

Agosto de 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

IASB<sup>®</sup>

 IFRS<sup>®</sup>

**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*

Exposure Draft ED/2014/3 *Recognition of Deferred Tax Assets for Unrealised Losses* (Proposed amendments to IAS 12) is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received. Comments need to be received by **18 December 2014** and should be submitted in writing to the address below or electronically using our 'Comment on a proposal' page.

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

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

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

**Copyright © 2014 IFRS Foundation®**

All rights reserved. Copies of the Exposure Draft may only be made for the purpose of preparing comments to the IASB provided that such copies are for personal or internal use, are not sold or otherwise disseminated, acknowledge the IFRS Foundation's copyright and set out the IASB's address in full.

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

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

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

This Spanish translation of the Exposure Draft *Recognition of Deferred Tax Assets for Unrealised Losses* (Proposed amendments to IAS 12) 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 IFRS Foundation logo/the IASB logo/the IFRS for SMEs logo/'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'eIFRS', 'IASB', 'IFRS for SMEs', 'IAS', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'SIC', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

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

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

*Recepción de comentarios hasta el 18 de diciembre de 2014*

El Proyecto de Norma PN/2014/3 *Reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos por Pérdidas no Realizadas* (Modificaciones propuestas a la NIC 12) se publica por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) únicamente para recibir comentarios. Las propuestas podrán modificarse en función de los comentarios recibidos. 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](http://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. Dichas solicitudes normalmente no se concederán a menos que las sustenten razones poderosas, 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 responsabilidad ninguna por cualquier pérdida ocasionada por actuar o se 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.

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

**Copyright © 2014 IFRS Foundation®**

Reservados todos los derechos. Únicamente pueden realizarse copias de este Proyecto de Norma a efectos de preparar comentarios a enviar al IASB siempre que estas copias sean para uso personal o interno de la organización y que no sean vendidas o difundidas de otra forma y que en cada copia se incluyan los derechos de autor de la Fundación IFRS y la dirección completa del IASB.

A excepción del mencionado permiso, ninguna parte de estas publicaciones puede ser traducida, reimpressa, reproducida o utilizada en ninguna forma, ya sea total o parcialmente, o por cualquier medio electrónico, mecánico o de otro tipo, existentes o por inventar, incluyendo fotocopiado y grabación u otros sistemas de almacenamiento 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 los temas relativos a derechos de propiedad y copia, dirigirse a:

IFRS Foundation Publications Department  
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](mailto:publications@ifrs.org) Web: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

La traducción al español del Proyecto de Norma *Reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos por Pérdidas no Realizadas* (Modificaciones propuestas a la NIC 12) 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.



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 de 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.

	<i>desde la página</i>
ÍNDICE	
<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>6</b>
<b>INVITACIÓN A COMENTAR</b>	<b>8</b>
<b>[PROYECTO] MODIFICACIONES A LA NIC 12 <i>IMPUESTOS A LAS GANANCIAS</i></b>	<b>10</b>
<b>APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE <i>RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS POR PÉRDIDAS NO REALIZADAS</i> (MODIFICACIONES A LA NIC 12), PUBLICADO EN AGOSTO DE 2014</b>	<b>14</b>
<b>FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DEL PROYECTO DE NORMA <i>RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS POR PÉRDIDAS NO REALIZADAS</i> (MODIFICACIONES A LA NIC 12)</b>	<b>15</b>
<b>[PROYECTO] MODIFICACIONES A LOS CÁLCULOS Y PRESENTACIÓN ILUSTRATIVOS DE LA NIC 12 <i>IMPUESTOS A LAS GANANCIAS</i></b>	<b>19</b>

## 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 la solicitud del Comité de Interpretaciones de las NIIF (el "Comité de Interpretaciones") de aclarar el reconocimiento de un activo por impuestos diferidos que está relacionado con un instrumento de deuda medido a valor razonable en circunstancias en las que:

- (a) Los cambios en la tasa de interés del mercado disminuyen el valor razonable del instrumento de deuda por debajo de su costo.
- (b) Es probable que el tenedor del instrumento de deuda reciba todos los flujos de efectivo contractuales si se conserva hasta su vencimiento.
- (c) El tenedor del instrumento de deuda tiene la capacidad e intención de conservarlo hasta que la disminución de su valor razonable revierta (lo cual puede ser a 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 tenedor del instrumento de deuda son insuficientes para la utilización de todas sus diferencias temporarias deducibles.

La cuestión surge, por ejemplo, cuando una entidad que presenta pérdidas fiscales adquiere un bono de tasa fija a 5 años que se emite a la tasa de interés de mercado preponderante, y posteriormente la tasa de mercado de interés se incrementa. En esta circunstancia el valor razonable del instrumento de deuda puede caer en respuesta al incremento de la tasa de interés de mercado, incluso si no hay deterioro en la calidad del crédito del bono.

El Comité de Interpretaciones informó al IASB que existe diversidad en la práctica debido a las opiniones divergentes sobre los siguientes temas 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 tenedor 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 las diferencias temporarias deducibles son evaluadas para su uso, si esta recuperación es probable? Esta cuestión es relevante cuando la ganancia fiscal procedente de otras fuentes es insuficiente para el uso de diferencias temporarias deducibles relacionadas con los instrumentos de deuda medidos a valor razonable. En este caso, una entidad solo puede reconocer activos por impuestos diferidos por sus diferencias temporarias deducibles si es probable que obtenga la totalidad de los flujos de efectivo del instrumento de deuda y, por ello, lo recupere por más de su importe en libros.
- (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.

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

El IASB concluyó que la mejor forma para tratar 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 mostrara la aplicación del principio de la NIC 12 para la contabilización de los activos por impuestos diferidos por cambios en el importe en libros de los instrumentos de deuda medidos a valor razonable con cambios en otro resultado integral.

