

Julio de 2019

Normas NIIF®

Proyecto de Norma PN/2019/5

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

Modificaciones propuestas a la NIC 12

Recepción de comentarios hasta el 14 de noviembre de 2019

Proyecto de Norma

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

Modificaciones propuestas a la NIC 12

Recepción de comentarios hasta el 14 de noviembre de 2019

Exposure Draft ED/2019/5 *Deferred Tax related to Assets and Liabilities arising from a Single Transaction* is published by the International Accounting Standards Board (Board) for comment only. The proposals may be modified in the light of comments received before being issued in final form. Comments need to be received by 14 November 2019 and should be submitted in writing to the address below, by email to commentletters@ifrs.org or electronically using our 'Open for comment documents' page at: <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

All comments will be on the public record and posted on our website at www.ifrs.org unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by a good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

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.

Copyright © 2019 IFRS Foundation

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

Copies of Board publications may be obtained from the Foundation's publications department. Please address publication and copyright matters to publications@ifrs.org or visit our webshop at <http://shop.ifrs.org>.

This Spanish translation of the Exposure Draft *Deferred Tax related to Assets and Liabilities arising from a Single Transaction* and related material contained in this publication 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 (Marks) 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®', 'IFRS Taxonomy®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's 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 at The Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD, United Kingdom.

Proyecto de Norma

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

Modificaciones propuestas a la NIC 12

Recepción de comentarios hasta el 14 de noviembre de 2019

El Proyecto de Norma PN/2019/5 *Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única* se publica por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) únicamente para recibir comentarios. Las propuestas podrán modificarse a la luz de los comentarios recibidos antes de emitirse de forma definitiva. Se necesita recibir los comentarios antes del 14 de noviembre de 2019 y deben enviarse por escrito a la siguiente dirección, mediante correo electrónico a commentletters@ifrs.org o electrónicamente usando nuestra página 'Open for comment documents' en: <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

Todos los comentarios se pondrán en conocimiento del público y se publicarán en nuestro sitio web www.ifrs.org 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 obtener detalles sobre estos aspectos y cómo utilizamos su información.

Descargo de responsabilidad: En la medida en que lo permita la legislación aplicable, el Consejo y la Fundación IFRS (Fundación), expresamente declinan toda responsabilidad, como quiera que surja de esta publicación o cualquier traducción de ésta, tanto si es de carácter contractual, civil o de otra forma, con cualquier persona con 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 © 2019 IFRS Foundation

Todos los derechos reservados. Los derechos de reproducción y uso están estrictamente limitados. Para detalles adicionales por favor, contacte con licences@ifrs.org.

Pueden obtenerse copias de las publicaciones del Consejo en el Departamento de Publicaciones de la Fundación. Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a publications@ifrs.org o visite nuestra tienda web <http://shop.ifrs.org>.

La traducción al español del Proyecto de Norma *Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única* y del material relacionado contenido en esta publicación ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son propiedad de la Fundación IFRS.



La Fundación tiene registradas marcas comerciales en todo el mundo (Marcas) incluyendo 'IAS®', 'IASB®', el logo IASB®, 'IFRIC®', 'IFRS®', 'las IFRS®', 'IFRS for SMEs®', el logo 'IFRS for SMEs®', el 'logo en forma de hexágono', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'IFRS Taxonomy®', 'NIIF®' y 'SIC®'. El titular de la licencia tiene a disposición de quien lo solicite información adicional sobre las marcas 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 Edificio Columbus, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HB, Reino Unido.

Índice

	<i>desde la página</i>
INTRODUCCIÓN	6
INVITACIÓN A COMENTAR	6
[PROYECTO] MODIFICACIONES A LA NIC 12 <i>IMPUESTO A LAS GANANCIAS</i>	8
[PROYECTO] MODIFICACIONES A OTRAS NORMAS	11
APROBACIÓN POR EL CONSEJO DEL PROYECTO DE NORMA <i>IMPUESTOS DIFERIDOS RELACIONADOS CON ACTIVOS Y PASIVOS QUE SURGEN DE UNA TRANSACCIÓN ÚNICA</i> PUBLICADO EN JULIO DE 2019	13
FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DEL PROYECTO DE NORMA <i>IMPUESTOS DIFERIDOS RELACIONADOS CON ACTIVOS Y PASIVOS QUE SURGEN DE UNA TRANSACCIÓN ÚNICA</i>	14

Introducción

En este Proyecto de Norma, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo) propone modificar la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*. Las modificaciones propuestas requerirían que una entidad reconozca los impuestos diferidos en el reconocimiento inicial de transacciones específicas en la medida en que la transacción dé lugar a importes iguales de activos y pasivos por impuestos diferidos. Las modificaciones propuestas se aplicarían a transacciones específicas para las que una entidad reconoce un activo y un pasivo, tales como arrendamientos y obligaciones por retiro del servicio.

