

**MATERIAL DE APOYO PARA LA CAPACITACION
IFRS PARA EPYM - Entidades Pequeñas y Medianas - 23**

El documento adjunto, ha sido preparado por el área de capacitación técnica del Colegio de Contadores de Chile A.G., cuyo objetivo es el apoyo en la capacitación de los profesionales del área contable de este Colegio Profesional, el cual contiene material explicativo sobre las materias presentadas en el mismo. El contenido de este documento es un resumen que ha sido preparado en base al respectivo material de entrenamiento en español preparado por la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), que tiene en su página Web el International Financial Reporting Standards, relacionado con las IFRS para EPYM

Saluda Atentamente,

EVELYN CANALES SANDOVAL
Secretaria General
Colegio de Contadores de Chile A.G.

JOSE LUIS BARRIA ZUÑIGA
Presidente Nacional
Colegio de Contadores de Chile A.G.

MATERIAL DE APOYO PARA LA CAPACITACION IFRS PARA EPYM - Entidades Pequeñas y Medianas - 23

El presente documento ha sido preparado por el área de capacitación técnica del Colegio de Contadores de Chile A.G., cuyo objetivo es el apoyo en la capacitación de los profesionales del área contable de este Colegio Profesional, el cual contiene material explicativo sobre las materias presentadas en el mismo. El contenido de este documento es un resumen que ha sido preparado en base al respectivo material de entrenamiento en español preparado por la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), que tiene en su página Web el International Financial Reporting Standards, relacionado con las IFRS para EPYM.

Capítulo 29 relacionado con Sección 29 – Impuestos a las Ganancias

Impuestos a las Ganancias

Alcance

Para el propósito de esta NIIF, el término **impuesto a las ganancias** incluye todos los impuestos nacionales y extranjeros que estén basados en **ganancias fiscales**. El impuesto a las ganancias incluye impuestos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por una filial, coligada o negocio conjunto, en las distribuciones a la entidad que informa.

Ejemplo: impuesto que no se considera impuesto a las ganancias

Ej 1 Los siguientes son tipos de impuestos que no se contabilizarían como impuesto a las ganancias de acuerdo con la Sección 29, dado que no se basan en ganancias fiscales:

- **Impuestos sobre las ventas, porque se basan en el valor de las ventas (monto bruto) y no en las ganancias fiscales (p. ej., impuesto sobre el valor total de ventas por la venta de bebidas alcohólicas o cigarrillos).**
- **Impuestos al consumo, como el impuesto sobre el valor añadido (IVA), o el impuesto sobre bienes y servicios (GST), que son impuestos cobrados sobre cualquier valor que se añada a un producto.**
- **Algunos impuestos a la producción no cumplen la definición de impuesto a las ganancias según los términos específicos (p. ej., impuesto cobrado a compañías mineras por cada unidad que se explota [calculado sobre partidas individuales]).**
- **Impuestos a pagar por beneficios pagados a los empleados (p. ej. impuestos de seguridad social a pagar sobre un porcentaje del salario del empleado). Estos impuestos se contabilizarían de acuerdo con la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*.**
- **Impuesto timbre y estampilla, una forma de impuesto que se cobra en documentos.**

Esta sección trata la contabilidad del impuesto a las ganancias. Se requiere que una entidad reconozca las consecuencias fiscales actuales y futuras de transacciones y otros sucesos que se hayan reconocido en los estados financieros. Estos montos fiscales reconocidos comprenden el **impuesto corriente** y el **impuesto diferido**. El impuesto corriente es el impuesto por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales del periodo corriente o de periodos anteriores. El impuesto diferido es el impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros, generalmente como resultado de que la entidad recupera o liquida sus **activos** y **pasivos** por su valor libro actual, y el efecto fiscal de la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores.

Notas

Enfoque general del impuesto a las ganancias (incluidas las razones)

La Sección 29 requiere que se realicen dos cálculos del impuesto a las ganancias al final del periodo sobre el cual se informa:

- El cálculo del gasto (o ingreso) por impuestos corrientes: monto del impuesto a las ganancias por pagar (o recuperar) en el periodo actual y los ajustes relacionados con el impuesto corriente de periodos anteriores.
- El cálculo del gasto (ingreso) por impuestos diferidos: monto que surge de reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos nuevos, y de reconocer cambios en los activos y pasivos por impuestos diferidos existentes.

Si las ganancias contables (es decir, ganancias en el estado de resultados o en el estado del resultado integral) fueran siempre iguales a las ganancias fiscales (es decir, ganancias sobre las que se calcula el impuesto por pagar) y ambos tipos de ganancias se determinaran siempre utilizando las mismas reglas, la contabilización del impuesto a las ganancias sería sencilla. Implicaría calcular el monto por pagar aplicando la tasa impositiva a las ganancias contables, reconocer un pasivo y un gasto por dicho monto y registrar luego el pago eventual al momento de liquidar el pasivo.

No obstante, las ganancias fiscales de un periodo particular suelen diferir, a veces de forma considerable, de las ganancias contables. Esto se debe a que las leyes fiscales de las diferentes jurisdicciones difieren de la *NIIF para EPYM* en cuanto al reconocimiento y a la medición de ingresos, gastos, activos y pasivos. Por consiguiente, el gasto por impuestos no se puede determinar simplemente multiplicando las ganancias contables por la tasa impositiva. En su lugar, la contabilización de impuestos a las ganancias implica identificar y contabilizar las diferencias entre la ganancia contable y la ganancia fiscal, e identificar las diferencias entre los activos y pasivos reconocidos en los estados financieros y cómo dichos activos y pasivos se miden conforme a las leyes fiscales.

Tras el reconocimiento, por parte de la entidad que informa, de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los valores en libros que figuran en las correspondientes partidas. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la entidad reconocerá un pasivo (activo) por el impuesto diferido. Esto ofrece información útil para los usuarios de los estados financieros de la entidad.

Ejemplo: impuesto diferido que surge de una depreciación fiscal acelerada

Ej 2 La única diferencia entre la ganancia contable de una entidad y su ganancia fiscal surge de las leyes que permiten que el costo de un tipo particular de maquinaria con una vida útil de tres años sea totalmente deducible a los fines fiscales en el año de la compra. A efectos de información financiera, la entidad deprecia la máquina con el método lineal durante tres años hasta un valor residual de cero. La entidad adquirió la máquina por 600 u.m. el 1 de enero de 20X1. Su ganancia contable es de 1.000 u.m. en cada año entre 20X1 y 20X3. La entidad incurre en impuestos a las ganancias a una tasa del 30% de sus ganancias fiscales.

| | | 20X1 | 20X2 | 20X3 | Acumulado 20X1-20X3 |
|---|---------------------|-------|-------|-------|------------------------|
| | Cálculo | u.m. | u.m. | u.m. | u.m. |
| Ganancia contable | | 1.000 | 1.000 | 1.000 | 3.000 |
| Depreciación contable por el método inverso | 600 u.m. ÷ 3 años | 200 | 200 | 200 | 600 |
| Deducción fiscal por depreciación | | -600 | - | - | -600 |
| Ganancia fiscal | | 600 | 1.200 | 1.200 | 3.000 |
| Gasto por Impuesto Corriente | 30% ganancia fiscal | 180 | 360 | 360 | 900 |

La entidad calcula el impuesto diferido sobre la máquina de la siguiente manera:

| | | 20X1 | 20X2 | 20X3 |
|---|--|------|------|------|
| | Cálculo | u.m. | u.m. | u.m. |
| valor libro | 600 u.m. menos 200u.m.de depreciación por año | 400 | 200 | - |
| Base fiscal (es decir, deducciones fiscales futuras) | cero en por deducción total de 600u.m.en 20x1 | - | - | - |
| diferencia temporaria(en este ejemplo también diferencia de periodos) | | 400 | 200 | - |
| Pasivo por impuesto diferido | 30% diferencia temporaria | 120 | 60 | - |
| Gasto(ingreso) por impuesto diferido | Cambios en el pasivo por impuesto diferido del periodo | 120 | -60 | -60 |

El gasto por impuestos a las ganancias se presentaría en el estado del resultado integral, en el estado de resultados o en el estado de resultados y ganancias acumuladas de la entidad de la siguiente manera:

| | | 20X1 | 20X2 | 20X3 |
|--------------------------------------|--|------------|------------|------------|
| | Cálculo | u.m. | u.m. | u.m. |
| Ganancia antes de impuesto | Ganancia Contable | 1.000 | 1.000 | 1.000 |
| Gastos por impuestos a las ganancias | impuesto corriente + impuesto diferido | -300 | -300 | -300 |
| Ganancia del año | | <u>700</u> | <u>700</u> | <u>700</u> |

Fases en la contabilización del impuesto a las ganancias

Una entidad contabilizará el impuesto a las ganancias, siguiendo las fases (a) a (i) siguientes:
 (a) Reconocerá el impuesto corriente, medido a un monto que incluya el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales

(b) Identificará qué activos y pasivos se esperaría que afectaran a las ganancias fiscales si se recuperasen o liquidasen por su valor libro presente

(c) Determinará la **base fiscal**, al final del **periodo sobre el cual se informa**, de lo siguiente:

- (i) Los activos y pasivos del apartado (b). La base fiscal de los activos y pasivos se determinará en función de las consecuencias de la venta de los activos o la liquidación de los pasivos por su valor libro presente.
- (ii) Otras partidas que tengan una base fiscal, aunque no estén reconocidas como activos o pasivos; como, por ejemplo, partidas reconocidas como ingreso o gasto que pasarán a ser imponibles o deducibles fiscalmente en periodos futuros.

(d) Calculará cualquier **diferencia temporaria**, pérdida fiscal no utilizada y crédito fiscal no utilizado.

(e) Reconocerá los **activos por impuestos diferidos** y los **pasivos por impuestos diferidos**, que surjan de diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados.

(f) Medirá los activos y pasivos por impuestos diferidos a un monto que incluya el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales, usando las tasas

impositivas, que se hayan aprobado, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del periodo sobre el cual se informa, que se espera que sean aplicables cuando se realice el activo por impuestos diferidos o se liquide el pasivo por impuestos diferidos.

(g) Reconocerá una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos, de modo que el monto neto iguale al monto máximo que es probable que se realice sobre la base de las ganancias fiscales actuales o futuras.

(h) Distribuirá los impuestos corrientes y diferidos entre los componentes relacionados de **resultados, otro resultado integral y patrimonio**.

(i) Presentará y revelará la información requerida

Reconocimiento y medición de impuestos corrientes

Una entidad reconocerá un pasivo por impuestos corrientes por el impuesto a pagar por las ganancias fiscales del periodo actual y los periodos anteriores. Si el monto pagado, correspondiente al periodo actual y a los anteriores, excede el monto por pagar de esos periodos, la entidad reconocerá el exceso como un activo por impuestos corrientes.