Para evitar 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 los saldos iniciales de las ganancias acumuladas u otros componentes del patrimonio del primer periodo comparativo presentado deben permitirse pero no requerirse.

## RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS POR PÉRDIDAS NO REALIZADAS (MODIFICACIONES PROPUESTAS A LA NIC 12)

La aplicación retroactiva total se requeriría 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 periodo, otro resultado integral o directamente en el 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, ni una exención, a la aplicación retroactiva de este requerimiento general. Por consiguiente, el IASB no está proponiendo una modificación a la NIIF 1.

### **Próximo paso**

El IASB considerará los comentarios que se reciban sobre las propuestas y decidirá si proseguirá 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 o párrafos específicos a los que se refieren;
- (c) contienen una lógica clara; y
- (d) describen las alternativas que el IASB debería considerar, si fuera aplicable.

El IASB no está solicitando comentarios sobre temas 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 importe en libros de un instrumento de deuda a tasa fija en el que se paga el principal al vencimiento dan lugar a una diferencia temporaria deducible si este instrumento de deuda se mide a valor razonable y si su base fiscal se mantiene al costo. Esto se aplica independientemente de si el tenedor del instrumento de deuda espera recuperar el importe en libros de dicho instrumento de deuda por la venta o 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 o por qué no? Si no lo está, ¿qué alternativa propone?

### Pregunta 2—Recuperación de un activo por más de su importe en libros

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

¿Está de acuerdo con la modificación propuesta? ¿Por qué o por qué no? Si no lo está, ¿qué alternativa propone?

### Pregunta 3—Ganancia fiscal futura contra la que se evalúan las diferencias temporarias deducibles para su uso

El IASB propone aclarar que la estimación de una entidad de la ganancia fiscal futura (párrafo 29) excluye las deducciones fiscales procedentes de la reversión de diferencias temporarias deducibles.

¿Está de acuerdo con la modificación propuesta? ¿Por qué o por qué no? Si no lo está, ¿qué alternativa propone?

### Pregunta 4—Evaluación combinada o separada

El IASB propone aclarar que una entidad evalúa si debe reconocer 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 las pérdidas fiscales de forma que una entidad solo puede deducirlas contra ingresos de un tipo o tipos específicos (por ejemplo, si puede deducir pérdidas de capital solo contra ganancias de capital), la entidad debe aun así evaluar un activo por impuestos diferidos en combinación con otros, pero solo con los del tipo apropiado.

¿Está de acuerdo con la modificación propuesta? ¿Por qué o por qué no? Si no lo está, ¿qué alternativa propone?

**Pregunta 5—Transición**

El IASB propone requerir una aplicación retroactiva limitada de las modificaciones propuestas para entidades que ya aplican las NIIF. Esto es para que las reexpresiones de los saldos iniciales de ganancias acumuladas u otros componentes del patrimonio del primer periodo comparativo presentado deban permitirse pero no requerirse. La aplicación retroactiva total se requeriría para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF.

¿Está de acuerdo con la modificación propuesta? ¿Por qué o por qué no? Si no lo está, ¿qué alternativa propone?

## 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](http://go.ifrs.org/comment)

**Correo electrónico**

Los comentarios por correo electrónico pueden enviarse a:  
[commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org)

**Correo postal**

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. Dichas solicitudes normalmente no se concederán a menos que las sustenten razones poderosas, tales como confidencialidad comercial. Por favor, visite nuestro sitio web para ampliar detalles sobre estos aspectos y cómo utilizamos sus datos personales.

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

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

### Diferencias temporarias deducibles

**24** Se reconocerá un activo por impuestos diferidos, 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 en que fue realizada no afectó ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

No obstante, para las diferencias temporarias deducibles relacionadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, así como con participaciones en acuerdos conjuntos, debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 44.

...

**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 deducible 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. pagadero al vencimiento en 5 años.

El interés se paga al final de cada año a una tasa del 2 por ciento, que se puede gravar cuando se reciba. La tasa de interés contractual del 2 por ciento es igual a la tasa de interés de mercado al comienzo y la final de Año 1. La tasa de interés de mercado se incrementa al final del Año 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 solo se debe 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 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 a efectos fiscales como la diferencia entre los recursos recibidos y la base fiscal de los instrumentos de deuda.

La legislación fiscal determina que la ganancia (pérdida) fiscal sobre la cual los impuestos a las ganancias se pagan (recuperan) se reduce (incrementa) por pérdidas que surgen si el emisor del instrumento de deuda deja de pagar el principal totalmente al vencimiento. Estas pérdidas se calculan a efectos fiscales como la diferencia entre el importe que el emisor paga como principal y la base fiscal.

Además, la base fiscal del instrumento de deuda se reduce por la deducción de pérdidas por deterioro de valor. Sin embargo, los criterios para deducir las pérdidas por deterioro de valor a efectos fiscales no se cumplen en el caso de este instrumento de deuda.

La legislación fiscal no especifica de forma explícita las consecuencias fiscales que proceden del pago completo del principal de 1.000 u.m.

La diferencia entre el importe en libros del instrumento de deuda en el estado de situación financiera de la Entidad A de 918 u.m. y su base fiscal de 1.000 u.m. da lugar a una diferencia temporaria deducible de 82 u.m. al final del Año 2 [véanse los párrafos 20 y 26(d)]. Esto es porque las diferencias temporarias deducibles son diferencias temporarias entre el importe en libros de un activo o un pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal, que dan lugar a cantidades que serán deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal de periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado (véase el párrafo 5).

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 uso, es decir, conservándolo hasta el vencimiento y cobrando 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):

- (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 periodo en el que se vende el instrumento de deuda.
- (b) Si la Entidad A mantiene el instrumento de deuda hasta el vencimiento al final del Año 5 deducirá 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 u.m. o no).

