

Documentos del IASB publicados para acompañar a la

Norma Internacional de Contabilidad 12

Impuesto a las Ganancias

El texto normativo de la NIC 12 se encuentra en la Parte A de esta edición. Su fecha de vigencia en el momento de la emisión era el 1 de enero de 1998. Esta parte presenta los siguientes documentos complementarios:

**APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE *IMPUESTOS DIFERIDOS:*
RECUPERACIÓN DE ACTIVOS SUBYACENTES (MODIFICACIONES A LA
NIC 12) EMITIDO EN DICIEMBRE DE 2010**

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

Ejemplos de diferencias temporarias

Ilustraciones sobre cálculos y presentación

NIC 12

**Aprobación por el Consejo de *Impuestos Diferidos:*
Recuperación de Activos Subyacentes (Modificaciones a la
NIC 12) emitido en diciembre de 2010**

Impuestos Diferidos: Recuperación de Activos Subyacentes (Modificaciones a la NIC 12) se aprobó para su publicación por los quince miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Sir David Tweedie Presidente

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Engström

Patrick Finnegan

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Prabhakar Kalavacherla

Elke König

Patricia McConnell

Warren J McGregor

Paul Pacter

Darrel Scott

John T Smith

Tatsumi Yamada

Wei-Guo Zhang

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

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

Introducción

- FC1 Cuando se emitió la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias* por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en 1996 para sustituir a la NIC 12 anterior *Contabilidad de los Impuestos a las Ganancias* (emitida en julio de 1979), no acompañaban a la Norma unos Fundamentos de las Conclusiones. Estos Fundamentos de las Conclusiones no son completos. Resumen solo las consideraciones del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para llevar a cabo las modificaciones a la NIC 12 contenidas en *Impuestos Diferidos: Recuperación de Activos Subyacentes* emitido en diciembre de 2010. Cada uno de los miembros individuales del Consejo sopesó de diferente forma los distintos factores.
- FC2 El Consejo modificó la NIC 12 para abordar una cuestión que surge cuando las entidades aplican el principio de medición de la NIC 12 a las diferencias temporarias relativas a propiedades de inversión que se miden utilizando el modelo del valor razonable de la NIC 40 *Propiedades de Inversión*.
- FC3 En marzo de 2009 el Consejo publicó un proyecto de norma, *Impuesto a las Ganancias* (el proyecto de norma de 2009), que propone una nueva NIF para sustituir a la NIC 12. En el proyecto de norma de 2009, el Consejo abordó esta cuestión como parte de una propuesta más amplia relativa a la determinación de la base fiscal. En octubre de 2009 el Consejo decidió no continuar con las propuestas del proyecto de norma de 2009 y anunció que, junto con el Consejo de Normas de Contabilidad de los EE.UU., se proponía llevar a cabo una revisión fundamental de la contabilidad del impuesto a las ganancias en el futuro. Entretanto, el Consejo abordaría cuestiones prácticas corrientes significativas específicas.
- FC4 En septiembre de 2010 el Consejo publicó propuestas para abordar una de esas cuestiones prácticas en un proyecto de documento *Impuestos Diferidos: Recuperación de Activos Subyacentes* con un periodo para comentarios de 60 días. Aunque dicho periodo es más corto que el periodo para comentarios normal de 120 días del Consejo, éste concluyó que estaba justificado porque las modificaciones eran sencillas y el proyecto de documento era corto. Además, las modificaciones estaban abordando un problema que existía en la práctica y necesitaba resolverse lo antes posible. El Consejo consideró los comentarios recibidos al proyecto de documento y en diciembre de 2010 emitió las modificaciones a la NIC 12. El Consejo pretende abordar otras cuestiones prácticas que proceden de la NIC 12 en su momento, cuando lo permitan otras prioridades en su agenda.

Recuperación de activos no depreciables revaluados

- FC5 En diciembre de 2010, el Consejo incorporó al párrafo 51B de la NIC 12 el acuerdo contenido anteriormente en la Interpretación SIC-21 *Impuesto a las*

NIC 12 FC

Ganancias–Recuperación de Activos No Depreciables Revaluados. Sin embargo, dado que el párrafo 51C aborda las propiedades de inversión llevadas a valor razonable, el Consejo excluyó estos activos del alcance del párrafo 51B. Los párrafos FC6 y FC7 establecen los fundamentos que dio el Comité de Interpretaciones (SIC) para las conclusiones alcanzadas al desarrollar el acuerdo expresado en la SIC-21.

- FC6 El SIC destacó que el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*¹ establecía que una entidad reconocerá un activo si es probable que los beneficios económicos futuros asociados con el activo lleguen a la entidad. Generalmente, aquellos beneficios económicos futuros se derivarán (y por tanto el importe en libros de un activo será recuperado) de la venta, del uso, o bien del uso y posterior venta del elemento. El reconocimiento de la depreciación implica que se espera recuperar el importe en libros del activo depreciable a través del uso hasta el límite de su importe depreciable, y a través de la venta por su valor residual. En congruencia con esto, el importe en libros de un activo no depreciable, tal como los terrenos con una vida ilimitada, se recuperará sólo a través de su venta. En otras palabras, puesto que el activo no se deprecia, no cabe esperar que alguna parte de su importe en libros se recupere (es decir, se consuma) a través del uso. Los impuestos diferidos asociados con activos no depreciables reflejan las consecuencias fiscales de vender el activo.
- FC7 El SIC destacó que la forma esperada de recuperación no puede basarse en el criterio de medición del importe en libros del activo. Por ejemplo, si el importe en libros de un activo no depreciable se mide por su valor en uso, la base de medición no implica que se espere recuperar el importe en libros del activo a través de su uso, sino a través del valor residual obtenido en su disposición final.

Recuperación de las propiedades de inversión

Razones para la excepción

- FC8 La NIC 12 aplica el principio de que la medición de los pasivos por impuestos diferidos y activos por impuestos diferidos debería reflejar las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera recuperar o liquidar el importe en libros de sus activos y pasivos. En muchos casos, sin embargo, una entidad espera alquilar una propiedad de inversión para obtener ingresos por alquileres y después venderla para obtener plusvalía en algún momento futuro. Sin planes específicos para la disposición de la propiedad de inversión, es difícil y subjetivo estimar la parte del importe en libros de la propiedad de inversión que se recuperará mediante flujos de efectivo procedentes de ingresos por alquileres y la parte que se recuperará mediante flujos de efectivo procedentes de la venta del activo.
- FC9 Resulta particularmente difícil y subjetivo determinar la forma esperada de la entidad de recuperar las propiedades de inversión que se miden utilizando el modelo del valor razonable de la NIC 40. Por el contrario, para las propiedades de inversión que se miden utilizando el modelo del costo de la NIC 40, el Consejo

¹ El *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros* del IASC se adoptó por el IASB en 2001. En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el *Marco Conceptual* por el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

considera que las estimaciones requeridas para la depreciación establecen la forma esperada de recuperación dado que existe una presunción general de que el importe en libros de un activo se recuperará por el uso hasta el importe sujeto a depreciación y a través de la venta hasta el valor residual.

- FC10 Para abordar esta cuestión, el Consejo introdujo una excepción al principio de la NIC 12 que se aplica cuando una entidad adopta una política contable de medir nuevamente la propiedad de inversión al valor razonable. El propósito de la excepción es reflejar las expectativas de la entidad de recuperación de la propiedad de inversión de una forma práctica que conlleva poca subjetividad.
- FC11 Muchos de quienes respondieron al proyecto de documento de septiembre de 2010 comentaron que el Consejo debería desarrollar guías de aplicación en lugar de crear una excepción. El Consejo podría haber logrado un resultado similar en algunos casos proporcionando guías de aplicación sobre la forma de aplicar el principio subyacente a las propiedades de inversión. Sin embargo, el Consejo eligió una excepción porque es simple, directa y puede evitar consecuencias no previstas mediante una definición estricta de su alcance. De hecho, esta excepción es muy similar a una guía de aplicación. Sin embargo, es técnicamente una excepción, porque, en algunos casos, se supone que el importe en libros del activo se recuperará en su totalidad mediante la venta aun cuando una entidad espere recuperarlo en parte mediante la venta y en parte a través del uso.
- FC12 El Consejo también destacó que la guía de aplicación no resolvería una cuestión práctica que surge cuando los ingresos futuros generados por un activo se espera que excedan el importe en libros de ese activo y que el ingreso futuro estará sujeto a dos o más regímenes fiscales diferentes. En esas situaciones, la NIC 12 no proporciona criterios para determinar qué tasa impositiva y base fiscal aplicar a la recuperación del importe en libros. El Consejo concluyó que una forma práctica para resolver esta cuestión era crear una excepción que determine la forma de recuperación de un activo dentro del alcance de esa excepción.

Alcance de la excepción

- FC13 El Consejo comprende que las preocupaciones planteadas en la práctica están relacionadas principalmente con las propiedades de inversión medidas utilizando el modelo del valor razonable de la NIC 40. El Consejo propuso en el proyecto de documento que la excepción debería aplicarse también a las propiedades, planta y equipo o activos intangibles medidos utilizando el modelo de revaluación de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* o la NIC 38 *Activos Intangibles*. Eso era así porque al evaluar la dificultad y subjetividad que conlleva la determinación de la forma esperada de recuperar el importe en libros del activo subyacente, no existe diferencia subyacente entre activos que se valoran a valor razonable de forma regular mediante una política contable de revaluación y la aplicación de un modelo de medición de valor razonable.
- FC14 Muchos de quienes respondieron discreparon de la propuesta de incluir las propiedades, planta y equipo o los activos intangibles medidos utilizando el modelo de revaluación de la NIC 16 o NIC 38 en el alcance de la excepción. Señalaron que muchas partidas de propiedades, planta y equipo se recuperan

NIC 12 FC

mediante el uso en lugar de a través de la venta, y que esto es congruente con la definición de propiedades, planta y equipo de la NIC 16. Además, muchos de quienes respondieron discreparon de la presunción de recuperación mediante la venta cuando los activos subyacentes son activos intangibles por similares razones. También advirtieron de consecuencias no previstas que podrían surgir debido a la naturaleza variable de los activos intangibles. Muchos de quienes respondieron sugirieron limitar el alcance de la excepción a las propiedades de inversión medidas utilizando el modelo del valor razonable de la NIC 40. Habiendo considerado esos comentarios, el Consejo adoptó esa sugerencia.

