdidas no realizadas* (Modificaciones propuestas a la NIC 12) publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) únicamente para recibir comentarios. Las propuestas podrán modificarse en función de los comentarios recibidos antes de emitirse de forma definitiva. Se reciben comentarios hasta el **18 de diciembre de 2014** los cuales deben enviarse por escrito a la dirección indicada a continuación o por vía electrónica a nuestro sitio web www.ifrs.org utilizando la página de "Comment on a proposal".

Todos los comentarios se pondrán en conocimiento del público y se colocarán en nuestro sitio web a menos que quien responda solicite confidencialidad. Estas solicitudes normalmente no se concederán a menos que las sustenten buenas razones, tales como confidencialidad comercial. Por favor, visite nuestro sitio web para ampliar detalles sobre estos aspectos y cómo utilizamos sus datos personales.

Descargo de responsabilidad: El IASB, la Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan ninguna responsabilidad por cualquier pérdida ocasionada por actuar o abstenerse de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya sea que esa pérdida se haya causado por negligencia o por otra causa.

Los derechos de autor de las Normas Internacionales de Información Financiera (incluidas las Normas Internacionales de Contabilidad y las Interpretaciones SIC y CINIIF), los Proyectos de Norma y las otras publicaciones del IASB o de la Fundación IFRS, son propiedad de la Fundación IFRS.

Copyright © 2014 IFRS Foundation®
ISBN: 978-1-909704-55-8

Reservados todos los derechos. Únicamente pueden realizarse copias de este Proyecto de Norma con el propósito de preparar comentarios para el IASB siempre que estas copias sean para uso personal o interno y que no sean vendidas o difundidas de otra forma y que en cada copia se reconozcan los derechos de autor de la Fundación IFRS y se indique la dirección completa del IASB.

A excepción del mencionado permiso, ninguna parte de estas publicaciones puede ser traducida, reimpresa, 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 o 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. Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de autor y copias, por favor dirigirse a:

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



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

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.

Contenido

| | |
|---|----|
| Introducción | 4 |
| Invitación a comentar..... | 6 |
| [Proyecto de Norma] Modificaciones a la NIC 12 Impuestos a las ganancias | 8 |
| Aprobación por el Consejo de <i>Reconocimiento de activos por impuestos diferidos por pérdidas no realizadas</i> (Modificaciones propuestas a la NIC 12) publicado en agosto de 2014..... | 11 |
| Fundamentos de las Conclusiones del Proyecto de Norma Reconocimiento de activos por impuestos diferidos por pérdidas no realizadas (Modificaciones propuestas a la NIC 12) | 12 |
| [Proyecto] Modificaciones a los cálculos ilustrativos y presentación sobre la NIC 12 Impuesto a las Ganancias..... | 17 |

Introducción

Este Proyecto de Norma, publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), contiene las modificaciones propuestas a la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*.

Las modificaciones propuestas a la NIC 12 son en respuesta a una solicitud al Comité de Interpretaciones de las NIIF (el "Comité de Interpretaciones ") para aclarar el reconocimiento de un activo por impuesto diferido que se relaciona con un instrumento de deuda medido a valor razonable en circunstancias en las que:

- (a) Los cambios en la tasa de interés de mercado disminuyen el valor razonable del instrumento de deuda por debajo del costo.
- (b) Es probable que el titular del instrumento de deuda reciba todos los flujos de efectivo contractuales si se conserva el instrumento de deuda hasta su vencimiento.
- (c) El titular del instrumento de deuda tiene la capacidad e intención de conservarlo hasta que la disminución de su valor razonable revierta (lo cual puede ser en su vencimiento).
- (d) La base fiscal del instrumento de deuda se mantiene al costo hasta que se venda o venza. La base fiscal del instrumento de deuda no se reduce por una pérdida por deterioro de valor, porque no se cumplen los criterios para reconocer una pérdida por deterioro de valor a efectos fiscales.
- (e) Las ganancias fiscales futuras probables del titular del instrumento de deuda son insuficientes para la utilización de todas sus diferencias temporarias deducibles.

La cuestión se plantea, por ejemplo, cuando una entidad que reporta pérdidas fiscales adquiere un bono a 5 años a tasa fija que se emite a la tasa de interés vigente en el mercado, y, posteriormente, la tasa de interés de mercado aumenta. En esta circunstancia, el valor razonable del instrumento de deuda puede caer en respuesta al aumento de la tasa de interés de mercado, incluso si no hay un deterioro en la calidad crediticia de los bonos.

El Comité de Interpretaciones informó al IASB que hay diversidad en la práctica debido a las diferentes de opiniones sobre las siguientes cuestiones que la NIC 12 no trata directamente:

- (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 titular del instrumento de deuda espera recuperar el importe en libros del activo mediante el uso, es decir conservándolo hasta el vencimiento, y es probable que el emisor pagará todos los flujos de efectivo contractuales?
- (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 se evalúan las diferencias temporarias deducibles por uso, si esta recuperación es probable? Esta cuestión es relevante cuando la ganancia fiscal procedente de otras fuentes es insuficiente para el uso de diferencias temporarias deducibles relacionadas con los instrumentos de deuda medidos a valor razonable. En este caso, una entidad sólo puede reconocer activos por impuestos diferidos para sus diferencias temporarias deducibles si es probable que obtenga los flujos de efectivo totales del instrumento de deuda y, por ello, lo recupere por más de su importe en libros.
- (c) Cuando una entidad evalúa si puede utilizar una diferencia temporaria deducible contra la ganancia fiscal futura probable, ¿incluye la ganancia fiscal futura probable los efectos de las diferencias temporarias deducibles que revierten?
- (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 las leyes fiscales distinguen ganancias y pérdidas de capital de otras ganancias o pérdidas fiscales y las pérdidas de capital pueden solo compensarse contra ganancias de capital.

Traducción no oficial

El IASB observó que la principal razón de la diversidad en la práctica es la incertidumbre acerca de la aplicación de algunos de los principios de la NIC 12.

El IASB concluyó que la mejor manera de abordar esta diversidad en la práctica es aclarar las cuestiones (a) a (d) en las guías obligatorias de la NIC 12 y añadir un ejemplo ilustrativo que mostraría la aplicación del principio de la NIC 12 para la contabilización de los activos por impuestos diferidos por cambios en el valor en libros de los instrumentos de deuda medidos por su valor razonable con cambios en otro resultado integral.

Para evitar los costos y esfuerzos desproporcionados, el IASB propone que la aplicación retroactiva de las modificaciones propuestas a la NIC 12 sea limitada. Tal como se propone, las reexpresiones de las ganancias acumuladas iniciales u otros componentes del patrimonio del primer período comparativo presentado deben permitirse, pero no requerirse.

La aplicación retroactiva total se requerirá para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF. Muchas entidades que adoptan por primera vez las NIIF tienen que determinar los importes acumulados de impuestos diferidos que se habrían reconocido en el resultado del período, otro resultado integral o directamente en patrimonio hasta la fecha de transición a las NIIF. La NIIF 1 Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera no incluye una excepción o exención, a la aplicación retroactiva de este requerimiento general. En consecuencia, el IASB no está proponiendo una modificación a la NIIF 1.