Es irrelevante que la legislación fiscal no especifique de forma explícita las consecuencias fiscales que proceden del pago del principal completo de 1.000 u.m. La legislación fiscal se basa en el principio de que las ganancias y pérdidas que surgen en el momento de la venta o del vencimiento de los instrumentos de deuda se determinan como la diferencia entre la entrada de beneficios económicos y 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 procedente 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.

- 27 La reversión de las diferencias temporarias deducibles dará lugar a deducciones en la determinación de las ganancias fiscales de periodos futuros. No obstante, los beneficios económicos, en forma de reducciones en pagos de impuestos, llegarán a la entidad solo si ésta obtiene ganancias fiscales suficientes contra las que las deducciones se pueden compensar. Por lo tanto, una entidad reconocerá activos fiscales por impuestos diferidos, solo si es probable que disponga de esas ganancias fiscales contra las cuales utilizar las diferencias temporarias deducibles.
- 27A Cuando una entidad evalúa si estarán disponibles las ganancias fiscales contra las cuales se pueda utilizar una diferencia temporaria deducible, la entidad considera si la legislación fiscal restringe los orígenes de las ganancias fiscales contra las que la entidad pueda realizar deducciones en el momento de la reversión de esa diferencia temporaria deducible. Si la legislación fiscal no impone estas restricciones, una entidad evaluará una diferencia temporaria deducible en combinación con todas las demás. Sin embargo, si la legislación fiscal restringe el uso de pérdidas deducibles contra ingresos de un tipo específico, una diferencia temporaria deducible se evaluará en combinación solo con las del tipo apropiado.
- 28 Es probable que se disponga de ganancias fiscales, contra las que utilizar una diferencia temporaria deducible, cuando existan diferencias temporarias imponibles suficientes, 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 pasadas o futuras.
- En tales circunstancias, se reconocerá un activo por impuestos diferidos en el periodo en que las diferencias temporarias deducibles aparezcan.
- 29 Cuando el importe de las diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma entidad fiscal, sea insuficiente, se reconocerán impuestos diferidos en la medida en que:
- (a) sea probable que la entidad vaya a tener ganancias fiscales suficientes relacionadas con la misma autoridad fiscal y la misma entidad sometida a impuesto, en el mismo periodo en que reviertan las diferencias temporarias deducibles (o en los periodos en los que una pérdida fiscal, procedente de un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias pasadas o futuras). Para evaluar si habrá suficiente ganancia fiscal en periodos futuros, una entidad:
    - (i) comparará las diferencias temporarias deducibles con ganancias fiscales futuras que excluyan las deducciones fiscales procedentes de la reversión de dichas diferencias temporarias deducibles. Esta comparación muestra la medida en que la ganancia fiscal futura es suficiente para que la entidad deduzca los importes procedentes de la reversión de las diferencias temporarias deducibles; y
    - (ii) ignorará las partidas imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperen en periodos futuros, puesto que los activos por impuestos diferidos, que surjan por causa de dichas 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 pertinentes.
- 29A La estimación de la ganancia fiscal en periodos futuros [véase el párrafo 29(a)] requiere la evaluación de si es probable, y en qué medida, que los activos de la entidad se recuperen por más de su importe en libros. Una entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes al realizar esta evaluación. La recuperación de un activo por más de su importe en libros es improbable que sea posible si, por ejemplo, tuvo recientemente deteriorado su valor. Por el contrario, la recuperación de un activo por más de su importe 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 periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho. Una entidad aplicará

RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS POR PÉRDIDAS NO REALIZADAS (MODIFICACIONES PROPUESTAS A LA NIC 12)

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 ésta reexpres los saldos iniciales de ganancias acumuladas o de otros componentes del patrimonio del primer periodo 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* se aprobó para su publicación por los catorce miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Hans Hoogervorst,

Presidente

Ian Mackintosh,

Vicepresidente

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Martin Edelmann

Patrick Finnegan

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Gary Kabureck

Suzanne Lloyd

Takatsugu Ochi

Darrel Scott

Chungwoo Suh

Mary Tokar

Wei-Guo Zhang

## Fundamentos de las Conclusiones del Proyecto de Norma *Reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos por Pérdidas no Realizadas* (Modificaciones 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

---

- FC1 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 reconocer un activo por impuestos diferidos cuando:
- (a) La entidad tiene un instrumento de deuda que se clasifica como activo financiero disponible para la venta de acuerdo con la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* (instrumento de deuda DPV) con un valor razonable por debajo de su costo (es decir, 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 por los intereses reconocidos al aplicar el método del 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 realice 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 en un instrumento de deuda sea deducible hasta que se realice para efectos fiscales.
  - (e) La entidad tiene la capacidad e intención de conservar el instrumento de deuda DPV hasta que las pérdidas no realizadas reviertan (lo cual puede ser a su vencimiento).
  - (f) La legislación fiscal distingue entre ganancias y pérdidas de capital e ingresos y pérdidas ordinarios. Mientras que las pérdidas de capital solo pueden compensarse contra las ganancias de capital, las pérdidas ordinarias pueden compensarse contra las ganancias de capital y los ingresos ordinarios.
  - (g) La entidad tiene diferencias temporarias imponibles insuficientes y carece de otras ganancias fiscales probables contra las que pueda utilizar las diferencias temporarias deducibles.
- FC2 El Comité de Interpretaciones informó al IASB que la práctica profesional difería debido a opiniones divergentes sobre las siguientes cuestiones:
- (a) ¿Dan lugar las disminuciones en el importe en libros de un instrumento de deuda a tasa fija en el que siempre se paga el principal al vencimiento a una diferencia temporaria deducible si este instrumento de deuda se mide a valor razonable y si su base fiscal se mantiene al costo? En concreto, ¿dan lugar a una diferencia temporaria deducible si el tenedor del instrumento de deuda espera recuperar el importe en libros del activo mediante el uso, es decir conservándolo hasta el vencimiento, y es probable que el emisor pague todos los flujos de efectivo contractuales (véanse los párrafos FC3 a FC8)?
  - (b) ¿Supone una entidad que recuperará un activo por más de su importe en libros al estimar la ganancia fiscal futura probable contra la cual las diferencias temporarias deducibles son evaluadas para su uso, si esta recuperación es probable? Esta cuestión es relevante cuando la ganancia fiscal procedente de otras fuentes es insuficiente para el uso de las diferencias temporarias deducibles relacionadas con los instrumentos de deuda medidos a valor razonable. En este caso, una entidad solo puede reconocer activos por impuestos 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 (véanse los párrafos FC9 a FC16).
  - (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 y 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

