

# Norma Internacional de Contabilidad n° 12

## *Impuestos sobre las ganancias*

### Objetivo

---

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los impuestos sobre las ganancias. El principal problema que se presenta al contabilizar los impuestos sobre las ganancias es cómo tratar las consecuencias fiscales actuales y futuras de:

- (a) la recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de activos (pasivos) reconocidos en el estado de situación financiera de la entidad, y
- (b) las transacciones y otros hechos del ejercicio corriente reconocidos en los estados financieros de la entidad.

La expectativa de una entidad de recuperar o liquidar el importe en libros de un activo o de un pasivo es inherente al reconocimiento de ese activo o de ese pasivo. Cuando exista la probabilidad de que la recuperación o la liquidación de dicho importe en libros dé lugar a pagos fiscales futuros mayores (o menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, esta Norma exige que la entidad reconozca un pasivo (o un activo) por impuestos diferidos, con algunas excepciones muy limitadas.

Esta Norma exige que la entidad contabilice las consecuencias fiscales de las transacciones y otros hechos de la misma manera que contabilice las propias transacciones y otros hechos. Así pues, respecto de las transacciones y otros hechos que se reconozcan en el resultado, los correspondientes efectos fiscales también se reconocerán en el resultado. Para las transacciones y otros hechos reconocidos fuera del resultado (ya sea en otro resultado global o directamente en el patrimonio neto), cualquier efecto fiscal conexo también se reconocerá fuera del resultado (ya sea, respectivamente, en otro resultado global o directamente en el patrimonio neto). De forma similar, el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos en una combinación de negocios afectará al importe por el que se reconozca el fondo de comercio que surja de esa combinación de negocios o al importe por el que se reconozca la ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas.

Esta Norma también aborda el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que surjan de pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación de los impuestos sobre las ganancias en los estados financieros y la revelación de información sobre esos impuestos.

### Ámbito de aplicación

---

- 1 **Esta Norma se aplicará a la contabilización de los impuestos sobre las ganancias.**
- 2 Para los propósitos de esta Norma, el término «impuestos sobre las ganancias» incluirá todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, basados en las ganancias fiscales. Los impuestos sobre las ganancias incluirán igualmente los impuestos, tales como las retenciones sobre dividendos, a pagar por una dependiente, una asociada o un acuerdo conjunto sobre las distribuciones a la entidad que presenta los estados financieros.
- 3 [Eliminado]
- 4 Esta Norma no aborda los métodos de contabilización de las subvenciones oficiales (véase la NIC 20 *Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas*) ni de los créditos fiscales por inversiones. Sin embargo, la Norma se ocupa de la contabilización de las diferencias temporarias que puedan derivarse de tales subvenciones o créditos fiscales por inversiones.

- 4A Esta Norma se aplica a los impuestos sobre las ganancias derivados de la legislación fiscal que haya sido promulgada, o esté a punto de ser promulgada, para dar cumplimiento a las Normas modelo del Pilar Dos publicadas por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), incluida la legislación fiscal por la que se aplican los impuestos complementarios mínimos nacionales admisibles descritos en dichas Normas modelo. La referida legislación fiscal, y los impuestos sobre las ganancias que de ella se derivan, se denominan en lo sucesivo «legislación del Pilar Dos» e «impuestos sobre las ganancias del Pilar Dos». Como excepción a los requisitos de esta Norma, la entidad no reconocerá los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con los impuestos sobre las ganancias del Pilar Dos ni revelará información al respecto.

## Definiciones

---

- 5 Los siguientes términos se usan, en esta Norma, con el significado que a continuación se especifica:

El **resultado contable** es el resultado de un ejercicio antes de deducir el gasto por impuestos.

La **ganancia (pérdida) fiscal** es la ganancia (pérdida) de un ejercicio, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por las autoridades fiscales, a partir de la cual se determinan los impuestos sobre las ganancias a pagar (recuperar).

El **gasto (ingreso) por impuestos** es el importe agregado que se incluye al determinar el resultado de un ejercicio respecto de los impuestos corrientes y diferidos.

El **impuesto corriente** es el importe de impuestos sobre las ganancias a pagar (recuperar) respecto de la ganancia (pérdida) fiscal de un ejercicio.

Los **pasivos por impuestos diferidos** son los importes de impuestos sobre las ganancias a pagar en ejercicios futuros respecto de las diferencias temporarias imponibles.

Los **activos por impuestos diferidos** son los importes de impuestos sobre las ganancias a recuperar en ejercicios futuros respecto de lo siguiente:

- (a) las diferencias temporarias deducibles;
- (b) el traslado a ejercicios posteriores de pérdidas fiscales no utilizadas, y
- (c) el traslado a ejercicios posteriores de créditos fiscales no utilizados.

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

- (a) **diferencias temporarias imponibles**, esto es, aquellas que darán lugar a importes imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal de ejercicios futuros cuando el importe en libros del activo se recupere o el del pasivo se liquide, o
- (b) **diferencias temporarias deducibles**, esto es, aquellas que darán lugar a importes deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal de ejercicios futuros cuando el importe en libros del activo se recupere o el del pasivo se liquide.

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

- 6 El gasto (ingreso) por impuestos comprende tanto el gasto por impuestos corrientes (ingreso por impuestos corrientes) como el gasto por impuestos diferidos (ingreso por impuestos diferidos).

## Base fiscal

- 7 La base fiscal de un activo es el importe que será deducible, a efectos fiscales, de los beneficios económicos imponible que obtenga la entidad cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.

### Ejemplos

- |   |   |
|---|---|
| 1 | El coste de una máquina es de 100. A efectos fiscales, ya se ha deducido una amortización de 30 en el ejercicio corriente y en los anteriores, y el resto del coste será deducible en ejercicios futuros, ya sea como amortización o mediante una deducción en el momento de la enajenación o disposición por otra vía. Los ingresos ordinarios generados por el uso de la máquina son imponibles, las eventuales ganancias obtenidas por su enajenación o disposición por otra vía serán también imponibles, y las eventuales pérdidas por enajenación o disposición por otra vía serán fiscalmente deducibles. <i>La base fiscal de la máquina es 70.</i> |
| 2 | Unos intereses a cobrar tienen un importe en libros de 100. Los correspondientes ingresos ordinarios por intereses serán objeto de imposición según el criterio de caja. <i>La base fiscal de los intereses a cobrar es cero.</i>   |
| 3 | Unas cuentas comerciales a cobrar tienen un importe en libros de 100. Los correspondientes ingresos ordinarios ya se han incluido en la ganancia (pérdida) fiscal. <i>La base fiscal de las cuentas comerciales a cobrar es 100.</i>  |
| 4 | Los dividendos a cobrar de una dependiente tienen un importe en libros de 100. Los dividendos no tributan. En esencia, la totalidad del importe en libros del activo es deducible de los beneficios económicos. En consecuencia, la base fiscal de los dividendos a cobrar es 100 <sup>(a)</sup> .  |
| 5 | Un préstamo a cobrar tiene un importe en libros de 100. El reembolso del préstamo no tendrá consecuencias fiscales. <i>La base fiscal del préstamo es 100.</i>  |

<sup>(a)</sup> Con arreglo a este análisis, no existe ninguna diferencia temporaria imponible. Una forma alternativa de realizar el análisis es suponer que los dividendos devengados a cobrar tienen una base fiscal de cero y que se aplica un tipo cero a la diferencia temporaria imponible resultante por valor de 100. En cualquiera de las dos formas de análisis no existe ningún pasivo por impuestos diferidos.

- 8 La base fiscal de un pasivo será igual a su importe en libros menos cualquier importe fiscalmente deducible respecto del pasivo en ejercicios futuros. En el caso de los ingresos ordinarios que se reciban de forma anticipada, la base fiscal del pasivo resultante será igual a su importe en libros menos cualquier importe de los ingresos ordinarios que no sea imponible en ejercicios futuros.

Ejemplos	
1	Los pasivos corrientes comprenden gastos devengados con un importe en libros de 100. El gasto correspondiente se deducirá a efectos fiscales según el criterio de caja. <i>La base fiscal de los gastos devengados es cero.</i>
2	Los pasivos corrientes comprenden ingresos ordinarios por intereses cobrados por anticipado con un importe en libros de 100. Los correspondientes ingresos ordinarios por intereses tributaron según el criterio de caja. <i>La base fiscal de los intereses cobrados por anticipado es cero.</i>
3	Los pasivos corrientes comprenden gastos devengados con un importe en libros de 100. El gasto correspondiente ya se ha deducido a efectos fiscales. <i>La base fiscal de los gastos devengados es 100.</i>
4	Los pasivos corrientes comprenden sanciones y multas devengadas con un importe en libros de 100. Ni las sanciones ni las multas son fiscalmente deducibles. <i>La base fiscal de las sanciones y multas devengadas es 100</i> <sup>(a)</sup> .
5	Un préstamo a pagar tiene un importe en libros de 100. El reembolso del préstamo no tendrá consecuencias fiscales. <i>La base fiscal del préstamo es 100.</i>
<p><sup>(a)</sup> Con arreglo a este análisis, no existe ninguna diferencia temporaria deducible. Una forma alternativa de realizar el análisis es suponer que las sanciones y multas devengadas a pagar tienen una base fiscal de cero y se aplica un tipo cero a la diferencia temporaria deducible resultante por valor de 100. En cualquiera de las dos formas de análisis no existe ningún activo por impuestos diferidos.</p>	

- 9 Algunas partidas tienen una base fiscal, pero no se reconocen como activos o pasivos en el estado de situación financiera. Es el caso, por ejemplo, de los costes de investigación reconocidos como un gasto al determinar el resultado contable en el ejercicio en que se asumen, pero cuya deducción a efectos de la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal podría no estar permitida hasta un ejercicio posterior. La diferencia entre la base fiscal de los costes de investigación, esto es, el importe que las autoridades fiscales permitirán deducir en ejercicios futuros, y el importe en libros nulo será una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos.
- 10 Cuando la base fiscal de un activo o un pasivo no resulte obvia de manera inmediata, será útil tomar en consideración el principio fundamental en el que se basa esta Norma: la entidad debe, con ciertas excepciones muy limitadas, reconocer un pasivo (activo) por impuestos diferidos siempre que la recuperación o la liquidación del importe en libros de un activo o un pasivo vaya a generar pagos fiscales en el futuro mayores (menores) que los que resultarían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales. El ejemplo C que sigue al párrafo 51A ilustra las circunstancias en las que puede ser útil considerar este principio fundamental, como, por ejemplo, cuando la base fiscal de un activo o un pasivo depende de la forma esperada de recuperación o liquidación.
- 11 En los estados financieros consolidados, las diferencias temporarias se determinarán comparando los importes en libros de los activos y los pasivos incluidos en dichos estados con la base fiscal apropiada. La base fiscal se determinará tomando como referencia la declaración fiscal consolidada en aquellos países en los que se presente tal declaración. En los demás casos, la base fiscal se determinará tomando como referencia las declaraciones fiscales de las distintas entidades del grupo.

## **Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos corrientes**

- 12 **El impuesto corriente para el ejercicio corriente y ejercicios anteriores se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté pendiente de pago. Si el importe ya pagado respecto del ejercicio corriente y ejercicios anteriores excede al importe adeudado para esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo.**

- 13 **El beneficio relacionado con una pérdida fiscal que pueda retrotraerse para recuperar el impuesto corriente de un ejercicio anterior se reconocerá como un activo.**
- 14 Cuando se utilice una pérdida fiscal para recuperar el impuesto corriente de un ejercicio anterior, la entidad reconocerá el beneficio como un activo en el ejercicio en el que se produzca la pérdida fiscal, puesto que es probable que la entidad obtenga el beneficio y este puede valorarse de forma fiable.

## **Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos diferidos**

### **Diferencias temporarias imponibles**

- 15 **Se reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias imponibles, salvo en la medida en que el pasivo por impuestos diferidos se derive de:**
- (a) **el reconocimiento inicial de un fondo de comercio, o**
  - (b) **el reconocimiento inicial de un activo o un pasivo en una transacción que:**
    - (i) **no sea una combinación de negocios;**
    - (ii) **en el momento en que tenga lugar, no afecte ni al resultado contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal, y**
    - (iii) **en el momento en que tenga lugar, no origine diferencias temporarias imponibles y deducibles de igual cuantía.**

**Sin embargo, se reconocerá un pasivo por impuestos diferidos, de conformidad con el párrafo 39, por las diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, o participaciones en acuerdos conjuntos.**

- 16 Es inherente al reconocimiento de un activo el hecho de que su importe en libros se recuperará en forma de beneficios económicos que la entidad recibirá en ejercicios futuros. Cuando el importe en libros del activo exceda a su base fiscal, el importe de los beneficios económicos imponibles excederá al importe fiscalmente deducible. Esta diferencia será una diferencia temporaria imponible, y la obligación de pagar los correspondientes impuestos sobre las ganancias en ejercicios futuros será un pasivo por impuestos diferidos. A medida que la entidad recupere el importe en libros del activo, la diferencia temporaria imponible irá revirtiendo y la entidad obtendrá una ganancia fiscal. Así pues, es probable que salgan de la entidad beneficios económicos en forma de pagos de impuestos. Por lo tanto, esta Norma exige el reconocimiento de todos los pasivos por impuestos diferidos, salvo en determinadas circunstancias que se describen en los párrafos 15 y 39.