Siguiente paso

El IASB considerará los comentarios que reciba sobre las propuestas y decidirá si procederá con las modificaciones propuestas a la NIC 12.

Invitación a comentar

El IASB invita a comentar las propuestas de este Proyecto de Norma, en concreto sobre las cuestiones señaladas a continuación. Los comentarios serán de la mayor utilidad si:

- (a) se refieren a las preguntas en los términos señalados;
- (b) indican el párrafo específico o grupo de párrafos a los que se refieren;
- (c) contienen una lógica clara; e
- (d) incluyen cualquier alternativa que el IASB debería considerar, si procede.

El IASB no está solicitando comentarios sobre temas de la NIC 12 que no se abordan en este Proyecto de Norma.

Los comentarios deben remitirse por escrito y recibirse no más tarde del **18 de diciembre de 2014**.

Preguntas para quienes respondan

Pregunta 1-Existencia de una diferencia temporaria deducible

El IASB propone confirmar que las disminuciones en el valor en libros de un instrumento de deuda a tasa fija en el que se paga el principal al vencimiento da lugar a una diferencia temporaria deducible si este instrumento de deuda se mide a su valor razonable y si su base fiscal se mantiene al costo. Esto se aplica independientemente de si el titular del instrumento de deuda espera recuperar el valor en libros de dicho instrumento de deuda por la venta o por el uso, es decir, mediante su conservación hasta el vencimiento, o si es probable que el emisor pagará todos los flujos de efectivo contractuales.

¿Está de acuerdo con la modificación propuesta? ¿Por qué sí o por qué no?

Pregunta 2-Recuperación de un activo por más de su valor en libros

El IASB propone aclarar la medida en que la estimación de una entidad de la ganancia fiscal futura (párrafo 29) incluye los montos de activos que se recuperan por más de su valor en libros.

¿Está de acuerdo con la modificación propuesta? ¿Por qué sí o por qué no?

Pregunta 3-Probables ganancias fiscales futuras contra las que se evalúan las diferencias temporarias deducibles para uso

El IASB propone aclarar que la estimación de una entidad de las ganancias fiscales futuras (párrafo 29) excluyen las deducciones fiscales procedentes de la reversión de las diferencias temporarias deducibles.

¿Está de acuerdo con la modificación propuesta? ¿Por qué sí o por qué no?

Pregunta 4 - Evaluación combinada o separada

El IASB propone aclarar que una entidad evaluará si reconoce el efecto fiscal de una diferencia temporaria deducible como un activo por impuestos diferidos en combinación con otros activos por impuestos diferidos. Si la legislación fiscal restringe la utilización de pérdidas fiscales de forma que una entidad sólo pueda deducirlas contra ingresos de un tipo o tipos específicos (por ejemplo, si puede deducir pérdidas de capital sólo contra las ganancias de capital), la entidad debe evaluar un activo por impuestos diferidos en combinación con otros, pero sólo con los activos del tipo apropiado.

¿Está de acuerdo con la modificación propuesta? ¿Por qué sí o por qué no?

Pregunta 5-Transición

El IASB propone limitar la aplicación retroactiva de las modificaciones propuestas para las entidades que ya aplican las NIIF. Esto es de forma que deban permitirse pero no requerirse las reexpresiones de las ganancias acumuladas iniciales u otros componentes del patrimonio del primer período comparativo presentado. La aplicación retroactiva total se requerirá para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF.

¿Está de acuerdo con la modificación propuesta? ¿Por qué sí o por qué no?

Cómo comentar

Los comentarios deben remitirse utilizando uno de los siguientes métodos.

Electrónicamente
(nuestro método preferido)

Visite "Comment on a proposal page", que puede encontrar en:
go.ifrs.org/comment

Correo electrónico
Correo postal

Los comentarios por correo electrónico pueden enviarse a: commentletters@ifrs.org
IFRS Foundation
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Todos los comentarios se pondrán en conocimiento del público y se colocarán en nuestro sitio web a menos que se solicite confidencialidad. Estas solicitudes normalmente no se concederán a menos que las sustenten buenas razones, tales como confidencialidad comercial. Por favor, visite nuestro sitio web para obtener detalles sobre estos aspectos y cómo utilizamos sus datos personales.

[Proyecto de Norma] Modificaciones a la NIC 12 Impuestos a las ganancias

El párrafo 29 se modifica y los párrafos 27A, 29A y 98G y el ejemplo siguiente del párrafo 26 se añaden. El texto nuevo está subrayado. Los párrafos 24, 26 (d), 27 y 28 no se modifican pero se incluyen para hacer la referencia más fácil.

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 es una combinación de negocios; y
- (b) en el momento en que fue realizada no afectó 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 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.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 26 (d)

Identificación de una diferencia temporaria deducibles al final del año 2:

La entidad A invierte 1.000 u.m. al comienzo del año 1 en un instrumento de deuda con un valor nominal de 1.000 u.m. pagaderos al vencimiento en 5 años.

Los intereses se pagan al final de cada año a una tasa del 2 por ciento, gravable cuando se reciban. La tasa de interés contractual del 2 por ciento es igual a la tasa de interés de mercado al inicio y al final del Año 1. La tasa de interés de mercado se incrementa al final del año del 2 al 5 por ciento, lo que da lugar a una disminución del valor razonable del instrumento de deuda al final del año 2 a 918 u.m. Esta disminución se debe únicamente a la diferencia entre la tasa de interés de mercado y la tasa de interés nominal del instrumento de deuda. Es probable que la Entidad A reciba todos los flujos de efectivo contractuales si se conserva hasta su vencimiento.

La base fiscal del instrumento de deuda es su costo original.

La legislación fiscal determina que la ganancia (pérdida) fiscal sobre la cual los impuestos a las ganancias se pagan (recuperan) se incrementa (reduce) por las ganancias que surgen de la venta del instrumento de deuda y se reduce (incrementa) por pérdidas que surgen de estas transacciones.

Estas ganancias y pérdidas se calculan para efectos fiscales como la diferencia entre los recursos recibidos y la base fiscal de los instrumentos de deuda.