- FC3 En el caso de numerosos instrumentos de deuda, el pago del principal al vencimiento no incrementa o disminuye la ganancia fiscal que se presenta a efectos fiscales. Este es el caso, por ejemplo, del ejemplo que ilustra el párrafo 26(d) de la NIC 12. Los intereses se pagan cada año a la tasa contractual, y al vencimiento del instrumento de deuda el emisor paga el principal de 1.000 u.m. En este ejemplo, si el inversor mantiene el instrumento de deuda a lo largo del periodo hasta el vencimiento, solo paga impuestos sobre los ingresos por intereses. El pago del principal no provoca ningún pago fiscal.
- FC4 Puesto que el pago del principal no incrementa o disminuye la ganancia fiscal que se presenta a efectos fiscales, algunos consideran que el pago del principal es un suceso que no se puede gravar. Algunas veces, la legislación fiscal no trata de forma explícita si el pago del principal tiene consecuencias fiscales. Por consiguiente, los proponentes de esta opinión piensan que una diferencia entre el importe en libros del instrumento de deuda en el estado de situación financiera y su mayor base fiscal no da lugar a una diferencia temporaria deducible, si esta diferencia procede de una pérdida que espera no realizar a efectos fiscales.
- FC5 Quienes mantienen esta opinión piensan que la pérdida no se realizará a efectos fiscales si la entidad tiene la capacidad e intención de conservar el instrumento de deuda a lo largo del periodo hasta que revierta la pérdida (lo que puede ser hasta el vencimiento). En otras palabras, es probable que la entidad reciba todos los flujos de efectivo contractuales. En este caso, las diferencias entre el importe en libros del instrumento de deuda en el estado de situación financiera y su base fiscal revierten a lo largo del periodo al vencimiento, simplemente como consecuencia de continuar manteniendo el instrumento de deuda.
- FC6 El IASB consideró las guías de la NIC 12 sobre la identificación de diferencias temporarias y rechazó el razonamiento presentado en el párrafo FC4. El IASB concluyó que la disminución por debajo del costo del importe 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 valor razonable y si su base fiscal se mantiene al costo. Esto se aplica independientemente de si el tenedor del instrumento de deuda espera recuperar el importe en libros del instrumento de deuda por la venta o el uso, es decir conservándolo hasta el vencimiento, o si es probable que el emisor pague todos los flujos de efectivo contractuales. El pago del principal completo no incrementa o disminuye la ganancia fiscal que se presenta a efectos fiscales, porque la base fiscal es igual a la entrada de beneficios económicos fiscales cuando se paga el principal. Los párrafos 20 y 26(d) de la NIC 12 especifican que una diferencia entre el importe en libros de un activo medido a valor razonable y su mayor base fiscal da lugar a una diferencia temporaria deducible. La base fiscal del instrumento de deuda se deduce en el momento de la venta o del vencimiento.
- FC7 El beneficio económico incorporado en el activo por impuestos diferidos relacionado procede de la capacidad del tenedor del instrumento de deuda de lograr ganancias fiscales futuras en el importe de la diferencia temporaria deducible sin pagar impuestos sobre dichas ganancias. Por el contrario, una entidad que adquiere el instrumento de deuda descrito en el ejemplo que ilustra el párrafo 26(d) de la NIC 12 por su valor razonable (en el ejemplo, 918 u.m.) y lo conserva hasta el vencimiento tiene que pagar impuestos sobre una ganancia de 82 u.m., mientras que la entidad en ese ejemplo no pagará impuestos sobre el pago de 1.000 u.m. del principal. Las consecuencias fiscales diferentes para estos dos tenedores del mismo instrumento deben reflejarse en la contabilización de los impuestos diferidos para el instrumento de deuda.
- FC8 El IASB propone añadir un ejemplo después del párrafo 26 de la NIC 12 para ilustrar la identificación de una diferencia temporaria deducible en el caso de un instrumento de deuda a tasa fija medido a valor razonable por el cual el principal se paga al vencimiento.

## Recuperación de un activo por más de su importe en libros

- FC9 El IASB destacó que el párrafo 29 de la NIC 12 identifica ganancias fiscales en periodos futuros como una fuente de ganancias fiscales contra las que una entidad puede utilizar las diferencias temporarias deducibles. La ganancia fiscal futura tiene que ser probable para justificar el reconocimiento de activos por impuestos diferidos. Por consiguiente, solo las condiciones que probablemente prevalecerán cuando las diferencias temporarias deducibles se utilicen determina la estimación de la ganancia fiscal futura.
- FC10 Las guías del párrafo 29 de la NIC 12 no hacen referencia al importe en libros de los activos dentro del contexto de la estimación probable de la ganancia fiscal futura. Algunos piensan, sin embargo, que el

importe en libros de un activo con el que se relaciona una diferencia temporaria limita la estimación de la ganancia fiscal futura. Argumentan que la contabilización de los impuestos diferidos debe basarse en supuestos congruentes, lo cual implica que una entidad no puede suponer que, para un mismo activo:

- (a) la entidad lo recuperará por su importe en libros al determinar las diferencias temporarias deducibles y las diferencias temporarias fiscales; así como
- (b) que lo recuperará por más de su importe en libros al estimar la ganancia fiscal futura probable contra la cual se evalúan las diferencias temporarias deducibles para su uso.