**Ejemplo**

Un activo que ha costado 150 tiene un importe en libros de 100. La amortización acumulada a efectos fiscales es de 90, y el tipo impositivo es del 25 %.

*La base fiscal del activo es 60 (coste de 150, menos una amortización fiscal acumulada de 90). Para recuperar el importe en libros de 100, la entidad debe obtener ingresos imponibles por importe de 100, aunque solo podrá deducir una amortización fiscal de 60. En consecuencia, la entidad pagará impuestos sobre las ganancias por valor de 10 (el 25 % de 40) cuando recupere el importe en libros del activo. La diferencia entre el importe en libros de 100 y la base fiscal de 60 es una diferencia temporaria imponible de 40. Por tanto, la entidad reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por importe de 10 (el 25 % de 40) que representa los impuestos sobre las ganancias que pagará cuando recupere el importe en libros del activo*

17 Ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos se registran en el resultado contable en un ejercicio, pero se incluyen en la ganancia fiscal en un ejercicio diferente. Tales diferencias temporarias se suelen denominar «distorsiones temporales». A continuación, se presentan ejemplos de diferencias temporarias de esta naturaleza que constituyen diferencias temporarias imponibles y, por tanto, dan lugar a pasivos por impuestos diferidos:

- (a) los ingresos ordinarios por intereses se incluyen en el resultado contable en proporción al tiempo transcurrido, pero, en algunos regímenes fiscales, pueden incluirse en la ganancia fiscal en el momento del cobro en efectivo; la base fiscal de cualquier cuenta a cobrar reconocida en el estado de situación financiera con respecto a tales ingresos ordinarios será cero, puesto que los ingresos ordinarios no afectarán a la ganancia fiscal hasta que sean cobrados;
- (b) la amortización utilizada para determinar la ganancia (pérdida) fiscal puede ser diferente de la utilizada para determinar el resultado contable; la diferencia temporaria es la diferencia entre el importe en libros del activo y su base fiscal, que es el coste original del activo, menos todas las deducciones respecto de ese activo permitidas por las autoridades fiscales al determinar la ganancia fiscal del ejercicio corriente y ejercicios anteriores; surgirá una diferencia temporaria imponible, que producirá un pasivo por impuestos diferidos, cuando la amortización a efectos fiscales sea acelerada (en cambio, surgirá una diferencia temporaria deducible, que producirá un activo por impuestos diferidos, cuando la amortización a efectos fiscales sea más lenta que la amortización contable), y
- (c) los costes de desarrollo pueden capitalizarse y amortizarse en ejercicios futuros para determinar el resultado contable, pero deducirse para determinar la ganancia fiscal en el ejercicio en que se hayan asumido; tales costes de desarrollo tienen una base fiscal igual a cero, puesto que ya han sido deducidos de la ganancia fiscal; la diferencia temporaria será la diferencia entre el importe en libros de los costes de desarrollo y su base fiscal igual a cero.

18 Surgen igualmente diferencias temporarias cuando:

- (a) los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios se reconocen según sus valores razonables de acuerdo con la NIIF 3 *Combinaciones de negocios*, pero no se realiza ningún ajuste equivalente a efectos fiscales (véase el párrafo 19);
- (b) se revalúan determinados activos, pero no se realiza ningún ajuste equivalente a efectos fiscales (véase el párrafo 20);
- (c) surge un fondo de comercio en una combinación de negocios (véase el párrafo 21);
- (d) la base fiscal de un activo o un pasivo en el momento del reconocimiento inicial difiere de su importe inicial en libros, por ejemplo, en el caso de que la entidad se

beneficie de subvenciones oficiales no imponibles relacionadas con activos (véanse los párrafos 22 y 33), o

- (e) el importe en libros de las inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, o las participaciones en acuerdos conjuntos, difiere de su base fiscal (véanse los párrafos 38 a 45).

### **Combinaciones de negocios**

- 19 Con limitadas excepciones, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios se reconocerán según sus valores razonables en la fecha de adquisición. Surgirán diferencias temporarias cuando las bases fiscales de los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos no se vean afectadas por la combinación de negocios o se vean afectadas de forma diferente. Por ejemplo, aparecerá una diferencia temporaria imponible, que dará lugar a un pasivo por impuestos diferidos, cuando el importe en libros de un activo se incremente hasta el valor razonable, pero la base fiscal del activo se mantenga al coste para el propietario anterior. El pasivo por impuestos diferidos resultante afectará al fondo de comercio (véase el párrafo 66).

### **Activos contabilizados al valor razonable**

- 20 Las NIIF permiten o exigen que determinados activos se contabilicen al valor razonable o se revalúen (véanse, por ejemplo, la NIC 16 *Inmovilizado material*, la NIC 38 *Activos intangibles*, la NIC 40 *Inversiones inmobiliarias*, la NIIF 9 *Instrumentos financieros* y la NIIF 16 *Arrendamientos*). En algunos países, la revaluación u otra reexpresión del valor de un activo para acercarlo a su valor razonable afectan a la ganancia (pérdida) fiscal del ejercicio corriente. En consecuencia, se ajusta la base fiscal del activo y no surge ninguna diferencia temporaria. En otros países, sin embargo, la revaluación o la reexpresión del valor de un activo no afectan a la ganancia fiscal del ejercicio en que una u otra se llevan a efecto y, por tanto, no ha de ajustarse la base fiscal del activo. No obstante, la recuperación futura del importe en libros producirá un flujo de beneficios económicos imponibles para la entidad, y el importe deducible a efectos fiscales diferirá del importe de esos beneficios económicos. La diferencia entre el importe en libros de un activo revaluado y su base fiscal será una diferencia temporaria y dará lugar a un activo o un pasivo por impuestos diferidos. Lo anterior se cumplirá incluso cuando:

- (a) la entidad no tenga la intención de enajenar el activo o disponer de él por otra vía, en cuyo caso el importe en libros revaluado del activo se recuperará mediante el uso, lo que generará ingresos imponibles que excederán a la amortización fiscalmente deducible en ejercicios futuros, o
- (b) el impuesto sobre las ganancias de capital se difiera, a condición de que los ingresos de la enajenación del activo o su disposición por otra vía se inviertan en activos similares, en cuyo caso el impuesto se acabará pagando cuando los activos similares se vendan o sean utilizados.

### **Fondo de comercio**

- 21 El fondo de comercio que surja en una combinación de negocios se valorará como el exceso de la letra (a) sobre la letra (b) siguientes:

- (a) la suma de:
  - (i) la contraprestación transferida, valorada de acuerdo con la NIIF 3, que por lo general exige que sea el valor razonable en la fecha de adquisición;
  - (ii) el importe de cualquier participación no dominante en la adquirida que se reconozca de acuerdo con la NIIF 3, y

- (iii) en una combinación de negocios llevada a cabo por etapas, el valor razonable en la fecha de adquisición de la participación en el patrimonio de la adquirida anteriormente mantenida por la adquirente;
- (b) el neto de los importes en la fecha de adquisición de los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos, valorados de acuerdo con la NIIF 3.

Muchas autoridades fiscales no permiten que las reducciones del importe en libros del fondo de comercio se contabilicen como un gasto deducible al determinar la ganancia fiscal. Además, en esos casos, el coste del fondo de comercio no suele ser deducible cuando una dependiente enajena o dispone por otra vía de su negocio subyacente. En tales situaciones, el fondo de comercio tiene una base fiscal igual a cero. Así, cualquier diferencia entre el importe en libros del fondo de comercio y su base fiscal, que es nula, será una diferencia temporaria imponible. No obstante, esta Norma no permite el reconocimiento del pasivo por impuestos diferidos resultante, puesto que el fondo de comercio se valora de forma residual, y el reconocimiento del pasivo por impuestos diferidos incrementaría el importe en libros del fondo de comercio.

- 21A Las reducciones posteriores de un pasivo por impuestos diferidos no reconocido por surgir del reconocimiento inicial de un fondo de comercio también se considerarán derivadas del reconocimiento inicial del fondo de comercio y, por tanto, no se reconocerán con arreglo al párrafo 15, letra (a). Por ejemplo, si en una combinación de negocios la entidad reconoce un fondo de comercio de 100 u. m. que tiene una base fiscal nula, el párrafo 15, letra (a), prohíbe que la entidad reconozca el pasivo por impuestos diferidos resultante. Si la entidad reconoce posteriormente una pérdida por deterioro del valor de 20 u. m. respecto del fondo de comercio, el importe de la diferencia temporaria imponible en relación con el fondo de comercio se reducirá de 100 u. m. a 80 u. m., con el correspondiente decremento en el valor del pasivo por impuestos diferidos no reconocido. Este decremento en el valor del pasivo por impuestos diferidos no reconocido también se considerará relacionado con el reconocimiento inicial del fondo de comercio y, por tanto, no podrá reconocerse con arreglo al párrafo 15, letra (a).
- 21B Ahora bien, los pasivos por impuestos diferidos por diferencias temporarias imposables en relación con un fondo de comercio se reconocerán en la medida en que no hayan surgido del reconocimiento inicial del fondo de comercio. Por ejemplo, si en una combinación de negocios la entidad reconoce un fondo de comercio de 100 u.m. que es deducible a efectos fiscales a una tasa del 20 % anual comenzando desde el año de la adquisición, la base fiscal del fondo de comercio será de 100 u. m. en el momento del reconocimiento inicial, y de 80 u. m. al final del año de adquisición. Si el importe en libros del fondo de comercio al final del año de adquisición se mantiene en 100 u. m., surgirá una diferencia temporaria imponible de 20 u. m. al final de ese año. Dado que la diferencia temporaria imponible no está relacionada con el reconocimiento inicial del fondo de comercio, se reconocerá el pasivo por impuestos diferidos resultante.

### **Reconocimiento inicial de un activo o un pasivo**

- 22 En el momento del reconocimiento inicial de un activo o un pasivo puede surgir una diferencia temporaria, si, por ejemplo, una parte o la totalidad del coste de un activo no es deducible a efectos fiscales. El método de contabilización de esa diferencia temporaria dependerá de la naturaleza de la transacción que haya llevado al reconocimiento inicial del activo o del pasivo:
- (a) en una combinación de negocios, la entidad reconocerá cualquier pasivo o activo por impuestos diferidos, lo que afectará al importe por el que reconozca el fondo de comercio o la ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas (véase el párrafo 19);
  - (b) si la transacción afecta al resultado contable o a la ganancia fiscal, o da lugar a diferencias temporarias imposables y deducibles de igual cuantía, la entidad reconocerá cualquier activo o pasivo por impuestos diferidos, así como el



correspondiente ingreso o gasto por impuestos diferidos en el resultado (véase el párrafo 59);

- (c) si la transacción no es una combinación de negocios, no afecta ni al resultado contable ni a la ganancia fiscal y no da lugar a diferencias temporarias imponderables y deducibles de igual cuantía, la entidad debería, en ausencia de la exención prevista en los párrafos 15 y 24, reconocer el activo o pasivo por impuestos diferidos resultante y ajustar el importe en libros del activo o del pasivo por el mismo importe; tales ajustes restarían transparencia a los estados financieros, por lo que esta Norma no permite que la entidad reconozca el activo o pasivo por impuestos diferidos resultante, ya sea en el momento del reconocimiento inicial o posteriormente (véase el ejemplo a continuación); además, la entidad tampoco reconocerá, a medida que el activo se amortice, los cambios posteriores en el activo o el pasivo por impuestos diferidos no reconocido.

**Ejemplo ilustrativo del párrafo 22, letra (c)**

Una entidad planea utilizar un activo, cuyo coste ha sido de 1.000, a lo largo de su vida útil de cinco años, y luego proceder a su enajenación o disposición por otra vía por un valor residual de cero. El tipo impositivo es del 40 %. La amortización del activo no es fiscalmente deducible. Al proceder a la enajenación o disposición por otra vía, la ganancia de capital que se obtuviera no sería imponible, y las posibles pérdidas de capital no serían deducibles.