Antecedentes

Una entidad contabiliza algunas transacciones reconociendo simultáneamente un activo y un pasivo. Por ejemplo, un arrendatario reconoce un activo por derecho de uso y un pasivo por arrendamiento en la fecha de comienzo de un arrendamiento. Estas transacciones pueden dar lugar a diferencias temporarias iguales y que se compensan, lo cual, aplicando el principio general de la NIC 12 daría lugar al reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos. Sin embargo, la NIC 12 prohíbe que una entidad reconozca impuestos diferidos que surgen del reconocimiento inicial de un activo o un pasivo en situaciones específicas (exención del reconocimiento).

El Comité de Interpretaciones de las NIIF (Comité) recibió una solicitud preguntando si la exención del reconocimiento de la NIC 12 se aplica a una transacción que da lugar al reconocimiento simultáneo de un activo y un pasivo—en otras palabras, la solicitud preguntaba si se requiere que una entidad reconozca impuestos diferidos por elementos tales como arrendamientos y obligaciones por retiro del servicio.

El Comité observó diferencias de opinión sobre si la exención del reconocimiento se aplica a las diferencias temporarias que podrían surgir de esta transacción. Estas diferencias de opinión reducirían la comparabilidad entre los estados financieros de entidades con arrendamientos u obligaciones por retiro del servicio. Además, la aplicación de la NIIF 16 *Arrendamientos* incrementaría el potencial de las diferencias que surgen porque una entidad reconociera un activo y un pasivo por muchos más arrendamientos aplicando esa Norma que al aplicar la NIC 17 *Arrendamientos*. Por consiguiente, el Comité recomendó que el Consejo modifique la NIC 12 para limitar la aplicación de la exención del reconocimiento, de forma que no se aplicara a estas transacciones. El Consejo estuvo de acuerdo con la recomendación del Comité.

El Consejo espera que aplicando las modificaciones propuestas no solo se incrementaría la comparabilidad entre los estados financieros de las entidades, sino que daría lugar también a información útil para los usuarios de los estados financieros. Las modificaciones propuestas alinearían la contabilización de los efectos fiscales de transacciones específicas con el principio general de la NIC 12 de reconocer los impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias.

Invitación a comentar

El Consejo invita a comentar el Proyecto de Norma *Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única* que propone modificar la NIC 12. Los comentarios serán de la mayor utilidad si:

- (a) abordan la pregunta tal y como es formulada;
- (b) indican el párrafo o párrafos específicos a los que se refieren;
- (c) contienen una lógica clara;
- (d) identifican cualquier redacción de las propuestas que sea difícil de traducir; e

Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única—Modificaciones propuestas a la NIC 12

- (e) incluyen las alternativas que el Consejo debería considerar, si procede.

El Consejo está solicitando comentarios solo sobre los temas abordados en este Proyecto de Norma.

Preguntas para quienes respondan

¿Está de acuerdo con la propuesta del Consejo de modificar las NIC 12 en la forma descrita en el Proyecto de Norma? Si no lo está, ¿por qué y qué recomienda en su lugar?

Plazo

El Consejo considerará todos los comentarios recibidos por escrito hasta el 14 de noviembre de 2019.

Cómo comentar

Preferimos recibir sus comentarios de forma electrónica. Sin embargo, los comentarios deben remitirse utilizando uno de los siguientes métodos:

Electrónicamente	Visite la página 'Open for comment documents': http://go.ifrs.org/open-for-comment
Por correo electrónico	Enviar comentarios a: commentletters@ifrs.org
Por correo postal	Fundación IFRS Columbus Building 7 Westferry Circus Canary Wharf London E14 4HD Reino Unido

Todos los comentarios se pondrán en conocimiento del público y se publicarán en nuestro sitio web a menos que se solicite confidencialidad y aceptemos su solicitud. Normalmente no se aceptan estas solicitudes a menos que se basen en una buena razón, por ejemplo, confidencialidad comercial. Por favor, visite nuestro sitio web sobre detalles de esta política y cómo utilizamos sus datos personales.

[Proyecto] Modificaciones a la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*

Se modifican los párrafos 15, 22 y 24 y se añaden los párrafos 22A, 98J y 98K. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado. El párrafo 5 no se ha modificado, pero se incluye para facilitar las referencias.

Definiciones

5 Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

...

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

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

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

...

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 importes iguales de diferencias temporarias deducibles e imponibles (excepto por lo descrito en el párrafo 22A).

...