FC11 Por consiguiente, quienes proponen este punto de vista piensan que una entidad no puede suponer que obtendrá el principal completo de 1.000 u.m. en el ejemplo que ilustra el párrafo 26(d) de la NIC 12 al determinar la ganancia fiscal futura probable. En su lugar, piensan que una entidad debe suponer que obtendrá solo la parte del principal que iguala el importe en libros del activo, es decir, el valor razonable.

FC12 El IASB destacó que, sin embargo, esa determinación de las diferencias temporarias y la estimación de la ganancia fiscal futura probable contra la que se evalúan las diferencias temporarias deducibles para su uso son dos pasos separados y el importe en libros de un activo es relevante solo para determinar las diferencias temporarias. El importe en libros de un activo no limita la estimación de la ganancia fiscal futura probable. En su estimación de la ganancia fiscal futura probable, una entidad incluye las entradas probables de beneficios económicos fiscales que proceden de la recuperación de un activo. La entrada probable de beneficios económicos fiscales puede superar el importe en libros del activo.

FC13 Más aún, una limitación de la estimación de las ganancias fiscales futuras probables por el importe en libros de activos puede conducir a resultados inapropiados en escenarios como el siguiente que son predominantes en la práctica: una entidad manufacturera rentable aplica la NIC 12 para contabilizar sus activos por impuestos diferidos y sus pasivos por impuestos diferidos. Una parte significativa de los activos de la entidad manufacturera es propiedades, planta y equipo e inventarios. Las propiedades, planta y equipo se miden utilizando el modelo del costo (véase el párrafo 30 de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*) y los inventarios se miden al menor del costo y el valor neto realizable (párrafo 9 de la NIC 2 *Inventarios*). Por consiguiente, el supuesto de recuperar estos activos solo por su importe en libros conduce a resultados inapropiados si entra en conflicto con una expectativa de que la entidad generará ganancias fiscales futuras. Esto es porque una parte significativa de las ganancias fiscales futuras probables de la entidad manufacturera proceden de usar los activos para generar ganancias fiscales por encima de su importe en libros.

FC14 El conflicto no puede evitarse aplicando la limitación sobre la estimación de las ganancias fiscales futuras probables solo a los activos con los que se relacionan las diferencias temporarias. No existe 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 importe en libros.

FC15 Sin embargo, el IASB también destacó que existen casos en los que puede no ser probable que un activo se recupere por más de su importe en libros, especialmente si el activo se mide sobre la base de los flujos de efectivo esperados. Ejemplos de esto son muchos activos medidos a valor razonable o activos que se han deteriorado recientemente.

FC16 El IASB propone añadir el párrafo 29A a la NIC 12 para aclarar la medida en que la estimación de una entidad de la ganancia fiscal futura (párrafo 29) incluye los importes de activos que se recuperan por más que sus importes en libros.

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

FC17 El Comité de Interpretaciones observó que existe incertidumbre sobre la forma de definir ganancia fiscal futura probable contra la que se evalúan las diferencias temporarias deducibles para su uso cuando esta ganancia es para sustentar el reconocimiento de todos los activos por impuestos diferidos. La incertidumbre relacionada con la cuestión de si las diferencias temporarias deducibles deben compararse con la ganancia fiscal futura probable, determinada excluyendo las deducciones fiscales para las que existen esas diferencias temporarias deducibles, o incluyéndolas.

FC18 El IASB destacó que las diferencias temporarias deducibles se utilizan mediante su deducción contra el importe de la ganancia fiscal, excluyendo las deducciones fiscales para las cuales existen las diferencias temporarias deducibles. Si las deducciones no se excluyeran, entonces se contabilizarían dos veces. El IASB propone modificar el párrafo 29(a) de la NIC 12 para aclarar esto.

## Evaluación combinada o separada

- FC19 El IASB consideró las guías de la NIC 12 sobre el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos. El párrafo 24 de la NIC 12 requiere que los activos por impuestos diferidos se reconozcan solo en la medida de la ganancia fiscal futura probable contra la cual pueda utilizarse las diferencias temporarias deducibles. El párrafo 27 de la NIC12 establece que:
- (a) las diferencias temporarias deducibles se utilizan cuando su reversión da lugar a deducciones que se compensan contra las ganancias fiscales de periodos futuros; y
  - (b) los beneficios económicos, en forma de reducciones en pagos de impuestos, llegarán a la entidad solo si es capaz de obtener ganancias fiscales suficientes como para cubrir las posibles deducciones.
- FC20 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 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 impuestos diferidos si la reversión de la diferencia temporaria deducible no conducirá a deducciones fiscales.
- FC21 Por consiguiente, si la legislación fiscal compensa una deducción contra ingresos fiscales sobre la base de una entidad, sin segregar deducciones por fuentes diferentes, una entidad lleva a cabo la evaluación combinada de todas sus diferencias temporarias deducibles relacionadas con la misma autoridad fiscal y la misma entidad fiscal. Sin embargo, si la legislación fiscal compensa tipos específicos de pérdidas solo contra un tipo concreto o tipos concretos de ingresos (por ejemplo, si limita la compensación de pérdidas de capital con ganancias de capital), una entidad evaluará una diferencia temporaria deducible en combinación con otras diferencias temporarias deducibles de esos tipos, pero de forma separada de otras diferencias temporarias deducibles. Solo 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 a la NIC 12 para aclarar esto.