*A medida que vaya recuperando el importe en libros del activo, la entidad obtendrá ingresos imponderables de 1.000 y pagará impuestos por 400. La entidad no ha de reconocer el pasivo por impuestos diferidos resultante por valor de 400 porque se deriva del reconocimiento inicial del activo.*

*En el año siguiente, el importe en libros del activo será de 800. Al obtener ingresos imponderables de 800, la entidad pagará impuestos por valor de 320. La entidad no ha de reconocer el pasivo por impuestos diferidos de 320 porque se deriva del reconocimiento inicial del activo.*

- 22A Una transacción que no sea una combinación de negocios puede llevar al reconocimiento inicial de un activo y un pasivo, sin que, en el momento en que tenga lugar, afecte ni al resultado contable ni a la ganancia fiscal. Por ejemplo, en la fecha de comienzo de un arrendamiento, el arrendatario suele reconocer un pasivo por arrendamiento y el importe correspondiente como parte del coste de un activo por derecho de uso. Dependiendo de la legislación fiscal aplicable, pueden surgir diferencias temporarias imponderables y deducibles de igual cuantía en el momento del reconocimiento inicial del activo y del pasivo en dicha transacción. La exención prevista en los párrafos 15 y 24 no se aplicará a tales diferencias temporarias y la entidad reconocerá cualquier activo y pasivo por impuestos diferidos resultante.
- 23 De conformidad con la NIC 32 *Instrumentos financieros: Presentación*, el emisor de un instrumento financiero compuesto (por ejemplo, un bono convertible) procederá a clasificar el componente de pasivo del instrumento como un pasivo y el componente de patrimonio neto como patrimonio neto. En algunos países, la base fiscal del componente de pasivo en el momento del reconocimiento inicial es igual al importe inicial en libros de la suma de los componentes de pasivo y patrimonio neto. La diferencia temporaria imponible resultante surgirá del reconocimiento inicial del componente de patrimonio neto por separado del componente de pasivo. Por tanto, no será de aplicación la excepción establecida en el párrafo 15, letra (b). En consecuencia, la entidad procederá a reconocer el pasivo por impuestos diferidos resultante. Según el párrafo 61A, el impuesto diferido se carga directamente al importe en libros del componente de patrimonio neto. Según el párrafo 58, los cambios posteriores en el pasivo por impuestos diferidos se reconocerán en el resultado como un gasto (ingreso) por impuestos diferidos.

## Diferencias temporarias deducibles

24 Se reconocerá un activo por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias deducibles en la medida en que exista la probabilidad de disponer de ganancias fiscales contra las que cargar esas diferencias temporarias deducibles, salvo que el activo por impuestos diferidos se derive del reconocimiento inicial de un activo o un pasivo en una transacción que:

- (a) no sea una combinación de negocios;
- (b) en el momento en que tenga lugar, no afecte ni al resultado contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal, y
- (c) en el momento en que tenga lugar, no origine diferencias temporarias impositivas y deducibles de igual cuantía.

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

25 Es inherente al reconocimiento de un pasivo el hecho de que su importe en libros se liquidará en ejercicios futuros por medio de una salida de recursos de la entidad que incorporen beneficios económicos. Al producirse la salida de recursos de la entidad, parte o la totalidad de sus importes podría ser deducible al determinar la ganancia fiscal de un ejercicio posterior a aquel en el que se reconozca el pasivo. En tal caso, habrá una diferencia temporaria entre el importe en libros del pasivo y su base fiscal. En consecuencia, surgirá un activo por impuestos diferidos respecto de los impuestos sobre las ganancias que sean recuperables en los ejercicios futuros cuando esa parte del pasivo pueda deducirse para determinar la ganancia fiscal. De forma similar, si el importe en libros de un activo es menor que su base fiscal, la diferencia dará lugar a un activo por impuestos diferidos respecto de los impuestos sobre las ganancias que sean recuperables en ejercicios futuros.

### Ejemplo

Una entidad reconoce un pasivo por importe de 100, derivado de la provisión por garantías de productos vendidos. El importe de la provisión dotada no será deducible a efectos fiscales hasta que la entidad pague las correspondientes reclamaciones. El tipo impositivo es del 25 %

*La base fiscal del pasivo tiene valor nulo (importe en libros de 100, menos el importe que será fiscalmente deducible respecto del pasivo en ejercicios futuros). Al liquidar el pasivo por su importe en libros, la entidad reducirá su ganancia fiscal futura por importe de 100 y, consecuentemente, reducirá sus pagos de impuestos futuros por importe de 25 (25 % de 100). La diferencia entre el importe en libros de 100 y la base fiscal, que tiene un valor nulo, es una diferencia temporaria deducible por valor de 100. Por tanto, la entidad reconocerá un activo por impuestos diferidos de 25 (25 % de 100), siempre que exista la probabilidad de obtener una ganancia fiscal suficiente en ejercicios futuros como para conseguir una reducción en los pagos por impuestos.*

26 A continuación, se presentan ejemplos de diferencias temporarias deducibles que dan lugar a activos por impuestos diferidos:

- (a) los costes de las prestaciones por jubilación puedan deducirse a medida que se reciben los servicios de los empleados para determinar el resultado contable, pero, para determinar la ganancia fiscal, pueden deducirse cuando la entidad paga las aportaciones a un fondo o cuando abona las prestaciones; habrá, pues, una diferencia temporaria entre el importe en libros del pasivo y su base fiscal, que suele ser cero, y esa diferencia temporaria deducible dará lugar a un activo por impuestos diferidos cuando la entidad obtenga los beneficios económicos en forma

de deducción de las ganancias fiscales al pagar las prestaciones por jubilación o las aportaciones al fondo;

- (b) los costes de investigación se reconocen como un gasto al determinar el resultado contable del ejercicio en el que se asumen, pero su deducción puede no estar permitida hasta un ejercicio posterior a efectos del cálculo de la ganancia (pérdida) fiscal; por tanto, la diferencia entre la base fiscal de los costes de investigación, que será el importe que las autoridades tributarias permitan deducir en ejercicios futuros, y el importe en libros, que será igual a cero, constituirá una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos;
- (c) con limitadas excepciones, la entidad reconocerá los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos en una combinación de negocios por sus valores razonables en la fecha de adquisición; de este modo, cuando un pasivo asumido se reconozca en la fecha de adquisición, pero los costes relacionados no se deduzcan para determinar las ganancias fiscales hasta un ejercicio posterior, surgirá una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos, y lo mismo ocurrirá cuando el valor razonable de un activo identificable adquirido sea inferior a su base fiscal; en ambos casos, el activo por impuestos diferidos resultante afectará al fondo de comercio (véase el párrafo 66), y
- (d) determinados activos pueden contabilizarse al valor razonable, o pueden revaluarse, sin que se haga un ajuste equivalente a efectos fiscales (véase el párrafo 20); surgirá entonces una diferencia temporaria deducible si la base fiscal del activo excede a su importe en libros.

**Ejemplo ilustrativo del párrafo 26, letra (d)**

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

La entidad A adquiere por 1.000 u. m., al comienzo del año 1, un instrumento de deuda de un valor nominal de 1.000 u. m. pagadero al vencimiento, al cabo de 5 años, con un tipo de interés del 2 % pagadero al final de cada año. El tipo de interés efectivo es el 2 % El instrumento de deuda se valora al valor razonable.

Al final del año 2, el valor razonable del instrumento de deuda ha disminuido hasta 918 u. m. como consecuencia de un repunte en los tipos de interés de mercado, que han pasado al 5 % Es probable que la entidad A reciba todos los flujos de efectivo contractuales si continúa manteniendo en su poder el instrumento de deuda.

Las ganancias (pérdidas) sobre el instrumento de deuda solo serán imposables (deducibles) cuando se hayan realizado. Las ganancias (pérdidas) resultantes de la venta o el vencimiento del instrumento de deuda se calcularán, a efectos fiscales, como la diferencia entre el importe percibido y el coste original del instrumento de deuda.

En consecuencia, la base fiscal del instrumento de deuda será su coste original.

La diferencia entre el importe en libros del instrumento de deuda en el estado de situación financiera de la entidad A, esto es, 918 u. m., y su base fiscal de 1.000 u. m. dará lugar a una diferencia temporaria deducible por importe de 82 u. m. al final del año 2 [véanse el párrafo 20 y el párrafo 26, letra (d)], independientemente de si dicha entidad espera recuperar el importe en libros del instrumento de deuda mediante venta, mediante utilización –es decir, manteniéndolo en su poder y recibiendo los flujos de efectivo contractuales–, o mediante una combinación de ambas.

Esto se debe a que las diferencias temporarias deducibles son diferencias entre el importe en libros de un activo o un pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal que darán lugar a importes deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal de ejercicios futuros, cuando el importe en libros del activo se recupere o el del pasivo se liquide (véase el párrafo 5). La entidad A obtendrá una deducción equivalente a la base fiscal del activo de 1.000 u. m. al determinar la ganancia (pérdida) fiscal, bien en el momento de la venta, bien al vencimiento del instrumento.

- 27 La reversión de las diferencias temporarias deducibles dará lugar a deducciones al determinar las ganancias fiscales de ejercicios futuros. No obstante, la entidad únicamente obtendrá beneficios económicos en forma de reducciones en los pagos de impuestos si obtiene suficientes ganancias fiscales para cubrir las deducciones. Por tanto, la entidad solo reconocerá activos por impuestos diferidos si existe la probabilidad de disponer de ganancias fiscales contra las que cargar las diferencias temporarias deducibles.
- 27A Cuando la entidad evalúe si dispondrá de ganancias fiscales contra las que cargar una diferencia temporaria deducible, tendrá en cuenta si la legislación fiscal limita las fuentes de las ganancias fiscales contra las que puede efectuar deducciones en el momento de la reversión de esa diferencia temporaria deducible. Si la legislación fiscal no impone restricciones en tal sentido, la entidad evaluará la diferencia temporaria deducible junto con todas sus otras diferencias temporarias deducibles. No obstante, si la legislación fiscal limita la utilización de pérdidas a la deducción contra ingresos de un tipo específico, la diferencia temporaria deducible se evaluará únicamente junto con otras diferencias temporarias deducibles del tipo adecuado.
- 28 Existirá la probabilidad de disponer de ganancias fiscales contra las que cargar una diferencia temporaria deducible cuando haya suficientes diferencias temporarias imposables, en relación con la misma autoridad fiscal y la misma entidad sujeta a imposición, cuya reversión se espere que se produzca:
- (a) en el mismo ejercicio en el que se espere que revierta la diferencia temporaria deducible, o

- (b) en los ejercicios en los que una pérdida fiscal derivada del activo por impuestos diferidos pueda compensarse de forma retroactiva o prospectiva.

En tales circunstancias, el activo por impuestos diferidos se reconocerá en el ejercicio en el que surjan las diferencias temporarias deducibles.

29 Cuando las diferencias temporarias imponibles relacionadas con la misma autoridad fiscal y la misma entidad sujeta a imposición sean insuficientes, solo se reconocerá el activo por impuestos diferidos en la medida en que se dé cualquiera de estos supuestos:

- (a) existe la probabilidad de que la entidad disponga de una ganancia fiscal suficiente, en relación con la misma autoridad fiscal y la misma entidad sujeta a imposición, en el mismo ejercicio en el que revierta la diferencia temporaria deducible (o en los ejercicios en los que una pérdida fiscal procedente del activo por impuestos diferidos pueda compensarse de forma retroactiva o prospectiva); al evaluar si tendrá una ganancia fiscal suficiente en ejercicios futuros, la entidad:
  - (i) comparará las diferencias temporarias deducibles con las ganancias fiscales futuras, excluidas las deducciones fiscales resultantes de la reversión de dichas diferencias temporarias deducibles, lo que mostrará la medida en que las ganancias fiscales futuras serán suficientes para que la entidad deduzca los importes resultantes de la reversión de tales diferencias temporarias deducibles, y
  - (ii) ignorará los importes imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles esperadas en ejercicios futuros, dado que el activo por impuestos diferidos que surja de esas diferencias temporarias deducibles requerirá, para ser utilizado, que haya ganancias fiscales futuras, o
- (b) la entidad tiene la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal que generarán ganancias fiscales en los ejercicios oportunos.

29A En la estimación de la ganancia fiscal futura probable podrá incluirse la recuperación de algunos de los activos de la entidad por un importe superior a su importe en libros si hay evidencias suficientes de la probabilidad de que la entidad logre tal recuperación. A título de ejemplo, cuando un activo se valore al valor razonable, la entidad examinará si hay suficientes evidencias para concluir que probablemente recuperará el activo por un importe superior a su importe en libros. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando una entidad espere mantener un instrumento de deuda a tipo fijo y recibir los flujos de efectivo contractuales.