| Ejemplo ilustrativo del párrafo 26 (d) |
|---|
| <p><u>La legislación fiscal determina que la ganancia (pérdida) fiscal sobre la cual los impuestos a las ganancias se pagan (recuperan) se reduce (incrementa) por las pérdidas que surgen si el emisor del instrumento de deuda deja de pagar el principal totalmente al vencimiento. Estas pérdidas se calculan para efectos fiscales como la diferencia entre el valor que el emisor paga como principal y la base fiscal.</u></p> <p><u>Por otra parte, la base fiscal del instrumento de deuda se reduce por la deducción de las pérdidas por deterioro de valor. Sin embargo, los criterios para la deducción de las pérdidas por deterioro del valor para efectos fiscales no se cumplen en el caso de este instrumento de deuda.</u></p> <p><u>La legislación fiscal no especifica de forma explícita las consecuencias fiscales resultantes del pago de la totalidad del principal de 1.000 u.m.</u></p> <p><u>La diferencia entre el valor 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)). Esto es porque las diferencias temporarias deducibles son diferencias temporarias entre el valor 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 valor en libros del activo se recuperado o el pasivo sea liquidado (véase el párrafo 5).</u></p> <p><u>Esta diferencia da lugar a una diferencia temporaria deducible independientemente de si la Entidad A espera recuperar el importe en libros del instrumento de deuda por venta o por el uso, es decir, conservándolo hasta el vencimiento y obteniendo los flujos de efectivo contractuales o una combinación de ambos. En todos estos escenarios, la Entidad A deduce la base fiscal del activo de 1.000 u.m. al determinar la ganancia fiscal (pérdida fiscal):</u></p> <p><u>(a) Si la Entidad A vende el instrumento de deuda, deducirá la base fiscal de 1.000 u.m. al determinar la ganancia fiscal del período en el que se vende el instrumento de deuda.</u></p> <p><u>(b) Si la Entidad A mantiene el instrumento de deuda hasta su vencimiento al final del año 5, deducirá de la base fiscal del instrumento de deuda al determinar la ganancia fiscal del periodo que incluye el final del año 5, es decir, el vencimiento (independientemente de si el emisor paga realmente el principal totalmente de 1.000 um o no).</u></p> <p><u>Es irrelevante que la legislación fiscal no especifique explícitamente las consecuencias fiscales resultantes del pago de la totalidad del principal de 1.000 um. La legislación fiscal se basa en el principio de que las ganancias y pérdidas que surgen de la venta o el vencimiento de los instrumentos de deuda se determinan como la diferencia entre la entrada de beneficios económicos y de la base fiscal. Como resultado, la ganancia (pérdida) fiscal sobre la cual se pagan (recuperan) los impuestos a las ganancias incluye la entrada de beneficios económicos procedentes del pago del principal de 1.000 u.m. y la deducción de la base fiscal del instrumento de deuda, que también es igual a 1.000 u.m.</u></p> |

- 27 La reversión de las diferencias temporarias deducibles dará lugar, como su propio nombre indica, a reducciones en la determinación de las ganancias fiscales de periodos futuros. 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.
- 27A Cuando una entidad evalúa si estarán disponibles las ganancias fiscales contra las cuales se pueda utilizar una diferencia temporaria deducible, la entidad considera si la legislación fiscal restringe las fuentes de las ganancias fiscales contra las que la entidad pueda realizar las 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

Traducción no oficial

legislación fiscal restringe el uso de pérdidas deducibles contra ingresos de un tipo específico, una diferencia temporal deducible se evaluará en combinación sólo con las del tipo apropiado.

- 28 Será probable que se disponga de ganancias fiscales, contra los que cargar las deducciones por diferencias temporarias, siempre que existan diferencias temporarias impositivas en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal y referidas a la misma entidad fiscal, cuya reversión se espere:
- (a) en el mismo periodo en el que se prevea que reviertan las diferencias temporarias deducibles; o
 - (b) en 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 impositivas, 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 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 sometida a impuesto, 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 excluyen las deducciones fiscales que proceden de la reversión de dichas diferencias temporarias deducibles. Esta comparación muestra la medida en que la ganancia fiscal futura es suficiente para que la entidad deduzca los importes procedentes de la reversión de las diferencias temporarias deducibles; y
 - (ii) se han de ignorar las partidas impositivas 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.

- 29A La estimación de la ganancia fiscal en periodos futuros (véase el párrafo 29 (a)) requiere evaluar si es probable y en qué medida, los activos de la entidad se recuperen por más de su valor en libros. Una entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes al hacer esta evaluación. La recuperación de un activo por más de su valor en libros es poco probable que sea posible si, por ejemplo, tuvo recientemente deteriorado su valor. Por el contrario, la recuperación de un activo por más de su valor en libros es posible que sea probable, si, por ejemplo, se mide al costo y se utiliza en una operación rentable.

Fecha de vigencia

- 98G [Proyecto] Reconocimiento de activos por impuestos diferidos por pérdidas no realizadas (Modificaciones a la NIC 12), emitido en [fecha], 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 [fecha]. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un período 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, no se requiere que reexpres las ganancias acumuladas iniciales u otros componentes del patrimonio del primer período comparativo presentado. Si una entidad no realiza estas reexpresiones, revelará este hecho.

Aprobación por el Consejo de *Reconocimiento de activos por impuestos diferidos por pérdidas no realizadas* (Modificaciones propuestas a la NIC 12) publicado en agosto de 2014

El Proyecto de Norma *Reconocimiento de activos por impuestos diferidos por pérdidas no realizadas* fue aprobado para su publicación por los catorce miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

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

Presidente
Vicepresidente

Fundamentos de las Conclusiones del Proyecto de Norma Reconocimiento de activos por impuestos diferidos por pérdidas no realizadas (Modificaciones propuestas a la NIC 12)

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte de las modificaciones propuestas.

Reconocimiento de activos por impuestos diferidos por pérdidas no realizadas

- BC1 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 Impuesto a las Ganancias, si debe reconocer un activo por impuestos diferidos cuando:
- (a) la entidad tiene un instrumento de deuda que se clasifica como un activo financiero disponible para la venta, de acuerdo con la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición (instrumento de deuda DPV) con un valor razonable por debajo de su costo (es decir, que tiene una 'pérdida no realizada'). Un instrumento de deuda DPV se mide a valor razonable después de su reconocimiento, con ganancias y pérdidas reconocidas en otro resultado integral (ORI), excepto los intereses reconocidos al aplicar el método de interés efectivo, pérdidas por deterioro de valor y ganancias y pérdidas por diferencias de cambio, que se reconocen en el resultado del periodo de acuerdo con la NIC 39, hasta que el instrumento de deuda se da de baja en cuentas.
 - (b) es probable que el emisor del instrumento de deuda realizara todos los pagos contractuales.
 - (c) la base fiscal del instrumento de deuda DPV es el costo.
 - (d) La legislación fiscal no permite que una pérdida sea deducible sobre un instrumento de deuda hasta que se realice a efectos fiscales.
 - (e) la entidad tiene la capacidad e intención de conservar el instrumento de deuda DPV hasta que reviertan las pérdidas no realizadas (lo cual puede ser a su vencimiento).
 - (f) la legislación fiscal distingue entre ganancias y pérdidas de capital e ingresos y pérdidas ordinarias. Mientras que las pérdidas de capital sólo pueden compensarse contra las ganancias de capital, las pérdidas ordinarias pueden compensarse contra las ganancias de capital y los ingresos ordinarios.
 - (g) la entidad tiene diferencias temporarias imponibles insuficientes y carece de otras ganancias fiscales probables contra las que pueda utilizar las diferencias temporarias deducibles.
- BC2 El Comité de Interpretaciones informó al IASB de que la práctica profesional difería debido a opiniones divergentes sobre las siguientes cuestiones:
- (a) ¿Dan lugar las disminuciones en el valor 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 por su valor razonable y si su base fiscal se mantiene al costo? En concreto, ¿Dan lugar a una diferencia temporaria deducible si el titular del instrumento de deuda espera recuperar el importe en libros del activo mediante el uso, es decir, conservándolo hasta el vencimiento, y es probable que el emisor pague todos los flujos de efectivo contractuales (véanse los párrafos BC3-BC8)?
 - (b) ¿Suponga una entidad que recuperará un activo por más de su valor en libros al estimar la ganancia fiscal futura probable contra la cual se evalúan las diferencias temporarias deducibles por uso, 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 su valor razonable. En este caso, una entidad sólo puede reconocer los activos por impuestos para sus diferencias temporarias deducibles si es probable que obtenga los flujos de efectivo totales del instrumento de deuda y, por ello, lo recupere por más de su valor en libros (véanse los párrafos BC9 -BC16).
 - (c) Cuando una entidad evalúa si puede utilizar una diferencia temporaria deducible contra la ganancia fiscal futura probable, ¿Incluye la ganancia fiscal futura probable los efectos de las diferencias temporarias deducibles que revierten (véanse los párrafos FC17-FC18)?