Notas

Impuesto corriente es la cantidad a pagar (o reembolsar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (o pérdida) fiscal del periodo actual o de periodos contables anteriores. El gasto por impuestos corrientes del periodo se basa en los montos imponibles y deducibles que se informan en la declaración fiscal del año en curso.

En ocasiones, existe incertidumbre sobre si la autoridad fiscal aceptará o no los montos que la entidad informa como ingresos o deducciones. Por consiguiente, el monto real que se pague posteriormente puede diferir del cálculo inicial determinado conforme a esta sección. En este caso, la entidad habrá hecho una provisión en exceso o una provisión insuficiente por impuestos corrientes.

Si se identifica una provisión en exceso o insuficiente por impuestos corrientes antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, se ajustará el gasto/pasivo por dichos impuestos corrientes. Éste es un ejemplo de un hecho que implica ajuste según la Sección 32

Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el cual se informa.

Si se identifica una provisión en exceso o insuficiente por impuestos corrientes después de autorizar la publicación de los estados financieros, ésta se contabilizará, de acuerdo con la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*, como un cambio en una estimación contable o como un error de un periodo anterior. Los hechos y circunstancias que generaron la provisión en exceso o insuficiente en el periodo anterior determinarán el tratamiento contable adecuado (es decir, no es una elección “libre”).

Los montos sólo podrán ajustarse de forma retroactiva si se produjo un error y dicho error causó una inexactitud de importancia relativa. Un error puede surgir si la gerencia de la entidad ha cometido una equivocación, por ejemplo, al aplicar las reglas fiscales de un periodo incorrecto o al utilizar las reglas fiscales que se aplican a una partida totalmente diferente. En el Módulo 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*, se ofrece orientación sobre cómo contabilizar cambios en estimaciones contables y errores de un

periodo anterior. Si no se produjeron errores de importancia relativa, la estimación revisada se contabilizará, por lo general, con cambios en los resultados del periodo en el que se revise la estimación, como un ajuste del pasivo o activo por impuestos corrientes.

Ejemplo: cálculo de impuestos corrientes

Ej 3 El periodo contable de una entidad finaliza el 31 de marzo. El año fiscal de la jurisdicción comienza el 1 de abril y finaliza el 31 de marzo. La tasa del impuesto a las ganancias correspondiente a 20X7/20X8 es del 15 por ciento. La entidad tiene una ganancia contable de 150.000 u.m. para el año finalizado el 31 de marzo de 20X8. Las reglas que rigen la determinación de ganancias fiscales en la jurisdicción son idénticas a las de la *NIF para EPYM* para el año finalizado el 31 de marzo de 20X8, a excepción de los siguientes ingresos y gastos:

- u.m. de ingresos de actividades ordinarias por regalías reconocidos en 20X8 están exentos del impuesto a las ganancias.
- No se permiten deducciones fiscales en gastos de entretenimiento de 5.000 u.m.
- No se permiten deducciones fiscales en cuentas incobrables hasta que los deudores se den de baja en los estados financieros. El 31 de marzo de 20X7, se dieron de baja 2.000 u.m. de deuda en los estados financieros, porque la entidad eximió del pago a uno de los clientes que tenía problemas económicos. La provisión por deudas incobrables, que se compensa con cuentas comerciales por cobrar, fue de 4.000 u.m. y de 4.500 u.m. el 31 de marzo de 20X7 y el 31 de marzo de 20X8, respectivamente. Por consiguiente, el gasto por deudas incobrables para el año finalizado el 31 de marzo de 20X8 fue de 2.500 u.m., lo que incluyó las deudas dadas de baja y el aumento de la provisión.
- El edificio se deprecia de forma más rápida a los fines fiscales. El monto de la depreciación fiscal deducible en el año finalizado en 20X8 fue de 43.000 u.m. El monto de la depreciación contable del mismo edificio en los estados financieros del periodo fue de 35.000 u.m.

La ganancia fiscal se podría calcular de la siguiente manera:

Ganancia contable para el año finalizado el 31 de marzo de 20X8 150.000 u.m.

Menos ingresos de actividades ordinarias por regalías no imponibles (20.000 u.m.)

Más gastos de entretenimiento no deducibles 5.000 u.m.

Más aumento en la corrección de valor por deudas incobrables no deducible (es decir, 4.500 u.m. menos 4.000 u.m.) 500 u.m.

Menos depreciación adicional deducible (es decir, 43.000 u.m. menos 35.000 u.m.) (8.000 u.m.)

Ganancia fiscal 127.500 u.m.

Gasto por impuestos corrientes para el año finalizado el 31 de marzo de 20X8 (127.500 u.m. × 15%) 19.125 u.m.

Para tener en cuenta: en esta cuestión, se ignora el efecto de los impuestos diferidos de las transacciones anteriores.

Ejemplos: reconocimiento y ajuste del gasto por impuestos corrientes del periodo

Ej 4 Una entidad calcula sus ganancias fiscales en 100.000 u.m. para el año fiscal 20X7/20X8, las que determina de acuerdo con las reglas fiscales pertinentes de su jurisdicción. El año fiscal de la jurisdicción comienza el 1 de abril y finaliza el 31 de marzo. La tasa del impuesto a las ganancias correspondiente a 20X7/20X8 es del 20 por ciento. El impuesto corriente correspondiente al año fiscal 20X7/20X8 es pagadero antes del 30 de septiembre de 20X8 y la entidad efectúa el pago el 15 de septiembre de 20X8.

El periodo contable de la entidad finaliza el 31 de marzo (final del periodo sobre el cual se informa).

La entidad podría reconocer el impuesto corriente por pagar para el año finalizado el 31 de marzo de 20X8 de la siguiente manera:

Dr Resultados: impuesto a las ganancias (impuesto corriente) 20.000 u.m.(a)
Cr Pasivo por impuestos corrientes 20.000 u.m.

Para reconocer gastos y pasivos por impuestos corrientes.

(a) $100.000 \text{ u.m.} \times 20\% = 20.000 \text{ u.m.}$

Para tener en cuenta: este gasto surge durante el periodo, pero suponiendo que la entidad sólo informa el 31 de marzo de 20X8, el gasto se puede registrar en su totalidad en la fecha sobre la que se informa.

El 15 de septiembre de 20X8, la entidad podría reconocer el pago del impuesto a las ganancias para el año finalizado el 31 de marzo de 20X9 de la siguiente manera:

Dr Pasivo por impuestos corrientes 20.000 u.m.
Cr Efectivo 20.000 u.m.

Para reconocer la liquidación del pasivo por impuestos corrientes.

Ejemplos: pérdida que se compensa con beneficios fiscales anteriores

Ej 5 De acuerdo con las reglas fiscales pertinentes de su jurisdicción, una entidad estima que su pérdida fiscal para el año fiscal 20X7/20X8 es de 9.000 u.m. La legislación fiscal de la jurisdicción permite a las entidades compensar las pérdidas fiscales con los beneficios de tres años fiscales anteriores sin especificar con cuál de éstos debe hacerlo en primer lugar. El resultado fiscal de 20X6/20X7 fue de 7.000 u.m., el de 20X5/20X6 fue de 5.000 u.m. y el de 20X4/20X5 fue de 3.000 u.m. El periodo contable de la entidad finaliza el 30 de septiembre (final del periodo sobre el cual se informa) y coincide con su año fiscal.

Las tasas del impuesto a las ganancias correspondientes son las siguientes:

- 18 por ciento en 20X6/20X7 y 20X7/20X8
- 20 por ciento en 20X5/20X6
- 17 por ciento en 20X4/20X5.

La entidad buscará maximizar el reembolso. Por consiguiente, la entidad compensará las pérdidas, en primer lugar, con el periodo anterior que tenga la tasa impositiva más alta. De ese modo, la entidad aplicaría 5.000 u.m. de la pérdida a 20X5/20X6 (el máximo posible, ya que el monto no puede superar las ganancias disponibles) y 4.000 u.m. a 20X6/20X7. Como

resultado, la entidad obtendría un ahorro fiscal del 20 por ciento en las 5.000 u.m. aplicadas a 20X5/20X6 y del 18 por ciento en las 4.000 u.m. aplicadas a 20X6/20X7.

El reembolso fiscal es de 1.720 u.m. (es decir, $5.000 \text{ u.m.} \times 20\% + (4.000 \text{ u.m.} \times 18\%)$).

Para el año finalizado el 30 de septiembre de 20X8, la entidad reconocería un activo/beneficio por impuestos corrientes de la siguiente manera:

Dr Activo por impuestos corrientes 1.720 u.m.

Cr Resultados: impuesto a las ganancias (impuesto corriente) 1.720 u.m.

Para reconocer un activo por impuestos corrientes.

Una entidad medirá un pasivo (o activo) por impuestos corrientes a los montos que se esperen pagar (o recuperar) usando las tasas impositivas y la legislación que haya sido aprobada, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la **fecha sobre la que se informa**. Una entidad considerará las tasas impositivas cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los sucesos futuros requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo hagan.

Ejemplo: cambio en las tasas impositivas

Ej 6 Una entidad opera en una jurisdicción donde se anunció un cambio del 25 por ciento al 26 por ciento en la tasa impositiva el 1 de noviembre de 20X6; dicho cambio entrará en vigencia a partir del 1 de abril de 20X7. El periodo contable de la entidad finaliza el 31 de marzo.

Supongamos que el anuncio del 1 de noviembre de 20X6 se considera prácticamente aprobado.

Una entidad medirá su pasivo por impuestos corrientes usando las tasas impositivas y la legislación que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa.

La nueva tasa impositiva del 26 por ciento ha sido prácticamente aprobada antes de la fecha sobre la que se informa (31 de marzo de 20X7), por lo que debería utilizarse para contabilizar impuestos relacionados con los periodos a los que se aplica dicha tasa. Sin embargo, el impuesto corriente para el año finalizado el 31 de marzo de 20X7 se determinará utilizando la tasa del 25 por ciento, ya que la nueva tasa se aplicará recién a partir del 1 de abril de 20X7 (aunque se aplique a la medición del impuesto diferido). El impuesto corriente para el año finalizado el 31 de marzo de 20X8 se determinará utilizando la nueva tasa del 26 por ciento.

Una entidad reconocerá los cambios en un pasivo o activo por impuestos corrientes como **gasto por el impuesto** en resultados, excepto que el cambio atribuible a una partida de **ingresos** o **gastos** reconocida conforme a esta NIIF como otro resultado integral, también deba reconocerse en otro resultado integral.