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) ...
- (c) si la transacción no es una combinación de negocios, ~~y~~ no afecta ni a la ganancia contable ni a la fiscal, y no da lugar al reconocimiento de importes iguales de activos y pasivos por impuestos diferidos 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 importe. Tales ajustes podrían volver menos transparentes los estados financieros. Por lo tanto, esta Norma no permite a las entidades reconocer el mencionado activo o pasivo por impuestos diferidos, ya sea en el momento del registro inicial o posteriormente (véase el ejemplo que ilustra este párrafo). Además, las entidades no reconocerán tampoco, a medida que el activo se 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 (pérdida) fiscal. En el reconocimiento inicial de ese activo o pasivo podrían surgir importes iguales de diferencias temporarias deducibles e imponibles. En esa situación, en el reconocimiento inicial de la transacción, una entidad reconocerá:

- (a) un activo por impuestos diferidos por la diferencia temporaria deducible en la medida en que sea probable disponer de ganancias fiscales contra las cuales poder utilizar la citada diferencia temporaria.
- (b) un pasivo por impuestos diferidos por la diferencia temporaria imponible. Sin embargo, el importe del pasivo por impuestos diferidos no superará el importe del activo por impuestos diferidos reconocido de acuerdo con el párrafo 22A(a).

...

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 importes iguales de diferencias temporarias deducibles e imponibles (véase el párrafo 22A).

...

Fecha de vigencia

...

98J [Proyecto] *Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única*, emitido en [mes, año], modificó los párrafos 15, 22 y 24 y añadió el párrafo 22A. Una entidad aplicará esas modificaciones a los periodos anuales que comiencen a partir del [fecha a decidir después de la exposición]. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8, a menos que la entidad aplique el enfoque de transición especificado en el párrafo 98K. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

98K Una entidad puede optar por aplicar las modificaciones del párrafo 98J de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8, excepto con respecto a la evaluación de la ganancia imponible futura requerida por el párrafo 24. Si una entidad aplica este enfoque de transición, evaluará la medida en que es probable que la ganancia imponible esté disponible para que pueda utilizarse contra las diferencias temporarias deducibles solo al comienzo del primer periodo comparativo presentado, sobre la base de los hechos y circunstancias que se den en esa fecha. La entidad reconocerá un activo por impuestos diferidos en la medida en que es probable que la ganancia imponible esté disponible para que pueda utilizarse contra las diferencias temporarias deducibles y reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por las diferencias temporarias imponibles que surgieron de la misma transacción en la medida en que reconozca un activo por impuestos diferidos. La entidad reconocerá el efecto acumulado de la aplicación de este enfoque como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente de patrimonio según proceda) al comienzo del primer periodo comparativo presentado.

...

[Proyecto] Modificaciones a otras Normas

NIF 1 Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera

Se añade el párrafo 39AG. En el Apéndice D, se modifica el párrafo D1 y se añade el párrafo D37 y su encabezamiento. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Fecha de vigencia

...

39AG [Proyecto] *Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única*, emitido en [mes, año], modificó el párrafo D1 y añadió el párrafo D37. Una entidad aplicará esas modificaciones a los periodos anuales que comiencen a partir del [fecha a decidir después de la exposición]. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

...

Apéndice D Exenciones en la aplicación de otras NIIF

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

D1 Una entidad puede optar por utilizar una o más de las exenciones siguientes:

- (a) ...
- (u) ingresos de actividades ordinarias (párrafos D34 y D35); y
- (v) transacciones en moneda extranjera y contraprestación anticipada (párrafo D36); y
- (w) impuestos diferidos relacionados con activos y pasivos que surgen de una transacción única (párrafo D37).

...

Impuestos diferidos relacionados con activos y pasivos que surgen de una transacción única

D37 Para transacciones a la que se aplica el párrafo 22A de la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*, una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede optar por evaluar la medida en que es probable que la ganancia imponible esté disponible para que pueda utilizarse contra las diferencias temporarias deducibles solo en la fecha de transición a las NIIF, sobre la base de los hechos y circunstancias que se den en esa fecha. La entidad reconocerá:

- (a) un activo por impuestos diferidos por la diferencia temporaria deducible en la medida en que sea probable disponer de ganancias fiscales contra las cuales poder utilizar las citadas diferencias temporarias.
- (b) un pasivo por impuestos diferidos por la diferencia temporaria imponible. Sin embargo, el importe del pasivo por impuestos diferidos no superará el importe del activo por impuestos diferidos reconocido de acuerdo con el párrafo D37(a).

Aprobación por el Consejo del Proyecto de Norma *Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única* publicado en julio de 2019

El Proyecto de Norma *Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única* se aprobó para su publicación por los 14 miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Hans Hoogervorst	Presidente
Suzanne Lloyd	Vicepresidenta
Nick Anderson	
Martin Edelmann	
Françoise Flores	
Amaro Luiz de Oliveira Gomes	
Gary Kabureck	
Jianqiao Lu	
Takatsugu Ochi	
Darrel Scott	
Thomas Scott	
Chungwoo Suh	
Ann Tarca	
Mary Tokar	

Fundamentos de las Conclusiones del Proyecto de Norma *Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única*

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte de las modificaciones propuestas. Éstos resumen las consideraciones del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Consejo) al desarrollar las modificaciones propuestas. Cada uno de los miembros individuales del Consejo sopesó de diferente forma los distintos factores.