- (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 o pérdidas fiscales y las pérdidas de capital solo pueden compensarse contra ganancias de capital (véanse los párrafos FC19 a FC21).

Existencia de una diferencia temporaria deducible

- BC3 En el caso de numerosos instrumentos de deuda, el pago del principal al vencimiento no aumenta o disminuye la ganancia fiscal que se presenta para efectos fiscales. Este es el caso del ejemplo ilustrativo del 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 inversionista mantiene el instrumento de deuda a lo largo del período hasta el vencimiento, sólo paga los impuestos sobre los ingresos por intereses. El pago del principal no provoca ningún pago fiscal.
- BC4 Debido a que el pago del principal no aumenta o disminuye la ganancia fiscal que se presenta para efectos fiscales, algunos consideran que el pago del principal es un suceso no gravable. Algunas veces, la legislación fiscal no aborda explícitamente si el pago del principal tiene consecuencias fiscales. Por consiguiente, los defensores de este punto de vista creen que la diferencia entre el valor 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 para efectos fiscales.
- BC5 Los que sostienen este punto de vista piensan que la pérdida no se realizara para efectos fiscales si la entidad tiene la capacidad e intención de mantener el instrumento de deuda durante el período hasta que revierta la pérdida (lo que puede ser hasta el vencimiento). En otras palabras, es probable que la entidad reciba todos los flujos de efectivo contractuales. En este caso, las diferencias entre el valor en libros del instrumento de deuda en el estado de situación financiera y su base fiscal revierten en el período hasta el vencimiento, simplemente como resultado de continuar manteniendo el instrumento de deuda.
- BC6 El IASB consideró la guía de la NIC 12 sobre la identificación de las diferencias temporarias y rechazó el razonamiento presentado en el párrafo BC4. El IASB concluyó que la disminución por debajo del costo en el valor en libros de un instrumento de deuda a tasa fija en el que se paga el principal al vencimiento da lugar a una diferencia temporaria deducible si el instrumento de deuda se mide a su valor razonable y si su base fiscal se mantiene al costo. Esto se aplica independientemente de que titular del instrumento de deuda espera recuperar el importe en libros del instrumento de deuda por venta o por el uso, es decir, manteniéndolo hasta su vencimiento, o si es probable que el emisor pague todos los flujos de efectivo contractuales. El pago de la totalidad del principal no aumenta o disminuye la ganancia fiscal que se presenta para efectos fiscales, debido a que la base fiscal es igual a la entrada de beneficios económicos fiscales cuando se paga el principal. Los párrafos 20 y 26 (d) de la NIC 12 especifican que una diferencia entre el valor en libros de un activo a su valor razonable y su mayor base fiscal da lugar a una diferencia temporaria deducible. La base fiscal del instrumento de deuda se deduce en el momento de la venta o del vencimiento.
- BC7 El beneficio económico incorporado en el activo por impuestos diferidos relacionado procede de la capacidad del titular del instrumento de deuda de lograr ganancias fiscales futuras en el importe de la diferencia temporaria deducible sin tener que pagar impuestos sobre esas ganancias. Por el contrario, una entidad que adquiere el instrumento de deuda descrito en el ejemplo ilustrativo del párrafo 26 (d) de la NIC 12 por su valor razonable (en el ejemplo, 918 u.m.) y lo mantiene hasta su vencimiento tiene que pagar impuestos sobre una ganancia de 82 u.m., mientras que la entidad en ese ejemplo no pagará ningún impuesto sobre el pago de 1.000 u.m. del principal. Las diferentes consecuencias fiscales para estos dos titulares del mismo instrumento se deben reflejar en la contabilidad de impuestos diferidos para el instrumento de deuda.
- BC8 El IASB propone añadir un ejemplo a continuación 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 a su valor razonable para el que el principal se paga al vencimiento.

Recuperación de un activo por más de su valor en libros

- BC9 El IASB observó que el párrafo 29 de la NIC 12 identifica ganancias fiscales en periodos futuros como una fuente de ganancias fiscales contra las que la entidad puede utilizar las diferencias temporarias deducibles. La ganancia fiscal futura tiene que ser probable para justificar el reconocimiento de activos por impuestos diferidos. Por consiguiente, sólo las condiciones que probablemente prevalecerán cuando las diferencias temporarias deducibles se utilicen determinarán la estimación de la ganancia fiscal futura.
- BC10 Las guías en el párrafo 29 de la NIC 12 no se refieren al valor en libros de los activos dentro del contexto de la estimación probable de la ganancia fiscal futura. Algunos piensan, sin embargo, que el valor en libros de un activo con el que se relaciona una diferencia temporaria limita la estimación de ganancias fiscales futuras. Argumentan que la contabilización de impuestos diferidos debe basarse en suposiciones congruentes, lo que implica que una entidad no puede suponer que, para un mismo activo:
- (a) la entidad lo recuperará por su valor en libros al determinar las diferencias temporarias deducibles y las diferencias temporarias fiscales; así como
 - (b) que lo recuperará por más de su valor en libros al estimar la ganancia fiscal futura probable contra la cual se evalúan las diferencias temporarias deducibles por uso.
- BC11 Por consiguiente, los defensores de este punto de vista piensan que una entidad no puede asumir que obtendrá la totalidad del principal de 1.000 u.m. en el ejemplo ilustrativo del párrafo 26 (d) de la NIC 12 al determinar la ganancia fiscal futura probable. En su lugar, piensan que una entidad debe asumir que obtendrá sólo la parte del principal igual al valor en libros del activo, es decir, al valor razonable.
- BC12 El IASB señaló sin embargo, que la determinación de las diferencias temporarias y la estimación de las ganancias fiscales futuras probables contra las diferencias temporarias deducibles por uso se evalúan en dos pasos separados y el valor en libros de un activo sólo es relevante para la determinación de las diferencias temporarias. El valor 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 podrá superar el importe en libros del activo.
- BC13 Mas aun, una limitación de la estimación de las ganancias fiscales futuras probables por el valor en libros de los activos puede dar lugar a resultados inadecuados en escenarios como los siguientes que son frecuentes en la práctica: una entidad manufacturera rentable aplica la NIC 12 para contabilizar sus activos y pasivos por impuestos diferidos. Una parte significativa de los activos de la entidad manufacturera es propiedad, planta y equipo e inventarios. La propiedad, planta y equipo se mide utilizando el modelo del costo (véase el párrafo 30 de la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo) y los inventarios se valoran al menor entre el costo y el valor neto de realización (párrafo 9 de la NIC 2 Inventarios). En consecuencia, el supuesto de recuperar estos activos por solo su valor en libros conduce a resultados inadecuados si entra en conflicto con la expectativa de que la entidad va a generar ganancias fiscales futuras. Esto se debe a que una parte significativa de las ganancias fiscales futuras probables de la entidad manufacturera proceden del uso de esos activos para generar beneficios fiscales por encima de su valor en libros.
- BC14 El conflicto no se puede evitar mediante la aplicación de la limitación, sobre la estimación de las ganancias fiscales futuras probables, solo a los activos con los que se relacionan las diferencias temporarias. No hay ninguna base para una evaluación diferente en función de si la diferencia temporaria deducible se relaciona con un activo o no. Si se hiciera esta limitación, entonces, por razones de congruencia, la entidad necesitaría suponer que no recuperará ninguno de sus activos por más de su valor en libros.
- BC15 Sin embargo, el IASB también destacó que existen casos en los que puede que no ser probable que un activo se recupere por más de su valor en libros, en especial si el activo se mide sobre la base de los flujos de efectivo esperados. Ejemplos de esto, son los activos medidos a su valor razonable o activos que se han deteriorado recientemente.