## Estructura de las modificaciones a la NIC 12

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

## Transición

- FC24 El IASB propone una aplicación retroactiva obligatoria limitada para entidades que ya aplican las NIIF. Las reexpresiones de los saldos iniciales de las ganancias acumuladas y de otros componentes del patrimonio del primer periodo comparativo presentado deben permitirse pero no requerirse. Esto es para evitar costos y esfuerzos desproporcionados.
- FC25 El IASB destacó que, con la excepción de los importes que tendrían que reexpresarse dentro de patrimonio, la contabilización requerida por estas modificaciones propuestas es sobre los importes y estimaciones al final de los periodos de presentación. Los cambios en estos importes y 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 congruente con el hecho de que la NIIF 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* no incluye una excepción, ni una exención, a la aplicación retroactiva de los requerimientos de la NIC 12.

## [Proyecto] Modificaciones a los cálculos y presentación ilustrativos de 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 transacciones que se describen a continuación. Los mencionados extractos no cumplen necesariamente con todos los requerimientos de presentación e información a revelar exigidos por otras Normas.

En todos los ejemplos siguientes se supone que las entidades no tienen transacciones distintas de las descritas.

### Nota para quienes respondan al Proyecto de Norma:

Los cálculos y presentación ilustrativos existentes en la NIC 12 no incluyen números de párrafo y no pretenden cambiar su formato.

Sin embargo, para facilitar una referencia 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 nuevo texto está subrayado.

## Ejemplo 7—Instrumentos de deuda medidos a valor razonable

### Instrumentos de deuda

EI1 A 31 de diciembre de 20X1, la Entidad Z mantiene una cartera con tres instrumentos de deuda:

<u>Instrumentos de deuda</u>	<u>31 de diciembre de 20X1</u>		
	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>C</u>
<u>Costo</u>	<u>2.000.000</u>	<u>750.000</u>	<u>2.000.000</u>
<u>Valor razonable a 31 de diciembre de 20X1</u>	<u>1.942.857</u>	<u>778.571</u>	<u>1.961.905</u>
<u>Tasa de interés contractual en porcentaje</u>	<u>2,00</u>	<u>9,00</u>	<u>3,00</u>

EI2 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.

EI3 El interés pagado al final de cada año a la tasa contractualmente fijada, era igual a la tasa de interés de mercado cuando se emitieron 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.

EI4 Las disminuciones en los valores razonables de los instrumentos de deuda A y C son únicamente debido a la diferencia entre la 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.

EI5 Al final de 20X1, la Entidad Z espera que recuperará 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 su valor razonable a 31 de diciembre de 20X1.

EI6 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 otro resultado integral, excepto los intereses reconocidos en aplicación de la tasa de interés efectiva, ganancias y pérdidas por deterioro de valor y ganancias y pérdidas por diferencias de cambio, hasta que el activo financiero se dé de baja en cuentas o reclasifique desde la categoría de VRORI.<sup>1</sup>

## **Legislación fiscal**

EI7 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 a efectos fiscales, es decir, mediante la venta de los instrumentos financieros o el impago por el emisor del 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. De forma análoga, las ganancias sobre los instrumentos de deuda no se pueden gravar hasta que se realizan.

EI8 La legislación fiscal distingue ganancias y pérdidas ordinarias de las ganancias y pérdidas de capital. Las pérdidas ordinarias pueden compensarse contra las ganancias ordinarias y las de capital. Las pérdidas de capital solo pueden compensarse contra ganancias de capital. Las pérdidas de capital pueden mantenerse durante 5 años y las ordinarias durante 20 años.

EI9 Las ganancias ordinarias tributan al 30 por ciento; las de capital al 10 por ciento.

EI10 La legislación fiscal clasifica el ingreso por intereses procedente de instrumentos de deuda como "ordinario" y las ganancias y pérdidas que surgen de la venta de instrumentos de deuda como de "capital". Las pérdidas que surgen si el emisor del instrumento no paga el principal al vencimiento se clasifica como "ordinaria" por la legislación fiscal.

## **General**

EI11 A 31 de diciembre de 20X1, la Entidad Z tiene de otros orígenes:

(a) 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) 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.

EI12 Las diferencias temporarias de otros orígenes revertirán en 20X2 y las consecuencias fiscales procedentes de su reversión se incluirán en la ganancia fiscal ordinaria (o pérdida fiscal ordinaria) en 20X2.

EI13 Al final de 20X1, es probable que la Entidad Z presente a las autoridades fiscales unas pérdidas fiscales ordinarias de 200.000 u.m. para el año 20X2. Esta pérdida fiscal incluye todos los importes que se podrán gravar o deducir fiscalmente 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.

EI14 La Entidad Z no tiene ganancias de capital contra las cuales poder utilizar las pérdidas de capital que surgen en los años 20X1 y 20X2.

<sup>1</sup>

Para entidades que no aplican todavía la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (2014), y aplican aún la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* el párrafo EI6 se interpreta de la forma siguiente: Los instrumentos de deuda se clasifican como activos financieros disponibles para la venta. Por consiguiente, se miden a valor razonable después del reconocimiento inicial (véase el párrafo 46 de la NIC 39) con las ganancias y pérdidas reconocidas en otro resultado integral, excepto los intereses que se reconocen aplicando el método del interés efectivo, pérdidas por deterioro de valor y ganancias y pérdidas por diferencias de cambio, hasta que los activos financieros se den de baja (véase el párrafo 55(b) de la NIC 39).

EI15 Excepto por la información que se proporciona en los párrafos anteriores, no hay información adicional que sea relevante para su contabilización como impuestos diferidos en los periodos 20X1 y 20X2.