Antecedentes

- FC1 Con la aplicación de la NIIF 16 *Arrendamientos*, una entidad reconoce un activo y un pasivo en la fecha de comienzo de un arrendamiento. De forma análoga, aplicando la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* (o la NIIF 16) y la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, una entidad reconoce un activo y un pasivo cuando reconoce inicialmente una obligación por retiro del servicio. En algunos casos, estas transacciones pueden dar lugar a diferencias temporarias.
- FC2 Como principio general, la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias* requiere que una entidad reconozca impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias. Sin embargo, la Norma prohíbe que las entidades reconozcan activos o pasivos por impuestos diferidos—en el reconocimiento inicial y posteriormente— para las diferencias imponibles y deducibles que surgen del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y que, en el momento de la transacción, no afecta ni a la ganancia contable ni a la ganancia imponible (exención del reconocimiento).
- FC3 El Comité de Interpretaciones de las NIIF (Comité) recibió una solicitud preguntando si la exención del reconocimiento de la NIC 12 se aplica a una transacción que da lugar al reconocimiento de un activo y un pasivo en una situación en la que una entidad recibe deducciones fiscales solo por pagos realizados, cuando dichos pagos han tenido lugar. El Comité observó diferencias de opinión sobre si la exención del reconocimiento se aplica a las diferencias temporarias que podrían surgir de esta transacción. Estas opiniones diferentes reducirían la comparabilidad entre los estados financieros de entidades con arrendamientos u obligaciones por retiro del servicio. Además, la aplicación de la NIIF 16 incrementaría el potencial de estas diferencias que surgen porque las entidades reconocerían un activo y un pasivo por muchos más arrendamientos aplicando dicha Norma que al aplicar la NIC 17 *Arrendamientos*.
- FC4 Las diferencias temporarias pueden surgir—pero no necesariamente surgirán—en el reconocimiento inicial de un activo y un pasivo relativo a un arrendamiento u obligación por retiro del servicio. Si surgen, entonces, se aplica la exención del reconocimiento. Sin embargo, el Comité observó que la exención del reconocimiento no es necesaria en la medida en que una entidad reconociera importes iguales de activos y pasivos por impuestos diferidos. Con la limitación del alcance de la exención del reconocimiento, que no se aplicaría en estas situaciones, se incrementaría la comparabilidad entre los estados financieros de las entidades. Hacerlo así, también daría lugar a información útil para los usuarios de los estados financieros, mediante la alineación de la contabilización de los efectos fiscales de la transacción con el principio general de la NIC 12 de reconocer el impuesto diferido de cualquier diferencia temporaria. Por consiguiente, el Comité recomendó que el Consejo modifique la NIC 12 para limitar el alcance de la

exención del reconocimiento de forma que no se aplicaría en estas situaciones. El Consejo acordó y decidió proponer modificaciones a la NIC 12.

Modificaciones propuestas a la NIC 12

Diferencias temporarias y la aplicación de la exención del reconocimiento

- FC5 En el reconocimiento inicial de un arrendamiento, una entidad evaluará si las diferencias temporarias surgen al determinar si reconocer el impuesto diferido aplicando la NIC 12.¹ Al realizar esta evaluación, una entidad determina la base fiscal del activo por derecho de uso (activo por arrendamiento) y la base fiscal del pasivo por arrendamiento identificando los importes atribuibles a ellos a efectos fiscales. Cuando una entidad recibe deducciones fiscales al realizar pagos por arrendamientos, la entidad determina si esas deducciones fiscales son atribuibles a:
- (a) el activo por arrendamiento (y el gasto por intereses)—por las deducciones 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)—por las deducciones relacionadas con el reembolso del pasivo por arrendamiento y el gasto por intereses.
- FC6 Una entidad aplica el juicio al determinar si las deducciones fiscales se relacionan con el activo por arrendamiento o con el pasivo por arrendamiento, teniendo en consideración la legislación fiscal aplicable.
- FC7 Con la aplicación de la NIC 12 las diferencias temporarias surgen solo cuando la entidad determina que las deducciones fiscales se relacionan con el pasivo por arrendamiento. Esto es porque:
- (a) Cuando las deducciones fiscales se relacionan con el activo por 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 por 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 se relacionan con el pasivo por arrendamiento, las bases fiscales del activo por arrendamiento y el pasivo por arrendamiento son cero, 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 por arrendamiento. Por consiguiente, en el reconocimiento inicial del arrendamiento surgen diferencias temporarias y se aplica la exención del reconocimiento. Por consiguiente, la entidad no

¹ Por simplicidad, los párrafos FC5 a FC15 explican la base para las modificaciones propuestas usando arrendamientos como ejemplo, pero la explicación se aplica igualmente a otras transacciones tales como obligaciones por retiro del servicio.

reconoce impuestos diferidos con respecto al arrendamiento (ni en el reconocimiento inicial ni a lo largo del término del arrendamiento).