- BC16 El IASB propone añadir el párrafo 29A de la NIC 12 para aclarar la medida en que la estimación de una entidad de las ganancias fiscales futuras (párrafo 29) incluye los montos de activos que se recuperan por más que sus valores en libros.

Ganancia fiscal futuras contra la que se evalúan las diferencias temporarias deducibles por uso

- BC17 El Comité de Interpretaciones observó que existe incertidumbre acerca de cómo definir las ganancias fiscales futuras probables contra las diferencias temporarias deducibles por uso, cuando este beneficio es para apoyar el reconocimiento de todos los activos por impuestos diferidos. La incertidumbre relacionada con la cuestión de si las diferencias temporarias deducibles deben ser comparadas con las ganancias fiscales futuras probables, debe determinarse excluyendo las deducciones fiscales para las que existen las diferencias temporarias deducibles, o incluyéndolas.
- BC18 El IASB observó que las diferencias temporarias deducibles se utilizan mediante su deducción contra el monto de la ganancia fiscal, excluyendo las deducciones fiscales para las cuales existen las diferencias temporarias deducibles. Si no se excluyeran esas deducciones, entonces se contabilizarían dos veces. El IASB propone modificar el párrafo 29 (a) de la NIC 12 para aclarar esto.

Evaluación combinada o separada

- BC19 El IASB consideró las guías de la NIC 12 sobre el reconocimiento de activos por impuestos diferidos. El párrafo 24 de la NIC 12 requiere que los activos por impuestos diferidos se reconozcan solo en la medida en que hayan ganancias fiscal probables futuras contra las cuales puedan utilizarse las diferencias temporarias deducibles. El párrafo 27 de la NIC 12 establece que:
- (a) las diferencias temporarias deducibles se utilizan cuando su reversión da lugar a deducciones que se compensan con las ganancias fiscales de periodos futuros; y
 - (b) 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.
- BC20 El IASB destacó que:
- (a) La legislación fiscal determina qué deducciones se compensan al determinar las ganancias fiscales. El IASB también destacó que el párrafo 5 de la NIC 12 define la ganancia fiscal como la ganancia de un periodo, determinada de acuerdo con las reglas establecidas por las autoridades fiscales, sobre las que se pagan los impuestos a las ganancias.
 - (b) No se reconoce un activo por impuesto diferido si la reversión de la diferencia temporaria deducible no conducirá a deducciones fiscales.
- BC21 Por consiguiente, si la legislación fiscal compensa una deducción contra ingresos fiscales sobre la base de una entidad, sin segregar las deducciones de diferentes fuentes, la entidad llevará a cabo una 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 sólo contra un determinado tipo o tipos de ingresos (por ejemplo, si limita la compensación de pérdidas de capital con las ganancias de capital), la entidad evaluará una diferencia temporaria deducible en combinación con otras diferencias temporarias deducibles de esos tipos, pero por separado de otras diferencias temporarias deducibles. Sólo la segregación de las diferencias temporarias deducibles de acuerdo con la legislación fiscal y su evaluación sobre una base combinada determina si las ganancias fiscales son suficientes para utilizar las diferencias temporarias deducibles. El IASB propone añadir el párrafo 27A de la NIC 12 para aclarar esto.

Estructura de las modificaciones a la NIC 12

- FC22 El IASB observó que la principal razón para la diversidad de prácticas en la contabilización de los activos por impuestos diferidos por cambios en el valor en libros de los instrumentos de deuda medidos a su valor razonable es la incertidumbre acerca de la aplicación de algunos de los principios de la NIC 12.
- FC23 Por consiguiente, el IASB decidió añadir un ejemplo en la sección de cálculos ilustrativos y presentación que sirvan de ejemplo de la aplicación de los principios establecidos en la NIC 12 sobre la contabilización de estos activos por impuestos diferidos.

Transición

- FC24 El IASB propone una aplicación retroactiva obligatoria limitada para las entidades que ya aplican las NIIF. Las reexpresiones de las ganancias acumuladas iniciales u otros componentes del patrimonio del primer período comparativo presentado debe permitirse, pero no se requiere. Esto es para evitar costo y esfuerzos desproporcionados.
- FC25 El IASB destacó que, con la excepción de los importes que tendrían que reexpresarse dentro del patrimonio, la contabilización requerida por estas modificaciones propuestas es sobre los importes y estimaciones al final de los períodos de presentación. Los cambios en estos importes y las estimaciones procedentes de las modificaciones propuestas son de naturaleza mecánica.
- FC26 El IASB no propone exenciones de transición para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF. Esto es consistente con el hecho de que la NIIF 1 Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera no incluye una excepción o exención a la aplicación retroactiva de los requerimientos de la NIC 12.

[Proyecto] Modificaciones a los cálculos ilustrativos y presentación sobre la NIC 12 Impuesto a las Ganancias

Los extractos de los estados de situación financiera y de los estados del resultado integral se suministran solo para mostrar los efectos que tendrían en tales estados financieros las operaciones descritas a continuación. Los mencionados extractos no cumplen necesariamente con todos los requerimientos de presentación e información a revelar exigidos por otras Normas.

Todos los ejemplos siguientes suponen que las entidades no tienen transacciones distintas a las descritas.

Nota para quienes respondan al Proyecto de Norma:

Los cálculos ilustrativos y la presentación de la NIC 12 no incluyen los números de los párrafos y no pretende cambiar su formato.

Sin embargo, para facilitar su consulta a quienes respondan, hemos utilizado los números de párrafo para describir el Ejemplo 7-Instrumentos de deuda medidos a valor razonable.

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

IE1 Al 31 de diciembre de 20X1, la entidad Z mantiene una cartera con tres instrumentos de deuda:

| <u>Instrumento de deuda A B C</u> | <u>31 de diciembre de 20X1</u> | | |
|---|--------------------------------|----------|-----------|
| | <u>A</u> | <u>B</u> | <u>C</u> |
| Costo | 2.000.000 | 750.000 | 2.000.000 |
| Valor razonable a 31 de diciembre de 20X1 | 1.942.857 | 778.571 | 1.961.905 |
| Tasa de interés contractual en porcentaje | 2 | 9 | 3 |

IE2 La Entidad Z adquiere todos los instrumentos de deuda en 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.

IE3 El interés pagado al final de cada año a la tasa contractualmente fijada, era igual a la tasa de interés de mercado cuando se emitió 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.