Ejemplo: distribución

Ej 7 Hace varios años, una entidad controladora, cuya moneda funcional son las u.m., realizó un préstamo en moneda extranjera, u.m.e.(1), a una filial en el extranjero. En 20X6, surgió una pérdida por moneda extranjera de 10.000 u.m. sobre el préstamo. La

controladora considera al préstamo una parte de su inversión neta en la filial extranjera conforme a la Sección 30 *Conversión de la Moneda Extranjera*, exige que dichas diferencias de cambio se reconozcan inicialmente en otro resultado integral (ORI) y se informen como un componente del patrimonio en los estados financieros consolidados. La pérdida por moneda extranjera es la única partida del ORI en los estados financieros consolidados de la controladora para 20X6. A efectos de información financiera, la pérdida por moneda extranjera es deducible fiscalmente al momento en que se incurre (es decir, no surgen impuestos diferidos sobre el préstamo en u.m.e.).

En el año finalizado el 31 de diciembre de 20X6, el grupo incurre en un resultado fiscal de 500.000 u.m. (luego de deducir la pérdida por moneda extranjera). La tasa impositiva para 20X6 es del 20 por ciento. El periodo contable de todas las entidades del grupo finaliza el 31 de diciembre de 20X6.

El gasto por impuestos corrientes para 20X6 es de 100.000 u.m. (es decir, 500.000 u.m. × 20%).

El ahorro fiscal relacionado con la pérdida por moneda extranjera es de 2.000 u.m. (es decir, 10.000 u.m. × 20%).

El gasto por impuestos se distribuye como sigue:

Impuesto corriente sobre ganancias contables (cantidad necesaria para equilibrar el valor razonable final, presentada en resultados)

102.000 u.m.

Exención del impuesto corriente sobre la pérdida por moneda extranjera (presentada en el ORI)

(2.000 u.m.)

Gasto por el impuesto corriente 100.000 u.m.

Ésta es una situación en la que un cambio en un pasivo o activo por impuestos corrientes se puede asignar a otro resultado integral. En ciertas circunstancias, distribuir el impuesto corriente separado del impuesto diferido puede resultar más complicado

No obstante, en este ejemplo, no hay impuestos diferidos sobre el préstamo en u.m.e.

Reconocimiento de impuestos diferidos

Principio de reconocimiento general

Una entidad reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos por el impuesto por recuperar o pagar en periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. Este impuesto surge de la diferencia entre los montos reconocidos por los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y su reconocimiento por parte de las autoridades fiscales, y la compensación a futuro de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores.

Notas

Las notas que respaldan el párrafo 29.2 (véase más abajo) ofrecen una breve introducción a la contabilización del impuesto a las ganancias y al razonamiento para contabilizar el impuesto diferido. Se deberá reconocer un activo o pasivo por impuestos diferidos si la recuperación del valor libro de un activo o la liquidación de un pasivo da lugar a pagos fiscales futuros mayores (o menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales.

En los párrafos 29.3(b) al 29.3(i), se resume la metodología para contabilizar activos y pasivos por impuestos diferidos. Los pasos implicados se describen a continuación:

Paso 1: Identificar los activos y pasivos que se espera que afecten a las ganancias fiscales si se recuperasen o liquidasen por su valor libro.

Paso 2: Determinar la base fiscal, en la fecha sobre la que se informa, de todos los activos y pasivos (y otras partidas que tengan base fiscal, aunque no sean reconocidas como activos o pasivos en los estados financieros).

Paso 3: Calcular diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados.

Paso 4: Reconocer los activos y pasivos por impuestos diferidos que surjan de diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados.

Paso 5: Medir los activos y pasivos por impuestos diferidos a un monto que incluya el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales, usando las tasas impositivas cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del periodo sobre el cual se informa, que se espera que sean aplicables cuando se realice el activo por impuestos diferidos o se liquide el pasivo por impuestos diferidos.

Paso 6: Reconocer una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos, de modo que el monto neto iguale al monto máximo que es probable que se realice contra la ganancia fiscal.

Paso 7: Distribuir los impuestos diferidos entre los componentes relacionados de resultado integral y patrimonio.

Paso 8: Revelar la información requerida.

Activos y pasivos cuya recuperación o liquidación no afectará a las ganancias fiscales

Si la entidad espera recuperar el valor libro de un activo, o liquidar el valor libro de un pasivo, sin afectar a las ganancias fiscales, no surgirá ningún impuesto diferido con respecto al activo o pasivo. Por ello, los párrafos 29.11 a 29.17 se aplican solo a los activos y pasivos para los que la entidad espere recuperar o liquidar el valor libro que afecten a las ganancias fiscales y a otras partidas que tienen una base fiscal.

Notas (paso 1)

El paso uno de la metodología para impuestos diferidos es identificar los activos y pasivos que se espera que afecten a las ganancias fiscales si se recuperasen o liquidasen por su valor libro. Al evaluar el efecto potencial en las ganancias fiscales, lo que se tiene en cuenta es la forma esperada de recuperación o liquidación del activo o pasivo, por ejemplo, si la forma de recuperación de un activo es la venta a otra parte o su uso dentro del negocio.

El enfoque contable para los impuestos diferidos de la Sección 29 se basa en el principio de que un activo registrado en los estados financieros se realizará, por su valor libro, en forma de beneficios económicos que la entidad recibirá en periodos futuros. Cuando la entidad reciba estos beneficios, surgirán montos que podrán tenerse en cuenta para determinar las ganancias fiscales. Además, puede haber montos relacionados con el activo que se permitan deducir en la determinación de las ganancias fiscales, ya sea en el mismo periodo o en un periodo diferente. Si el ingreso generado por el activo no es imponible, se producirá una excepción, en cuyo caso tanto los montos imponibles futuros como los montos deducibles futuros relacionados con el activo serán cero.

En la realidad, una entidad suele generar beneficios económicos que superan el valor libro de un activo, mediante el uso de dicho activo para generar ganancias de operación o mediante la venta del activo. Por ejemplo, el inventario, generalmente, se vende por un monto mayor al de su valor libro. Sin embargo, la Sección 29 exige que se realice la evaluación como si los beneficios fueran iguales al valor libro del activo. En otras palabras, la Sección 29 sólo considera los montos ya registrados en los estados financieros. En consecuencia, a menos que el ingreso generado por el activo no sea imponible, los montos imponibles futuros relacionados con el activo al final del periodo sobre el cual se informa, por lo general, serán iguales al valor libro del activo.

De forma similar, la Sección 29 considera las consecuencias fiscales futuras de liquidar un pasivo

por su valor libro. Como resultado, no se exige a la entidad estimar el monto a pagar al momento de la liquidación. Por ejemplo, si se registra una provisión (como un pasivo por desmantelamiento) por un monto con descuento, se tendrán en cuenta las consecuencias fiscales futuras de liquidar el pasivo por ese monto con descuento, y no las consecuencias fiscales de la liquidación por el monto bruto a pagar en el futuro. Otro ejemplo sería cuando se acumula una prima por liquidación durante la vida de un préstamo; la entidad no tiene que estimar el monto de liquidación final. En su lugar, simplemente utiliza el valor libro actual en la fecha sobre la cual se informa. En la mayoría de los casos, el monto imponible futuro de un pasivo es cero, porque ninguna parte del valor libro de un pasivo (por ejemplo, un préstamo de 1.000 u.m.) estaría normalmente sujeta a imposición cuando se liquida el pasivo. Al contabilizar impuestos diferidos, sólo se tienen que tener en cuenta aquellos activos y pasivos que, según el paso uno, se espera que afecten a la ganancia fiscal en la recuperación o liquidación. Si se espera que no haya efectos en la ganancia fiscal cuando una entidad recupere o liquide el monto en libros de un activo o pasivo, no es necesario reconocer ningún impuesto diferido con respecto a dicho activo o pasivo. No se requiere realizar ningún otro cálculo de impuesto diferido para esa partida (es decir, se pueden omitir los pasos 2 a 8 de la metodología para impuestos).

Esto ocurrirá cuando suceda lo siguiente:

- (a) no surja un resultado fiscal ni montos deducibles de dicho resultado por la recuperación o liquidación del valor libro (véanse los ejemplos 12, 13 y 18 al 21); o
- (b) surja un resultado fiscal equivalente e montos deducibles de dicho resultado, con un efecto neto de cero; o
- (c) se aplique una tasa impositiva de cero a cualquier monto deducible o imponible. En este caso, si bien la recuperación o liquidación del valor libro puede afectar a la ganancia fiscal, en la práctica, el efecto es el mismo de la situación descrita en el párrafo (a)

En algunas jurisdicciones fiscales, la aplicación de (a), (b) o (c) puede depender de la forma en que se recupere el activo o se liquide el pasivo. Si una entidad espera recuperar el valor libro de un activo, o liquidar el valor libro de un pasivo, de forma tal que cualquiera de los párrafos (a) a (c) se aplique, no se contabilizará ningún impuesto diferido con respecto al activo o pasivo, ya que no se espera que surjan. El ejemplo 34 ilustra una situación en la que, si la entidad espera recuperar el activo de una manera, no surge ningún resultado fiscal ni montos deducibles de dicho resultado por la recuperación del valor libro (párrafo (a) anterior); pero si la entidad espera recuperar un activo de otra forma, surge un resultado fiscal y por lo tanto, en este escenario, se debe contabilizar el impuesto diferido.

Los párrafos (a) a (c) de arriba no incluyen el escenario en que una entidad espera recuperar el monto en libros de un activo, o liquidar el valor libro de un pasivo, en un periodo en el que espera no tener que pagar ningún impuesto corriente debido a las pérdidas fiscales no utilizadas disponibles. En este escenario, si la entidad espera que la recuperación o la liquidación del valor libro de un activo o pasivo afecten al monto de la ganancia fiscal en dicho periodo, puede existir un activo o pasivo por impuestos diferidos relacionado con éstos, según la metodología para impuestos diferidos. En consecuencia, dichos activos y pasivos se deberán identificar conforme a lo establecido en el párrafo 29.10. En otras palabras, al aplicar el párrafo 29.10, no se evalúa la probabilidad de que los montos impositivos o deducibles se deduzcan o se impongan en última instancia. La evaluación de la probabilidad es parte del análisis necesario para reconocer una corrección valorativa contra un activo por impuestos diferidos

Ejemplos: activos cuya recuperación no se espera que afecte a las ganancias fiscales

Ej 8 Una entidad tiene un monto de cuentas por cobrar de un cliente de 5.000 u.m. al cual no se le ha realizado ninguna corrección de valor para deudas incobrables o de dudoso cobro. El recibo de efectivo en la liquidación del saldo no tendrá consecuencias fiscales para la entidad, porque los ingresos de actividades ordinarias ya se incluyeron en el resultado fiscal al momento de vender los productos o prestar los servicios.