- FC8 En la situación descrita en el párrafo FC7(b), puesto que la entidad no reconocería impuestos diferidos, sus estados financieros reflejarían los efectos fiscales del arrendamiento en el resultado del periodo a medida que las deducciones fiscales pasan a estar disponibles a efectos fiscales, en lugar de a medida que la entidad recupera el activo por arrendamiento y liquida el pasivo por arrendamiento (como habría sido el caso si la entidad fuera a reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos con respecto al arrendamiento). Esto sería incongruente con el principio general de la NIC 12 (véase el párrafo FC2) y daría lugar a una diferencia entre la tasa fiscal efectiva y la tasa fiscal aplicable para la transacción.

Propósito de la exención del reconocimiento y su aplicabilidad

- FC9 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 un pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios, y no afectan ni a la ganancia contable ni a la fiscal, la entidad podría reconocer el correspondiente activo o pasivo por impuestos diferidos, siempre que no se diese la exención 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, por esta razón, la NIC 12 prohíbe el reconocimiento de impuestos diferidos en estas circunstancias.
- FC10 En el reconocimiento inicial de un activo por arrendamiento y un pasivo por arrendamiento, las diferencias temporarias:
- (a) no surgirían—por las deducciones fiscales relativas al activo por arrendamiento [véase el párrafo FC7(a)]; o
 - (b) serían iguales y se compensarían (es decir, las diferencias temporarias deducibles e imponibles serían por el mismo importe)—por las deducciones fiscales relativas al pasivo por arrendamiento [véase el párrafo FC7(b)].
- FC11 Por consiguiente, cuando surgen diferencias temporarias, son iguales y se compensan. Si la exención del reconocimiento no fuera aplicada, una entidad reconocería generalmente un activo y un pasivo por impuestos diferidos por el mismo importe (véanse los párrafos FC19 a FC24 con respecto al reconocimiento de activos por impuestos diferidos). El reconocimiento de un activo y un pasivo por impuestos diferidos por el mismo importe no requeriría ningún ajuste al importe en libros del activo por arrendamiento o el pasivo por arrendamiento relacionados ni tendría ningún efecto sobre el resultado del periodo. Por ello, el resultado de la exención del reconocimiento fue diseñada para impedir (véase el párrafo FC9) que no se aplicara a un arrendamiento.
- FC12 Por ello, la exención no es necesaria en el reconocimiento inicial de un arrendamiento cuando una entidad reconocería, en otro caso, un activo y un pasivo por impuestos diferidos por el mismo importe.

Propuesta de una modificación de alcance limitado

- FC13 Sobre la base de su análisis (véanse los párrafos FC5 a FC12), el Comité consideró si:
- (a) Recomendar que el Consejo proponga una modificación de la NIC 12 que limitaría el alcance de la exención del reconocimiento, de forma que no se aplicaría a una transacción que da lugar a un activo y a un pasivo en el momento del reconocimiento

Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única—Modificaciones propuestas a la NIC 12

inicial. Este enfoque daría lugar a que las entidades reconozcan activos y pasivos por impuestos diferidos para diferencias temporarias que surgen del reconocimiento inicial de un arrendamiento.

- (b) Desarrollar una Interpretación que explicara la forma en que aplica una entidad los requerimientos de la NIC 12 sin cambiar el alcance de la exención del reconocimiento. Este enfoque podría dar lugar a que una entidad no reconozca activos o pasivos por impuestos diferidos en el reconocimiento inicial de un arrendamiento cuando las deducciones fiscales se relacionan con el pasivo por arrendamiento.

FC14 Los dos enfoques serían limitados en alcance, reduciendo, de ese modo, los riesgos de consecuencias no previstas que podrían surgir de hacer cambios sustantivos a la NIC 12, a la vez de reducir también potenciales resultados de contabilización distintos para transacciones similares.