IE4 Las disminuciones en los valores razonables de los instrumentos de deuda A y C son únicamente debido a la diferencia entre el tasa de interés contractual y la tasa de interés de mercado a 31 de diciembre de 20X1. Es probable que la Entidad A reciba todos los flujos de efectivo contractuales de los instrumentos de deuda A y C al vencimiento.

IE5 Al final de 20X1, la entidad Z espera recuperar los importes en libros de los instrumentos de deuda A y B a través de su uso, es decir, conservándolos a lo largo del periodo hasta el vencimiento y obteniendo los flujos de efectivo contractuales. Además, espera recuperar el importe en libros del instrumento de deuda C mediante la venta al comienzo de 20X2 por 1.961.905 u.m. que es el valor razonable a 31 de diciembre de 20X1.

IE6 Los instrumentos de deuda se miden a valor razonable con cambios en otro resultado integral (VRORI). Por consiguiente, las ganancias y pérdidas se reconocen en el otro resultado integral, excepto los intereses reconocidos en aplicación de la tasa de interés efectiva, las ganancias y las pérdidas por deterioro de valor y las ganancias y pérdidas por diferencias de cambio, hasta que el activo financiero se dé de baja en cuentas o se reclasifique desde la categoría¹ VRORI

Legislación fiscal

IE7 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. Por consiguiente, la legislación fiscal no permite a la entidad Z deducir ninguna pérdida sobre los instrumentos de deuda hasta que se hayan realizado para efectos fiscales, es decir, mediante la venta de los instrumentos de deuda o por insolvencia del emisor para pagar el principal al vencimiento. Además, la base fiscal de los instrumentos de deuda se reduce por la deducción de pérdidas por deterioro de valor, si se cumplen las condiciones especificadas por la legislación fiscal para la deducción de las pérdidas por deterioro. Sin embargo, los instrumentos de deuda A y C no satisfacen estas condiciones. Del mismo modo, las ganancias sobre los instrumentos de deuda no están sujetos a impuestos hasta que se realicen.

IE8 La legislación fiscal distingue las ganancias y las pérdidas ordinarias de las ganancias y las pérdidas de capital. Las pérdidas ordinarias pueden compensarse con las ganancias ordinarias y las de capital. Las pérdidas de capital sólo pueden compensarse con las ganancias de capital. Las pérdidas de capital pueden mantenerse por 5 años y las pérdidas ordinarias por 20 años.

IE9 Las ganancias ordinarias se gravan al 30 por ciento y las ganancias de capital al 10 por ciento.

IE10 La legislación fiscal clasifica los ingresos por intereses de los instrumentos de deuda como "ordinarios" y las pérdidas y ganancias derivadas de la venta de los instrumentos de deuda como de "capital". Las pérdidas que surgen si el emisor del instrumento de deuda no puede pagar el principal al vencimiento se clasifican como "ordinarias" por la legislación fiscal.

General

IE11 A 31 de diciembre de 20X1, la entidad Z tiene de otras fuentes:

- (a) las diferencias temporarias fiscales de 50.000 u.m., para las que se reconocen pasivos por impuestos diferidos con un gasto correspondiente en el resultado del periodo; y
- (b) las diferencias temporarias deducibles de 430,000 u.m., para las cuales se reconocen activos por impuestos diferidos con una ganancia correspondiente en el resultado del periodo, si es probable que puedan utilizarse.

IE12 Las diferencias temporarias de otras fuentes serán revertidas en 20X2 y las consecuencias fiscales resultantes de su reversión se incluirán en la ganancia fiscal ordinario (o pérdida fiscal ordinaria) en 20X2.

IE13 A finales del 20X1, es probable que la entidad Z presente a las autoridades fiscales una pérdida fiscal ordinaria de 200.000 u.m. para el año 20X2. Esta pérdida fiscal incluye todos los importes que serán gravables o deducibles de impuestos en el momento de la reversión de las diferencias temporarias descritas en los párrafos anteriores 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.

¹ Para las entidades que aún no han aplicado la NIIF 9 Instrumentos Financieros (2014) y siguen aplicando la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición el párrafo IE6 se interpreta de la siguiente forma: Los instrumentos de deuda se clasifican como activos financieros disponibles para la venta. En consecuencia, se miden por su valor razonable después del reconocimiento inicial (véase el párrafo 46 de la NIC 39) con las ganancias y pérdidas reconocidas en otro resultado integral, a excepción de los intereses reconocidos en la aplicación del método de interés efectivo, las pérdidas por deterioro de valor y las ganancias y pérdidas por diferencia en cambio, hasta que los activos financieros se den de baja (véase el párrafo 55 (b) de la NIC 39).

Traducción no oficial

IE14 La entidad Z no tiene ganancias de capital contra las cuales pueda utilizar las pérdidas de capital que surgen en el año 20X1 - 20X2.

IE15 Excepto por la información dada en los párrafos anteriores, no hay información adicional que sea relevante para su contabilización como impuestos diferidos en los períodos 20X1-20X2.

Diferencias temporarias

IE16 A finales del 20X1, la entidad Z identifica las siguientes diferencias temporarias:

| | 31 de diciembre de 20X1 | | | |
|---|--------------------------------|----------------|------------------|------------------------|
| | instrumentos de deuda | | | Otras fuentes |
| | A | B | C | |
| <u>Importe en libros</u> | <u>1.942.857</u> | <u>778.571</u> | <u>1.961.905</u> | <u>No especificado</u> |
| <u>Bases fiscales</u> | <u>2.000.000</u> | <u>750.000</u> | <u>2.000.000</u> | <u>No especificado</u> |
| <u>Diferencias temporarias imponibles</u> | | <u>28.571</u> | | <u>50.000</u> |
| <u>Diferencias temporarias deducibles</u> | <u>57.143</u> | | <u>38.095</u> | <u>430.000</u> |

Instrumento de deuda A

IE17 La diferencia entre el valor en libros del instrumento de deuda A en el estado de situación financiera de la Entidad Z de 1.942.857 u.m. y su base fiscal de 2.000.000 u.m. da lugar a una diferencia temporaria deducible de 57.143 u.m. a 31 de diciembre de 20X1 (véanse los párrafos 20 y 26 (d) de la NIC 12). Esto se debe a que las diferencias temporarias deducibles son diferencias temporarias entre el valor 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 valor en libros del activo o del pasivo sea recuperado o liquidado (véase el párrafo 5 de la NIC 12).

IE18 A finales del 20X1, la entidad Z espera conservar el instrumento de deuda A hasta el vencimiento y es probable que la entidad Z obtendrá todos los flujos de efectivo contractuales. Por consiguiente, la diferencia entre el valor en libros del instrumento de deuda A en el estado de situación financiera de la entidad Z de 1.942.857 u.m. y su base fiscal de 2.000.000 u.m. se espera que revierta a lo largo del período hasta el vencimiento, a la vez que la entidad Z recupera el valor en libros del instrumento de deuda A obteniendo el pago de intereses de 40.000 u.m. para 20X2 y el pago del principal de 2.000.000 u.m. al vencimiento el 31 de diciembre de 20X2.