- FC15 Algunos de quienes respondieron apoyaron la inclusión de las propiedades, planta y equipo en el alcance de la excepción, incluyendo las propiedades, planta y equipo medidas sobre la base del costo, debido a su preocupación sobre la ausencia de descuento en los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos y sobre una posible doble contabilización de los efectos fiscales (véase el párrafo FC19). Sin embargo, el Consejo concluyó que la consideración de las preocupaciones sobre la ausencia de descuento y sobre la posible doble contabilización quedaba fuera del alcance limitado de las modificaciones.
- FC16 El Consejo dejó claro que la excepción también se aplica en la medición inicial de las propiedades de inversión adquiridas en una combinación de negocios si la propiedad de inversión se medirá posteriormente utilizando el modelo del valor razonable de la NIC 40. Si la excepción no se aplica en estas circunstancias, los impuestos diferidos pueden reflejar las consecuencias fiscales del uso en la fecha de adquisición, pero en una fecha posterior reflejarán las consecuencias fiscales de la venta. El Consejo considera que la medición de los impuestos diferidos en la fecha de la adquisición debe ser congruente con la medición posterior de los mismos impuestos diferidos. Por la misma razón, el Consejo concluyó que la excepción no debería aplicarse a propiedades de inversión inicialmente medidas a valor razonable en una combinación de negocios si la entidad utiliza posteriormente el modelo del costo.
- FC17 Habiendo considerado las respuestas al proyecto de documento, el Consejo decidió no ampliar la excepción a otros activos y pasivos subyacentes que se miden al valor razonable, incluyendo los instrumentos financieros o activos biológicos. Esto es así porque el Consejo entiende que las cuestiones prácticas corrientes más significativas se relacionan con las propiedades de inversión. Además, el Consejo deseó evitar consecuencias no previstas por ampliar el alcance a otros activos y pasivos que se miden sobre la base del valor razonable.
- FC18 El Consejo concluyó que las modificaciones deberían aplicarse a todas las diferencias temporarias que surjan relacionadas con los activos subyacentes dentro del alcance de la excepción, no solo a las diferencias temporarias separadas creadas por la nueva medición del activo subyacente. Esto es así porque la unidad de cuenta aplicada para determinar la forma de recuperación en la Norma es el activo subyacente en su conjunto, no las diferencias temporarias individuales

Base de medición

- FC19 El Consejo decidió que cuando se aplica la excepción, debe haber una presunción de que los impuestos diferidos deben medirse para reflejar las consecuencias fiscales de recuperar el importe en libros de la propiedad de inversión en su totalidad mediante la venta. Para tomar esa decisión, el Consejo consideró varias opiniones expresadas por las partes interesadas, que incluían, pero no se limitaban a las siguientes:
- (a) el efecto fiscal sería contabilizado dos veces en algunas situaciones si los impuestos diferidos se miden sobre la base de las consecuencias fiscales del uso, porque la propiedad de inversión se mide al valor razonable, que refleja algunas de estas consecuencias fiscales; y
 - (b) la presunción de venta es congruente con la base de medición del valor razonable que refleja el precio que se recibiría si se vende la propiedad de inversión.
- FC20 Muchos de quienes respondieron al proyecto de documento dijeron que elegir una base de medición de valor razonable es una elección de política contable que no implica o predice la recuperación de la propiedad de inversión mediante la venta. Muchos dijeron también que la excepción propuesta resolvería el problema de la doble contabilización parcialmente pero no completamente. El Consejo destacó que el objetivo de la excepción no era ni vincular la política contable con la medición de los impuestos diferidos (véase el párrafo FC7), ni eliminar completamente la doble contabilización de los efectos fiscales (véase el párrafo FC15). El objetivo de esta excepción es proporcionar un enfoque práctico cuando la determinación de la forma esperada de recuperación es difícil y subjetiva.
- FC21 En muchos casos cuando una entidad elige el modelo del valor razonable para propiedades de inversión, éstas se recuperan mediante la venta. Incluso si una propiedad de inversión obtiene ingresos mediante el alquiler por un periodo dado, el valor de la capacidad de generar ganancias futuras de la propiedad de inversión a menudo no disminuirá y ese valor se realizará en última instancia mediante la venta. Por ello, el Consejo mantuvo su propuesta de introducir una presunción de recuperación mediante la venta.
- FC22 El Consejo realizó esa presunción refutable porque considera que no siempre es apropiado suponer la recuperación de la propiedad de inversión mediante la venta. El Consejo inicialmente propuso en el proyecto de documento que la presunción de recuperación mediante la venta no es apropiada cuando la entidad tiene evidencia clara de que consumirá los beneficios económicos del activo a lo largo de su vida económica. El Consejo estableció un criterio que se refiere al consumo de los beneficios económicos del activo, en lugar de a la recuperación del importe en libros, porque entiende que existe una práctica diversa con respecto al significado de la recuperación del importe en libros mediante el uso o la venta.
- FC23 Después de considerar las respuestas al proyecto de documento, el Consejo redactó nuevamente la presunción refutable de forma que no se requeriría evidencia clara para refutarla. En su lugar, la presunción es refutada si un activo se mantiene dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es consumir

NIC 12 FC

substancialmente todos los beneficios económicos incorporados en la propiedad de inversión a lo largo del tiempo, en lugar de mediante su venta. Muchos de quienes respondieron estaban preocupados porque, dado que evidencia clara es un término ambiguo, el requerimiento de reunir evidencia clara habría sido oneroso para las entidades que no tengan problemas para aplicar el principio existente en la NIC 12, y podrían haber conducido al abuso por parte de entidades que elijan si reunir evidencia clara para lograr un resultado favorable. El Consejo eligió utilizar el término “modelo de negocio” porque es ya utilizado en la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* y no dependería de las intenciones de la gerencia para un activo individual. Muchos de quienes respondieron estaban preocupados de que la presunción conduciría a resultados inadecuados en algunos casos porque no sería refutada si un pequeño valor en chatarra se recuperase mediante la venta. El Consejo también redactó nuevamente la presunción refutable para dar respuesta a esas preocupaciones. El Consejo también dejó claro que la presunción de recuperación mediante la venta no puede refutarse si el activo es no depreciable porque ese hecho implica que ninguna parte del importe en libros del activo se consumiría mediante el uso (véase el párrafo FC6).

FC24 El Consejo también consideró otros enfoques para la medición de los pasivos por impuestos diferidos y activos por impuestos diferidos cuando se aplica la excepción, en concreto si los impuestos diferidos deben medirse sobre la base del menor de las consecuencias fiscales de la recuperación a través del uso y mediante la venta. Sin embargo, el Consejo rechazó este enfoque, destacando que habría creado:

- (a) inquietudes conceptuales y prácticas sobre si los activos por impuestos diferidos deben medirse para reflejar la menor o mayor de las consecuencias fiscales por el uso y la venta;
- (b) una base de medición que algunos consideran que sería arbitraria; y
- (c) preocupaciones de que se pueda requerir a las entidades medir los impuestos diferidos sobre una base que sea incongruente con sus expectativas de recuperación del importe en libros del activo subyacente.

FC25 Algunos de quienes respondieron al proyecto de documento sacaron la conclusión equivocada de que el proyecto de documento requería la presunción de venta *inmediata* al final del periodo sobre el que se informa al evaluar la presunción de recuperación mediante la venta. El Consejo observó que el párrafo 47 de la NIC 12 requiere que los activos y pasivos por impuestos diferidos se midan empleando las tasas impositivas que se espera que sean de aplicación en el período en el que el activo se realice o el pasivo se liquide, basándose en las tasas impositivas (y leyes fiscales) que al final del periodo sobre el que se informa hayan sido aprobadas o prácticamente terminado el proceso de aprobación. Este requerimiento se aplica incluso cuando se utiliza la presunción de recuperación mediante la venta. Para aclarar, el Consejo ajustó el ejemplo ilustrativo que sigue al párrafo 51C para reflejar el requerimiento del párrafo 47.

FC26 En el proyecto de documento, el Consejo propuso derogar la SIC-21. Sin embargo, muchos de quienes respondieron comentaron que la SIC-21 debe mantenerse para evitar consecuencias no previstas. Habiendo considerado las

respuestas al proyecto de documento, el Consejo decidió incorporar la SIC-21 a la NIC 12 en su totalidad después de excluir del alcance de la SIC-21 las propiedades de inversión sujetas al requerimiento del párrafo 51C.

Evaluación de los activos por impuestos diferidos

- FC27 El Consejo insertó el párrafo 51E para confirmar que los requerimientos de los párrafos 24 a 33 (diferencias temporarias deducibles) y los párrafos 34 a 36 (pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados) relacionados con la evaluación de activos por impuestos diferidos continúan aplicándose incluso cuando se plantea la presunción de recuperación mediante la venta. El Consejo no pensó que fueran necesarias guías adicionales.