FC15 El Comité decidió recomendar, y el Consejo estuvo de acuerdo en proponer, una modificación de alcance limitado a la NIC 12 tal como se describe en el párrafo FC13(a). Lo hizo así porque:

- (a) La modificación de alcance limitado daría lugar a que una entidad reconozca los efectos fiscales de un arrendamiento a medida que recupera el activo por arrendamiento y liquida el pasivo por arrendamiento, alineando, de ese modo, la contabilización de los impuestos diferidos relacionados con los arrendamientos con el principio general de la NIC 12 (véase el párrafo FC2). Independientemente de si las deducciones fiscales son atribuibles al activo por arrendamiento o al pasivo por arrendamiento, la modificación de alcance limitado daría lugar a que las entidades reconozcan los activos y pasivos por impuestos diferidos para las diferencias temporarias que surgen (en el reconocimiento inicial y posteriormente) en relación con un arrendamiento. Una entidad compensaría habitualmente estos activos y pasivos por impuestos diferidos en el estado de situación financiera (aplicando los párrafos 74 y 75 de la NIC 12).
- (b) El desarrollo de una Interpretación podría reducir las diferencias en la contabilización de transacciones similares. Sin embargo, este enfoque mantendría un resultado de contabilización que no está alineado con el principio general de la NIC 12. Esto es porque la exención del reconocimiento se continuaría aplicando en situaciones en las que no es necesaria (es decir, cuando las deducciones fiscales son atribuibles a un pasivo por arrendamiento—véanse los párrafos FC9 a FC12).
- (c) La modificación de alcance limitado no requeriría que las entidades incurran en costos excesivos (véanse los párrafos FC29 a FC31).

Otras consideraciones

Pagos anticipados por arrendamiento y costos directos iniciales

FC16 Con la aplicación de la NIIF 16, una entidad mide inicialmente un activo por arrendamiento y un pasivo por arrendamiento al valor presente de los pagos por arrendamiento que no están pagados al comienzo de la fecha del arrendamiento. Una entidad también reconoce los pagos anticipados por arrendamiento y costos directos iniciales incurridos como parte del costo de un activo del arrendamiento.

FC17 El reconocimiento del pasivo por arrendamientos y del componente relacionado del activo por arrendamientos podría dar lugar a diferencias temporarias iguales y que, por tanto, se compensan como se explicaba en el párrafo FC10(b). Además, hacer los pagos anticipados por

arrendamiento o pagar los costos directos iniciales podría dar lugar a diferencias temporarias adicionales asociadas con el activo por arrendamiento. Por consiguiente, el Consejo consideró si los pagos anticipados por arrendamiento y los costos directos iniciales afectarían las modificaciones propuestas, y concluyó que no.

- FC18 La realización de los pagos anticipados por arrendamiento o los pagos de costos directos iniciales no da lugar a diferencias temporarias iguales y que se compensan. Por ello, una entidad aplicaría los requerimientos existentes de la NIC 12 a cualquier diferencia temporaria imponible que surja de estos pagos. Las modificaciones propuestas todavía se aplicarían a las diferencias temporarias iguales y que se compensan entre sí que surgen del reconocimiento del pasivo por arrendamientos y el componente relacionado del activo por arrendamiento.

Capacidad para reconocer activos por impuestos diferidos

- FC19 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" (requerimiento de recuperabilidad). Debido al requerimiento de recuperabilidad, en algunas situaciones, las diferencias temporarias deducibles e imputables podrían dar lugar a que una entidad reconozca importes desiguales de activos y pasivos por impuestos diferidos. El Consejo consideró si esta situación surgiría en el contexto de arrendamientos y obligaciones por retiro del servicio y su efecto, si lo hubiera, sobre las modificaciones propuestas.
- FC20 Con la aplicación del párrafo 28 de la NIC 12, una entidad podría cumplir el requerimiento de recuperabilidad a través de la reversión futura de diferencias temporarias imponibles, independientemente de otras fuentes de ganancia. Este sería el caso cuando existen diferencias temporarias imponibles suficientes relativas a la misma autoridad fiscal y la misma entidad fiscal, que se espera que reviertan:
- (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 pasadas o futuras.
- FC21 Cuando el reconocimiento inicial de un arrendamiento o una obligación por retiro del servicio da lugar a importes iguales de diferencias temporarias deducibles e imponibles, dichas diferencias se relacionarían generalmente con la misma autoridad fiscal y entidad imponible. Por ello, es posible que una entidad cumpliera el requerimiento de recuperabilidad para el reconocimiento de un activo por impuestos diferidos solamente a través de la reversión futura de una diferencia temporaria imponible que surge de la misma transacción. Sin embargo, una entidad no cumpliría el requerimiento de recuperabilidad en la medida en que estas diferencias temporarias reviertan en periodos distintos y las leyes fiscales no permitan la deducción de pérdidas fiscales en periodos futuros o anteriores.
- FC22 Cuando una entidad evalúa el requerimiento de recuperabilidad independientemente de otras fuentes de ganancia (es decir, solo con referencia a la diferencia temporaria imponible que surge de la misma transacción), es más probable que la entidad no reconozca alguna parte de un activo por impuestos diferidos relacionada con las obligaciones por retiro del servicio que un activo por impuestos diferidos relacionado con arrendamientos. Las estructuras de reversión de las diferencias temporarias deducibles e imponibles podrían, a menudo, ser similares para los arrendamientos—los pagos por arrendamiento son, a menudo, realizados a lo largo del término del arrendamiento a medida que el activo por arrendamiento se va de depreciando. Sin

Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única—Modificaciones propuestas a la NIC 12

embargo, para obligaciones por retiro del servicio, que son habitualmente liquidadas solo hacia el final, o después, de la vida útil del activo relacionado, las estructuras de reversión de las diferencias temporarias deducibles e imponibles podrían, a menudo, ser distintas.