La forma esperada de recuperación del activo (es decir, a través del recibo de efectivo) no afecta a las ganancias fiscales, porque no hay montos impositivos o deducibles fiscalmente al recibir el efectivo del cliente. Por consiguiente, no surgen impuestos diferidos.

Ej 9 Una entidad tiene dividendos por cobrar procedentes de una inversión en instrumentos de patrimonio en otra entidad. Los dividendos no tributan cuando se reciben, sino que tributan en el periodo en el que se reconocieron en resultados.

La forma esperada de recuperación del activo (es decir, a través del recibo de efectivo) no afecta a las ganancias fiscales, porque no hay montos impositivos o deducibles fiscalmente al recibir el efectivo. Por consiguiente, no surgen impuestos diferidos.

Ejemplos: pasivos cuya liquidación no se espera que afecte a las ganancias fiscales

Ej 10 Una entidad debe pagar multas y sanciones por haber infringido las leyes sobre delitos menores de su jurisdicción el año pasado, como la presentación tardía de cuentas. La entidad ha reconocido un pasivo por las multas y sanciones a pagar. Las multas no son deducibles a efectos fiscales.

No surge ningún resultado fiscal por las multas a pagar. Las multas no son montos deducibles del resultado fiscal. Por consiguiente, la forma de liquidación esperada del pasivo, a través del pago de las multas, no afecta a las ganancias fiscales, por lo que no surgen impuestos diferidos.

Ej 11 Una entidad tiene un préstamo bancario de 50.000 u.m. El reembolso del préstamo no tiene ninguna consecuencia fiscal.

La forma esperada de liquidación del pasivo, es decir, a través del pago de efectivo, no afecta a las ganancias fiscales, porque no hay montos impositivos o deducibles fiscalmente por el reembolso de efectivo al banco. Por consiguiente, no surgen impuestos diferidos.

Ej 12 Una entidad tiene un monto de cuentas por pagar a un proveedor de 1.000 u.m. El reembolso del saldo no tendrá consecuencias fiscales para la entidad, porque el gasto ya se ha deducido del resultado fiscal al recibir los productos o servicios.

La forma esperada de liquidación del pasivo (es decir, a través del pago de efectivo) no afecta a las ganancias fiscales, porque no hay montos impositivos o deducibles fiscalmente por el pago de efectivo al proveedor. Por consiguiente, no surgen impuestos diferidos.

Ej 13 Una entidad tiene un monto de cuentas por pagar a un empleado de 10.000 u.m. relacionado con servicios ya prestados por el empleado a la entidad. El gasto fue deducible fiscalmente al momento en que se incurrió (es decir, al mismo tiempo que se reconoció a efectos de información financiera).

La forma esperada de liquidación del pasivo (es decir, a través del pago de efectivo) no afecta a las ganancias fiscales, porque no hay montos impositivos o deducibles fiscalmente por el pago de efectivo al empleado. Por consiguiente, no surgen impuestos diferidos.

Ejemplos: activos cuya recuperación se espera que afecte a las ganancias fiscales (es decir, que se deben identificar conforme al párrafo 29.10)

Ej 14 Una entidad tiene un activo de 1.000 u.m. en concepto de intereses por cobrar por un depósito bancario con tasa de interés variable. Los intereses serán objeto de tributación cuando se cobren.

La forma esperada de recuperación del activo (es decir, a través del recibo de efectivo) afecta a las ganancias fiscales, porque el monto tributa al ser recibido. Ningún monto es deducible fiscalmente por la recuperación del activo. En consecuencia, surge un impuesto diferido que debe ser contabilizado.

Ej 15 Una entidad posee una maquinaria que se mide al costo depreciado. La maquinaria se puede deducir del resultado fiscal mediante el uso (a través de la depreciación fiscal) o bien, mediante la venta. La depreciación fiscal se aplica de forma más rápida que la depreciación a efectos de información financiera. Los ingresos de actividades ordinarias generados por el uso de la máquina tributan. Si el activo se vende, se pueden realizar deducciones del 100 por ciento del costo, pero se deberán devolver todas las deducciones anteriores recibidas por el uso (es decir, un reintegro de todas las deducciones anteriores). La máquina se compró tres años atrás y se deprecia a efectos de información financiera durante diez años.

Sea que la maquinaria se recupere a través de la venta o del uso (o una combinación de ambos), afectará a las ganancias fiscales, porque el monto deducible del resultado fiscal es

menor que el resultado fiscal que se considera que surgirá por la recuperación de la maquinaria, debido a la depreciación más rápida.

El resultado fiscal surgirá por la venta de la maquinaria o por el uso de ésta para generar ingresos de actividades ordinarias. La Sección 29 exige que se realice la evaluación como si los beneficios fueran iguales al valor libro del activo.

Dado que la depreciación fiscal se aplica de forma más rápida que la depreciación a efectos de información financiera, el monto deducible del resultado fiscal será inferior al valor libro de la maquinaria. Por ejemplo, supongamos que una partida de maquinaria tiene un costo de 100 u.m., y que hasta el momento se ha aplicado una depreciación de 30 u.m. a efectos de información financiera. Supongamos también que, a los fines fiscales, ha sido deducida una depreciación de 40 u.m., en el periodo corriente y en los anteriores, y que el resto del costo será deducible fiscalmente en periodos futuros, ya sea como depreciación o como un monto deducible en caso de disposición del activo en cuestión. La maquinaria tiene un valor libro de 70 u.m. (es decir, 100 u.m. menos 30 u.m.) y el monto futuro deducible del resultado fiscal es de 60 u.m. (es decir, 100 u.m. menos 40 u.m.).

Para tener en cuenta: Si, por el contrario, la depreciación a efectos de información financiera se aplicó de forma más rápida que la depreciación fiscal, los montos deducibles del resultado fiscal serán superiores al valor libro de la maquinaria. Cuando la maquinaria se recupere, las ganancias fiscales se verán afectadas, porque el monto deducible del resultado fiscal será superior al resultado fiscal que se considera que surgirá por la recuperación de la maquinaria.

Ejemplos: pasivos cuya liquidación se espera que afecte a las ganancias fiscales

Ej 16 Una entidad reconoce una provisión por garantías de 1.000 u.m. para cubrir la reparación de artículos defectuosos vendidos antes de finalizar el año. El monto reconocido como provisión no es deducible a los fines fiscales hasta que es efectivamente pagado o utilizado.

La forma esperada de liquidación del pasivo (es decir, a través del pago de efectivo a los clientes o la reparación de artículos defectuosos) afectará a las ganancias fiscales, porque cualquier gasto por garantías es deducible fiscalmente al momento del pago o del uso. En consecuencia, surge un impuesto diferido que debe ser contabilizado. No surge otro resultado fiscal por la liquidación, porque los ingresos de actividades ordinarias relacionados ya han sido incluidos en el resultado fiscal por la venta de productos.

Ej 17 Una entidad tiene un monto de cuentas por pagar a un empleado de 10.000 u.m. relacionado con servicios ya prestados por el empleado a la entidad. El gasto es deducible fiscalmente cuando se paga.

La forma esperada de liquidación del pasivo (es decir, a través del pago de efectivo al empleado) afectará a las ganancias fiscales, porque el monto es deducible fiscalmente al momento del pago.

En consecuencia, surge un impuesto diferido que debe ser contabilizado. No surge un resultado fiscal por la liquidación, porque los beneficios relacionados generados a través del servicio del empleado ya han sido incluidos en el resultado fiscal durante el periodo en que el empleado prestó el servicio que le dio derecho a las 10.000 u.m.

Ej 18 Una entidad reconoce un pasivo por beneficios a corto plazo a los empleados de 500 u.m. para cubrir el derecho a permisos remunerados que los empleados no han utilizado y cuyo disfrute pueden aplazar en la fecha sobre la que se informa. Los beneficios a los empleados son deducibles fiscalmente cuando el empleado los utiliza o cuando la entidad paga cualquier derecho no utilizado.

La forma esperada de liquidación del pasivo (es decir, a través del disfrute de vacaciones por parte de los empleados o de la renuncia a éstas a cambio de efectivo) afectará a las ganancias fiscales, porque el gasto relacionado es deducible fiscalmente al momento del pago o del uso de las vacaciones. En consecuencia, se debe contabilizar el impuesto diferido. No surge ningún resultado fiscal por la liquidación, porque los beneficios relacionados que se generaron a través del servicio de los empleados ya han sido incluidos en el resultado fiscal durante el periodo en que los empleados prestaron el servicio que les dio derecho a los permisos remunerados.

Base fiscal

La entidad determinará la base fiscal de un activo, pasivo u otra partida de acuerdo con la legislación que se haya aprobado o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado. Si la entidad presenta una declaración fiscal consolidada, la base fiscal se determinará en función de la legislación fiscal que regule dicha declaración. Si la entidad presenta declaraciones fiscales por separado para las distintas operaciones, la base fiscal se determinará según las legislaciones fiscales que regulen cada declaración fiscal.

Notas

Base fiscal

La base fiscal es la medición de un activo, pasivo, instrumento de patrimonio u otra partida que no haya sido reconocida en el estado de situación financiera, conforme a la legislación fiscal aplicable que haya sido aprobada o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado. Puede resultar útil considerar a la base fiscal como el monto que se reconocería en un estado de situación financiera que se prepara utilizando las reglas fiscales aplicables de la jurisdicción pertinente. El requisito de que la base fiscal deba determinarse teniendo en cuenta la situación actual y las elecciones de la entidad conforme a la legislación fiscal también implica que no se pueden prever los cambios futuros en la base fiscal de los activos.

Grupos fiscales

Algunas jurisdicciones fiscales permiten que grupos de entidades (por ejemplo, una controladora y sus filiales) elijan ser tratados como una sola entidad a los fines fiscales. Si el grupo decide ser tratado como tal, tendrá que preparar una única declaración fiscal anual consolidada en vez de declaraciones por separado para cada entidad del grupo.

Por consiguiente, en los estados financieros consolidados:

- Si la entidad presenta una declaración fiscal consolidada, el grupo deberá observar las leyes fiscales que regulen dicha declaración (p. ej. al determinar si la recuperación de un activo o la liquidación de un pasivo se espera que afecte a las ganancias fiscales, o al determinar la base fiscal de un activo o pasivo, etc.).