Requerimientos de información a revelar

- FC28 El Consejo propuso en su proyecto de documento revelar información sobre el hecho y las razones de la refutación de la presunción de recuperación mediante la venta en el caso de que la entidad haya refutado dicha presunción. Sin embargo, muchos de quienes respondieron dijeron que esta información a revelar añadiría poco o nulo valor a los estados financieros. La NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* ya requiere revelar información con respecto a juicios significativos. Por ello, no existe necesidad de revelar un juicio particular sobre tipos específicos de activos. Esas razones convencieron al Consejo y no siguió con el requerimiento de información a revelar propuesto.

Los costos y beneficios de las modificaciones a la NIC 12

- FC29 El cálculo de las consecuencias fiscales de la venta de activos es complejo en algunas jurisdicciones fiscales y existen preocupaciones de que las modificaciones a la NIC 12 incrementarán la carga administrativa de algunas entidades en esas jurisdicciones fiscales.
- FC30 Sin embargo, el Consejo considera que el beneficio de proporcionar la excepción supera este potencial incremento de cargas administrativas para algunas entidades. Esto es así porque el propósito de la excepción es permitir a los preparadores medir los impuestos diferidos en estas circunstancias con una subjetividad mínima y hacerlo así mejora la comparabilidad de la información financiera sobre los impuestos diferidos en beneficio de los usuarios de los estados financieros. También se espera que dé lugar a una reducción global de la carga administrativa para entidades que hayan tenido anteriormente que considerar la consecuencia fiscal tanto del uso como de la venta de una propiedad de inversión al medir los impuestos diferidos.
- FC31 Muchos de quienes respondieron al proyecto de documento dijeron que las entidades no se beneficiarían de las modificaciones en jurisdicciones en las que esta cuestión práctica no existe pero sufrirían unas cargas administrativas incrementadas como resultado de las modificaciones. Sus críticas principalmente se centraron en la presunción refutable, como se trató en los párrafos FC22 y FC23. También dijeron que el requerimiento de información a revelar propuesto en el proyecto de documento sería oneroso.

NIC 12 FC

- FC32 Después de considerar las respuestas al proyecto de documento, el Consejo restringió el alcance de la excepción para aplicarla solo a propiedades de inversión llevadas a valor razonable. Se redactó nuevamente la presunción refutable de forma que la evidencia clara dejaría de requerirse para refutar la presunción. El Consejo tampoco prosiguió con el requerimiento de información a revelar propuesto con respecto al hecho y la razón de la refutación. Después de esos cambios, el Consejo considera que las modificaciones no serán onerosas para las entidades que hayan sido anteriormente capaces de establecer sin dificultad la forma en que esperan recuperar la propiedad de inversión llevada a valor razonable.

Transición y fecha de vigencia

- FC33 La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* requiere que una entidad aplique retroactivamente un cambio en una política contable que proceda de la aplicación inicial de una NIIF que no tenga una disposición transitoria. El Consejo no incluía ninguna disposición transitoria en las modificaciones porque, en opinión del Consejo, no resultaría indebidamente gravosa para las entidades que apliquen los cambios a la NIC 12 retroactivamente.
- FC34 El Consejo reconoce que las modificaciones pueden añadir alguna carga administrativa si se aplican a propiedades de inversión adquiridas en una combinación de negocios que tuvo lugar en un periodo sobre el que se informa anterior. Por ejemplo, podría ser difícil reexpresar la plusvalía y calcular nuevamente evaluaciones de deterioro de valor anteriores si no se encuentra disponible alguna información y una entidad no puede separar los efectos de la retrospectiva. Sin embargo, el Consejo entendió que las modificaciones se aplican solo a circunstancias específicas. Más aún, la NIC 8 proporciona guías suficientes para tratar casos en los que pueda ser impracticable evaluar nuevamente el deterioro de valor de la plusvalía o la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos.
- FC35 Por consiguiente, el Consejo concluyó que el costo de requerir la aplicación retroactiva se compensa con el beneficio de la aplicación congruente de las modificaciones por las entidades a todos los periodos presentados en los estados financieros. En consecuencia, el Consejo decidió que las entidades deberían aplicar las modificaciones a la NIC 12 retroactivamente de acuerdo con la NIC 8.

Entidades que adoptan por primera vez de las NIIF

- FC36 El Consejo no identificó razones para ajustar la excepción para la aplicación por una entidad que adopta por primera vez las NIIF en su fecha de transición a las NIIF.

Ejemplos Ilustrativos

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

Ejemplos de diferencias temporarias

A. Ejemplos de circunstancias que dan lugar a diferencias temporarias imponibles

Todas las diferencias temporarias imponibles dan lugar a pasivos por impuestos diferidos.

Transacciones que afectan al resultado del periodo

- 1 Ingresos de actividades ordinarias por intereses a recibir al terminar la operación, que se llevan a la ganancia contable en proporción al tiempo transcurrido, mientras que se incluyen en la ganancia fiscal cuando se cobran.
- 2 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes que se llevan a la ganancia contable cuando se entregan los bienes, pero se incluyen en la ganancia fiscal cuando se cobran (*nota: como se explicará en el apartado B3, en esta operación se genera también una diferencia temporaria **deducible** por causa de los eventuales inventarios relacionadas con la operación*).
- 3 La depreciación de un activo que se acelera para efectos fiscales.
- 4 Los costos de desarrollo que se capitalizan y se amortizan posteriormente contra el estado del resultado integral, pero se deducen de la ganancia fiscal en el mismo período en que tienen lugar.
- 5 Gastos anticipados, que han sido deducidos de la ganancia fiscal cuando se pagaron, ya sea en el periodo actual o en anteriores.

Transacciones que afectan al estado de situación financiera

- 6 Depreciación de un activo que no es deducible fiscalmente, y además no se va a tener la posibilidad de deducir su importe cuando el mismo sea vendido o dado de baja por inútil. (*nota: el párrafo 15(b) de la Norma prohíbe el reconocimiento del correspondiente pasivo por impuestos diferidos, a menos que el activo en cuestión haya sido adquirido en una combinación de negocios; véase también el párrafo 22 de la Norma.*)
- 7 Un prestatario registra el préstamo por el importe de los fondos recibidos (igual a la cantidad que debe pagar al vencimiento) menos los costos de obtención del mismo. En los periodos posteriores se incrementa el importe en libros del préstamo por los importes que se van cargando, como amortización de los citados costos, al resultado contable. Desde el punto de vista fiscal, los costos de obtención se dedujeron en el mismo periodo que se obtuvo y fue reconocido el préstamo. (*notas: (1) la diferencia temporaria imponible es igual al importe de los costos ya deducidos fiscalmente, en este periodo o en los anteriores, menos el importe acumulado de los costos que se han amortizado con cargo a la ganancia contable, y (2) puesto que el reconocimiento inicial del préstamo afecta a la ganancia fiscal, no es aplicable la excepción del párrafo 15(b) de la presente Norma. Por tanto, el prestatario reconoce el pasivo por impuestos diferidos.*)

NIC 12 EI

- 8 Un préstamo recibido fue medido, al reconocerlo inicialmente, por el importe neto recibido, una vez deducidos los costos de obtención del mismo. Los costos de transacción se amortizan contablemente durante la vida de la operación. Esos costos de transacción no son deducibles para la determinación de la ganancia fiscal, ni en el periodo presente ni en ninguno posterior. *(notas: (1) la diferencia temporaria imponible es igual al importe de los costos de obtención no amortizados todavía, y (2) el párrafo 15(b) de la Norma prohíbe el reconocimiento del correspondiente pasivo por impuestos diferidos.)*
- 9 El componente de pasivo de un instrumento financiero compuesto (por ejemplo, un bono convertible) se mide descontando al momento presente el importe a reembolsar al vencimiento, después de asignar una parte del efectivo recibida en la operación como valor del componente de patrimonio asociado (véase la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*). El descuento citado no es deducible para la determinación de la ganancia o (pérdida) de carácter fiscal.

Ajustes y revaluaciones al valor razonable

- 10 Los activos financieros o las propiedades de inversión se contabilizan por su valor razonable, que excede al costo de adquisición, pero no se hace un ajuste equivalente a efectos fiscales.
- 11 Una entidad revalúa los elementos de las propiedades, planta y equipo (siguiendo el tratamiento alternativo permitido por la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*) pero no realiza un ajuste equivalente a efectos fiscales. *(nota: el párrafo 61A de la Norma requiere que los impuestos diferidos correspondientes se reconozcan en otro resultado integral.)*

Combinación de negocios y consolidación

- 12 El importe en libros de un activo se incrementa al valor razonable en una combinación de negocios y no se realiza un ajuste equivalente a efectos fiscales. *(Obsérvese que en el momento del reconocimiento inicial, el pasivo por impuestos diferidos resultante incrementa la plusvalía o disminuye el importe de cualquier compra en condiciones muy ventajosa reconocida. Véase el párrafo 66 de la Norma.)*
- 13 Las reducciones en el importe en libros de la plusvalía no son deducibles para la determinación de la ganancia fiscal y el costo de la plusvalía no sería deducible en el momento de la disposición del negocio. *(Obsérvese que el párrafo 15(a) de la Norma prohíbe el reconocimiento del pasivo por impuestos diferidos resultante.)*
- 14 Las pérdidas no realizadas por transacciones con entidades del grupo se eliminan incorporándose en el importe en libros de los inventarios o de las propiedades, planta y equipo.
- 15 Las ganancias acumuladas de las entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o de los negocios conjuntos se incluyen en las ganancias acumuladas consolidadas, pero sólo se pagan impuestos si tales ganancias se distribuyen a la entidad que presenta estados consolidados. *(Nota: el párrafo 39 de esta Norma prohíbe el reconocimiento del correspondiente pasivo por impuestos diferidos si la controladora, inversora o participante en un negocio conjunto, es capaz de ejercer control sobre el momento en que se producirá la reversión de la diferencia temporaria, siempre que sea probable que dicha diferencia no revierta en un futuro previsible.)*