IE19 Además, se espera que la diferencia entre el valor en libros del instrumento de deuda A en el estado de situación financiera de la entidad Z de 1.942.857 u.m. y su base fiscal de 2.000.000 u.m. se espera que dé lugar a un importe que se deducirá al determinar de la ganancia (pérdida) fiscal de 20X2.

Instrumento de deuda B

IE20 La diferencia entre el valor en libros del instrumento de deuda B en el estado de situación financiera de la entidad Z de 778.571 u.m. y su base fiscal de 750.000 u.m. da lugar a una diferencia temporaria imponible de 28.571 u.m. el 31 de diciembre de 20X1 (véase el párrafo 20 del NIC 12). Esto es porque las diferencias temporarias imponibles son diferencias temporarias entre el valor en libros de un activo o un pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal, que dará lugar a importes imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal de periodos futuros, cuando el valor en libros del activo o del pasivo sea recuperado o liquidado (párrafo 5 de la NIC 12).

IE21 La entidad Z espera conservar el instrumento de deuda B hasta el vencimiento y es probable que la entidad Z obtendrá todos los flujos de efectivo contractuales. Por consiguiente, la diferencia entre el valor en libros del instrumento de deuda B en el estado de situación financiera de la entidad Z de 778.571 u.m. y su base fiscal de 750.000 u.m. se espera que revierta a lo largo del período hasta el vencimiento, a la vez que la

Traducción no oficial

entidad Z recupera el valor en libros del instrumento de deuda B obteniendo el pago de intereses de 67,500 u.m. para 20X2 y el pago del principal de 750.000 u.m. al vencimiento el 31 de diciembre de 20X2.

IE22 Además, la diferencia entre el valor en libros del instrumento de deuda B en estado de situación financiera de la entidad Z de 778,571 um y su base fiscal de 750.000 u.m. se espera que dé lugar a un importe que se gravara al determinar la ganancia (pérdida) fiscal del año 20X2. Esta diferencia de 28,571 u.m. refleja un pago de intereses que está por encima de la tasa de interés de mercado y que la entidad Z obtiene en el año 20X2.

Instrumento de deuda C

IE23 La diferencia entre el valor en libros del instrumento de deuda C en estado de situación financiera de la entidad Z de 1.961.905 u.m. y su base fiscal de 2.000.000 u.m. da lugar a una diferencia temporaria deducible de 38,095 u.m. a 31 de diciembre de 20X1 (véanse los párrafos 20 y 26 (d) de la NIC 12). Esto es porque las diferencias temporarias deducibles son diferencias temporarias entre el valor en libros de un activo o un pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal, que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el valor en libros del activo o pasivo sea recuperado o liquidado (párrafo 5 de la NIC 12).

IE24 La entidad Z espera vender el instrumento de deuda C al comienzo del año 20X2 por su valor razonable de 1.961.905 u.m. a 31 de diciembre de 20X1. Por consiguiente, la diferencia entre el valor en libros del instrumento de deuda C en estado de situación financiera de la entidad Z de 1.961.905 u.m y su base fiscal de 2.000.000 u.m. se espera que revierta en el momento en la venta del instrumento de deuda C al comienzo del año 20X2 y se espera que dé lugar a una cantidad que sea deducible al determinar la ganancia (pérdida) fiscal de la entidad Z para el año 20X2 cuando la base fiscal completa del instrumento de deuda C se deduzca en su venta.

Utilización de las diferencias temporarias deducibles

IE25 Con algunas excepciones, los activos por impuestos diferidos que surgen de diferencias temporarias deducibles se reconocen en la medida en que sean suficientes las ganancias fiscales futuras contra las que se utilizan las diferencias temporarias deducibles (véase el párrafo 24 de la NIC 12).

IE26 Los párrafos 28-29 de la NIC 12 identifican tres fuentes de ganancias fiscales contra las cuales puede utilizar una entidad las diferencias temporarias deducibles. Estas son:

- (a) reversiones futuras de diferencias temporarias imponibles existentes;
- (b) la ganancia fiscal en periodos futuros; y
- (c) las oportunidades de planificación fiscal.

IE27 Los activos por impuestos diferidos que surgen de diferencias temporarias deducibles se reconocen sólo en la medida en que es probable que esté disponible al menos una de estas fuentes de ganancias fiscales. Además de esto, no se reconocen activos por impuestos diferidos.

IE28 Los párrafos 28-29 de la NIC 12 requieren una evaluación de la utilización de los activos por impuestos diferidos que surgen de las diferencias temporarias deducibles en dos pasos sucesivos:

- (a) la entidad evaluará en un primer paso (Paso 1) si existen suficientes diferencias temporarias imponibles relacionadas con la misma autoridad fiscal y la misma entidad fiscal, que se espera que reviertan:
 - (i) en el mismo período en el que se prevea que reviertan las diferencias temporarias deducibles;
o
 - (ii) en períodos en los que una pérdida fiscal, que surja de un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores; y

Traducción no oficial

- (b) si la evaluación en el Paso 1 no da lugar al reconocimiento de todos los activos por impuestos diferidos que surgen de diferencias temporarias deducibles, la entidad evalúa en un segundo paso (Paso 2) si:
- (i) es probable que la entidad vaya a tener suficientes ganancias fiscales, relacionadas con la misma autoridad fiscal, y la misma entidad fiscal, en el mismo período 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); o
 - (ii) cuando la entidad tenga la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal para generar ganancias fiscales en los periodos oportunos.
- IE29 Se evalúa de forma separada la utilización de la diferencia temporaria deducible de 38,095 u.m. que surge del instrumento de deuda C, mientras que la utilización de otras diferencias temporarias deducibles se evalúan combinándolas entre sí. Esto se debe a que la legislación fiscal clasifica la pérdida resultante de la recuperación del importe en libros del instrumento de deuda C por la venta como "capital" y permite que las pérdidas de capital que se compensen contra las ganancias de capital. Esta es la única de las diferencias temporarias deducibles de la entidad Z cuyas deducciones fiscales la legislación fiscal clasifica como de "capital".
- IE30 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».
- IE31 Por el contrario, la diferencia temporaria deducible de 57.143 u.m. que surge de instrumentos de deuda A y las diferencias temporarias deducibles de 430.000 u.m. derivados de otras fuentes se evalúan combinándolas entre sí. Esto se debe a que sus deducciones fiscales relacionadas se clasifican como "ordinarias" por la legislación fiscal.
- IE32 Esta clasificación como "ordinaria" de las deducciones fiscales que están representados por las diferencias temporarias deducibles relacionados con instrumentos de deuda A se deduce del hecho de que la ley tributaria clasifica el efecto sobre la ganancia (pérdida) fiscal de la deducción de la base fiscal en el vencimiento como 'ordinaria'. Por ejemplo, si el emisor no paga el principal al vencimiento, la legislación fiscal clasifica la pérdida como ordinaria y permite compensarla contra las ganancias y pérdidas ordinarias y las ganancias y pérdidas de capital.