- Si el grupo presenta declaraciones fiscales por separado para las distintas entidades, deberá observar las legislaciones fiscales que regulen las declaraciones fiscales correspondientes a cada partida. Por ejemplo, si una partida de propiedad en los estados financieros consolidados pertenece a una filial del grupo, se deberán observar las leyes fiscales que regulen la declaración fiscal de dicha filial en particular, para determinar si se espera que la recuperación de la propiedad afecte a las ganancias fiscales, o para determinar la base fiscal de la propiedad, etc.

Ejemplos: base fiscal

Ej 19 Una controladora tiene varias filiales. Una filial transfiere una propiedad con un valor libro de 10.000 u.m. a la controladora por 15.000 u.m. El grupo presenta una declaración fiscal consolidada.

De acuerdo con la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, la ganancia no realizada de 5.000 u.m. se eliminará de los estados financieros consolidados.

La base fiscal de la propiedad se determinará en función de la legislación fiscal que regule la declaración fiscal consolidada y, por lo general, no sufrirá cambios por la transferencia.

Ej 20 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 34. Sin embargo, en este caso, la entidad presenta declaraciones fiscales por separado para la controladora y para cada una de sus filiales.

De acuerdo con la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, la ganancia no realizada de 5.000 u.m. se eliminará de los estados financieros consolidados.

La base fiscal se determinará según las legislaciones fiscales que regulen cada declaración fiscal. En este caso, la base fiscal de la propiedad se determinará según la jurisdicción fiscal de la controladora después de la transferencia (es decir, la jurisdicción a la que se transfiera la propiedad) y podrá, por ejemplo, ser igual al precio de transferencia de 15.000 u.m. Esto puede implicar un cambio en la base fiscal, dado que ésta se habrá determinado anteriormente para la declaración fiscal de la filial en función de las leyes fiscales de su jurisdicción.

La base fiscal determina los montos que se incluirán en ganancias fiscales en la recuperación o liquidación del valor libro de un activo o pasivo. Específicamente:

(a) La base fiscal de un activo iguala al monto que habría sido deducible por obtener ganancias fiscales si el valor libro del activo hubiera sido recuperado mediante su venta al final del periodo sobre el cual se informa. Si la recuperación del activo mediante la venta no incrementa las ganancias fiscales, la base fiscal se considerará igual al valor libro.

(b) La base fiscal de un pasivo iguala su valor libro, menos los montos deducibles para la determinación de las ganancias fiscales (o más cualesquiera montos incluidos en las ganancias fiscales) que habrían surgido si el pasivo hubiera sido liquidado por su valor libro al final del periodo sobre el cual se informa. En el caso de los ingresos de actividades ordinarias diferidos, la base fiscal del pasivo correspondiente es su valor libro, menos cualquier monto de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.

Notas (paso 2)

Expectativas de la gerencia: activos

El párrafo 29.10 (paso 1 de la metodología para impuestos diferidos) exige que se tengan en cuenta las expectativas de la gerencia al evaluar de qué manera la entidad espera recuperar el monto en libros de un activo, como, por ejemplo, si espera recuperarlo a través del uso o de la venta. Si se espera que el método previsto de recuperación del activo afecte a las ganancias fiscales, la entidad deberá tener en cuenta a dicho activo cuando contabilice los impuestos diferidos (aplicando los pasos de la metodología para impuestos diferidos). En consecuencia, las expectativas de la gerencia desempeñan un rol inicial en el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos.

Por el contrario, la base fiscal no depende de las expectativas de la gerencia en cuanto a la forma en que se recuperará el valor libro de un activo o se liquidará un pasivo. Si bien, algunas veces, la forma en que se recupera el valor libro de un activo puede afectar a las deducciones fiscales disponibles relacionadas con el activo (véanse los ejemplos 36 y 37), la Sección 29 siempre exige que la base fiscal se determine en función de la recuperación de dicho monto mediante la venta (es decir, que se determine en función de las deducciones fiscales que estarían disponibles si el activo se vendiera en la fecha sobre la que se informa). En otras palabras, la base fiscal no se ve afectada por la manera en que la entidad espera recuperar el activo. Por ejemplo, si la legislación fiscal permite a una empresa obtener una deducción fiscal por el costo original del activo luego de venderlo, la base fiscal será el costo original del activo, independientemente de que la entidad espere venderlo o utilizarlo.

Expectativas de la gerencia: pasivos

En el caso de los pasivos, tanto el párrafo 29.10 como el 29.12 (determinación de la base fiscal) exigen que la determinación se base en la liquidación del pasivo (ninguno de los párrafos especifica si el término “liquidación” incluye la posible cancelación o caducidad).

Recuperación o liquidación basada en el valor libro

A menudo, una entidad espera que el monto recibido por la recuperación de un activo, o el monto pagado por la liquidación de un pasivo, supere el valor libro de dicho activo o pasivo. Sin embargo, la Sección 29 siempre tiene en cuenta las consecuencias fiscales futuras de recuperar un activo o de liquidar un pasivo por su valor libro en la fecha sobre la que se informa. Esto se explica con más detalle en las notas al párrafo 29.10. Por consiguiente, la base fiscal de un activo o pasivo en la fecha sobre la que se informa se determinará siempre en función de que el activo se venda por su valor libro, o de que el pasivo se liquide por su valor libro, en la fecha sobre la cual se informa.

Probabilidad en la determinación de la base fiscal

Al determinar la base fiscal de un activo o pasivo (o de otra partida, véase el párrafo 29.13), no se evalúa la probabilidad de que los respectivos montos se deduzcan o tributen en última instancia. Por el contrario, la evaluación de la probabilidad es parte del desglose necesario para el reconocimiento de activos por impuestos diferidos. Por ejemplo, supongamos que un activo que cuesta 50.000 u.m. se deprecia hasta 0 u.m. a lo largo de diez años a los fines fiscales y a lo largo de cinco años a los fines contables. Luego de cuatro años, la entidad

comienza a experimentar una reducción en la cuota de mercado de sus productos y espera incurrir en pérdidas durante los años siguientes. Luego de cuatro años, el activo tiene un valor libro de 10.000 u.m. (suponiendo que no hay deterioro del valor) y una base fiscal de 30.000 u.m. La base fiscal será de 30.000 u.m. aunque la expectativa de pérdidas continuas implique que la entidad no pueda obtener incentivos fiscales a través de las deducciones (es decir, de la base fiscal). No obstante, esta probabilidad sí se tendrá en cuenta al momento de decidir si se debe reconocer o no una corrección valorativa para el activo por impuestos diferidos

Ejemplos: diferentes deducciones fiscales disponibles según la forma de recuperación del activo

Ej 21 Una entidad compra una máquina justo antes de finalizar su periodo. Al final del periodo de la entidad, la máquina tiene un costo y un valor libro de 1.000 u.m. y se espera que se utilice dentro del negocio para generar ganancias de operación (lo que dará lugar a un resultado fiscal). Por el uso de la máquina, no hay depreciación fiscal ni otro tipo de deducción disponible, pero en el caso de que se venda, la entidad podrá deducir de las ganancias fiscales un monto equivalente al monto que sea menor entre el costo original y los ingresos por la venta. La entidad no tiene expectativas de vender la máquina, porque espera utilizarla hasta el final de su vida útil, en cuyo momento la descartará.

La entidad espera utilizar la máquina dentro del negocio. Dado que no hay deducciones fiscales disponibles por el uso de la máquina y se prevé que surja un resultado fiscal por dicho uso, se espera que la forma prevista de recuperación del activo (es decir, el uso) afecte a las ganancias fiscales, por lo que la máquina se identifica conforme al paso 1 (párrafo 29.10). La base fiscal de un activo iguala al monto que es deducible por obtener ganancias fiscales si el valor libro del activo se recupera mediante su venta al final del periodo sobre el que se informa. Por consiguiente, la base fiscal será de 1.000 u.m., dado que se supone que el activo se vende por su valor libro de 1.000 u.m. en la fecha sobre la que se informa. Aunque la entidad espere utilizar la máquina dentro del negocio, la Sección 29 siempre exigirá que la base fiscal se determine en función de la venta.

Para tener en cuenta: en este ejemplo, el monto deducible calculado sobre el uso es cero. Por consiguiente, si la base fiscal se determinara en función del uso, su valor sería cero.

Ej 22 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 21. Sin embargo, en este ejemplo, no hay deducciones fiscales disponibles por la venta de la máquina.

Aunque la entidad espere utilizar la máquina dentro del negocio, la Sección 29 siempre exigirá que la base fiscal se determine en función de la venta.

La base fiscal de la máquina es cero, porque ningún monto habría sido deducible por obtener ganancias fiscales si la máquina se hubiera vendido por su valor libro al final del periodo sobre el cual se informa.

Ej 23 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 21. Sin embargo, en este ejemplo, la entidad espera vender la máquina inmediatamente después de la fecha sobre la que se informa, en lugar de utilizarla dentro del negocio. La entidad espera recibir ingresos de 1.200 u.m. por la venta de la máquina.

En la Sección 29, se supone que, por la venta de la máquina, surgiría un resultado fiscal equivalente a su valor libro (no se consideran los ingresos esperados de 1.200 u.m. por la venta). En la venta, se puede obtener una deducción fiscal equivalente al valor libro. Por consiguiente, no se espera que la forma prevista de recuperación del activo (es decir, la venta) afecte a las ganancias fiscales, porque surgiría un resultado fiscal equivalente e montos deducibles de dicho resultado (ambos iguales al valor libro de la máquina). En consecuencia, no es necesario identificar la máquina de acuerdo con el paso 1 de la metodología para impuestos diferidos. Finalmente, no surgen impuestos diferidos que deban contabilizarse por la máquina (es decir, no es necesario aplicar el paso 2 de la metodología ni identificar la base fiscal).

Ejemplos: activos cuya recuperación se espera que afecte a las ganancias fiscales

Ej 24 Un fabricante de máquinas arrienda una máquina a un cliente durante tres años mediante un arrendamiento operativo. El cliente (arrendatario) paga 3.000 u.m. que cubren tres meses de alquiler por anticipado. El ingreso por arrendamiento diferido tributa cuando se cobra en efectivo.

La base fiscal de los ingresos de actividades ordinarias diferidos es cero. La base fiscal de los ingresos de actividades ordinarias diferidos es su valor libro (3.000 u.m.) menos cualquier monto de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros (3.000 u.m.). El alquiler recibido con anticipación no será imponible en periodos futuros, porque tributa en el periodo en el que se recibe el efectivo (es decir, el monto de los ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible es igual al valor libro de los ingresos de actividades ordinarias diferidos, por lo que la base fiscal es cero).

Ej 25 Un fabricante y distribuidor de revistas ofrece a sus clientes suscripciones de un año para diferentes revistas. Los clientes pagan por anticipado la cuota de suscripción de 800 u.m. para un año. El ingreso por suscripciones tributa cuando se cobra en efectivo.