30 Las oportunidades de planificación fiscal son acciones que la entidad emprende para crear ingresos imponibles o incrementarlos en un determinado ejercicio, antes de que prescriba la posibilidad de trasladar a ejercicios posteriores una pérdida fiscal o un crédito fiscal. Por ejemplo, en algunos países es posible crear una ganancia fiscal o incrementarla por medio de las siguientes actuaciones:

- (a) eligiendo el momento de la imposición de los ingresos por intereses, ya sea en el momento en que sean exigibles o en el momento de recibirlos;
- (b) difiriendo el ejercicio del derecho de ciertas deducciones sobre la ganancia fiscal;
- (c) vendiendo, y quizás arrendando posteriormente con opción de compra, activos que se han revalorizado, pero cuya base fiscal no ha sido objeto de ajuste para reflejar la subida de valor, y
- (d) vendiendo un activo que genere ingresos no imponibles (como, por ejemplo, en ciertos países, los bonos públicos) para comprar otras inversiones que generen ingresos imponibles.

Cuando las oportunidades de planificación fiscal anticipen la ganancia fiscal de un ejercicio posterior a un ejercicio anterior, el recurso al traslado de pérdidas o créditos fiscales a ejercicios posteriores seguirá dependiendo de la existencia de una ganancia fiscal futura

procedente de fuentes distintas de las diferencias temporarias que se puedan originar en el futuro.

- 31 Cuando la entidad tenga un historial de pérdidas recientes habrá de considerar las directrices que se ofrecen en los párrafos 35 y 36.
- 32 [Eliminado]

### Fondo de comercio

- 32A Si el importe en libros del fondo de comercio surgido en una combinación de negocios es menor que su base fiscal, la diferencia dará lugar a un activo por impuestos diferidos. El activo por impuestos diferidos surgido del reconocimiento inicial del fondo de comercio se reconocerá como parte de la contabilidad de una combinación de negocios en la medida en que sea probable que se disponga de una ganancia fiscal contra la que se pueda cargar la diferencia temporaria deducible.

### Reconocimiento inicial de un activo o un pasivo

- 33 Un caso en el que aparecerá un activo por impuestos diferidos en el momento del reconocimiento inicial de un activo se da cuando una subvención oficial no imponible relacionada con un activo se deduce para llegar al importe en libros del activo, pero, a efectos fiscales, no se deduce del importe amortizable del activo (en otras palabras, su base fiscal); el importe en libros del activo será inferior a su base fiscal, lo que dará lugar a una diferencia temporaria deducible. Las subvenciones oficiales también pueden contabilizarse como ingresos diferidos, en cuyo caso la diferencia entre el ingreso diferido y su base fiscal, que es nula, será una diferencia temporaria deducible. Con independencia del método de presentación adoptado, la entidad nunca procederá a reconocer el activo por impuestos diferidos resultante, por las razones expuestas en el párrafo 22.

### Pérdidas y créditos fiscales no utilizados

- 34 **Se reconocerá un activo por impuestos diferidos por el traslado a ejercicios posteriores de pérdidas o créditos fiscales no utilizados en la medida en que sea probable que se disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados.**
- 35 Los criterios empleados para el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos que nacen del traslado de pérdidas y créditos fiscales no utilizados a ejercicios posteriores son los mismos que los utilizados para reconocer los activos por impuestos diferidos surgidos de diferencias temporarias deducibles. No obstante, la existencia de pérdidas fiscales no utilizadas es un indicio sólido de que no se dispondrá de ganancias fiscales futuras. Por tanto, cuando la entidad tenga en su historial pérdidas recientes, solo procederá a reconocer un activo por impuestos diferidos surgido de pérdidas o créditos fiscales no utilizados en la medida en que disponga de suficientes diferencias temporarias imponibles o exista alguna otra evidencia convincente de que dispondrá de suficientes ganancias fiscales contra las que cargar las pérdidas o los créditos fiscales no utilizados. En tales circunstancias, el párrafo 82 exige revelar el importe del activo por impuestos diferidos, así como la naturaleza de la evidencia en que se apoya su reconocimiento.
- 36 Al evaluar la probabilidad de disponer de ganancias fiscales contra las que cargar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, la entidad considerará los siguientes criterios:
- (a) si tiene suficientes diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal y referidas a la misma entidad sujeta a imposición, que vayan a dar lugar a importes imponibles contra los que cargar las pérdidas o los créditos fiscales no utilizados antes de que el derecho de utilización expire;

- (b) si es probable que tenga ganancias fiscales antes de que expiren las pérdidas o los créditos fiscales no utilizados;
- (c) si las pérdidas fiscales no utilizadas se deben a causas determinables que es improbable que se repitan, y
- (d) si dispone de oportunidades de planificación fiscal (véase el párrafo 30) que vayan a generar ganancias fiscales en el ejercicio en el que puedan utilizarse las pérdidas o los créditos fiscales no utilizados.

En la medida en que no sea probable que se vaya a disponer de ganancias fiscales contra las que cargar las pérdidas o los créditos fiscales no utilizados, no se procederá a reconocer el activo por impuestos diferidos.

## **Reconsideración de los activos por impuestos diferidos no reconocidos**

- 37 Al cierre de cada ejercicio, la entidad procederá a reconsiderar los activos por impuestos diferidos no reconocidos. La entidad reconocerá un activo por impuestos diferidos anteriormente no reconocido en la medida en que haya pasado a ser probable que las ganancias fiscales futuras permitan recuperar el activo por impuestos diferidos. Por ejemplo, una mejora en las condiciones comerciales puede aumentar la probabilidad de que la entidad sea capaz de generar suficientes ganancias fiscales en el futuro como para que el activo por impuestos diferidos cumpla los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 24 o en el párrafo 34. Otro ejemplo se da cuando la entidad reconsidera los activos por impuestos diferidos en el momento de realizar una combinación de negocios o con posterioridad a esta (véanse los párrafos 67 y 68).

## **Inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, y participaciones en acuerdos conjuntos**

- 38 Aparecerán diferencias temporarias cuando el importe en libros de las inversiones en dependientes, sucursales y asociadas o de las participaciones en acuerdos conjuntos (a saber, la parte que represente la participación de la dominante o del inversor en los activos netos de la dependiente, la sucursal, la asociada o la participada, incluido el importe en libros del fondo de comercio) sea diferente de su base fiscal (que a menudo coincide con el coste). Estas diferencias pueden surgir en diversas circunstancias, por ejemplo:
- (a) por la existencia de ganancias no distribuidas en las dependientes, las sucursales, las asociadas o los acuerdos conjuntos;
  - (b) por las variaciones en los tipos de cambio cuando la dominante y su dependiente estén situadas en países diferentes, y
  - (c) por una reducción del importe en libros de una inversión en una asociada hasta su importe recuperable.

La diferencia temporaria en los estados financieros consolidados puede ser diferente de la diferencia temporaria asociada a esa inversión en los estados financieros separados de la dominante si, en estos últimos, la dominante contabiliza la inversión al coste o por el importe revaluado.

- 39 **La entidad reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, o con participaciones en acuerdos conjuntos, salvo que se den las dos condiciones siguientes:**

- (a) **la dominante, la inversora, la participe en un negocio conjunto o el operador conjunto son capaces de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria, y**
- (b) **es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.**
- 40 Puesto que la dominante controla la política de dividendos de su dependiente, también puede controlar el momento de la reversión de las diferencias temporarias asociadas con esa inversión (incluyendo las diferencias temporarias derivadas no solo de las ganancias no distribuidas, sino también de las posibles diferencias de cambio en la conversión). Además, en muchos casos sería impracticable determinar el importe de los impuestos sobre las ganancias a pagar cuando la diferencia temporaria revierta. Por tanto, cuando la dominante haya determinado que estas ganancias no serán objeto de distribución en un futuro previsible, no procederá a reconocer un pasivo por impuestos diferidos. Las mismas consideraciones se aplican en el caso de las inversiones en sucursales.
- 41 Los activos y pasivos no monetarios de la entidad se valorarán en su moneda funcional (véase la NIC 21 *Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de las monedas extranjeras*). Si las pérdidas o ganancias fiscales de la entidad (y, por tanto, la base fiscal de sus activos y pasivos no monetarios) se calculan en una moneda distinta, las variaciones en el tipo de cambio producirán diferencias temporarias que darán lugar al reconocimiento de un pasivo por impuestos diferidos o, con arreglo a lo dispuesto en el párrafo 24, un activo por impuestos diferidos. El impuesto diferido resultante se cargará o abonará al resultado (véase el párrafo 58).
- 42 La inversora en una asociada no controla esta entidad ni suele estar en posición de determinar su política de dividendos. Por tanto, en ausencia de un acuerdo que establezca que las ganancias de la asociada no se distribuirán en un futuro previsible, la inversora reconocerá un pasivo por impuestos diferidos nacido de las diferencias temporarias imponibles relacionadas con su inversión en la asociada. En algunos casos, es posible que la inversora no pueda determinar el importe de los impuestos que tendría que pagar si recuperase el coste de su inversión en una asociada, pero sí pueda determinar que será igual o superior a un importe mínimo. En tales casos, el pasivo por impuestos diferidos se valorará a ese importe.
- 43 Por lo general, el acuerdo entre las partes en un acuerdo conjunto contempla la distribución de las ganancias y establece si las decisiones al respecto exigen el consentimiento de todas las partes o de un grupo de ellas. Cuando la participe en un negocio conjunto o el operador conjunto puedan controlar el momento de la distribución de la parte que les corresponde de las ganancias del acuerdo conjunto y sea probable que su parte de las ganancias no se vaya a distribuir en el futuro previsible, no se reconocerá ningún pasivo por impuestos diferidos.
- 44 **La entidad únicamente reconocerá un activo por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias deducibles que surjan de inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, o de participaciones en acuerdos conjuntos, en la medida en que sea probable que:**
- (a) **la diferencia temporaria revierta en un futuro previsible, y**
- (b) **se vaya a disponer de ganancias fiscales contra las cuales cargar la diferencia temporaria.**
- 45 Al decidir si reconocer o no un activo por impuestos diferidos por las diferencias temporarias deducibles asociadas con sus inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, o con sus participaciones en acuerdos conjuntos, la entidad considerará las directrices de los párrafos 28 a 31.



## Valoración

- 46 **Los pasivos (activos) por impuestos corrientes del ejercicio corriente o de ejercicios anteriores se valorarán por el importe que se espere pagar a (recuperar de) las autoridades fiscales, con arreglo a los tipos impositivos (y las leyes fiscales) en vigor o que hayan sido aprobados y estén pendientes de publicación al cierre del ejercicio.**
- 47 **Los activos y pasivos por impuestos diferidos se valorarán según los tipos impositivos que se espere que vayan a ser de aplicación en el ejercicio en el que se realice el activo o se liquide el pasivo, con arreglo a los tipos impositivos (y las leyes fiscales) que estén en vigor o que hayan sido aprobados y estén pendientes de publicación al cierre del ejercicio.**
- 48 Los activos y pasivos por impuestos, ya sean corrientes o diferidos, se suelen valorar utilizando los tipos impositivos (y las leyes fiscales) aprobados y en vigor. No obstante, hay países en los que el anuncio oficial de los tipos impositivos (y las leyes fiscales) tiene un efecto similar al de la aprobación, que puede ocurrir unos meses después del correspondiente anuncio. En tales circunstancias, los activos y pasivos por impuestos se valorarán con arreglo a los tipos impositivos (y las leyes fiscales) anunciados.
- 49 Cuando se apliquen diferentes tipos impositivos según los niveles de ingresos imponibles, los activos y pasivos por impuestos diferidos se valorarán utilizando los tipos medios que se espere aplicar a la ganancia (pérdida) fiscal de los ejercicios en los que se espere que vayan a revertir las diferencias temporarias.
- 50 [Eliminado]
- 51 **La valoración de los activos y pasivos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espere, al cierre del ejercicio, recuperar el importe en libros de sus activos o liquidar el importe en libros de sus pasivos.**
- 51A En algunos países, la forma en que la entidad vaya a recuperar (liquidar) el importe en libros de un activo (pasivo) puede afectar a uno de los siguientes factores o a ambos:
- (a) el tipo impositivo aplicable cuando la entidad recupere (liquide) el importe en libros del activo (pasivo), y
  - (b) la base fiscal del activo (pasivo).

En tales casos, la entidad valorará los activos y pasivos por impuestos diferidos utilizando el tipo impositivo y la base fiscal que correspondan a la forma en que espere recuperar o liquidar la partida considerada.

### Ejemplo A

Un elemento de inmovilizado material tiene un importe en libros de 100 y una base fiscal de 60. Si ese elemento se vendiese, sería de aplicación un tipo impositivo del 20 % pero si se obtuviesen del mismo otro tipo de ingresos, el tipo aplicable sería del 30 %.