### **Diferencias temporarias**

EI16 Al final de 20X1, la Entidad Z identifica las diferencias temporarias siguientes:

	<b><u>31 de diciembre de 20X1</u></b>			<b><u>Otros</u></b>
	<b><u>Instrumentos de deuda</u></b>			<b><u>orígenes</u></b>
	<b><u>A</u></b>	<b><u>B</u></b>	<b><u>C</u></b>	
Importe en libros	<u>1.942.857</u>	<u>778.571</u>	<u>1.961.905</u>	<u>No especificado</u>
Bases Fiscales	<u>2.000.000</u>	<u>750.000</u>	<u>2.000.000</u>	<u>No especificado</u>
Diferencias temporarias imponibles		<u>28.571</u>		<u>50.000</u>
Diferencias temporarias deducibles	<u>57.143</u>		<u>38.095</u>	<u>430.000</u>

#### **Instrumentos de deuda A**

EI17 La diferencia entre el importe 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 es porque las diferencias temporarias deducibles son diferencias temporarias entre el importe en libros de un activo o un pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal, que dan lugar a cantidades que serán deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal de periodos futuros, cuando el importe en libros del activo o del pasivo sea recuperado o liquidado (véase el párrafo 5 de la NIC 12).

EI18 Al final del año 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 importe 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 periodo hasta el vencimiento, a la vez que la Entidad Z recupera el importe 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.

EI19 Además, la diferencia entre el importe 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 la ganancia (pérdida) fiscal de 20X2.

#### **Instrumentos de deuda B**

EI20 La diferencia entre el importe 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. a 31 de diciembre de 20X1 [véanse los párrafos 20 de la NIC 12]. Esto es porque las diferencias temporarias imponibles son diferencias temporarias entre el importe en libros de un activo o un pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal, que dará lugar a cantidades que se pueden gravar al determinar la ganancia (pérdida) fiscal de periodos futuros, cuando el importe en libros del activo o del pasivo sea recuperado o liquidado (véase el párrafo 5 de la NIC 12).

EI21 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 importe 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 periodo hasta el vencimiento, a la vez que la Entidad Z recupera el importe 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.

EI22 Además, la diferencia entre el importe 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 dé lugar a un importe que se tributará 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 del mercado y que la Entidad Z obtiene en el año 20X2.

### Instrumento de deuda C

EI23 La diferencia entre el importe en libros del instrumento de deuda C en el 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 importe en libros de un activo o un pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal, que dan lugar a cantidades que serán deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal de periodos futuros, cuando el importe en libros del activo o del pasivo sea recuperado o liquidado (véase el párrafo 5 de la NIC 12).

EI24 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 importe en libros del instrumento de deuda C en el 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 de 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 el momento de su venta.

### Utilización de las diferencias temporarias deducibles

EI25 Con algunas excepciones, los activos por impuestos diferidos que surgen de diferencias temporarias deducibles se reconocen en la medida en que estarán disponibles ganancias fiscales futuras suficientes contra las cuales utilizar las diferencias temporarias deducibles (véase el párrafo 24 de la NIC 12).

EI26 Los párrafos 28 y 29 de la NIC 12 identifican tres fuentes de ganancias fiscales contra las cuales una entidad puede utilizar las diferencias temporarias deducibles. Estas son:

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

EI27 Los activos por impuestos diferidos que surgen de diferencias temporarias deducibles se reconocen solo en la medida en que es probable que esté disponible al menos una de estas fuentes de ganancias fiscales. Además de esto, no se reconocerá ningún activo por impuestos diferidos.

EI28 Los párrafos 28 y 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 fases sucesivas:

- (a) una entidad evalúa en la primera fase (Fase 1) si existen diferencias temporarias imponibles suficientes relativas a la misma autoridad fiscal y la misma entidad fiscal, que se espera que reviertan:
  - (i) en el mismo periodo en que se prevea que reviertan las diferencias temporarias deducibles; o
  - (ii) en periodos en los que una pérdida fiscal, que surja de un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores; y
- (b) si la evaluación en la Fase 1 no da lugar al reconocimiento de todos los activos por impuestos diferidos que surgen de diferencias temporarias deducibles, la entidad evalúa en una segunda fase (Fase 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 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 pasadas o futuras); o
  - (ii) cuando la entidad tenga la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal para crear ganancias fiscales en los periodos oportunos.

- EI29 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 evalúa combinándolas entre sí. Esto es porque la legislación fiscal clasifica la pérdida que procede de la recuperación del importe en libros del instrumento de deuda C por la venta como "capital" y permite que las pérdidas de capital se compensen contra las ganancias de capital. Esta es la única de las diferencias temporarias deducibles de la Entidad Z cuyas deducciones fiscales relacionadas clasifica la legislación fiscal como de "capital".
- EI30 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".
- EI31 Por el contrario, la utilización de la diferencia temporaria deducible de 57.143 u.m. que surge del instrumento de deuda A y las diferencias temporarias deducibles de 430.000 u.m. que surgen de otros orígenes se evalúan para su utilización combinándolas entre sí. Esto es porque sus deducciones fiscales relacionadas se clasifican como "ordinarias" por la legislación fiscal.
- EI32 Esta clasificación como "ordinaria" de las deducciones fiscales que son representadas por las diferencias temporarias deducibles relacionadas con el instrumento de deuda A obedece al hecho de que la legislación fiscal clasifica el efecto sobre la ganancia (pérdida) fiscal al deducir la base fiscal al 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 de capital.