- 16 Las inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas situadas en el extranjero, o las participaciones en negocios conjuntos extranjeros, que se ven afectadas por las diferencias de cambio. *(notas: (1) puede producirse una diferencia temporaria imponible o una de carácter deducible, y (2) el párrafo 39 de esta Norma prohíbe el reconocimiento del correspondiente pasivo por impuestos diferidos resultante si la controladora, inversora o participante en un negocio conjunto, es capaz de ejercer control sobre el momento en que se producirá la reversión de la diferencia temporaria, siempre que sea probable que dicha diferencia no revierta en un futuro previsible.)*
- 17 Los activos y pasivos no monetarios de la entidad se miden en su moneda funcional, pero la ganancia o pérdida fiscal se determina en una moneda diferente. *(notas: (1) puede producirse una diferencia temporaria imponible o una de carácter deducible, (2) cuando se trata de una diferencia temporaria imponible, se reconoce el correspondiente pasivo por impuestos diferidos (párrafo 41 de la Norma); y (3) el impuesto diferido se reconoce en los resultados del periodo, según el párrafo 58 de la Norma.)*

Hiperinflación

- 18 Los activos no monetarios se reexpresarán en los términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa (véase la NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*), pero no se hace ningún ajuste equivalente para propósitos fiscales. *(nota: (1) el impuesto diferido se reconocerá en el resultado del periodo; y (2) si, además de la reexpresión, también se revaluarán los activos no monetarios, el impuesto diferido que se corresponde con la revaluación se reconocerá en otro resultado integral y el impuesto diferido correspondiente con la reexpresión se reconocerá en el resultado del periodo.)*

B. Ejemplos de circunstancias que dan lugar a diferencias temporarias deducibles

Todas las diferencias temporarias deducibles dan lugar a un activo por impuestos diferidos. Sin embargo, algunos activos por impuestos diferidos pueden no satisfacer los criterios de reconocimiento, del párrafo 24 de la Norma.

Transacciones que afectan al resultado del periodo

- 1 Los costos por fondos de beneficios por retiro, se cargan a resultados al determinar la ganancia contable, a medida que los empleados prestan sus servicios, pero no se deducen fiscalmente para la determinación de la ganancia fiscal hasta que la entidad paga los beneficios por retiro o realiza las aportaciones a un fondo externo. *(nota: aparecen diferencias temporarias deducibles muy parecidas cuando otros gastos, tales como los referidos a los intereses o a las garantías de los productos vendidos, son deducibles de la ganancia fiscal a medida que se van pagando.)*
- 2 La depreciación acumulada de un activo, en los estados financieros, es mayor que la depreciación acumulada deducida, al final del periodo sobre el que se informa, para propósitos fiscales.
- 3 El costo de los inventarios vendidos antes del final del periodo sobre el que se informa se deducirá para la determinación de la ganancia contable cuando los bienes o servicios se entreguen pero se deducirá a efectos de determinar la

NIC 12 EI

ganancia fiscal cuando se cobre el efectivo. *(nota: como se explicó anteriormente en A2, hay también una diferencia temporaria **fiscal** asociada con la cuenta comercial por cobrar correspondiente.)*

- 4 El valor neto realizable de un elemento de los inventarios, o el importe recuperable de un elemento de las propiedades, planta y equipo, es menor que su importe en libros previo, de forma que la entidad procede a reducir dicho importe en libros, pero tal reducción no tiene efecto fiscal hasta que los bienes sean vendidos.
- 5 Los costos de investigación (o de establecimiento u otros de puesta en marcha) se reconocen como gastos al determinar la ganancia contable, pero no pueden ser deducidos fiscalmente, para la determinación de la ganancia fiscal, hasta un periodo posterior.
- 6 Los ingresos se difieren en el estado de situación financiera, pero se han incluido ya en la ganancia fiscal en este periodo o en alguno anterior.
- 7 Una subvención gubernamental que se incluya en el estado de situación financiera como ingreso diferido no será tributable en periodos futuros. *(nota: el párrafo 24 de la Norma prohíbe el reconocimiento del activo por impuestos diferidos correspondiente, véase también el párrafo 33 de la Norma.)*

Ajustes y revaluaciones al valor razonable

- 8 Los activos financieros o las propiedades de inversión que se contabilizan por su valor razonable, que es menor que el costo histórico, sin que tal ajuste tenga efectos fiscales.

Combinación de negocios y consolidación

- 9 En una combinación de negocios un pasivo se reconocerá a su valor razonable, pero al determinar la ganancia fiscal no se deducirá ningún gasto relacionado hasta un periodo posterior. *(Obsérvese que el activo por impuestos diferidos resultante disminuye la plusvalía o incrementa el importe de cualquier ganancia por compra en condiciones muy ventajosas reconocida. Véase el párrafo 66 de la Norma.)*
- 10 [Eliminado]
- 11 Las ganancias no realizadas por transacciones intragrupo se eliminan del importe en libros de los activos, tales como inventarios o propiedades, planta y equipo, pero no se realiza un ajuste equivalente a efectos fiscales.
- 12 Las inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas situadas en el extranjero, o las participaciones en negocios conjuntos extranjeros, que se ven afectadas por las diferencias de cambio. *(notas: (1) puede producirse una diferencia temporaria imponible o una de carácter deducible, y (2) el párrafo 44 de esta Norma exige el reconocimiento del correspondiente activo por impuestos diferidos en la medida, y sólo en la medida, que sea probable que: (a) la diferencia temporaria revierta en un futuro previsible; y (b) se prevea disponer en el futuro de ganancias fiscales contra los que cargar la diferencia temporaria en cuestión.)*
- 13 Los activos y pasivos no monetarios de la entidad se miden en su moneda funcional, pero la ganancia o pérdida fiscal se determina en una moneda diferente. *(notas: (1) puede producirse una diferencia temporaria imponible o una de*

carácter deducible, (2) cuando se trata de una diferencia temporaria deducible, el correspondiente activo por impuestos diferidos se reconoce en la medida que sea probable que se dispondrá de suficiente ganancia fiscal, puesto que el activo por impuestos diferidos está relacionado con los activos y pasivos de la operación en el extranjero, más que con la inversión de la entidad en la misma (párrafo 41 de la Norma); y (3) el impuesto diferido se reconoce en los resultados del periodo, según el párrafo 58 de la Norma.)

C. Ejemplos de circunstancias donde el importe en libros de un activo o un pasivo es igual al de su base fiscal

- 1 Gastos acumulados (o devengados) contablemente, que se han deducido al determinar el impuesto que corresponde a la entidad, ya sea en este periodo o en alguno anterior.
- 2 Un préstamo recibido que se mide por la cantidad que en su día se recibió, y este importe es también el que se reembolsará al vencimiento final del mismo.
- 3 Gastos acumulados o devengados que nunca serán deducibles fiscalmente.
- 4 Ingresos acumulados o devengados que no tributarán en ningún momento.

Ilustraciones sobre cálculos y presentación

Los extractos de los estados de situación financiera y de los estados del resultado integral se suministran sólo 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 transacciones distintas de las descritas.

Ejemplo 1 – Activos depreciables

La entidad compra un equipo por 10.000 y lo deprecia linealmente a lo largo de su vida útil esperada, que son cinco años. A efectos fiscales, el equipo se deprecia anualmente un 25%. Las pérdidas fiscales pueden ser compensadas, en el régimen fiscal que le es aplicable, con las ganancias fiscales obtenidos en cualquiera de los cinco años anteriores. En el año 0, la ganancia fiscal de la entidad fue de 5.000. La tasa impositiva vigente es del 40%.

La entidad espera recuperar el importe en libros del equipo mediante su utilización en la manufactura de productos para la venta. Por tanto, los cálculos fiscales en el momento 1 son los siguientes:

NIC 12 EI

| | Año | | | | |
|---|------------|----------|----------|----------|----------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Ingresos fiscales | 2.000 | 2.000 | 2.000 | 2.000 | 2.000 |
| Depreciación deducible fiscalmente | 2.500 | 2.500 | 2.500 | 2.500 | 0 |
| Ganancia o (pérdida) fiscal | (500) | (500) | (500) | (500) | 2.000 |
| Gasto (ingreso) corriente por impuestos, calculado al 40% | (200) | (200) | (200) | (200) | 800 |

La entidad reconocerá un activo corriente de naturaleza fiscal al final de los años 1 a 4, porque con él puede recuperar el beneficio de aplicar la pérdida fiscal contra la utilidad imponible del año 0.

Las diferencias temporarias asociadas con el equipo, y los correspondientes activos y pasivos por impuestos diferidos, así como los gastos e ingresos por el impuesto, son como sigue:

| | Año | | | | |
|--|------------|----------|----------|----------|----------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Importe en libros | 8.000 | 6.000 | 4.000 | 2.000 | 0 |
| Base fiscal | 7.500 | 5.000 | 2.500 | 0 | 0 |
| Diferencias temporarias imponibles | 500 | 1.000 | 1.500 | 2.000 | 0 |
| Saldo inicial del pasivo por impuestos diferidos | 0 | 200 | 400 | 600 | 800 |
| Gasto (ingreso) por impuestos diferidos | 200 | 200 | 200 | 200 | (800) |
| Saldo final del pasivo por impuestos diferidos | 200 | 400 | 600 | 800 | 0 |

La entidad procede a reconocer un pasivo por impuestos diferidos en los años 1 al 4 porque la reversión de la diferencia temporaria imponible le proporcionará ingresos imponibles en los años subsiguientes. El estado del resultado integral de la entidad incluye lo siguiente:

| | Año | | | | |
|---|-------|-------|-------|-------|-------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Ingresos | 2.000 | 2.000 | 2.000 | 2.000 | 2.000 |
| Depreciación | 2.000 | 2.000 | 2.000 | 2.000 | 2.000 |
| Ganancia antes de impuestos | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Gasto (ingreso) por impuesto corriente | (200) | (200) | (200) | (200) | 800 |
| Gasto (ingreso) por impuestos diferidos | 200 | 200 | 200 | 200 | (800) |
| Gasto (ingreso) fiscal total | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Ganancia del periodo | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

Ejemplo 2 – Activos y pasivos por impuestos diferidos

Este ejemplo trata el caso de una entidad en dos periodos consecutivos, X5 y X6. En X5 la tasa impositiva vigente fue del 40% de la ganancia fiscal, mientras que en X6 fue del 35%.