*La entidad reconocerá un pasivo por impuestos diferidos de 8 (20 % de 40) si prevé vender el elemento de inmovilizado material sin darle otro uso, y un pasivo por impuestos diferidos de 12 (30 % de 40) si prevé conservar el elemento y recuperar su importe en libros mediante el uso*

**Ejemplo B**

Un elemento de inmovilizado material ha costado 100, tiene un importe en libros de 80 y se revalúa a 150. No se efectúa, a efectos fiscales, un ajuste de valor equivalente. La amortización acumulada a efectos fiscales es de 30, y el tipo impositivo es del 30 %. Si el elemento se vendiese por un precio superior a su coste, la amortización fiscal acumulada de 30 se incluiría en los ingresos imponible, pero los ingresos de la venta por encima del coste no tributarían.

*La base fiscal del elemento es 70, y existe una diferencia temporaria imponible de 80. Si la entidad espera recuperar el importe en libros del elemento de inmovilizado material mediante su uso, deberá generar ingresos imposables por importe de 150, pero solo podrá deducir una amortización por importe de 70. Partiendo de este supuesto, existe un pasivo por impuestos diferidos de 24 (30 % de 80). Si la entidad espera recuperar el importe en libros mediante la venta inmediata del elemento de inmovilizado material con unos ingresos de 150, el pasivo por impuestos diferidos se computará de la siguiente manera:*

	<i>Diferencia temporaria imponible</i>	<i>Tipo impositivo</i>	<i>Pasivo por impuestos diferidos</i>
Amortización fiscal acumulada	30	30%	9
Ingresos por encima del coste	50	nulo	—
<b>Total</b>	<b>80</b>		<b>9</b>

*(Nota: De acuerdo con el párrafo 61A, el impuesto diferido adicional generado por la revaluación se reconocerá en otro resultado global).*

**Ejemplo C**

La situación es la del ejemplo B, pero si el activo se vende por más de su coste original, la amortización fiscal acumulada se incluirá en los ingresos imposables (al tipo del 30 %) y los ingresos de la venta tributarán al 40 %, después de deducir un coste ajustado por inflación de 110.

*Si la entidad espera recuperar el importe en libros del elemento de inmovilizado material mediante su uso, deberá generar ingresos imposables por importe de 150, pero solo podrá deducir una amortización por importe de 70. Partiendo de esta premisa, la base fiscal será de 70, y habrá una diferencia temporaria imponible de 80 y un pasivo por impuestos diferidos de 24 (30 % de 80), como en el ejemplo B.*

*Si la entidad espera recuperar el importe en libros vendiendo inmediatamente el elemento de inmovilizado material con unos ingresos de 150, podrá deducir el coste ajustado de 110. Los ingresos netos de 40 tributarán al 40 %. Además, la amortización fiscal acumulada de 30 se incluirá en los ingresos imposables y tributará al 30 %. Partiendo de esta premisa, la base fiscal será de 80 (110 menos 30), y habrá una diferencia temporaria imponible de 70 y un pasivo por impuestos diferidos de 25 (40 % de 40 más 30 % de 30). Si el valor de la base fiscal no resultase evidente en este ejemplo, podría ser útil considerar el principio fundamental establecido en el párrafo 10.*

*(Nota: De acuerdo con el párrafo 61A, el impuesto diferido adicional generado por la revaluación se reconocerá en otro resultado global).*

- 51B En el supuesto de que un activo no amortizable valorado con arreglo al modelo de revaluación de la NIC 16 genere un pasivo o un activo por impuestos diferidos, la valoración del pasivo o el activo por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros del activo no amortizable a través de la venta, con independencia del criterio para la valoración del importe en libros de dicho activo. En consecuencia, si la norma fiscal especifica un tipo impositivo aplicable al importe imponible derivado de la venta de un activo diferente del tipo impositivo aplicable al importe imponible derivado del uso del activo, será el primero el que se aplique en la valoración del activo o pasivo por impuestos diferidos asociado con el activo no amortizable.
- 51C Si una inversión inmobiliaria valorada con arreglo al modelo de valor razonable de la NIC 40 genera un pasivo o un activo por impuestos diferidos, existirá la presunción refutable de que el importe en libros de esa inversión inmobiliaria se recuperará mediante la venta. Por lo tanto, salvo refutación de la presunción, la valoración del pasivo o el activo por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales de la recuperación íntegra del importe en libros de la inversión inmobiliaria mediante la venta. La presunción quedará refutada si la inversión inmobiliaria es amortizable y se mantiene en el marco de un modelo de negocio cuyo objetivo consista en consumir esencialmente todos los beneficios económicos incorporados a la inversión inmobiliaria a lo largo del tiempo, en lugar de mediante la venta. En caso de refutación de la presunción, serán de aplicación los requisitos de los párrafos 51 y 51A.

#### **Ejemplo ilustrativo del párrafo 51C**

El coste de una inversión inmobiliaria es 100 y su valor razonable, 150. Se procede a su valoración con arreglo al modelo de valor razonable de la NIC 40. La inversión comprende unos terrenos con un coste de 40 y un valor razonable de 60, y un edificio con un coste de 60 y un valor razonable de 90. Los terrenos tienen una vida útil ilimitada.

La amortización acumulada, a efectos fiscales, es de 30. Las variaciones no realizadas del valor razonable de la inversión inmobiliaria no afectan a la ganancia fiscal. Si la inversión inmobiliaria se vende por un precio superior a su coste, la reversión de la amortización fiscal acumulada de 30 se incluirá en la ganancia fiscal y tributará a un tipo impositivo ordinario del 30 %. Por lo que respecta a los ingresos de la venta por encima del coste, la normativa fiscal impone un tipo impositivo del 25 % en el caso de los activos mantenidos durante menos de dos años, y del 20 % en el caso de los activos mantenidos durante dos o más años.

*Dado que la inversión inmobiliaria se valora con arreglo al modelo de valor razonable de la NIC 40, existe la presunción refutable de que la entidad recuperará en su integridad el importe en libros de la inversión inmobiliaria mediante la venta. Si la presunción no se refuta, el impuesto diferido reflejará las consecuencias fiscales de la recuperación íntegra del importe en libros mediante la venta, aun en el supuesto de que la entidad espere obtener de la propiedad inmobiliaria ingresos por rentas antes de la venta.*

*La base fiscal de los terrenos es de 40 en caso de venta, y existe una diferencia temporaria imponible de 20 (60 – 40). La base fiscal del edificio, si se procede a su venta, es de 30 (60 – 30), y existe una diferencia temporaria imponible de 60 (90 – 30). En consecuencia, la diferencia temporaria imponible total en relación con la inversión inmobiliaria es de 80 (20 + 60).*

*De acuerdo con el párrafo 47, el tipo impositivo es el tipo que se espera aplicar en el ejercicio en el que se realice la inversión inmobiliaria. Así pues, si la entidad espera vender el bien tras mantenerlo durante más de dos años, el pasivo por impuestos diferidos resultante se computará como sigue:*

	<i>Diferencia temporaria imponible</i>	<i>Tipo impositivo</i>	<i>Pasivo por impuestos diferidos</i>
Amortización fiscal acumulada	30	30%	9
Ingresos por encima del coste	50	20%	10
<b>Total</b>	<b>80</b>		<b>19</b>

*Si la entidad esperase vender el bien tras mantenerlo durante menos de dos años, el cómputo anterior se modificaría a fin de aplicar un tipo impositivo del 25 %, en lugar del 20 %, a los ingresos por encima del coste.*

*En cambio, si la entidad mantuviese el edificio en el marco de un modelo de negocio cuyo objetivo consistiera en consumir esencialmente todos los beneficios económicos incorporados al mismo a lo largo del tiempo, en lugar de mediante la venta, la presunción quedaría refutada por lo que respecta al edificio. Sin embargo, los terrenos no son amortizables. Por lo tanto, la presunción de recuperación mediante la venta no quedaría refutada por lo que se refiere a los terrenos. Por consiguiente, el pasivo por impuestos diferidos reflejaría las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros del edificio mediante el uso y del importe en libros de los terrenos mediante la venta.*

*La base fiscal del edificio, si este se utiliza, es de 30 (60 – 30), y existe una diferencia temporaria imponible de 60 (90 – 30), lo que da lugar a un pasivo por impuestos diferidos de 18 (30 % de 60).*

*La base fiscal de los terrenos, si estos se venden, es de 40, y existe una diferencia temporaria imponible de 20 (60 – 40), lo que da lugar a un pasivo por impuestos diferidos de 4 (20 % de 20).*

*Así pues, si la presunción de recuperación mediante la venta queda refutada por lo que respecta al edificio, el pasivo por impuestos diferidos correspondiente a la inversión inmobiliaria será de 22 (18 + 4).*

- 51D La presunción refutable contemplada en el párrafo 51C se aplicará también cuando de la valoración de una inversión inmobiliaria en una combinación de negocios se derive un pasivo o un activo por impuestos diferidos si la entidad se va a servir del modelo de valor razonable al valorar posteriormente la inversión inmobiliaria.
- 51E Los párrafos 51B a 51D no modifican la obligación de aplicar los principios establecidos en los párrafos 24 a 33 (diferencias temporarias deducibles) y en los párrafos 34 a 36 (pérdidas o créditos fiscales no utilizados) de esta Norma a la hora de reconocer y valorar los activos por impuestos diferidos.
- 52 [Desplazado y reenumerado como 51A]
- 52A En algunos países, los impuestos sobre las ganancias se gravan a un tipo mayor o menor si una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las reservas por ganancias acumuladas se paga como dividendo a los accionistas de la entidad. En otros países, los impuestos sobre las ganancias pueden ser devueltos o pagados si una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las reservas por ganancias acumuladas se paga como dividendo a los accionistas de la entidad. En tales circunstancias, los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos se valoran al tipo impositivo aplicable a las ganancias no distribuidas.
- 52B [Eliminado].

### Ejemplo ilustrativo de los párrafos 52A y 57A

El ejemplo que sigue trata de la valoración de los activos y pasivos por impuestos, ya sean corrientes o diferidos, para una entidad en un país donde se gravan a un tipo más alto las ganancias no distribuidas (50 %) y se reembolsa una parte del importe cuando las ganancias se distribuyan. El tipo impositivo aplicable a las ganancias distribuidas es del 35 %. Al cierre del ejercicio, el 31 de diciembre de 20X1, la entidad no reconoce ningún pasivo por dividendos propuestos o declarados después del ejercicio. En consecuencia, no se reconocen dividendos para el año 20X1. Los ingresos imponibles para 20X1 son de 100.000. La diferencia temporaria imponible neta, para el año 20X1, es de 40.000.

La entidad reconoce un pasivo por impuestos corrientes y un gasto por impuestos corrientes sobre las ganancias de 50.000. No se reconoce ningún activo por la cuantía potencialmente recuperable como resultado de dividendos futuros. La entidad también reconoce un pasivo por impuestos diferidos y un gasto por impuestos diferidos de 20.000 (50 % de 40.000), lo que representa los impuestos sobre las ganancias que la entidad pagará cuando recupere o liquide los importes en libros de sus activos y pasivos con arreglo al tipo impositivo aplicable a las ganancias no distribuidas.

Más tarde, el 15 de marzo de 20X2, la entidad reconoce como pasivo unos dividendos de 10.000 procedentes de las ganancias de explotación anteriores.

El 15 de marzo de 20X2, la entidad reconoce la recuperación de impuestos sobre las ganancias de 1.500 (15 % de los dividendos reconocidos como pasivo) como un activo por impuestos corrientes y como una reducción del gasto por impuestos corrientes sobre las ganancias de 20X2.

- 53 Los activos y pasivos por impuestos diferidos no serán objeto de descuento.**
- 54 Para determinar de manera fiable el importe descontado de los activos y pasivos por impuestos diferidos, es preciso establecer de forma detallada el momento de la reversión de cada diferencia temporaria. En muchos casos es impracticable o extremadamente complejo establecer ese calendario. Por tanto, no es apropiado exigir el descuento de los activos o pasivos por impuestos diferidos. Por otra parte, si el descuento se permitiera, pero no se exigiera, habría activos y pasivos por impuestos diferidos que no serían comparables de una entidad a otra. Por tanto, esta Norma no exige ni permite descontar los activos y pasivos por impuestos diferidos.
- 55 Las diferencias temporarias se calcularán tomando como referencia el importe en libros de un activo o un pasivo. Esto será de aplicación incluso cuando el importe en libros se determine mediante el descuento, por ejemplo, en el caso de las obligaciones por prestaciones por jubilación (véase la NIC 19 *Retribuciones a los empleados*).
- 56 El importe en libros de un activo por impuestos diferidos se revisará al cierre de cada ejercicio. La entidad reducirá el importe en libros del activo por impuestos diferidos en la medida en que deje de ser probable que se disponga de una ganancia fiscal suficiente para poder cargar el beneficio de parte o de la totalidad del activo por impuestos diferidos. Tal reducción se revertirá en la medida en que pase a ser probable que se disponga de una ganancia fiscal suficiente.**

## Reconocimiento de impuestos corrientes y diferidos

- 57 La contabilización de los efectos en el impuesto corriente y el impuesto diferido de una transacción u otro hecho ha de ser coherente con la contabilización de la transacción o el hecho correspondiente. Los párrafos 58 a 68C desarrollan este principio.
- 57A La entidad reconocerá las consecuencias de los dividendos, tal como se definen en la NIIF 9, en el impuesto sobre las ganancias cuando reconozca un pasivo por dividendos a pagar. Las consecuencias de los dividendos en el impuesto sobre las ganancias están relacionadas más directamente con transacciones o hechos pasados que hayan generado

ganancias distribuibles que con distribuciones a los propietarios. Por tanto, la entidad reconocerá las consecuencias de los dividendos en el impuesto sobre las ganancias en el resultado, en otro resultado global o en el patrimonio neto, en función de dónde reconociera originalmente esas transacciones o hechos pasados.