La base fiscal de los ingresos de actividades ordinarias diferidos es cero. La base fiscal de los ingresos de actividades ordinarias diferidos es su valor libro (800 u.m.) menos cualquier monto de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros (800 u.m.). El ingreso recibido con antelación no será imponible en periodos futuros, porque tributa en el periodo en el que se recibe el efectivo (es decir, el monto de los ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible es igual al valor libro de los ingresos de actividades ordinarias diferidos, por lo que la base fiscal es cero).

Ejemplos: otros ejemplos de base fiscal cuando los ingresos o gastos se reconocen en periodos contables diferentes a los fines fiscales y a efectos de información financiera.

Activos

Ej 26 Una entidad compra un equipo y recibe una deducción fiscal en el periodo corriente equivalente al costo del equipo.

La base fiscal del equipo es cero, porque no se recibirán más deducciones fiscales por éste.

Ej 27 Una entidad adquiere los derechos legales para operar en un área determinada durante 20 años. El activo intangible adquirido se reconoce al costo conforme a la Sección 18 *Activos Intangibles Distintos del Goodwill* y se amortiza durante los 20 años de su vida útil. El activo no es depreciable a efectos fiscales. Sin embargo, si se hace uso del derecho durante los 20 años completos, en la fecha de caducidad, se recibirá una deducción fiscal por un monto igual al costo inicial. Si el activo intangible se vende o abandona en el futuro, no se recibirá ninguna deducción.

La base fiscal es cero, independientemente de que la entidad espere o no hacer uso del derecho durante los 20 años completos. La base fiscal siempre iguala el monto que es deducible si el valor libro del activo se recupera mediante su venta al final del periodo sobre el que se informa.

Ej 28 Una entidad compra una máquina para usar en su negocio. Si el activo se utiliza sólo para fabricar productos que no dañan el medio ambiente, se podrán obtener deducciones del 15 por ciento del costo del activo cada año durante un máximo de diez años. Si el activo se utiliza de cualquier otra forma, se podrán obtener deducciones del 10 por ciento del costo cada año durante un máximo de diez años. Por la venta, se podrá obtener una deducción igual al costo inicial de la máquina con el reembolso de las deducciones del 10 por ciento que se hayan reclamado anteriormente.

La base fiscal de la máquina es igual al costo menos todas las deducciones del 10 por ciento ya recibidas. De modo que, por ejemplo, si la máquina cuesta 100 u.m., la base fiscal luego de tres años será de 70 u.m. independientemente de que la máquina se haya utilizado o no para fabricar productos que no dañan el medio ambiente (es decir, independientemente de que se hayan reclamado deducciones del 15 por ciento o del 10 por ciento del costo en los tres años anteriores).

Ej 29 En la fecha sobre la que se informa, la entidad determina que el precio de venta menos los costos de terminación y venta de una partida del inventario (o el monto recuperable de una partida de propiedades, planta y equipo) es menor que su valor libro previo, de forma que la entidad procede a reducir dicho valor libro. Dicha reducción no tendrá efecto fiscal hasta que el activo sea vendido (es decir, el costo total del inventario sólo es deducible en la venta).

La base fiscal del activo no incluye el deterioro del valor.

Ej 30 Una entidad realiza una nueva medición de ciertos activos financieros y propiedades de inversión a su valor razonable, pero no realiza un ajuste equivalente a efectos fiscales.

La base fiscal de los activos no cambiará con el paso del tiempo. Por consiguiente, la base fiscal será igual a la base fiscal inicial (antes de hacer ajustes al valor razonable). Por lo general, la base fiscal inicial es igual al costo.

Para tener en cuenta: En algunas jurisdicciones, la nueva medición de un activo o pasivo para acercarlo a su valor razonable afecta a la ganancia fiscal del periodo corriente. Como resultado, la base fiscal del activo o pasivo se debe ajustar y, por lo general, es igual al valor libro. En otras jurisdicciones, sin embargo, la nueva medición de un activo o pasivo no afecta

a la ganancia fiscal del periodo en que se lleva a efecto, y por tanto, no ha de procederse al ajuste de la base fiscal de dicho activo o pasivo.

Pasivos

Ej 31 Una entidad paga un arrendamiento a periodo vencido, por lo que reconoce un pasivo por gastos acumulados de arrendamiento. El gasto correspondiente será deducible fiscalmente cuando se pague.

Si los gastos acumulados se liquidaran por su valor libro, se podrían obtener deducciones fiscales equivalentes a dicho monto. Por consiguiente, la base fiscal de los gastos acumulados es cero.

Ej 32 Para la determinación de ganancias o pérdidas contables, se deducen los costos de pensiones a medida que los empleados prestan sus servicios. Sin embargo, los costos de pensiones no se deducen para la determinación de la ganancia fiscal hasta que la entidad paga los beneficios por retiro o realiza las aportaciones a un fondo externo. La entidad tiene un pasivo por pagos pendientes adeudados.

Si el pasivo por pensiones se liquidara por su valor libro, se podrían obtener deducciones fiscales equivalentes a dicho monto. Por consiguiente, la base fiscal del pasivo por pensiones es cero.

Ejemplo: cambios en la base fiscal de un activo o pasivo que no se reconocerán en su valor libro

Ej 33 Una entidad compra un activo y no recibe deducciones fiscales en el periodo corriente. Sin embargo, se podrán recibir deducciones equivalentes al costo ajustado cuando el activo sea vendido. Tales deducciones estarán disponibles, aunque los ingresos por la venta sean inferiores al costo ajustado, lo que dará lugar a una pérdida fiscal.

La base fiscal del activo es igual al costo ajustado en cada fecha sobre la que se informa. Para tener en cuenta: En algunas jurisdicciones, las deducciones disponibles (y, por consiguiente, la base fiscal) serán iguales al monto que sea menor entre el costo ajustado y los ingresos. En otras jurisdicciones, las deducciones disponibles (y, por consiguiente, la base fiscal) serán iguales al monto que sea menor entre el costo ajustado y los ingresos por la venta, pero nunca serán inferiores al costo original. En consecuencia, es importante identificar las reglas pertinentes de la jurisdicción en cuestión al momento de determinar la base fiscal.

Ej 34 Un activo se reconoce al valor razonable en una combinación de negocios y no se realizan ajustes equivalentes a efectos fiscales.

La base fiscal del activo es la misma que existía antes de la combinación de negocios.

Ej 35 En una combinación de negocios, un pasivo se reconoce a su valor razonable, pero al determinar la ganancia fiscal no se deduce el gasto relacionado hasta un periodo posterior.

Si el pasivo se liquida por su valor razonable, se podrán recibir deducciones equivalentes a dicho valor, por lo que la base fiscal será cero.

Ejemplos: base fiscal de activos y pasivos no reconocidos

Ej 36 Al determinar la ganancia contable, se reconocen costos de investigación de 3.000 u.m. como gasto, pero éstos no pueden ser deducidos fiscalmente para la determinación de la ganancia fiscal, hasta un periodo posterior

La base fiscal de los costos de investigación es de 3.000 u.m., es decir, el monto que estará disponible como deducción para la ganancia fiscal en el futuro.

Ej 37 Una entidad concede 10 opciones sobre acciones a sus 20 empleados. Cada concesión está condicionada a que el empleado trabaje para la entidad durante los próximos 3 años. La entidad estima que el valor razonable de cada opción sobre acción es de 9 u.m. en la fecha de concesión. Por el ejercicio de las opciones sobre acciones, se recibirán deducciones fiscales, donde la medición de la deducción fiscal será igual al valor intrínseco (es decir, el precio de las acciones de la entidad en la fecha de ejercicio menos el precio de ejercicio). Supongamos que el precio de ejercicio es de 10 u.m. y que el precio de las acciones se estima utilizando un modelo de valoración al final de cada año de la siguiente manera:

Final del año uno: 13 u.m.

Final del año dos: 16 u.m.

Final del año tres: 19 u.m.

Final del año cuatro: 18 u.m.

Las opciones sobre acciones son un ejemplo de instrumentos de patrimonio emitidos por la entidad que no dan lugar a activos o pasivos, pero que sí pueden dar lugar a deducciones en un periodo futuro. El costo total del personal reconocido en cada uno de los tres años, suponiendo que todas las opciones se consolidan, es de 600 u.m. (es decir, 20 empleados \times 10 acciones \times 9 u.m. \times 1 año \div 3 años) (véase la Sección 26 *Pagos Basados en Acciones*). Por los pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio, no se reconoce ningún activo o pasivo en ningún momento, ya que el gasto acumulado se acredita al patrimonio (cargo en el resultado).

La base fiscal será la siguiente, suponiendo que todas las opciones se consolidan:

- Después del primer año, el pago basado en acciones tiene una base fiscal de 200 u.m. (es decir, (13 u.m. del precio de la acción menos 10 u.m. del precio de ejercicio) \times 20 empleados \times 10 acciones \times 1 año \div 3 años). La base fiscal de los servicios prestados por los trabajadores se basa en el valor intrínseco de las opciones, y esas opciones fueron concedidas a cambio del servicio de tres años. Como sólo se han prestado los servicios correspondientes a un año, es necesario multiplicar el valor intrínseco de la opción por un tercio para obtener la base fiscal de los servicios prestados por los empleados en el año 1.
- Después del segundo año, la base fiscal es de 800 u.m. (es decir, (16 u.m. del precio de la acción menos 10 u.m. del precio de ejercicio) \times 20 empleados \times 10 acciones \times 2 años \div 3 años).

- Después del tercer año, la base fiscal es de 1.800 u.m. (es decir, $(19 \text{ u.m. del precio de la acción menos } 10 \text{ u.m. del precio de ejercicio}) \times 20 \text{ empleados} \times 10 \text{ acciones}$).
- Después del cuarto año, la base fiscal es de 1.600 u.m. (es decir, $(18 \text{ u.m. del precio de la acción menos } 10 \text{ u.m. del precio de ejercicio}) \times 20 \text{ empleados} \times 10 \text{ acciones}$).

La base fiscal cambiará a medida que cambie la valoración del precio de las acciones hasta que las opciones se ejerciten.

Diferencias temporarias

Las diferencias temporarias surgen cuando:

(a) Existe una diferencia entre los montos en libros y las bases fiscales en el reconocimiento inicial de los activos y pasivos, o en el momento en que se crea una base fiscal para esas partidas que tienen una base fiscal pero que no se reconocen como activos y pasivos.

(b) Existe una diferencia entre el valor libro y la base fiscal que surge tras el reconocimiento inicial porque el ingreso o gasto se reconoce en el resultado integral o en el patrimonio de un periodo sobre el cual se informa, pero se reconoce en ganancias fiscales en otro periodo diferente.