- FC23 Por consiguiente, el Comité decidió que la exención del reconocimiento debería continuar aplicándose en la medida en que una entidad reconociera, en otro caso, importes desiguales de activos y pasivos por impuestos diferidos. Con la aplicación de las modificaciones propuestas, una entidad reconocería activos y pasivos por impuestos diferidos del mismo importe, y solo, en la medida en que la entidad reconociera un activo por impuestos diferidos aplicando el requerimiento de recuperabilidad.
- FC24 La exención del reconocimiento, por ello, continuaría aplicándose a cualquier parte del pasivo por impuestos diferidos para la que una entidad no reconozca un activo por impuestos diferidos correspondiente. Si una entidad fuera a reconocer cualquier exceso de pasivo por impuestos diferidos, la entidad reconocería un ajuste en el importe en libros del activo relacionado como la contrapartida del asiento. El reconocimiento de esta parte del pasivo por impuestos diferidos daría lugar al resultado que la exención del reconocimiento se diseñó para impedir (véase el párrafo FC9).

Nueva evaluación de activos por impuestos diferidos no reconocidos

- FC25 Las modificaciones propuestas no abordan la nueva evaluación de los activos por impuestos diferidos no reconocidos porque el párrafo 37 de la NIC 12 ya lo hace.
- FC26 Con la aplicación de la NIC 12, una entidad podría no reconocer un activo por impuestos diferidos en algunas situaciones, no solo debido al requerimiento de recuperabilidad, sino también porque se aplicaría la exención del reconocimiento. Si una entidad considera que no reconoció activos por impuestos diferidos debido a la exención del reconocimiento, entonces el párrafo 22(c) impediría su reconocimiento posterior. En este caso, la entidad no evaluaría nuevamente activos por impuestos diferidos no reconocidos. Sin embargo, si una entidad considera que no reconoció activos por impuestos diferidos debido al requerimiento de recuperabilidad, aplicaría el párrafo 37 y posteriormente evaluaría nuevamente los activos por impuestos diferidos no reconocidos.
- FC27 El Consejo es consciente de que las entidades podrían alcanzar conclusiones distintas sobre si evaluar nuevamente activos por impuestos diferidos no reconocidos relacionados con arrendamientos u obligaciones por retiro del servicio en estas situaciones. Por ello, el Consejo consideró si abordar la nueva evaluación como parte de las modificaciones propuestas.
- FC28 El Consejo decidió en contra de hacerlo así porque:
- (a) El tratamiento del tema de forma limitada como parte de las modificaciones propuestas sería difícil. El intento de hacerlo así sería probablemente para plantear cuestiones sobre transacciones más allá de las cubiertas por las modificaciones propuestas—por ejemplo, si las entidades podrían o deberían aplicar cualquier requerimiento propuesto a este respecto a transacciones no consideradas en las modificaciones propuestas.
 - (b) El tratamiento de este tema añadiría complejidad significativa a las modificaciones propuestas sin evidencia de que este tema sea frecuente. En concreto, las diferencias temporarias imponibles que surgen de la misma transacción hacen probable que el requerimiento de recuperabilidad se cumplirá para muchas de las transacciones dentro del alcance de las modificaciones propuestas (véanse los párrafos FC20 a FC22).