Los donativos para fines benéficos se reconocen como gastos cuando se efectúan, pero no son deducibles a efectos fiscales.

En X5, las autoridades competentes comunicaron a la entidad que tenían intención de demandar judicialmente a la entidad por causa de sus emisiones sulfurosas. Aunque en diciembre de X6 la demanda no había sido presentada ante los tribunales, la entidad procedió a dotar una provisión para riesgos de 700 ya en X5, puesto que esta era la mejor estimación de que disponía acerca de la multa que se le impondría tras la demanda. Las multas no son deducibles a efectos fiscales.

En X2, la entidad incurrió en unos costos de 1.250 en relación con el desarrollo de un nuevo producto. Esos costos fueron deducidos fiscalmente en X2. Sin embargo, a efectos contables, la entidad los capitalizó y decidió amortizarlos linealmente en cinco años. A 31/12/X4 el saldo sin amortizar procedente de esta partida ascendía a 500.

En X5, la entidad llegó a un acuerdo, con sus empleados en activo, para suministrar asistencia médica a los mismos desde el momento de su retiro. La entidad reconoce como un gasto el costo de este plan a medida que los empleados van prestando sus servicios mientras están en activo. No se han pagado beneficios a empleados por este concepto ni en X5 ni en X6. Los costos de asistencia sanitaria son fiscalmente deducibles sólo cuando se pagan a los trabajadores retirados. La entidad ha estimado como probable disponer de ganancias fiscales en el futuro como para poder realizar el activo por impuestos diferidos que surge de la dotación de esta provisión.

Los edificios se deprecian linealmente a una tasa del 5% anual para efectos contables, y del 10% anual también en línea recta para efectos fiscales. El equipo de transporte se deprecia contablemente a una tasa lineal del 20%, fiscalmente a una tasa también en línea recta del 25%. En el año en que se adquieren se carga contablemente al estado de resultados una anualidad entera por concepto de depreciación.

NIC 12 EI

En 1/1/X6 el edificio de la entidad se revaluó hasta 65.000, y la entidad estimó que la vida útil restante del edificio sería de 20 años desde el momento de la revaluación. Esta revaluación no afectó a la ganancia fiscal en X6, y la autoridad fiscal no ajustó la base fiscal para reflejar los efectos de la misma. En X6, la entidad transfirió 1.033 del superávit de revaluación a ganancias acumuladas. Esto representa la diferencia entre 1.590, entre la depreciación real del edificio (3.250) y la depreciación equivalente basada en el costo del edificio (1.660, que es el valor en libros a 1/1/X6 de 33.200 dividido por la vida útil restante de 20 años), menos el impuesto diferido correspondiente de 557 (véase el párrafo 64 de la Norma).

Gasto por el impuesto corriente

| | X5 | X6 |
|---|----------------|-----------------|
| Ganancia contable | 8.775 | 8.740 |
| <i>Más</i> | | |
| Depreciación a efectos contables | 4.800 | 8.250 |
| Donativos | 500 | 350 |
| Provisión para responsabilidades medioambientales | 700 | — |
| Costos de desarrollo del producto | 250 | 250 |
| Provisión para asistencia sanitaria | 2.000 | 1.000 |
| | <u>17.025</u> | <u>18.590</u> |
| <i>Menos</i> | | |
| Depreciación deducible fiscalmente | <u>(8.100)</u> | <u>(11.850)</u> |
| Ganancia imponible | <u>8.925</u> | <u>6.740</u> |
| Gasto por el impuesto corriente al 40% | <u>3.570</u> | |
| Gasto por el impuesto corriente al 35% | | <u>2.359</u> |

| Importe en libros de las propiedades, planta y equipo | | | |
|--|-----------------|-----------------------------|---------------|
| | Edificio | Equipo de transporte | Total |
| Saldo al 31/12/X4 | 50.000 | 10.000 | 60.000 |
| Adiciones en X5 | 6.000 | – | 6.000 |
| Saldo al 31/12/X5 | 56.000 | 10.000 | 66.000 |
| Eliminación de la depreciación acumulada sobre la revaluación, al 1/1/X6 | (22.800) | – | (22.800) |
| Revaluación a 1/1/X6 | 31.800 | – | 31.800 |
| Saldo a 1/1/X6 | 65.000 | 10.000 | 75.000 |
| Adiciones en X6 | – | 15.000 | 15.000 |
| | <u>65.000</u> | <u>25.000</u> | <u>90.000</u> |
| <i>Depreciación acumulada</i> | 5% | 20% | |
| Saldo al 31/12/X4 | 20.000 | 4.000 | 24.000 |
| Depreciación en X5 | 2.800 | 2.000 | 4.800 |
| Saldo al 31/12/X5 | 22.800 | 6.000 | 28.800 |
| Revaluación a 1/1/X6 | (22.800) | – | (22.800) |
| Saldo a 1/1/X6 | – | 6.000 | 6.000 |
| Depreciación X6 | 3.250 | 5.000 | 8.250 |
| Saldo a 31/12/X6 | <u>3.250</u> | <u>11.000</u> | <u>14.250</u> |
| <i>Importe en libros</i> | | | |
| 31/12/X4 | <u>30.000</u> | <u>6.000</u> | <u>36.000</u> |
| 31/12/X5 | <u>33.200</u> | <u>4.000</u> | <u>37.200</u> |
| 31/12/X6 | <u>61.750</u> | <u>14.000</u> | <u>75.750</u> |

NIC 12 EI

Base fiscal de los elementos de las propiedades, planta y equipo

| | Edificio | Equipo de Transporte | Total |
|-------------------------------|-----------------|---------------------------------|--------------|
| <i>Costo</i> | | | |
| Saldo al 31/12/X4 | 50.000 | 10.000 | 60.000 |
| Adiciones en X5 | 6.000 | – | 6.000 |
| Saldo al 31/12/X5 | 56.000 | 10.000 | 66.000 |
| Adiciones en X6 | – | 15.000 | 15.000 |
| Saldo a 31/12/X6 | 56.000 | 25.000 | 81.000 |
| <i>Depreciación acumulada</i> | | | |
| | 10% | 25% | |
| Saldo al 31/12/X4 | 40.000 | 5.000 | 45.000 |
| Depreciación en X5 | 5.600 | 2.500 | 8.100 |
| Saldo al 31/12/X5 | 45.600 | 7.500 | 53.100 |
| Depreciación X6 | 5.600 | 6.250 | 11.850 |
| Saldo al 31/12/X6 | 51.200 | 13.750 | 64.950 |
| <i>Base Fiscal</i> | | | |
| 31/12/X4 | 10.000 | 5.000 | 15.000 |
| 31/12/X5 | 10.400 | 2.500 | 12.900 |
| 31/12/X6 | 4.800 | 11.250 | 16.050 |

Gastos, activos y pasivos por impuestos diferidos al 31/12/X4

| | Importe en libros | Base fiscal | Diferencias temporarias |
|--|------------------------------|--------------------|------------------------------------|
| Cuentas por cobrar | 500 | 500 | – |
| Inventarios | 2.000 | 2.000 | – |
| Costos de desarrollo del producto | 500 | – | 500 |
| Inversiones | 33.000 | 33.000 | – |
| Propiedades, planta y equipo | 36.000 | 15.000 | 21.000 |
| ACTIVO TOTAL | 72.000 | 50.500 | 21.500 |
| Impuestos corrientes por pagar | 3.000 | 3.000 | – |
| Acreedores comerciales | 500 | 500 | – |
| Pasivo por multas | – | – | – |
| Pasivo por asistencia médica | – | – | – |
| Deudas a largo plazo | 20.000 | 20.000 | – |
| Impuestos diferidos | 8.600 | 8.600 | – |
| PASIVO TOTAL | 32.100 | 32.100 | |
| Capital en acciones | 5.000 | 5.000 | – |
| Superávit de revaluación | – | – | – |
| Ganancias acumuladas | 34.900 | 13.400 | |
| PASIVO TOTAL/PATRIMONIO | 72.000 | 50.500 | |
| DIFERENCIAS TEMPORARIAS | | | 21.500 |
| Pasivo por impuestos diferidos | 40% de 21.500 | | 8.600 |
| Activo por impuestos diferidos | – | – | – |
| Pasivo neto por impuestos diferidos | | | 8.600 |