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

- EI33 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 periodo, o en periodos en los que la pérdida fiscal ordinaria que surge del activo por impuestos diferidos pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores, a 31 de diciembre de 20X1 de la forma siguiente:

	<u>Año</u>
	<u>20X2</u>
<u>Reversión esperada de diferencias temporarias deducibles relacionadas con el instrumento de deuda A</u>	<u>57.143</u>
<u>Reversión esperada de diferencias temporarias deducibles de otras fuentes</u>	<u>430.000</u>
<b><u>Total reversión de diferencias temporarias deducibles</u></b>	<b><u>487.143</u></b>
<u>Reversión esperada de diferencias temporarias imponibles relacionadas con el instrumento de deuda B</u>	<u>(28.571)</u>
<u>Reversión esperada de diferencias temporarias imponibles de otros orígenes</u>	<u>(50.000)</u>
<b><u>Total reversión de diferencias temporarias imponibles</u></b>	<b><u>(78.571)</u></b>
<u>Utilización en el periodo</u>	<u>78.571</u>
<u>Reversión de diferencias temporarias deducibles cuya utilización requiere una evaluación adicional</u>	<u>408.572</u>

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

EI34 En esta fase, la Entidad Z evalúa las ganancias fiscales futuras disponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal y la misma entidad fiscal, en el mismo periodo en que reviertan las diferencias temporarias deducibles, o en los periodos en los que la pérdida fiscal ordinaria, procedente de un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias pasadas o futuras); de la forma siguiente:

	<u>Diferencias temporarias deducibles</u>	<u>Ganancia fiscal futura</u>	<u>Utilización</u>
Instrumentos de deuda A	57.143		
Diferencias temporarias deducibles de otros orígenes	430.000		
<b><u>Total diferencias temporarias deducibles</u></b>	<b><u>487.143</u></b>		
Diferencias temporarias deducibles utilizadas debido a la reversión de diferencias imponibles existentes (Fase 1)	(78.571)		
<b><u>Diferencias temporarias deducibles cuya utilización requiere una evaluación adicional</u></b>	<b><u>408.572</u></b>		
Pérdidas fiscales futuras probables en 20X2		(200.000)	
Ganancias fiscales ya consideradas como parte de la Fase 1		(78.571)	
Exclusión de deducciones fiscales procedentes de diferencias temporarias deducibles		487.143	
Ganancias (pérdidas) fiscales ajustadas para evaluar la utilización de las diferencias temporarias deducibles		208.572	
Total utilización debido a ganancias fiscales futuras (Fase 2)	<u>408.572</u>	<u>208.572</u>	<u>208.572</u>
Utilización debido a la reversión futura de diferencias temporarias tributables existentes (Fase 1)			78.571
<b><u>Total utilización</u></b>			<b><u>287.143</u></b>

RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS POR PÉRDIDAS NO REALIZADAS (MODIFICACIONES PROPUESTAS A LA NIC 12)

- EI35 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).
- EI36 La ganancia (pérdida) fiscal sobre la que se pagan (recuperan) los impuestos a las ganancias incluye todos los beneficios económicos fiscales y las deducciones fiscales de un periodo. Por consiguiente, la pérdida fiscal ordinaria futura probable de la Entidad Z en 20X2 incluye el beneficio económico fiscal de 2.000.000 u.m. por el pago del principal del instrumento de deuda A y la deducción fiscal equivalente. Esto incluye los importes tributables por recuperar el instrumento de deuda B y los importes tributables e importes deducibles para los que existen diferencias temporarias 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, la pérdida fiscal ordinaria futura incluye todos los importes para los cuales existen diferencias temporarias a 31 de diciembre de 20X1.
- EI37 La pérdida fiscal ordinaria futura probable de la Entidad Z en 20X2 incluye el beneficio económico fiscal de 2.000.000 u.m. por el pago del principal del instrumento de deuda A, porque es probable que la Entidad Z recibirá 2.000.000 u.m. al vencimiento del instrumento de deuda A como el pago del principal y recuperará, por ello, el instrumento de deuda por más que su importe en libros de 1.942.857 u.m.
- EI38 La utilización de diferencias temporarias deducibles no es, sin embargo, evaluada contra la ganancia fiscal futura probable para un periodo sobre la cual se paga el impuesto a las ganancias (véase el párrafo 5 de la NIC 12). La utilización de diferencias temporarias deducibles se evalúa contra la ganancia fiscal futura probable que excluye las deducciones fiscales procedentes de reversiones de diferencias temporarias deducibles [véase el párrafo 29(a) de la NIC 12].

**Medición de activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos**

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

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

- EI40 El activo por impuestos diferidos relacionado con el instrumento de deuda A y el pasivo por impuestos diferidos relacionado con el instrumento de deuda B se miden utilizando la tasa fiscal para ganancias ordinarias del 30 por ciento, porque esa es la tasa fiscal que se aplica a las ganancias y pérdidas procedentes de la recuperación de instrumentos de deuda por sus tenedores al 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**

- EI41 Los cambios en los impuestos diferidos que surgen de partidas que se reconocen en el resultado del periodo se reconocen en dicho resultado del periodo (véase el párrafo 58 de la NIC 12). Los cambios en los impuestos diferidos que surgen de partidas que se reconocen en otro resultado integral se reconocen en otro resultado integral (véase el párrafo 61A de la NIC 12).
- EI42 La Entidad Z no reconoció activos por impuestos diferidos por todas la 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 periodo. Por consiguiente, la evaluación de la utilización de las diferencias temporarias deducibles no especifica si las ganancias fiscales se utilizan para partidas de impuestos diferidos que se reconocen en el resultado del periodo (es decir, las diferencias temporarias deducibles procedentes de otras fuentes) o si por el contrario las ganancias fiscales se utilizan para partidas por impuestos diferidos que se reconocen en Otro Resultado Integral (es decir, la diferencia temporaria deducible relacionada con el instrumento de deuda A).
- EI43 Para estas situaciones, el párrafo 63 de la NIC 12 requiere que los cambios en los impuestos diferidos se asignen al resultado del periodo y a otro resultado integral sobre una base proporcional razonable.