(c) La base fiscal de un activo o pasivo cambia y el cambio no se reconocerá en el valor libro del activo o pasivo de ningún periodo.

Notas (paso 3)

Las diferencias temporarias se definen como las diferencias entre el valor libro de un activo, pasivo u otra partida en los estados financieros, y su base fiscal, que la entidad espera que afecten a la ganancia fiscal cuando el valor libro del activo o pasivo sea recuperado o liquidado (o, en el caso de partidas distintas a los activos y pasivos, que afecten a la ganancia fiscal en el futuro).

Diferencias temporales (párrafo 29.14(b))

Las diferencias temporarias surgen cuando existe una diferencia entre el valor libro y la base fiscal que surge tras el reconocimiento inicial, porque el ingreso o gasto se reconoce en el resultado integral o en el patrimonio de un periodo sobre el cual se informa, pero se reconoce en ganancias fiscales en otro periodo diferente. Tales diferencias temporarias son conocidas también con el nombre de diferencias temporales. Por ejemplo, las diferencias temporales surgen en los siguientes casos:

- (a) Un desembolso es deducible a los fines fiscales después de que se lo reconoce como gasto a efectos de información financiera. Por ejemplo:
 - (i) El costo de pensiones o de otros beneficios a los empleados se reconoce como gasto en la ganancia contable durante los periodos de servicio de los empleados, pero en algunas jurisdicciones, es deducible a los fines fiscales sólo en periodos futuros cuando se realizan las aportaciones o los pagos.

- (ii) El gasto por garantías se reconoce en la ganancia contable cuando se realizan las ventas relacionadas, pero en algunas jurisdicciones, es deducible a los fines fiscales sólo cuando se paga.
 - (iii) El gasto por deudas incobrables se reconoce en la ganancia contable cuando se estima que las cuentas por cobrar son incobrables, pero en algunas jurisdicciones, es deducible a los fines fiscales sólo cuando el cliente entra en situación concursal en carácter formal.
- (b) Los ingresos tributan antes de ser reconocidos a efectos de información financiera. Por ejemplo:
- (i) Los pagos anticipados recibidos de clientes, que aún no reúnen los requisitos para ser reconocidos como ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con la *NIIF para EPYM*, son, en algunas jurisdicciones, imponibles cuando se cobran.
 - (ii) Las ganancias intra grupo de inventarios no realizadas a nivel de grupo se revierten en la consolidación, pero en algunas jurisdicciones, tributan en la fecha de transferencia.
- (c) Los ingresos tributan después de ser reconocidos a efectos de información financiera. Por ejemplo:
- (i) Un incremento en el valor razonable de un activo se reconoce en la ganancia contable, pero en algunas jurisdicciones, dicho incremento tributa sólo cuando el activo es vendido.
 - (ii) Los ingresos de actividades ordinarias se reconocen en la ganancia contable en función del grado de realización del contrato o transacción (a menudo, denominado método del porcentaje de terminación), pero en algunas jurisdicciones, los ingresos tributan a los fines fiscales sólo cuando el contrato o transacción termina.
 - (ii) Las ganancias no remitidas de filiales, coligadas y negocios conjuntos se reconocen en la ganancia contable, pero en algunas jurisdicciones, estarán sujetas a su eventual imposición sólo cuando sean remitidas a la entidad controladora.
- (d) Un gasto es deducible a los fines fiscales antes de que se lo reconozca como gasto a efectos de información financiera. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, un activo se deprecia de forma más rápida a los fines fiscales que a efectos de información financiera

Otras diferencias temporarias que no se consideran diferencias temporales

Entre los ejemplos de diferencias temporarias descritas en el párrafo 29.14 se incluyen los siguientes:

- Las que surgen en una combinación de negocios, cuando los montos en libros de activos y pasivos se ajustan para acercarse a su valor razonable en la fecha de adquisición. En algunas jurisdicciones, las bases fiscales de dichos activos y pasivos no se modifican por la combinación de negocios ni lo hacen de forma diferente.
- Las que surgen en el reconocimiento inicial de un activo o de un pasivo, por ejemplo, si una parte o la totalidad del costo de un activo no es deducible a efectos fiscales. Esto puede suceder cuando una entidad se beneficia de subvenciones gubernamentales no imponibles relativas a activos

Ejemplos: partidas que tienen base fiscal pero que no se reconocen como activos y pasivos

Ej 38 Al igual que en el ejemplo 65, una entidad concede 10 opciones sobre acciones a sus 20 empleados. Cada concesión está condicionada a que el empleado trabaje para la entidad durante los próximos 3 años. La entidad estima que el valor razonable de cada opción sobre acción es de 9 u.m. Al momento del ejercicio de las opciones sobre acciones, se recibirán deducciones fiscales que se basarán en el valor intrínseco en la fecha de ejercicio.

Las deducciones fiscales disponibles afectarán a la ganancia fiscal en el futuro y, por consiguiente, surgirá una diferencia temporaria de 600 u.m. después del primer año. Ésta es la diferencia entre el valor libro igual a cero y la base fiscal de 200 u.m. De forma similar, la diferencia temporaria después del segundo, tercer y cuarto año será de 800 u.m., 1.800 u.m. y 1.600 u.m., respectivamente.

Pasivos y activos por impuestos diferidos

Excepto por lo requerido en el párrafo 29.16, una entidad reconocerá:

- (a) Un pasivo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias que se espere que incrementen la ganancia fiscal en el futuro.
- (b) Un activo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias que se espere que reduzcan la ganancia fiscal en el futuro.
- (c) Un activo por impuestos diferidos para la compensación de pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores.

Notas: activos y pasivos por impuestos diferidos (paso 4)

Diferencias temporarias que se espera que incrementen la ganancia fiscal (párrafo 29.15(a))

En los activos que se espera que afecten a las ganancias fiscales en la recuperación, surgirá una diferencia temporaria que se espera que incremente dichas ganancias en el futuro cuando el valor libros del activo supere su base fiscal (por ejemplo, intereses por cobrar que tributan cuando se cobran). Cuando el valor libro del activo sea recuperado, los beneficios económicos que estén sujetos a imposición (el valor libro de los intereses por cobrar) superarán las deducciones fiscales futuras que estén disponibles (es decir, la base fiscal, que en el caso de los intereses por cobrar es cero). En consecuencia, este efecto impositivo dará lugar a un pasivo por impuestos diferidos relacionado con los impuestos adicionales a pagar en periodos futuros.

En los pasivos que se espera que afecten a las ganancias fiscales en la liquidación, surgirá una diferencia temporaria que se espera que incremente dichas ganancias en el futuro cuando la base fiscal del pasivo supere su valor libro (por ejemplo, un préstamo en moneda extranjera por pagar, que se ha reducido a fines de información financiera por una ganancia por diferencia de cambio, que tributará cuando sea reembolsado y se realice la ganancia). Si el préstamo se liquida por su valor libro, surgirá una ganancia fiscal. En consecuencia, este efecto impositivo dará lugar a un pasivo por impuestos diferidos relacionado con los impuestos adicionales a pagar en periodos futuros.

En el caso de partidas que tengan una base fiscal pero que no estén reconocidas como activos o pasivos, el monto de la base fiscal será el resultado fiscal futuro o una deducción fiscal futura. Si el valor de la base fiscal es un resultado fiscal futuro, surgirá una diferencia temporaria que se espera que incremente la ganancia fiscal en el futuro. En consecuencia, este efecto impositivo dará lugar a un pasivo por impuestos diferidos relacionado con los impuestos adicionales a pagar en periodos futuros.

Diferencias temporarias que se espera que reduzcan la ganancia fiscal

En los activos que se espera que afecten a la ganancia fiscal en la recuperación, surgirá una diferencia temporaria que se espera que reduzca dicha ganancia en el futuro cuando la base fiscal del activo supere su valor libro (por ejemplo, cuando el valor libro de cuentas comerciales por cobrar haya sido reducido por una corrección de valor para deudas incobrables, pero dicha corrección no sea deducible a los fines fiscales hasta que las deudas se den de baja formalmente). Si el activo se liquida por su valor libro, surgirá una deducción neta. En consecuencia, este efecto impositivo dará lugar a un activo por impuestos diferidos relacionado con una reducción en los impuestos a pagar en periodos futuros.

En el caso de los pasivos, surgirá una diferencia temporaria que se espera que reduzca la ganancia fiscal en el futuro cuando el valor libro del pasivo supere su base fiscal (por ejemplo, cuando se haya reconocido una provisión y un gasto por garantías, pero no haya deducciones fiscales disponibles hasta que el monto sea pagado o utilizado). Si la provisión se liquida por su monto en libros, surgirá una deducción neta. En consecuencia, este efecto impositivo dará lugar a un activo por impuestos diferidos relacionado con una reducción en los impuestos a pagar en periodos futuros.

En el caso de partidas que tengan una base fiscal pero que no estén reconocidas como activos o pasivos, el monto de la base fiscal será el resultado fiscal futuro o una deducción fiscal futura. Si el valor de la base fiscal es una deducción fiscal futura, surgirá una diferencia temporaria que se espera que reduzca la ganancia fiscal en el futuro. En consecuencia, este efecto impositivo dará lugar a un activo por impuestos diferidos relacionado con una reducción en los impuestos a pagar en periodos futuros.

Partida en estado de situación financiera Base fiscal Reconocer lo siguiente

Activo Valor libro > Base fiscal Pasivo por impuestos diferidos

Activo Valor libro < Base fiscal Activo por impuestos diferidos

Pasivo Valor libro > Base fiscal Activo por impuestos diferidos

Pasivo Valor libro < Base fiscal Pasivo por impuestos diferidos

Ni activo ni pasivo

Base fiscal \neq cero; el monto de la base fiscal está disponible como deducción fiscal en el futuro Activo por impuestos diferidos

Ni activo ni pasivo

Base fiscal \neq cero; el monto de la base fiscal será un resultado fiscal en el futuro Pasivo por impuestos diferidos

Compensación de pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores

Un crédito fiscal es un incentivo fiscal que adquiere la forma de un monto que reduce los impuestos a las ganancias por pagar (es decir, el crédito fiscal reduce el monto real de impuestos que se debe pagar directamente). Los créditos fiscales son diferentes a las deducciones fiscales, porque éstas reducen las ganancias fiscales (nota: impuesto por pagar en el periodo = ganancias fiscales \times tasa impositiva). En consecuencia, los créditos fiscales dan lugar a un activo por impuestos diferidos relacionado con una reducción directa de los impuestos por pagar en periodos futuros.