## Partidas reconocidas en el resultado

**58** Los impuestos corrientes y diferidos se reconocerán como ingreso o gasto y se incluirán en el resultado, salvo si tales impuestos proceden de:

- (a) una transacción o un hecho que se reconoce, en el mismo ejercicio o en otro diferente, fuera del resultado, ya sea en otro resultado global o directamente en el patrimonio neto (véanse los párrafos 61A a 65), o
- (b) una combinación de negocios (a excepción de la adquisición por una entidad de inversión, según se define en la NIIF 10 *Estados financieros consolidados*, de una dependiente que deba valorarse al valor razonable con cambios en el resultado) (véanse los párrafos 66 a 68).

**59** La mayoría de los pasivos y de los activos por impuestos diferidos aparecen cuando en un ejercicio los ingresos o los gastos se incluyen en el resultado contable, pero, en un ejercicio diferente, se incluyen en la ganancia (pérdida) fiscal. El correspondiente impuesto diferido se reconocerá en el resultado. Son ejemplos de lo anterior:

- (a) los ingresos ordinarios por intereses, regalías o dividendos que se reciben en mora y se incluyen en el resultado contable de conformidad con la NIIF 15 *Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes*, la NIC 39 *Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración* o la NIIF 9 *Instrumentos financieros*, según corresponda, pero que se incluyen en la ganancia (pérdida) fiscal según el criterio de caja, y
- (b) los costes de activos intangibles que hayan sido capitalizados de acuerdo con la NIC 38 y se amorticen en el resultado, pero que fueran deducidos a efectos fiscales cuando se asumieron.

**60** El importe en libros de los activos y pasivos por impuestos diferidos puede cambiar, incluso cuando no haya cambiado el importe de las diferencias temporarias correspondientes. Esto puede pasar, por ejemplo, como resultado de:

- (a) un cambio en los tipos impositivos o en las leyes fiscales;
- (b) una reconsideración de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos, o
- (c) un cambio en la forma en la que se espera recuperar un activo.

El impuesto diferido resultante se reconocerá en el resultado, excepto en la medida en que se relacione con partidas previamente reconocidas fuera del resultado (véase el párrafo 63).

## Partidas reconocidas fuera del resultado

**61** [Eliminado]

**61A** Los impuestos corrientes y los impuestos diferidos se reconocerán fuera del resultado si los impuestos se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo ejercicio o en otro diferente, fuera del resultado. Por lo tanto, los impuestos corrientes y los impuestos diferidos que se relacionen con partidas que, en el mismo ejercicio o en otro diferente, se reconozcan:

- (a) **en otro resultado global, se reconocerán también en otro resultado global (véase el párrafo 62);**
- (b) **directamente en el patrimonio neto, se reconocerán también directamente en el patrimonio neto (véase el párrafo 62A).**

62 Las Normas Internacionales de Información Financiera exigen o permiten que determinadas partidas se reconozcan en otro resultado global. Ejemplos de estas partidas son:

- (a) un cambio en el importe en libros procedente de la revaluación del inmovilizado material (véase la NIC 16), y
- (b) [eliminado]
- (c) diferencias de cambio que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (véase la NIC 21).
- (d) [eliminado]

62A Las Normas Internacionales de Información Financiera exigen o permiten que determinadas partidas sean acreditadas o cargadas directamente al patrimonio neto. Ejemplos de estas partidas son:

- (a) un ajuste del saldo de apertura de las reservas por ganancias acumuladas procedente de un cambio de política contable que se aplique retroactivamente o de la corrección de un error (véase la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*), y
- (b) los importes que surgen del reconocimiento inicial del componente de patrimonio neto de un instrumento financiero compuesto (véase el párrafo 23).

63 En circunstancias excepcionales puede ser difícil determinar el importe del impuesto corriente y diferido relativo a partidas reconocidas fuera del resultado (en otro resultado global o directamente en el patrimonio neto). Este podría ser el caso, por ejemplo, cuando:

- (a) exista una escala progresiva en el impuesto sobre las ganancias y sea imposible calcular el tipo al cual ha tributado un componente específico de la ganancia (pérdida) fiscal;
- (b) un cambio en el tipo impositivo u otra norma fiscal afecte a un activo o pasivo por impuestos diferidos que se relacione (en todo o en parte) con una partida anteriormente reconocida fuera del resultado, o
- (c) la entidad determine que debe reconocer, o ya no debe reconocer en su totalidad, un activo por impuestos diferidos que se relacione (en todo o en parte) con una partida anteriormente reconocida fuera del resultado.

En estos casos, el impuesto corriente y diferido relacionado con partidas que se han reconocido fuera del resultado se basará en una distribución razonable a prorrata del impuesto corriente y diferido de la entidad en el país de que se trate o en otro método con el que se consiga una distribución más apropiada en las circunstancias dadas.

64 La NIC 16 no especifica si la entidad debe transferir cada año desde la reserva de revaluación a las reservas por ganancias acumuladas una cantidad igual a la diferencia entre la amortización de un activo revaluado y la amortización basada en el coste de ese activo. Si la entidad hace esa transferencia, se deducirá del importe transferido todo impuesto diferido que le corresponda. Se aplican unas consideraciones similares a las transferencias hechas por la enajenación o disposición por otra vía de un elemento de inmovilizado material.

65 Cuando un activo se revalúe a efectos fiscales y la revaluación esté relacionada con una revaluación contable de un ejercicio anterior o con una que se espere realizar en algún ejercicio futuro, los efectos fiscales tanto de la revaluación del activo como del ajuste de la

base fiscal se reconocerán en otro resultado global en los ejercicios en que tengan lugar. Sin embargo, si la revaluación a efectos fiscales no se relaciona con una revaluación contable de un ejercicio anterior o con otra que se espere realizar en algún ejercicio futuro, los efectos fiscales del ajuste de la base fiscal se reconocerán en el resultado.

- 65A Cuando la entidad paga dividendos a sus accionistas, puede tener la obligación de pagar una parte de tales dividendos a las autoridades fiscales en nombre de los accionistas. En muchos países, estas cuantías se denominan «retenciones de impuestos». Tales cuantías, pagadas o a pagar a las autoridades fiscales, se cargarán al patrimonio neto como parte de los dividendos.

## **Impuestos diferidos surgidos de una combinación de negocios**

- 66 Como se ha explicado en el párrafo 19 y el párrafo 26, letra (c), pueden surgir diferencias temporarias en una combinación de negocios. De acuerdo con la NIIF 3, la entidad reconocerá todo activo por impuestos diferidos (en la medida en que se cumplan los criterios de reconocimiento del párrafo 24) o pasivo por impuestos diferidos resultantes como activos y pasivos identificables en la fecha de adquisición. Por consiguiente, esos activos y pasivos por impuestos diferidos afectarán al importe por el que la entidad reconozca el fondo de comercio o la ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas. Sin embargo, de acuerdo con el párrafo 15, letra (a), la entidad no reconocerá los pasivos por impuestos diferidos que surjan del reconocimiento inicial del fondo de comercio.
- 67 Como resultado de una combinación de negocios, podría cambiar la probabilidad de realizar un activo por impuestos diferidos de la adquirente anterior a la adquisición. Es posible que la adquirente considere probable recuperar su propio activo por impuestos diferidos no reconocido antes de la combinación de negocios. Por ejemplo, la adquirente podría estar en condiciones de utilizar el beneficio de sus pérdidas fiscales no utilizadas contra la ganancia fiscal futura de la adquirida. Asimismo, podría ocurrir que, como resultado de la combinación de negocios, deje de ser probable que la ganancia fiscal futura permita recuperar el activo por impuestos diferidos. En estos casos, la adquirente reconocerá un cambio en el activo por impuestos diferidos en el ejercicio de la combinación de negocios, pero no lo incluirá como parte de la contabilidad de la combinación de negocios. Por tanto, la adquirente no lo tendrá en cuenta para valorar el fondo de comercio o la ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas que reconozca en la combinación de negocios.
- 68 El beneficio potencial del traslado a ejercicios posteriores de las pérdidas por el impuesto sobre las ganancias de la adquirida, o de otros activos por impuestos diferidos, podría no satisfacer los criterios para el reconocimiento por separado al contabilizar inicialmente una combinación de negocios, pero podría realizarse con posterioridad.

La entidad reconocerá los beneficios por impuestos diferidos adquiridos que realice tras la combinación de negocios de la forma siguiente:

- (a) Los beneficios por impuestos diferidos adquiridos que se reconozcan dentro del período de valoración y procedan de nueva información sobre hechos y circunstancias existentes en la fecha de adquisición se aplicarán para reducir el importe en libros de cualquier fondo de comercio relacionado con esa adquisición. Si el importe en libros del fondo de comercio es cero, cualquier beneficio por impuestos diferidos que permanezca deberá reconocerse en el resultado.
- (b) Cualesquiera otros beneficios por impuestos diferidos adquiridos que se realicen deberán reconocerse en el resultado (o si esta Norma así lo exige, fuera del resultado).



## Impuesto corriente y diferido derivado de transacciones con pagos basados en acciones

- 68A En algunos sistemas fiscales, la entidad obtiene una deducción fiscal (esto es, un importe que es deducible para la determinación de la ganancia fiscal) asociada con la remuneración pagada en forma de acciones, opciones sobre acciones u otros instrumentos de patrimonio de la entidad. El importe de esa deducción fiscal podría diferir del correspondiente gasto acumulado por remuneraciones, y podría surgir en un ejercicio posterior. Por ejemplo, en algunos países, una entidad podría reconocer un gasto por el consumo de los servicios recibidos de los empleados como contraprestación por las opciones sobre acciones concedidas, de acuerdo con la NIIF 2 *Pagos basados en acciones*, y no obtener una deducción fiscal hasta que las opciones sobre acciones sean ejercitadas, de forma que la valoración de la deducción fiscal se basaría en el precio que tuvieran las acciones de la entidad en la fecha de ejercicio.
- 68B Al igual que sucede con los costes de investigación tratados en el párrafo 9 y en el párrafo 26, letra (b), de esta Norma, la diferencia entre la base fiscal de los servicios recibidos de los empleados hasta la fecha (a saber, el importe que las autoridades fiscales permitirán deducir en ejercicios futuros) y el importe en libros de valor nulo será una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos. Si el importe que las autoridades fiscales permitirán deducir en ejercicios futuros no se conociese al cierre del ejercicio, se estimará a partir de la información disponible al cierre del ejercicio. Por ejemplo, si el importe que las autoridades fiscales permitirán deducir en ejercicios futuros depende del precio de las acciones de la entidad en una fecha futura, la valoración de la diferencia temporaria deducible se basará en el precio de las acciones de la entidad al cierre del ejercicio.
- 68C Como se ha señalado en el párrafo 68A, el importe de la deducción fiscal (o de la deducción fiscal futura estimada, valorada de acuerdo con el párrafo 68B) podría diferir del correspondiente gasto acumulado por remuneraciones. El párrafo 58 de la Norma exige que los impuestos corrientes y diferidos se reconozcan como ingreso o gasto y se incluyan en el resultado, salvo y en la medida en que procedan de: (a) una transacción o un hecho que se reconocen, en el mismo ejercicio o en otro diferente, fuera del resultado, o (b) una combinación de negocios (a excepción de la adquisición por una entidad de inversión de una dependiente que deba valorarse al valor razonable con cambios en el resultado). Si el importe de la deducción fiscal (o la deducción fiscal futura estimada) fuese superior al importe del correspondiente gasto acumulado por remuneraciones, sería un indicativo de que la deducción fiscal se relaciona no solo con el gasto por remuneraciones, sino también con una partida del patrimonio neto. En esa situación, el exceso del impuesto corriente o diferido asociado se reconocería directamente en el patrimonio neto.