Costos de aplicación de las modificaciones propuestas

- FC29 El Consejo consideró los costos y beneficios esperados de las modificaciones propuestas. Aunque el Consejo espera que las entidades incurran en costos al aplicar las modificaciones propuestas, concluyó que los beneficios esperados superarían estos costos. En concreto, el Consejo concluyó que las modificaciones propuestas reducirían las diferencias existentes en el tratamiento contable y también mejorarían la contabilización de los efectos fiscales de los arrendamientos y obligaciones por retiro del servicio (véase el párrafo FC15).
- FC30 El Consejo espera que las preocupaciones sobre los costos de implementación se relacionarían principalmente con arrendamientos. Algunas entidades tienen un volumen significativo de arrendamientos reconocidos en sus estados de situación financiera aplicando la NIIF 16, en ocasiones repartidos en varias jurisdicciones fiscales diferentes. Estas entidades incurrirían en costos de seguimiento de las diferencias temporarias asociadas.
- FC31 El Consejo, no obstante, espera que las entidades no incurrirían en costos excesivos al aplicar las modificaciones propuestas porque:
- (a) Por las razones aplicadas en el párrafo FC7, las diferencias temporarias surgirían—y, por ello, las modificaciones propuestas son aplicables—solo para transacciones en las que las deducciones fiscales son atribuibles al pasivo. Por consiguiente, las modificaciones propuestas no afectarían transacciones para las que las deducciones fiscales son atribuibles al activo.
 - (b) Cuando se aplican las modificaciones propuestas, las bases fiscales del activo y del pasivo normalmente serán cero no solo en el reconocimiento inicial, sino también posteriormente. La entidad no recibirá deducciones fiscales de la recuperación del importe en libros del activo, de forma similar, el importe en libros del pasivo reflejará los pagos futuros por los que la entidad recibirá deducciones fiscales. Por consiguiente, las diferencias temporarias permanecerán generalmente iguales a los importes en libros de los activos y pasivos relacionados. La información con respecto a dichos importes en libros debe estar fácilmente disponible. Por ello, el Consejo espera que el seguimiento de las diferencias temporarias asociadas con estos activos y pasivos no dará lugar a costos excesivos.

Transición y fecha de vigencia

- FC32 El Consejo propone requerir que las entidades apliquen las modificaciones de forma retroactiva, pero proporciona una exención de transición en relación con la evaluación del requerimiento de recuperabilidad para activos por impuestos diferidos (véanse los párrafos FC34 a FC37).
- FC33 Además de la evaluación del requerimiento de recuperabilidad, la aplicación retroactiva requeriría que las entidades consideren solo el importe de las diferencias temporarias que existan al comienzo del primer periodo comparativo presentado, y utilicen las tasas fiscales aplicables en la fecha de dichas diferencias temporarias. En esa fecha, las diferencias temporarias afectadas por las modificaciones propuestas igualarían, generalmente, a los importes en libros del activo o pasivo relacionados [véase el párrafo FC31(b)]. Por consiguiente, el Consejo espera que las entidades no incurrirían en costos excesivos al aplicar las modificaciones de forma retroactiva.

Excepción de transición

- FC34 Las modificaciones propuestas requerirían el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos para transacciones específicas en la medida en que una entidad reconozca un activo y pasivo por impuestos diferidos por el mismo importe. En la medida en que una entidad no reconozca un activo por impuestos diferidos debido al requerimiento de recuperabilidad, tampoco reconocería un pasivo por impuestos diferidos.
- FC35 Como consecuencia, la aplicación retroactiva de las modificaciones propuestas requeriría que una entidad evalúe el requerimiento de recuperabilidad en el reconocimiento inicial de la transacción que dio lugar a las diferencias temporarias. Para los arrendamientos y obligaciones por retiro del servicio, una entidad podría haber reconocido inicialmente la transacción relacionada hace ya un tiempo considerable. En estas situaciones, la evaluación del requerimiento de recuperabilidad podría ser impracticable o daría lugar a costos excesivos.
- FC36 La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* no requiere que una entidad aplique un cambio de forma retroactiva en la medida en que la aplicación retroactiva sea impracticable. Sin embargo, para abordar situaciones en las que la aplicación del requerimiento de recuperabilidad de forma retroactiva no es impracticable, pero puede dar lugar a costos excesivos, el Consejo decidió proporcionar una exención de transición que permitiría que una entidad evalúe el requerimiento de recuperabilidad solo al comienzo del primer periodo comparativo presentado.
- FC37 El Consejo decidió hacer opcional la propuesta de exención de transición. Las opiniones diferentes sobre los requerimientos existentes en la NIC 12 significa que algunas entidades podrían haber aplicado ya la contabilidad que está alineada con las modificaciones propuestas. Por ello, hacer la exención de transición obligatoria podría dar lugar a que se requiriera que algunas entidades cambiaran su contabilidad únicamente debido a la exención de transición. El Consejo concluyó que este resultado sería no deseado.

Entidades que adoptan por primera vez las NIIF

- FC38 El Consejo también propone proporcionar la exención de transición para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF. Como se explica en el párrafo FC34, la evaluación del requerimiento de recuperabilidad con respecto a las modificaciones propuestas afecta no solo si una entidad reconoce un activo por impuestos diferidos, sino también si reconoce un pasivo por impuestos diferidos. Por consiguiente, en ausencia de la exención de transición, se requeriría que una entidad que adopta por primera vez las NIIF evalúe el requerimiento de recuperabilidad en la fecha de la transacción, lo que podría dar lugar a costos excesivos por las mismas razones que las descritas en el párrafo FC35.