NIC 12 EI

Gastos, activos y pasivos por impuestos diferidos al 31/12/X5

| | Importe en libros | Base fiscal | Diferencias temporarias |
|--|------------------------------|--------------------|------------------------------------|
| Cuentas por cobrar | 500 | 500 | – |
| Inventarios | 2.000 | 2.000 | – |
| Costos de desarrollo del producto | 250 | – | 250 |
| Inversiones | 33.000 | 33.000 | – |
| Propiedades, planta y equipo | 37.200 | 12.900 | 24.300 |
| ACTIVO TOTAL | 72.950 | 48.400 | 24.550 |
| | | | |
| Impuestos corrientes por pagar | 3.570 | 3.570 | – |
| Acreedores comerciales | 500 | 500 | – |
| Pasivo por multas | 700 | 700 | – |
| Pasivo por asistencia médica | 2.000 | – | (2.000) |
| Deudas a largo plazo | 12.475 | 12.475 | – |
| Impuestos diferidos | 9.020 | 9.020 | |
| PASIVO TOTAL | 28.265 | 26.265 | (2.000) |
| | | | |
| Capital en acciones | 5.000 | 5.000 | – |
| Superávit de revaluación | – | – | – |
| Ganancias acumuladas | 39.685 | 17.135 | |
| PASIVO TOTAL/PATRIMONIO | 72.950 | 48.400 | |
| | | | |
| DIFERENCIAS TEMPORARIAS | | | 22.550 |
| | | | |
| Pasivo por impuestos diferidos | 40% de 24.550 | | 9.820 |
| Activo por impuestos diferidos | 40% de 2.000 | | (800) |
| Pasivo neto por impuestos diferidos | | | 9,020 |
| menos: Saldo inicial del Pasivo por impuestos diferidos | | | (8,600) |
| Gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias | | | 420 |

Gastos, activos y pasivos por impuestos diferidos al 31/12/X6

| | Importe en libros | Base fiscal | Diferencias temporarias |
|---|------------------------------|--------------------|------------------------------------|
| Cuentas por cobrar | 500 | 500 | – |
| Inventarios | 2,000 | 2,000 | – |
| Costos de desarrollo del producto | – | – | – |
| Inversiones | 33.000 | 33.000 | – |
| Propiedades, planta y equipo | 75.750 | 16.050 | 59.700 |
| ACTIVO TOTAL | 111.250 | 51.550 | 59.700 |
| Impuestos corrientes por pagar | 2.359 | 2.359 | – |
| Acreedores comerciales | 500 | 500 | – |
| Pasivo por multas | 700 | 700 | – |
| Pasivo por asistencia médica | 3,000 | – | (3,000) |
| Deudas a largo plazo | 12.805 | 12.805 | – |
| Impuestos diferidos | 19.845 | 19.845 | – |
| PASIVO TOTAL | 39,209 | 36,209 | (3,000) |
| Capital en acciones | 5.000 | 5.000 | – |
| Superávit de revaluación | 19.637 | – | – |
| Ganancias acumuladas | 47.404 | 10.341 | – |
| PASIVO TOTAL/PATRIMONIO | 111.250 | 51.550 | |
| DIFERENCIAS TEMPORARIAS | | | 56.700 |
| Pasivo por impuestos diferidos | 35% de 59.700 | | 20.895 |
| Activo por impuestos diferidos | 35% de 3.000 | | (1.050) |
| Pasivo neto por impuestos diferidos | | | 19.845 |
| menos: Saldo inicial del Pasivo por impuestos diferidos | | | (9.020) |
| Ajuste del saldo inicial del pasivo por impuestos diferidos por la reducción de la tasa | 5% de 22.550 | | 1.127 |
| Impuestos diferidos atribuibles a superávit de revaluación | 31.800 at 35% | | (11.130) |
| Impuestos diferidos originados por el superávit de revaluación | | | 822 |

Ejemplo de información a revelar

Los importes y saldos que deben presentarse, de acuerdo con la Norma, son los siguientes:

Principales componentes del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias (párrafo 79)

| | X5 | X6 |
|--|--------------|--------------|
| Gasto por el impuesto corriente | 3.570 | 2.359 |
| Gasto (ingreso) fiscal relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias: | 420 | 822 |
| Gastos (ingresos) por impuestos diferidos producidos por la reducción en la tasa impositiva | – | (1.127) |
| Gastos por el impuesto a las ganancias | <u>3.990</u> | <u>2.054</u> |

Impuesto a las ganancias correspondiente a los componentes de otro resultado integral [párrafo 81 (ab)]

| | | |
|---|---|-----------------|
| Impuestos diferidos relativos a la revaluación del edificio | – | <u>(11.130)</u> |
|---|---|-----------------|

Además, durante X6, se han transferido impuestos diferidos por importe de 557 desde las ganancias acumuladas a la cuenta de superávit de revaluación. Esta cantidad se debe a la diferencia entre la cuota de depreciación del edificio revaluado y la que correspondería al costo original del mismo.

Explicación de la relación existente entre el gasto por el impuesto a las ganancias y la ganancia contable [párrafo 81(c)]

La Norma permite dos métodos alternativos para explicar la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y la ganancia contable. Ambos métodos son objeto de ilustración a continuación:

- (i) una conciliación numérica entre el gasto (ingreso) del impuesto y el resultado de multiplicar la ganancia contable por la tasa o tasas impositivas aplicables, especificando también la manera de computar las tasas aplicables utilizadas

| | X5 | X6 |
|---|--------------|--------------|
| Ganancia contable | <u>8.775</u> | <u>8.740</u> |
| Impuestos a la tasa impositiva vigente del 35% (en X5 el 40%) | 3.510 | 3.059 |
| Efecto fiscal de los gastos que no son deducibles al calcular la ganancia fiscal: | | |
| Donativos | 200 | 122 |
| Provisión para responsabilidades medioambientales | 280 | – |
| Reducción en el saldo inicial de impuestos diferidos producida por la reducción en la tasa impositiva | – | (1.127) |
| Gastos por el impuesto a las ganancias | <u>3.990</u> | <u>2.054</u> |

La tasa impositiva aplicable es la suma de la tasa nacional (X5: 35%) y la local (5%).

- (ii) una conciliación numérica entre el promedio de la tasa efectiva y la tasa impositiva aplicable, especificando también la manera de computar la tasa aplicable utilizada.

| | X5 | X6 |
|---|-------------|-------------|
| | % | % |
| Tasa impositiva aplicable | 40,0 | 35,0 |
| Efecto fiscal de los gastos que no son fiscalmente deducibles: | | |
| Donativos | 2,3 | 1,4 |
| Provisión para responsabilidades medioambientales | 3,2 | – |
| Efecto de la reducción en la tasa impositiva sobre los impuestos diferidos iniciales | – | (12,9) |
| Promedio de la tasa impositiva efectiva (gasto por el impuesto dividido entre la ganancia antes de impuestos) | <u>45,5</u> | <u>23,5</u> |

La tasa impositiva aplicable es la suma de la tasa nacional (X5: 35%) y la local (5%).

Explicación de los cambios habidos en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con los del periodo anterior [párrafo 81(d)]

En X6, la autoridad fiscal aprobó un cambio en la tasa impositiva nacional desde el 35% al 30%.

Con respecto a cada tipo de diferencia temporaria, y con respecto a cada tipo de pérdidas o créditos fiscales no utilizados:

- (a) el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el estado de situación financiera, para cada periodo presentado;
- (b) el importe de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en el resultado de cada periodo presentado, si ésta no resulta evidente de los cambios en los importes reconocidos en el estado de situación financiera [véase el párrafo 81(g)].

| | X5 | X6 |
|--|--------------|---------------|
| Depreciación acelerada para efectos fiscales | 9.720 | 10.322 |
| Provisión para asistencia médica que se reducirá fiscalmente cuando se paguen los beneficios | (800) | (1.050) |
| Costos de desarrollo del nuevo producto deducidos fiscalmente de la ganancia fiscal de años anteriores | 100 | – |
| Revaluaciones, netas de la depreciación correspondiente | – | 10.573 |
| Pasivo por impuestos diferidos | <u>9.020</u> | <u>19.845</u> |

(nota: el importe de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en el resultado del periodo corriente, si esta información no resulta evidente al considerar los cambios en los importes reconocidos en el estado de situación financiera)

Ejemplo 3 – Combinaciones de negocios

El 1 de enero de X5, la entidad A adquirió el 100 por ciento de las acciones de la entidad B, con un costo de 600. En la fecha de adquisición, la base fiscal en la jurisdicción fiscal de A de la inversión de A en B es de 600. Las reducciones en el importe en libros de la plusvalía no son deducibles a efectos fiscales y el costo de la plusvalía tampoco sería deducible si B fuera a disponer de los negocios de los cuales procede. La tasa impositiva en el país de A es del 30 por ciento, y la tasa en el país de B es del 40 por ciento.

El valor razonable de los activos y pasivos identificables (excluyendo cualquier activo y pasivo por impuestos diferidos) adquiridos por A se refleja en la tabla siguiente, junto con la base fiscal correspondiente en el país de B y las diferencias temporarias resultantes.

| | Importe reconocido en la fecha de adquisición | Base Fiscal | Diferencias temporarias |
|---|--|-------------|----------------------------|
| Propiedades, Planta y Equipo | 270 | 155 | 115 |
| Cuentas por cobrar | 210 | 210 | – |
| Inventarios | 174 | 124 | 50 |
| Obligaciones por beneficios de retiro | (30) | – | (30) |
| Acreedores comerciales | (120) | (120) | – |
| Activos identificables adquiridos y pasivos asumidos, excluyendo los impuestos diferidos | <u>504</u> | <u>369</u> | <u>135</u> |

El activo por impuestos diferidos originado por las obligaciones por beneficios de retiro se compensa con los pasivos por impuestos diferidos que surgen de las propiedades, planta y equipo y los inventarios (véase el párrafo 74 de la Norma).

En el país de B no es deducible el costo de la plusvalía. Por tanto, la base fiscal de esta partida es cero en ese país. No obstante, de acuerdo con el párrafo 15(a) de la Norma, A no reconoce ningún pasivo por impuestos diferidos originado por la diferencia temporaria imponible asociada, en el país de B, con la mencionada plusvalía.