## Presentación

---

### Activos y pasivos por impuestos

- 69 [Eliminado]
- 70 [Eliminado]

### Compensación

- 71 **La entidad únicamente compensará los activos por impuestos corrientes y los pasivos por impuestos corrientes si:**
- (a) **tiene el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes reconocidos, y**

**(b) tiene la intención de proceder a una liquidación en términos netos o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.**

72 Aunque los activos y pasivos por impuestos corrientes se reconozcan y valoren por separado, se compensarán en el estado de situación financiera con arreglo a criterios similares a los establecidos para los instrumentos financieros en la NIC 32. Por lo general, la entidad tendrá un derecho legalmente exigible de compensar un activo por impuestos corrientes con un pasivo por impuestos corrientes cuando se relacionen con impuestos sobre las ganancias recaudados por la misma autoridad fiscal y esta permita a la entidad efectuar o recibir un único pago neto.

73 En los estados financieros consolidados, un activo por impuestos corrientes de una entidad de un grupo únicamente se compensará con un pasivo por impuestos corrientes de otra entidad del grupo si las entidades de que se trate tienen el derecho legalmente exigible de efectuar o recibir un único pago neto y tienen la intención de efectuar o recibir tal pago neto o de recuperar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

**74 La entidad únicamente compensará los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos si:**

**(a) tiene el derecho legalmente exigible de compensar los activos por impuestos corrientes con pasivos por impuestos corrientes, y**

**(b) los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos están relacionados con impuestos sobre las ganancias que la misma autoridad fiscal recaude de:**

**(i) la misma entidad sujeta a imposición, o**

**(ii) diferentes entidades sujetas a imposición que tengan la intención, bien de liquidar los activos y pasivos por impuestos corrientes en términos netos, bien de realizar los activos y liquidar los pasivos simultáneamente, en cada uno de los ejercicios futuros en los que se espere liquidar o recuperar cantidades significativas de activos o pasivos por impuestos diferidos.**

75 A fin de evitar la necesidad de establecer un calendario detallado de la reversión de cada diferencia temporaria, esta Norma únicamente exige que la entidad compense un activo por impuestos diferidos con un pasivo por impuestos diferidos de la misma entidad sujeta a imposición si se relacionan con impuestos sobre las ganancias recaudados por la misma autoridad fiscal y si la entidad tiene el derecho legalmente exigible de compensar los activos por impuestos corrientes con pasivos por impuestos corrientes.

76 En circunstancias excepcionales, una entidad podría tener el derecho legalmente exigible de compensación, y la intención de proceder a la liquidación en términos netos, respecto de unos ejercicios, pero no respecto de otros. En tales casos, podría requerirse una programación temporal detallada para determinar con fiabilidad si el pasivo por impuestos diferidos de una entidad sujeta a imposición producirá un incremento de los pagos por impuestos en el mismo ejercicio en el que un activo por impuestos diferidos de otra entidad sujeta a imposición vaya a producir una disminución de los pagos por parte de esta segunda entidad sujeta a imposición.

## **Gasto por impuestos**

### **Gasto (ingreso) por impuestos relativo al resultado de las actividades ordinarias**

**77 El importe del gasto (ingreso) por impuestos relativo al resultado procedente de las actividades ordinarias se presentará como parte del resultado en el estado o los estados de resultados y de otro resultado global.**

77A [Eliminado]

### **Diferencias de cambio en los activos o pasivos por impuestos diferidos extranjeros**

78 La NIC 21 exige el reconocimiento como ingresos o gastos de determinadas diferencias de cambio, pero no especifica si tales diferencias deben presentarse en el estado del resultado global. Por consiguiente, cuando las diferencias de cambio en los activos o pasivos por impuestos diferidos extranjeros se reconozcan en el estado del resultado global, tales diferencias podrán clasificarse como gasto (ingreso) por impuestos diferidos si se considera que esa forma de presentación es la más útil para los usuarios de los estados financieros.

## **Información a revelar**

---

**79 Los componentes principales del gasto (ingreso) por impuestos se revelarán por separado.**

80 Los componentes del gasto (ingreso) por impuestos podrán incluir:

- (a) el gasto (ingreso) por impuestos corrientes;
- (b) todo ajuste reconocido en el ejercicio por el impuesto corriente de ejercicios anteriores;
- (c) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con la originación y la reversión de diferencias temporarias;
- (d) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en los tipos fiscales o con la aplicación de nuevos impuestos;
- (e) el importe de los beneficios procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias de ejercicios anteriores, no reconocidos previamente, que se utilizan para reducir el gasto por impuestos corrientes;
- (f) el importe de los beneficios procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias de ejercicios anteriores, no reconocidos previamente, que se utilizan para reducir el gasto por impuestos diferidos;
- (g) el gasto por impuestos diferidos surgido de la rebaja del valor, o la reversión de una rebaja del valor anterior, de un activo por impuestos diferidos de conformidad con el párrafo 56, y
- (h) el importe del gasto (ingreso) por impuestos relacionado con los cambios de políticas contables y los errores incluidos en el resultado de acuerdo con la NIC 8 porque no se pueden contabilizar de forma retroactiva.

**81 La siguiente información se revelará igualmente por separado:**

- (a) **el importe agregado de los impuestos, corrientes y diferidos, relacionados con las partidas cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto (véase el párrafo 62A);**
- (ab) **el importe del impuesto sobre las ganancias relativo a cada componente del otro resultado global [véanse el párrafo 62 y la NIC 1 (revisada en 2007)];**
- (b) **[eliminado]**
- (c) **la explicación de la relación entre el gasto (ingreso) por impuestos y el resultado contable, en una de las siguientes formas o en ambas:**

- (i) una conciliación numérica entre el gasto (ingreso) por impuestos y el resultado de multiplicar el resultado contable por el tipo o los tipos impositivos aplicables, especificando también la manera de computar el tipo o los tipos aplicables, o
- (ii) una conciliación numérica entre el tipo impositivo medio efectivo y el tipo impositivo aplicable, especificando también la manera de computar el tipo o los tipos aplicables;
- (d) la explicación de los cambios habidos en el tipo o los tipos impositivos aplicables en comparación con el ejercicio anterior;
- (e) el importe (y la fecha de expiración, si la hubiere) de cualesquiera diferencias temporarias deducibles, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados para los cuales no se haya reconocido ningún activo por impuestos diferidos en el estado de situación financiera;
- (f) el importe agregado de las diferencias temporarias relacionadas con inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, o con participaciones en acuerdos conjuntos, para las cuales no se haya reconocido ningún pasivo por impuestos diferidos (véase el párrafo 39);
- (g) con respecto a cada tipo de diferencia temporaria, y con respecto a cada tipo de pérdidas o créditos fiscales no utilizados:
  - (i) el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el estado de situación financiera, para cada uno de los ejercicios presentados;
  - (ii) el importe de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en el resultado, si no resulta evidente a partir de los cambios en los importes reconocidos en el estado de situación financiera;
- (h) con respecto a las actividades interrumpidas, el gasto por impuestos relativo a:
  - (i) la pérdida o ganancia derivada de la interrupción, y
  - (ii) el resultado derivado de las actividades ordinarias de la actividad interrumpida en el ejercicio, junto con los correspondientes importes para cada uno de los ejercicios anteriores presentados;
- (i) el importe de las consecuencias en el impuesto sobre las ganancias de los dividendos para los accionistas de la entidad que hayan sido propuestos o declarados antes de la autorización de los estados financieros para su publicación, pero no reconocidos como un pasivo en los estados financieros;
- (j) si una combinación de negocios en la que la entidad es la adquirente provoca un cambio en el importe reconocido por su activo por impuestos diferidos previo a la adquisición (véase el párrafo 67), el importe de dicho cambio, y
- (k) si los beneficios por impuestos diferidos adquiridos en una combinación de negocios no se reconocen en la fecha de la adquisición, sino tras dicha fecha (véase el párrafo 68), la descripción del hecho o el cambio en las circunstancias que haya dado lugar al reconocimiento de los beneficios por impuestos diferidos.

**82** La entidad revelará el importe de un activo por impuestos diferidos, así como la naturaleza de la evidencia que apoya su reconocimiento, cuando:

- (a) la utilización del activo por impuestos diferidos dependa de ganancias fiscales futuras que excedan a las ganancias surgidas de la reversión de las diferencias temporarias imponibles existentes, y(b) la entidad haya experimentado una pérdida en el ejercicio corriente o en el ejercicio anterior en el país con el que se relacione, a efectos fiscales, el activo por impuestos diferidos.

**82A** En las circunstancias descritas en el párrafo 52A, la entidad revelará la naturaleza de las consecuencias en el impuesto sobre las ganancias que podrían derivarse del pago de dividendos a sus accionistas. Además, la entidad revelará los importes de las consecuencias potenciales en el impuesto sobre las ganancias que sea practicable determinar, así como la existencia o no de otras consecuencias potenciales en el impuesto sobre las ganancias que no sea practicable determinar.

83 [Eliminado]

84 La información a revelar exigida por el párrafo 81, letra (c), permite a los usuarios de los estados financieros entender si la relación entre el gasto (ingreso) por impuestos y el resultado contable está fuera de lo normal y cuáles son los factores significativos que podrían afectar a tal relación en el futuro. La relación entre el gasto (ingreso) por impuestos y el resultado contable puede verse afectada por factores tales como los ingresos ordinarios exentos de tributación, los gastos que no son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal, el efecto de las pérdidas fiscales y el efecto de los tipos impositivos soportados en el extranjero.

85 Al explicar la relación entre el gasto (ingreso) por impuestos y el resultado contable, la entidad utilizará el tipo impositivo aplicable que suministre la información más significativa para los usuarios de sus estados financieros. A menudo, el tipo más significativo será el tipo nominal del país en el que esté domiciliada la entidad, sumando el tipo aplicado a los impuestos nacionales con los correspondientes a cualesquiera impuestos locales que se calculen con arreglo a un nivel de ganancia (pérdida) fiscal esencialmente similar. No obstante, para una entidad que opere en varios países, podría ser más significativo agregar las distintas conciliaciones elaboradas utilizando el tipo nacional de cada uno de los países. El ejemplo que se presenta a continuación ilustra cómo la presentación de la conciliación numérica se puede ver afectada por la selección del tipo impositivo aplicable.

<b>Ejemplo ilustrativo del párrafo 85</b>		
En 19X2, la entidad ha tenido un resultado contable en su propio país (país A) de 1.500 (en 19X1 fue de 2.000) y en el país B de 1.500 (en 19X1, 500). El tipo impositivo es del 30 % en el país A y del 20 % en el país B. En el país A se han tenido gastos, que no son deducibles fiscalmente, por importe de 100 (en 19X1, de 200).		
<i>A continuación, se presenta un ejemplo de conciliación con el tipo impositivo nacional.</i>		
	19X1	19X2
Resultado contable	2.500	3.000
Impuesto al tipo nacional del 30%	750	900
Efecto fiscal de los gastos que no son fiscalmente deducibles	60	30
Efecto de los tipos más bajos en el país B	(50)	(150)
Gasto por impuestos	760	780

A continuación, se presenta un ejemplo de una conciliación basada en la agregación de las conciliaciones preparadas para distintos países. Con arreglo a este método, el efecto de las diferencias entre el tipo impositivo nacional del país de la entidad y el tipo impositivo nacional de otros países no se presenta como una partida separada en la conciliación. Es posible que la entidad deba comentar el efecto de los cambios significativos en los tipos impositivos o en la combinación de las ganancias obtenidas en los diferentes países a fin de explicar los cambios habidos en el tipo o los tipos impositivos aplicables, como exige el párrafo 81, letra (d).