Paso 1: Utilización de las diferencias temporarias deducibles cuyas deducciones fiscales clasifica la legislación fiscal como ordinarias debido a la reversión futura de las diferencias temporarias imponibles existentes

- IE33 La entidad Z primero evalúa la disponibilidad de diferencias temporarias imponibles relacionadas con la misma autoridad fiscal que se espera que reviertan en el mismo período, o en periodos en los que la pérdida fiscal ordinaria procedente del activo por impuestos diferidos pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores, a 31 diciembre 20X1 como sigue:

| | Año 2012 |
|--|-----------------------|
| <u>Reversión esperada de las diferencias temporarias deducibles relacionada con el instrumento de deuda A</u> | <u>57.143</u> |
| <u>Reversión esperada de las diferencias temporarias deducibles procedentes de otras fuentes</u> | <u>430.000</u> |
| <u>Total reversión de diferencias temporarias deducibles</u> | <u>487.143</u> |
| <u>Reversión esperada de las diferencias temporarias imponibles relacionadas con el instrumento de deuda B</u> | <u>(28.571)</u> |
| <u>Reversión esperada de diferencias temporarias imponibles procedentes de otras fuentes</u> | <u>(50.000)</u> |

| | |
|---|-----------------|
| Total reversión de las diferencias temporarias imponibles | (78.571) |
| <u>Utilización en el período</u> | <u>78.571</u> |
| <u>Reversión de diferencias temporarias deducibles cuya utilización requiere una evaluación adicional</u> | <u>408.572</u> |

Paso 2: Utilización de las diferencias temporarias deducibles cuyas deducciones fiscales clasifica la legislación fiscal como ordinarias debido a las ganancias fiscales futuras

IE34 En este paso, la entidad Z evalúa las ganancias fiscales futuras disponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal, y la misma entidad fiscal, en el mismo período en que reviertan las diferencias temporarias deducibles, o en los períodos en los que la pérdida fiscal ordinaria, procedente de un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores, de la siguiente manera:

| | <u>Diferencias temporarias deducibles</u> | <u>Ganancias fiscales futuras</u> | <u>Utilización</u> |
|--|--|--|---------------------------|
| <u>Instrumento de deuda A</u> | <u>57.143</u> | | |
| <u>Diferencias temporarias deducibles procedentes de otras fuentes</u> | <u>430.000</u> | | |
| <u>Total de las diferencias temporarias deducibles</u> | <u>487.143</u> | | |
| <u>Diferencias temporarias deducibles utilizadas debido a la reversión de las diferencias temporarias imponibles existentes (Paso 1)</u> | <u>(78.571)</u> | | |
| <u>Diferencias temporarias deducibles cuya utilización requiere una evaluación adicional</u> | <u>408.572</u> | | |
| <u>Pérdidas fiscales futuras probables en 20X2</u> | | <u>(200.000)</u> | |
| <u>Ganancias fiscales ya consideradas como parte del (Paso 1)</u> | | <u>(78.571)</u> | |
| <u>Exclusión de deducciones fiscales procedentes de las diferencias temporarias deducibles</u> | | <u>487.143</u> | |
| <u>Ganancias (pérdidas) fiscales ajustadas para evaluar la utilización de las diferencias temporarias deducibles</u> | | <u>208.572</u> | |
| <u>Total utilización debido a las ganancias fiscales futuras (Paso 2)</u> | <u>408.572</u> | <u>208.572</u> | <u>208.572</u> |
| <u>Utilización debido a la reversión futura de diferencias temporarias imponibles existentes (Paso 1)</u> | | | <u>78.571</u> |
| <u>Utilización total</u> | | | <u>287.143</u> |

IE35 La 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) (véase el párrafo 5 de la NIC 12).

IE36 La ganancia (pérdida) fiscal sobre la que calculan los impuestos a pagar (recuperar) incluye todos los beneficios económicos fiscales y las deducciones fiscales de un periodo. Por consiguiente, la pérdida fiscal futura ordinaria de la entidad Z en 20X2 incluye el beneficio económico fiscal de 2.000.000 u.m. del pago del principal del instrumento de deuda A y la deducción fiscal equivalente. También incluye las bases imponibles por recuperar del instrumento de deuda B y las bases imponibles e importes deducibles para los que existen diferencias temporarias procedentes de otras fuentes a 31 de diciembre de 20X1. En otras palabras, con la excepción de la deducción fiscal para la que existe la diferencia temporaria deducible relacionada con el instrumento de deuda C, incluye todos los importes para los que existen diferencias temporarias a 31 de diciembre de 20X1.

IE37 La pérdida fiscal futura probable ordinaria de la entidad Z en 20X2 incluye el beneficio económico fiscal de 2.000.000 u.m. del pago del principal del instrumento de deuda A, ya que es probable que la entidad Z

reciba 2.000.000 u.m. al vencimiento del instrumento de deuda A como el pago del principal y por lo tanto recuperar el instrumento de deuda por más de su valor en libros de 1.942.857 u.m.

- IE38 La utilización de diferencias temporarias deducibles no es evaluada contra la ganancia fiscal futura probable para un período en el cual se paga el impuesto a las ganancias (véase el párrafo 5 de la NIC 12). La utilización de las diferencias temporarias deducibles se evalúa contra la ganancia fiscal futura probable que excluye las deducciones fiscales procedentes de reversiones de las diferencias temporarias deducibles (véase el párrafo 29 (a) de la NIC 12).

Medición de activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos

- IE39 La entidad Z presenta los siguientes activos y pasivos por impuestos diferidos en sus estados financieros a 31 de diciembre de 20X1:

| | 31 de diciembre de 20X1 | | | | |
|--|---|--|-------------------------------|---|---|
| | <u>Diferencias temporarias impositivas</u> | <u>Diferencias temporarias deducibles</u> | <u>Tasa impositiva</u> | <u>Pasivos por impuestos diferidos</u> | <u>Activos por impuestos diferidos</u> |
| <u>Total de las diferencias temporarias impositivas</u> | 78.571 | | 30% | 23.571 | |
| <u>Total de las diferencias temporarias deducibles utilizables</u> | | 287.143 | 30% | | 86.143 |
| <u>Total</u> | | | | 23.571 | 86.143 |

- IE40 El activo por impuesto diferido relacionado con el instrumento de deuda A y el pasivo por impuestos diferidos relacionados con el instrumento de deuda B se miden utilizando la tasa fiscal para las ganancias ordinarias del 30 por ciento, porque esa es la tasa fiscal que se aplica a las ganancias y pérdidas resultantes de la recuperación de los instrumentos de deuda mantenidos hasta el vencimiento y obtención de los flujos de efectivo contractuales (párrafo 51A de la NIC 12).

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

- IE41 Los cambios en los impuestos diferidos que surgen de las partidas que se reconocen en el resultado del periodo se reconocen en el resultado del periodo (véase el párrafo 58 de la NIC 12). Los cambios en los impuestos diferidos que surgen de partidas que se reconocen en el resultado del periodo son reconocidas en dicho resultado del periodo (véase el párrafo 61A de la NIC 12).

- IE42 La entidad Z no reconocía activos por impuestos diferidos para todas sus diferencias temporarias deducibles, a 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 período. 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 en su lugar las ganancias fiscales se utilizan para partidas por impuestos diferidos que se reconocen en otro resultado integral (es decir, la diferencia temporal deducible relacionada con el instrumento de deuda A).

- IE43 Para tales situaciones, el párrafo 63 de la NIC 12 requiere que los cambios en los impuestos diferidos se asignen al resultado del periodo y otro resultado integral sobre una base proporcional razonable.