El importe en libros de la inversión efectuada en B, en los estados financieros consolidados de A, se puede calcular como sigue:

| | |
|---|-------------------|
| Valor razonable de los activos y pasivos identificables adquiridos, excluyendo los impuestos diferidos | 504 |
| Pasivo por impuestos diferidos (40% de 135) | (54) |
| Valor razonable de los activos y pasivos identificables adquiridos | <u>450</u> |
| Plusvalía | <u>150</u> |
| Importe en libros | <u><u>600</u></u> |

En el momento de la adquisición, la base fiscal de la inversión de A en B, en el país de A, es de 600, en ese país no hay ninguna diferencia temporaria asociada con la inversión financiera.

A lo largo de X5, el patrimonio de B (incorporando ya los ajustes a valor razonable reconocidos en la adquisición) ha evolucionado de la siguiente manera:

| | |
|--|-------------------|
| A 1 de enero de X5 | 450 |
| Ganancias acumuladas en X5 Ganancia neta de 150 menos Dividendos por pagar por 80) | <u>70</u> |
| A 31 de diciembre de X5 | <u><u>520</u></u> |

La entidad A reconoce un pasivo por las retenciones y los demás impuestos que puedan recaer sobre los dividendos a recibir por importe de 80.

En 31 de diciembre de X5, el importe en libros de la inversión referida de A en B, excluyendo el dividendo por cobrar, es como sigue:

| | |
|--------------------|-------------------|
| Activos netos de B | 520 |
| Plusvalía | <u>150</u> |
| Importe en libros | <u><u>670</u></u> |

La diferencia temporaria asociada con la inversión referida de A en B es de 70. Esta cantidad es igual al beneficio acumulado retenido desde la fecha de adquisición.

Si A tiene la determinación de no vender la inversión financiera, así como que B no distribuya sus ganancias acumuladas, en un futuro previsible, no se reconocerá ningún pasivo por impuestos diferidos con relación a la inversión de A en B (véase los párrafos 39 y 40 de la Norma). Nótese que esta excepción se podría aplicar para la inversión en una asociada sólo si existe un acuerdo obligando a que las ganancias de la misma no fueran repartibles en un futuro previsible (véase el párrafo 42 de la Norma). La entidad A revela en una nota el importe de la diferencia temporaria para la cual no ha reconocido ningún impuesto diferido, es decir, 70 [véase el párrafo 81(f) de la Norma].

Si A espera vender su inversión en B, o bien espera que B vaya a distribuir sus ganancias acumuladas en un futuro previsible, reconocerá un pasivo por impuestos diferidos en la medida que suponga que la diferencia temporaria vaya a revertir. La tasa impositiva es indicativa de la manera en la que A espera recuperar el importe en libros de su inversión (véase el párrafo 51 de la Norma). A reconoce el impuesto diferido en otro resultado integral en la medida en que el impuesto diferido proceda de las diferencias de conversión de la moneda extranjera que se ha reconocido en otro resultado integral (párrafo 61A de la Norma). A revela de forma separada:

- (a) el importe de impuestos diferidos que se ha reconocido en otro resultado integral [párrafo 81(ab) de la Norma]; y
- (b) el importe de cualquier eventual diferencia temporaria que no se espere que revierta en un futuro previsible y para la cual, por tanto, no se han reconocido impuestos diferidos [véase el párrafo 81(f) de la Norma].

Ejemplo 4 – Instrumentos financieros compuestos

Una entidad recibe el 31 de diciembre de X4 un préstamo convertible en capital, sin intereses, por importe de 1.000, reembolsable a la par el 1 de enero de X8. De acuerdo con la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*, la entidad procede a clasificar el componente de pasivo del instrumento entre los pasivos y el componente de capital entre las cuentas de patrimonio. La entidad asigna un importe en libros inicial de 751 al componente de pasivo del préstamo convertible y 249 al componente de capital. En los periodos posteriores, la entidad reconoce el descuento imputado como gasto por intereses a una tasa anual del 10% del importe en libros del componente de pasivo al comienzo de cada año. La autoridad fiscal no permite a la entidad deducir el descuento imputado sobre el componente de pasivo del préstamo convertible. La tasa impositiva vigente es del 40%.

Las diferencias temporarias asociadas con el componente de pasivo, y los correspondientes pasivos, gastos e ingresos por impuestos diferidos son como sigue:

| | Año | | | |
|---|------------|-------------|-------------|-------------|
| | X4 | X5 | X6 | X7 |
| Importe en libros del componente de pasivo | 751 | 826 | 909 | 1.000 |
| Base Fiscal | 1.000 | 1.000 | 1.000 | 1.000 |
| Diferencias temporarias imponibles | <u>249</u> | <u>174</u> | <u>91</u> | <u>–</u> |
| Saldo inicial del pasivo por impuestos diferidos al 40% | 0 | 100 | 70 | 37 |
| Impuestos diferidos cargados al Patrimonio | 100 | – | – | – |
| Gasto (ingreso) por impuestos diferidos | <u>–</u> | <u>(30)</u> | <u>(33)</u> | <u>(37)</u> |
| Saldo final del pasivo por impuestos diferidos al 40% | <u>100</u> | <u>70</u> | <u>37</u> | <u>–</u> |

Como se ha explicado en el párrafo 23 de la Norma, a 31 de diciembre de X4, la entidad reconoce el pasivo por impuestos diferidos resultante del instrumento ajustando el valor en libros inicial del componente de patrimonio del préstamo convertible. Por tanto, los importes reconocidos en esa fecha son los siguientes:

| | |
|--|--------------|
| Componente de pasivo | 751 |
| Pasivo por impuestos diferidos | 100 |
| Componente de patrimonio (249 menos 100) | <u>149</u> |
| | <u>1.000</u> |

Las variaciones posteriores en el pasivo por impuestos diferidos se reconocen en el resultado del periodo como ingreso por impuestos a las ganancias (véase el párrafo 23 de la Norma). Por ello, el resultado de la entidad incluye lo siguiente:

| | Año | | | |
|--|-----|------|------|------|
| | X4 | X5 | X6 | X7 |
| Gasto por intereses (descuento imputado) | – | 75 | 83 | 91 |
| Gasto (ingreso) por impuestos diferidos | – | (30) | (33) | (37) |
| | – | 45 | 50 | 54 |

Ejemplo 5 – Pagos basados en acciones

De acuerdo con la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*, la entidad ha reconocido un gasto por el consumo de servicios recibidos de los empleados como contrapartida de las opciones sobre acciones emitidas. No surgirá una deducción fiscal hasta que las opciones sean ejercitadas, y la deducción se basa en el valor intrínseco de las opciones en la fecha de ejercicio.

Según se explicó en el párrafo 68B de la Norma, las diferencias entre la base fiscal de los servicios prestados por los empleados hasta la fecha (coincidiendo con el importe que las autoridades fiscales permitirán deducir en futuros periodos con respecto a tales servicios), y el importe en libros por valor nulo, es una diferencia temporaria deducible que da lugar a un activo por impuestos diferidos. El párrafo 68B requiere que, si el importe que las autoridades fiscales permitirán deducir en un futuro no se conoce al término del periodo, debe ser estimado, sobre la base de la información disponible al término del periodo. Si el importe que las autoridades fiscales permiten deducir en futuros periodos depende del precio de las acciones de la entidad en una fecha futura, la medición de la diferencia temporaria deducible deberá basarse en el precio de las acciones de la entidad al término del periodo. Consecuentemente, en este ejemplo, la deducción fiscal estimada futura (y por tanto la medición del activo fiscal diferida) deberá basarse en el valor intrínseco de las opciones al término del periodo.

Según se explicó en el párrafo 68C de la Norma, si la deducción fiscal (o la deducción fiscal futura estimada) excede del importe del gasto por remuneración acumulado asociado, esto indica que la deducción fiscal está asociada no sólo con el gasto por remuneración sino también con una partida de patrimonio. En esta situación, el párrafo 68C requiere que el exceso del impuesto asociado corriente o diferido sea reconocido directamente en el patrimonio.

La tasa fiscal de la entidad es del 40 por ciento. Las opciones se concedieron al comienzo del año 1, se consolidaron (pasaron a ser irrevocables) al término del año 3 y ejercitadas al término del año 5. Los detalles de los gastos reconocidos por los servicios prestados por los empleados en cada periodo contable, el número de opciones mantenidas al término de cada periodo, y el valor intrínseco de las opciones a cada término del año, son como siguen:

NIC 12 EI

| | Gasto de personal por servicios prestados | Número de opciones al término del año | Valor intrínseco por opción |
|-------|--|--|--|
| Año 1 | 188,000 | 50,000 | 5 |
| Año 2 | 185,000 | 45,000 | 8 |
| Año 3 | 190,000 | 40,000 | 13 |
| Año 4 | 0 | 40,000 | 17 |
| Año 5 | 0 | 40,000 | 20 |

La entidad reconoce un activo por impuestos diferidos y un ingreso por impuestos diferidos en los años 1 a 4 y un ingreso por el impuesto fiscal corriente en el año 5. En los años 4 y 5, algunos de los impuestos diferidos y corrientes se reconocen directamente en el patrimonio, porque la estimada (y real) deducción fiscal supera el gasto acumulado en concepto de remuneración.

Año 1

Activo por impuestos diferido e ingreso diferido fiscal:

$$(50.000 \times 5 \times \frac{1}{3}^{(a)} \times 0,40) = \underline{33.333}$$

- (a) La base fiscal de los servicios prestados por los trabajadores se basa en el valor intrínseco de las opciones, y esas opciones fueron concedidas a cambio del servicio de tres años. Como sólo se han prestado los servicios correspondientes a un año, es necesario multiplicar el valor intrínseco de la opción por un tercio para obtener la base fiscal de los servicios prestados por los empleados en el año 1.