Resultado contable	2.500	3.000
Impuesto según los tipos nacionales aplicables a las ganancias en el país de que se trate	700	750
Efecto fiscal de los gastos que no son fiscalmente deducibles	60	30
Gasto por impuestos	760	780

- 86 El tipo medio efectivo será igual al gasto (ingreso) por impuestos dividido entre el resultado contable.
- 87 A menudo, puede ser impracticable computar el importe de los pasivos por impuestos diferidos no reconocidos que surgen de las inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, o de las participaciones en acuerdos conjuntos (véase el párrafo 39). Por lo tanto, esta Norma exige que la entidad revele el importe agregado de las diferencias temporarias subyacentes, pero no los pasivos por impuestos diferidos. No obstante, cuando sea practicable hacerlo, es aconsejable que la entidad revele los importes de los pasivos por impuestos diferidos no reconocidos, dado que puede ser útil para los usuarios de los estados financieros.
- 87A El párrafo 82A exige que la entidad revele la naturaleza de las consecuencias fiscales, en términos del impuesto sobre las ganancias, que se podrían derivar del pago de dividendos a los accionistas. La entidad revelará las características esenciales de los sistemas de imposición sobre las ganancias y los factores que afectarían al importe de las consecuencias fiscales, en términos del impuesto sobre las ganancias, derivadas de los dividendos.
- 87B Hay casos en los que no es practicable calcular el importe total de las consecuencias fiscales, en términos del impuesto sobre las ganancias, que se podrían derivar del pago de dividendos a los accionistas. Este podría ser el caso, por ejemplo, de una entidad que tenga un gran número de dependientes extranjeras. No obstante, incluso en tales circunstancias, algunas partes del importe total pueden ser fácilmente determinables. Por ejemplo, en un grupo consolidado, es posible que la dominante y algunas de sus dependientes hayan pagado impuestos sobre las ganancias a un tipo más alto por haber dejado ganancias sin distribuir y que conozcan el importe que se les reembolsaría en el caso de pagar dividendos en el futuro a los accionistas con cargo a las reservas por ganancias acumuladas consolidadas. En tal caso, se revelará ese importe reembolsable. Cuando proceda, la entidad revelará también que existen otras consecuencias potenciales, en relación con el impuesto sobre las ganancias, que no es practicable determinar. En los estados financieros separados de la dominante, si los hubiere, la revelación de las posibles consecuencias en el impuesto sobre las ganancias se referirá a las reservas por ganancias acumuladas de la propia dominante.
- 87C La entidad que esté obligada a revelar la información del párrafo 82A podría también estar obligada a revelar otra información relacionada con las diferencias temporarias vinculadas con las inversiones en dependientes, sucursales y asociadas o con las participaciones en acuerdos conjuntos. En tales casos, la entidad habrá de tener en cuenta este punto a la hora de determinar la información a revelar con arreglo al párrafo 82A. Por ejemplo, supongamos que una entidad está obligada a revelar el importe agregado de las diferencias temporarias asociadas con las inversiones en dependientes respecto de las cuales no se ha reconocido ningún pasivo por impuestos diferidos [véase el párrafo 81, letra (f)]. Si es impracticable computar los importes de los pasivos por impuestos diferidos no reconocidos

(véase el párrafo 87), es posible que, respecto de esas dependientes, tampoco sea practicable determinar ciertos importes relacionados con las posibles consecuencias fiscales de los dividendos en términos del impuesto sobre las ganancias.

- 88 La entidad revelará cualesquiera activos contingentes y pasivos contingentes relacionados con impuestos de conformidad con la NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*. Pueden aparecer activos contingentes y pasivos contingentes, por ejemplo, a raíz de litigios sin resolver con las autoridades fiscales. De igual forma, en el caso de que se aprueben o anuncien modificaciones de los tipos impositivos o las leyes fiscales después del ejercicio, la entidad revelará todo efecto significativo de esas modificaciones en sus activos y pasivos por impuestos tanto corrientes como diferidos (véase la NIC 10 *Hechos posteriores al ejercicio*).

## Reforma fiscal internacional: Normas modelo del Pilar Dos

- 88A La entidad revelará que ha aplicado la excepción al reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con los impuestos sobre las ganancias del Pilar Dos y a la revelación de información al respecto (véase el párrafo 4A).
- 88B La entidad revelará por separado el gasto (ingreso) por impuestos corrientes relacionado con los impuestos sobre las ganancias del Pilar Dos.
- 88C En los ejercicios en los que la legislación del Pilar Dos haya sido promulgada o esté a punto de ser promulgada, pero aún no surta efectos, la entidad revelará información conocida o razonablemente estimable que ayude a los usuarios de los estados financieros a entender la exposición de la entidad a los impuestos sobre las ganancias del Pilar Dos derivados de dicha legislación.
- 88D Para cumplir el objetivo de la revelación de información del párrafo 88C, la entidad revelará información cualitativa y cuantitativa acerca de su exposición a los impuestos sobre las ganancias del Pilar Dos al cierre del ejercicio. Esta información no tiene que reflejar todos los requisitos específicos de la legislación del Pilar Dos y puede facilitarse en forma de intervalo indicativo. En la medida en que la entidad no conozca o no pueda estimar razonablemente tal información, publicará en su lugar una declaración en ese sentido y revelará información sobre sus avances en la evaluación de su exposición.

### Ejemplos ilustrativos de los párrafos 88C a 88D

A modo de ejemplo de la información que la entidad podría revelar para cumplir el objetivo y los requisitos de los párrafos 88C a 88D cabe citar:

- a) información cualitativa, en particular sobre la forma en que se ve afectada por la legislación del Pilar Dos y los principales países en los que podría estar expuesta a impuestos sobre las ganancias del Pilar Dos, e
- b) información cuantitativa tal como:
  - i) una indicación de la proporción de sus ganancias que podría estar sujeta a impuestos sobre las ganancias del Pilar Dos y del tipo impositivo medio efectivo aplicable a dichas ganancias, o
  - ii) una indicación de la variación que habría experimentado su tipo impositivo medio efectivo si la legislación del Pilar Dos hubiera surtido efectos.

## Entrada en vigor

---

- 89 Esta Norma será de aplicación a los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1998, salvo por lo especificado en el párrafo 91. Si una entidad aplica esta Norma a estados financieros que abarquen ejercicios comenzados antes del 1 de enero de 1998, revelará el hecho de que ha aplicado esta Norma en lugar de la NIC 12 *Contabilización del impuesto sobre las ganancias*, aprobada en 1979.
- 90 Esta Norma reemplaza a la NIC 12 *Contabilización del impuesto sobre las ganancias*, aprobada en 1979.
- 91 Los párrafos 52A, 52B y 65A, el párrafo 81, letra (i), y los párrafos 82A, 87A, 87B y 87C, y la eliminación de los párrafos 3 y 50, serán de aplicación a los estados financieros anuales<sup>1</sup> que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2001. Se aconseja su aplicación anticipada. Si la aplicación anticipada afecta a los estados financieros, las entidades revelarán este hecho.
- 92 La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además, modificó los párrafos 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 y 81, eliminó el párrafo 61 y añadió los párrafos 61A, 62A y 77A. Las entidades aplicarán las modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad aplica la NIC 1 (revisada en 2007) a un ejercicio anterior, las referidas modificaciones se aplicarán también a ese ejercicio.
- 93 El párrafo 68 deberá aplicarse prospectivamente desde la entrada en vigor de la NIIF 3 (revisada en 2008) al reconocimiento de los activos por impuestos diferidos adquiridos en combinaciones de negocios.
- 94 Por consiguiente, las entidades no ajustarán la contabilidad de combinaciones de negocios anteriores si los beneficios fiscales no satisfacían los criterios para su reconocimiento por separado en la fecha de adquisición y se reconocen después de la fecha de adquisición, a menos que los beneficios se reconozcan dentro del período de valoración y sean el resultado de información nueva sobre hechos y circunstancias existentes en la fecha de la adquisición. Cualesquiera otros beneficios fiscales reconocidos deberán reconocerse en el resultado (o, si esta Norma así lo exige, fuera del resultado).
- 95 La NIIF 3 (revisada en 2008) modificó los párrafos 21 y 67 y añadió el párrafo 32A y el párrafo 81, letras (j) y (k). Las entidades aplicarán las modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si una entidad aplica la NIIF 3 (revisada en 2008) a un ejercicio anterior, las referidas modificaciones se aplicarán también a ese ejercicio.
- 96 [Eliminado]
- 97 [Eliminado]
- 98 El documento *Impuestos diferidos: Recuperación de los activos subyacentes*, publicado en diciembre de 2010, reenumeró el párrafo 52, que pasó a ser el párrafo 51A, modificó el párrafo 10 y los ejemplos que siguen al párrafo 51A, y añadió los párrafos 51B y 51C y el ejemplo que los sigue, así como los párrafos 51D, 51E y 99. Las entidades aplicarán las modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2012. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho.
- 98A La NIIF 11 *Acuerdos conjuntos*, publicada en mayo de 2011, modificó los párrafos 2 y 15, el párrafo 18, letra (e), los párrafos 24, 38, 39 y 43 a 45, el párrafo 81, letra (f), y los párrafos 87 y 87C. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 11.

---

<sup>1</sup> El párrafo 91 hace referencia a los «estados financieros anuales» para aclarar más explícitamente la expresión de las fechas de entrada en vigor adoptadas en 1998. El párrafo 89 hace referencia a «estados financieros»



- 98B El documento *Presentación de partidas de otro resultado global* (Modificaciones de la NIC 1), publicado en junio de 2011, modificó el párrafo 77 y eliminó el párrafo 77A. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIC 1 modificada en junio de 2011.
- 98C El documento *Entidades de inversión* (Modificaciones de la NIIF 10, la NIIF 12 y la NIC 27), publicado en octubre de 2012, modificó los párrafos 58 y 68C. Las entidades aplicarán las modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se permite la aplicación anticipada del documento *Entidades de inversión*. Si una entidad aplica las referidas modificaciones a un ejercicio anterior, aplicará también todas las modificaciones incluidas en el documento *Entidades de inversión* al mismo tiempo.
- 98D [Eliminado]
- 98E La NIIF 15 *Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes*, publicada en mayo de 2014, modificó el párrafo 59. Las entidades aplicarán la modificación cuando apliquen la NIIF 15.
- 98F La NIIF 9, en su versión de julio de 2014, modificó el párrafo 20 y eliminó los párrafos 96, 97 y 98D. Las entidades aplicarán las modificaciones cuando apliquen la NIIF 9.
- 98G La NIIF 16, publicada en enero de 2016, modificó el párrafo 20. Las entidades aplicarán la modificación cuando apliquen la NIIF 16.
- 98H El documento *Reconocimiento de activos por impuestos diferidos por pérdidas no realizadas* (Modificaciones de la NIC 12), publicado en enero de 2016, modificó el párrafo 29 y añadió los párrafos 27A y 29A, así como el ejemplo que sigue al párrafo 26. Las entidades aplicarán las modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho. La entidad aplicará las modificaciones con carácter retroactivo de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*. No obstante, cuando la modificación se aplique por primera vez, el cambio en el patrimonio neto de apertura del primer ejercicio comparativo podrá reconocerse en el saldo de apertura de las reservas por ganancias acumuladas (o en otro componente del patrimonio neto, según proceda), sin distribuir el cambio entre el saldo de apertura de las reservas por ganancias acumuladas y otros componentes del patrimonio neto. Si una entidad aplica dicha opción, revelará este hecho.
- 98I El documento *Mejoras anuales de las NIIF – Ciclo 2015-2017*, publicado en diciembre de 2017, añadió el párrafo 57A y eliminó el párrafo 52B. Las entidades aplicarán las modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho. Cuando una entidad aplique por primera vez las referidas modificaciones, las aplicará a las consecuencias de los dividendos en el impuesto sobre las ganancias que se reconozcan a partir del comienzo del primer ejercicio comparativo.
- 98J El documento *Impuestos diferidos relacionados con activos y pasivos derivados de una única transacción*, publicado en mayo de 2021, modificó los párrafos 15, 22 y 24 y añadió el párrafo 22A. Las entidades aplicarán las modificaciones, de acuerdo con los párrafos 98K y 98L, a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2023. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones a un ejercicio anterior, revelará este hecho.
- 98K Las entidades aplicarán lo señalado en el documento *Impuestos diferidos relacionados con activos y pasivos derivados de una única transacción* a las transacciones que se produzcan a partir del comienzo del primer ejercicio comparativo presentado.
- 98L Las entidades que apliquen lo señalado en el documento *Impuestos diferidos relacionados con activos y pasivos derivados de una única transacción* deberán también, al comienzo del primer ejercicio comparativo presentado:
- (a) reconocer un activo por impuestos diferidos —en la medida en que exista la probabilidad de disponer de ganancias fiscales contra las que cargar la diferencia

temporaria deducible— y un pasivo por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias deducibles e imponibles asociadas con:

- (i) activos por derecho de uso y pasivos por arrendamiento, y
  - (ii) pasivos por desmantelamiento, restauración y similares y los importes correspondientes reconocidos como parte del coste del activo conexo, y
- (b) reconocer el efecto acumulado de la aplicación inicial de las modificaciones como un ajuste del saldo de apertura de las reservas por ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio neto, según proceda) en esa fecha.

98M El documento *Reforma fiscal internacional: Normas modelo del Pilar Dos*, publicado en mayo de 2023, añadió los párrafos 4A y 88A a 88D. Las entidades deberán:

- (a) aplicar los párrafos 4A y 88A inmediatamente tras la publicación de estas modificaciones y de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8, y
- (b) aplicar los párrafos 88B a 88D a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2023. Las entidades no estarán obligadas a revelar la información exigida por estos párrafos en relación con los períodos contables intermedios que finalicen el 31 de diciembre de 2023 o antes de esa fecha.

## **Derogación de la SIC 21**

---

99 Las modificaciones introducidas mediante el documento *Impuestos diferidos: Recuperación de los activos subyacentes*, publicado en diciembre de 2010, reemplazan a la Interpretación SIC 21 *Impuesto sobre las ganancias — Recuperación de activos no depreciables revaluados*.