El ingreso fiscal diferido se reconoce en el resultado del periodo, porque la deducción fiscal futura de 83.333 ($50.000 \times 5 \times \frac{1}{3}$) es menor que el gasto acumulado por la remuneración de 188.000.

Año 2

Activo por impuestos diferidos al término del año:

$$(45.000 \times 8 \times \frac{2}{3} \times 0,40) = 96.000$$

$$\text{Menos el activo por impuestos diferidos al comienzo del año} \quad \underline{(33.333)}$$

$$\text{Ingreso fiscal diferido del año} \quad \underline{62.667^*}$$

* Este importe consta de:

El ingreso fiscal diferido por la diferencia temporaria entre la base fiscal de los servicios prestados por los empleados durante el año y el importe en libros nulo:

$$(45.000 \times 8 \times \frac{1}{3} \times 0,40) \quad 48.000$$

El ingreso fiscal resultante de un ajuste en la base fiscal de los servicios prestados por los empleados en años anteriores:

(a) aumento en el valor intrínseco: $(45.000 \times 3 \times \frac{1}{3} \times 0,40)$ 18.000

(b) disminución en el número de opciones: $(5.000 \times 5 \times \frac{1}{3} \times 0,40)$ (3.333)

$$\text{Ingreso fiscal diferido del año} \quad \underline{62.667}$$

El ingreso fiscal diferido se reconoce íntegramente en el resultado del periodo porque la deducción fiscal futura estimada de 240.000 ($45.000 \times 8 \times \frac{2}{3}$) es menor que el gasto por remuneración acumulada de 373.000 (188.000 + 185.000)

Año 3

| | | |
|---|--|-----------------|
| Activo por impuestos diferidos al término del año: | | |
| ($40.000 \times 13 \times 0,40$) = | | 208.000 |
| Menos el activo por impuestos diferidos al comienzo del año | | <u>(96.000)</u> |
| Ingreso fiscal diferido del año | | <u>112.000</u> |

El ingreso fiscal diferido se reconoce íntegramente en el resultado del periodo, porque la deducción fiscal futura estimada de 520.000 (40.000×13) es menor que el gasto por remuneración acumulada de 563.000 (188.000 + 185.000 + 190.000).

Año 4

| | | |
|---|------------------|---------------|
| Activo por impuestos diferidos al término del año: | | |
| ($40.000 \times 17 \times 0,40$) = | 272.000 | |
| Menos el activo por impuestos diferidos al comienzo del año | <u>(208.000)</u> | |
| Ingreso fiscal diferido del año | | <u>64.000</u> |

El ingreso fiscal diferido se reconoce en parte en resultados y en parte directamente en patrimonio como sigue:

| | | |
|--|----------------|----------------|
| Deducción fiscal futura estimada (40.000×17) = | 680.000 | |
| Gasto de la remuneración acumulado | <u>563.000</u> | |
| Exceso de deducción fiscal | | <u>117.000</u> |
| Ingreso fiscal diferido del año | 64.000 | |
| Exceso reconocido directamente en patrimonio ($117.000 \times 0,40$) = | <u>46.800</u> | |
| Reconocido en el resultado del periodo | | <u>17.200</u> |

NIC 12 EI

Año 5

| | | |
|---|---------|---------|
| Gasto fiscal diferido (reversión del activo por impuestos diferidos) | 272.000 | |
| Importe reconocido directamente en el patrimonio (reversión de ingresos por impuestos diferidos acumulados reconocidos directamente en el patrimonio) | 46.800 | |
| Importe reconocido en el resultado del periodo | | 225.200 |
| Ingreso por el impuesto corriente basado en el valor intrínseco de la opción en la fecha de ejercicio (40.000 × 20 × 0,40) = | 320.000 | |
| Importe reconocido en el estado de resultados (563.000 × 0,40) = | 225.200 | |
| Importe reconocido directamente en el patrimonio | | 94.800 |

Resumen

| | Estado del resultado integral | | | | Estado de situación financiera | |
|---------|---|--|---|------------------------------|--------------------------------|--------------------------------|
| | Gasto de personal por servicios prestados | Gasto (ingreso) por impuesto corriente | Gasto (ingreso) por impuestos diferidos | Gasto (ingreso) fiscal total | Patrimonio | Activo por impuestos diferidos |
| Año 1 | 188.000 | 0 | (33.333) | (33.333) | 0 | 33.333 |
| Año 2 | 185.000 | 0 | (62.667) | (62.667) | 0 | 96.000 |
| Año 3 | 190.000 | 0 | (112.000) | (112.000) | 0 | 208.000 |
| Año 4 | 0 | 0 | (17.200) | (17.200) | (46.800) | 272.000 |
| Año 5 | 0 | (225.200) | 225.200 | 0 | 46.800 | 0 |
| | | | | | (94.800) | |
| Totales | 563.000 | (225.200) | 0 | (225.200) | (94.800) | 0 |

Ejemplo 6 – Incentivos sustitutos en una combinación de negocios

El 1 de enero de 20X1 la Entidad A adquirió el 100 por ciento de la Entidad B. La Entidad A paga una contraprestación en efectivo de 400 u.m. a los propietarios anteriores de la Entidad B.

En la fecha de la adquisición la Entidad B tenía opciones sobre acciones para los empleados existentes con una medida basada en el mercado de 100 u.m. Las opciones sobre acciones estaban completamente consolidadas (irrevocables). Como parte de la combinación de negocios las opciones sobre acciones existentes de la Entidad B se sustituyen por opciones sobre acciones de la Entidad A (incentivos sustitutos) con una medida basada en el mercado de 100 u.m. y un valor intrínseco de 80 u.m. Los incentivos sustitutos están completamente consolidados (irrevocables). De acuerdo con los párrafos B56 a B62 de la

NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* (revisada en 2008), los incentivos sustitutivos son parte de la contraprestación transferida por la Entidad B. No surgirá una deducción fiscal por los incentivos sustitutivos hasta que se ejerciten las opciones. La deducción fiscal se basará en el valor intrínseco de las opciones sobre acciones en esa fecha. La tasa fiscal de la entidad A es del 40 por ciento. La Entidad A reconoce un activo por impuestos diferidos de 32 u.m. (valor intrínseco de 80 u.m. x 40% de los incentivos sustitutivos en la fecha de adquisición.

La Entidad A mide los activos netos identificables obtenidos en la combinación de negocios (excluyendo los activos y pasivos por impuestos diferidos) en 450 u.m. La base fiscal de los activos netos identificables obtenidos es de 300 u.m. La Entidad A reconoce un pasivo por impuestos diferidos de 60 u.m. $[(450 \text{ u.m.} - 300 \text{ u.m.}) \times 40\%]$ sobre los activos netos identificables en la fecha de adquisición.

La plusvalía se calcula de la forma siguiente:

| | |
|--|-------------|
| | u.m. |
| Contraprestación en efectivo | 400 |
| Medida basada en el mercado de los incentivos sustitutivos | 100 |
| | <hr/> |
| Contraprestación total transferida | 500 |
| Activos netos identificables, excluyendo los activos y pasivos por impuestos diferidos | (450) |
| Activo por impuestos diferidos | 32 |
| Pasivo por impuestos diferidos | 60 |
| | <hr/> |
| Plusvalía | 78 |

Las reducciones en el importe en libros de la plusvalía no son deducibles a efectos fiscales. No obstante, de acuerdo con el párrafo 15(a) de la Norma, A no reconoce ningún pasivo por impuestos diferidos originado por la diferencia temporaria imponible asociada con la mencionada plusvalía en la combinancia de negocios.

El asiento contable por la combinación de negocios es como sigue:

| | | | |
|----|---|-------------|-------------|
| | | u.m. | u.m. |
| Dr | Plusvalía | 78 | |
| Dr | Activos identificables netos | 450 | |
| Dr | Activo por impuestos diferidos | 32 | |
| | Cr Efectivo | | 400 |
| | Cr Patrimonio (incentivos sustitutivos) | | 100 |
| | Cr Pasivo por impuestos diferidos | | 60 |

En diciembre de 20X1 el valor intrínseco de los incentivos sustitutivos es de 120 u.m. La Entidad A reconoce un activo por impuestos diferidos de 48 u.m. (120 u.m. x 40%). La Entidad A reconoce ingresos por impuestos diferidos de 16 u.m. (48 u.m. - 32 u.m.) procedentes de un incremento en el valor intrínseco de incentivos sustitutivos. Los asientos son como sigue:

NIC 12 EI

| | | | |
|----|------------------------------------|-------------|-------------|
| | | u.m. | u.m. |
| Dr | Activo por impuestos diferidos | 16 | |
| | Cr Ingreso por impuestos diferidos | | 16 |

Si los incentivos sustitutivos no han sido deducibles fiscalmente según las leyes fiscales corrientes, la Entidad A no habría reconocido un activo por impuestos diferidos en la fecha de adquisición. La Entidad A habría contabilizado cualesquiera sucesos posteriores que den lugar a una deducción fiscal relacionada con el incentivo sustitutivo en el ingreso o gasto por impuestos diferidos del periodo en el que el suceso posterior tuvo lugar.

Los párrafos B56 a B62 de la NIIF 3 proporcionan guías sobre la determinación de qué porción del incentivo sustitutivo es parte de la contraprestación transferida en una combinación de negocios y qué porción es atribuible al servicio futuro y por ello un gasto de remuneración posterior a la combinación. Los activos y pasivos por impuestos diferidos por incentivos sustitutivos que son gastos posteriores a la combinación se contabilizan de acuerdo con los principios generales como se ilustra en el Ejemplo 5.