Una pérdida fiscal surge en un periodo contable en el que el resultado fiscal es negativo (es decir, las deducciones permitidas superan los ingresos imponibles). Algunas leyes fiscales permiten a las entidades compensar la pérdida fiscal de un periodo con las ganancias fiscales de uno o más años anteriores, en cuyo caso se puede reconocer un activo por impuestos corrientes en el periodo en el que se produzca la pérdida.

Si la entidad no puede compensar la pérdida fiscal con beneficios anteriores (por ejemplo, si las reglas de la jurisdicción no lo permiten o si la entidad no tiene las ganancias fiscales suficientes en años anteriores para compensar toda la pérdida), la entidad podrá compensar la pérdida con beneficios de un periodo posterior, con o sin límite de tiempo, y aplicar la pérdida al resultado fiscal de un periodo futuro. Cuando las pérdidas fiscales se puedan compensar con ganancias fiscales de periodos futuros, se podrá obtener una reducción en los pagos de impuestos futuros. En consecuencia, este efecto impositivo dará lugar a un activo por impuestos diferidos relacionado con una reducción en los impuestos a pagar en periodos futuros.

Si la entidad no puede compensar la pérdida con beneficios de periodos anteriores o posteriores, la pérdida no se podrá utilizar y, por consiguiente, se perderá.

Reconocimiento de activos por impuestos diferidos

Los activos por impuestos diferidos se reconocerán en su totalidad, aunque existan dudas sobre su realización. Sin embargo, cuando existan dudas sobre la posibilidad de realización de un activo por impuestos diferidos, la Sección 29 requiere que se reconozca una corrección valorativa para dicho activo. Por ejemplo, si una entidad incurre en pérdidas, pueden surgir dudas en cuanto a si podrá compensar las pérdidas fiscales no utilizadas de periodos anteriores con ganancias fiscales futuras, dado que la entidad puede continuar incurriendo en pérdidas (es decir, sus ganancias fiscales futuras no serán suficientes).

va.

Ejemplo: compensación de créditos y pérdidas fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores

Ej 39 Una entidad calcula su resultado fiscal como negativo en 9.000 u.m. (es decir, una pérdida fiscal de 9.000 u.m.) para el periodo fiscal 20X7/20X8, de acuerdo con las reglas fiscales pertinentes de su jurisdicción. La legislación fiscal de la jurisdicción no permite a las entidades compensar las pérdidas fiscales con beneficios de periodos anteriores. La tasa impositiva de la jurisdicción es del 30 por ciento (para simplificar, supongamos que ésta es la tasa que se espera que se aplique al periodo en el que se prevé utilizar la pérdida fiscal de 9.000 u.m.).

La pérdida fiscal se podrá utilizar para reducir la ganancia fiscal en el futuro. En consecuencia, se deberá reconocer un activo por impuestos diferidos de 2.700 u.m. (es decir, 9.000 u.m. \times 30%) relacionado con una reducción en los impuestos por pagar en periodos futuros.

Ej 40 En la jurisdicción de una entidad, en el año fiscal 20X7/20X8, el gobierno otorgó a todas las entidades un crédito fiscal de 3.000 u.m., que se puede aplicar al impuesto a las ganancias de ese periodo, por cada empleado adicional de tiempo completo que se contrate ese año. La entidad contrató a dos nuevos empleados de tiempo completo y, por consiguiente, tiene derecho a recibir un crédito fiscal de 6.000 u.m. Si este crédito fiscal no se puede utilizar en el año fiscal en curso, podrá aplicarse a años fiscales futuros. En 20X7/20X8, las ganancias fiscales son de 10.000 u.m. La tasa impositiva para 20X7/20X8 de la jurisdicción es del 25 por ciento.

Puede parecer que el crédito fiscal cumple la definición de subvenciones del gobierno. Sin embargo, la Sección 24 *Subvenciones del Gobierno* excluye específicamente de su alcance las ayudas gubernamentales que se conceden a una entidad en forma de beneficios que se limitan sobre la base de las obligaciones fiscales (véase el párrafo 24.3). Por consiguiente, los requerimientos de la Sección 24 no se aplican a este caso.

El impuesto corriente por pagar en 20X7/20X8 es de 2.500 u.m. (es decir, 10.000 u.m. \times 25%). En consecuencia, la entidad sólo podrá utilizar 2.500 u.m. de su crédito fiscal para compensar el impuesto corriente de ese periodo. El monto restante de 3.500 u.m. se podrá aplicar a un periodo futuro. Por lo tanto, se deberá reconocer un activo por impuestos diferidos de 3.500 u.m.

Para tener en cuenta: Para determinar el activo por impuestos diferidos, no es necesario aplicar la tasa impositiva al crédito fiscal, dado que el crédito fiscal está disponible para compensar directamente el impuesto por pagar, y no el resultado fiscal.

Notas

La forma esperada de recuperación de las inversiones en filiales, sucursales, coligadas y negocios conjuntos puede dar lugar a consecuencias fiscales adicionales a las que surgen de la recuperación o liquidación de los distintos activos o pasivos que componen dichas inversiones. Por ejemplo, por el pago de distribuciones de la entidad participada al inversor, pueden surgir impuestos a pagar o a reembolsar. También pueden surgir impuestos a pagar por la venta de la inversión. En relación con estos impuestos, las inversiones en filiales, sucursales, coligadas y negocios conjuntos tendrán su base fiscal en la jurisdicción fiscal del inversor.

En estos casos, surgirán diferencias temporarias cuando el valor libro de una inversión en una filial, coligada o negocio conjunto en los estados financieros consolidados (por ejemplo, la porción que represente la participación de la controladora en los activos netos de la filial, contando incluso con el valor libro de la Goodwill) sea diferente de su base fiscal (nota: ésta siempre se determina en función de la venta y suele ser igual al costo o al costo ajustado), y la entidad espera que la recuperación del valor libro de la inversión afecte a la ganancia fiscal. La razón más frecuente de esto es la existencia de ganancias no distribuidas en la entidad participada (no obstante, esto no afecta a las inversiones en coligadas o negocios conjuntos que se miden al costo). La diferencia temporaria entre el valor libro de la inversión y su base fiscal suele denominarse diferencia de “base externa”.

Ésta se suma a las diferencias temporarias relacionadas con los activos y pasivos subyacentes de la entidad participada (a veces, denominadas diferencias de “base interna”).

Una diferencia de “base externa” (diferencia temporaria entre el valor libro de una inversión y su base fiscal) puede surgir en distintas situaciones, como las siguientes:

- por la existencia de ganancias no distribuidas en las filiales (es decir, cuando se hayan consolidado las ganancias de la filial);
- por la existencia de ganancias no distribuidas en las coligadas o negocios conjuntos, en las que se haya aplicado el método de la participación (es decir, cuando las ganancias de la entidad participada se hayan contabilizado con el método de la participación);
- por cambios en el valor razonable de inversiones en coligadas o negocios conjuntos, en los que se realice una nueva medición de la inversión al valor razonable (si se aplica el modelo del valor razonable) pero no se hagan ajustes equivalentes a efectos fiscales;
- por variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, cuando la controladora y su entidad participada tengan monedas funcionales diferentes (sólo filiales y coligadas/negocios conjuntos que se contabilicen con el método de la participación);
- por una reducción en el valor libro de las inversiones en una coligada o un negocio conjunto hasta su monto recuperable por deterioro del valor (sólo cuando dichas inversiones se contabilicen con el modelo del costo o el método de la participación);
- por cambios en la base fiscal de la inversión (por ejemplo, correcciones de valor por indexación).

Esta diferencia temporaria entre el valor libro de una inversión y su base fiscal en los estados financieros consolidados (o en los estados financieros individuales de la controladora cuando no existen filiales) puede diferir de la diferencia temporaria relacionada con la inversión en la filial, coligada o negocio conjunto de los estados financieros separados de la controladora (si se preparan de forma adicional a los estados principales) (véase la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*). Esto se debe a que el valor libro de la inversión puede diferir en los dos conjuntos de estados financieros.

También pueden surgir otras diferencias temporarias similares cuando existen consecuencias fiscales por remitir ingresos de una parte de la entidad a otra, por ejemplo, cuando hay sucursales fiscales que no constituyen filiales separadas. Estas diferencias temporarias deberían recibir el mismo tratamiento que las diferencias temporarias que surgen en las inversiones en filiales.

Una entidad deberá reconocer un activo o pasivo por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias coligadas a inversiones en filiales y participaciones en coligadas o negocios conjuntos, (excepto que la inversión sea de duración básicamente permanente), a menos que sea evidente que las diferencias temporarias se vayan a revertir en un futuro previsible.

Ejemplos: inversiones en filiales extranjeras

Ej 41 Una entidad controladora tiene una filial extranjera con un valor libro (activos netos) de 150.000 u.m. en los estados financieros consolidados y una base fiscal de 100.000 u.m.

La controladora espera vender la filial apenas finalice el periodo. La tasa impositiva para ganancias de capital es cero en la jurisdicción de la entidad.

Dado que la tasa impositiva que se aplica a cualquier monto imponible o deducible que surja de la venta de la filial es cero, en la práctica, esto equivale a que no surja ningún resultado fiscal por la recuperación de la inversión (véanse las notas debajo del párrafo 29.10). El efecto es el mismo que si la entidad esperara recuperar su inversión en la filial sin afectar a la ganancia fiscal. Por consiguiente, de acuerdo con el párrafo 29.10, no surge ningún activo o pasivo por impuestos diferidos en relación con diferencias temporarias de la inversión en la filial.

Para tener en cuenta: Esto no afectará al reconocimiento de impuestos diferidos por diferencias temporarias que surjan en los activos y pasivos particulares de la filial. Los activos y pasivos por impuestos diferidos que surjan por diferencias temporarias en los activos y pasivos particulares de la filial se deberán evaluar en el contexto de su recuperación o liquidación por parte de ésta, y no en el contexto de la recuperación de la inversión de la filial por parte de la controladora.

Ej 42 Una entidad controladora tiene una filial extranjera con un valor libro (activos netos) de 150.000 u.m. en los estados financieros consolidados y una base fiscal de 100.000 u.m.

La controladora espera mantener su inversión en un futuro previsible. No existen requerimientos que obliguen a la filial a pagar dividendos, y la controladora no espera exigir a la filial que realice una distribución. Por el contrario, la controladora ha establecido planes para que las ganancias no distribuidas se reinviertan para ampliar el negocio de la filial en un futuro previsible. Si la entidad vendiera la filial o recibiera distribuciones de ésta, esto afectaría a las ganancias fiscales.

La controladora no debería reconocer un pasivo por impuestos diferidos con respecto a la diferencia temporaria de 50.000 u.m., dado que la inversión en el extranjero es básicamente permanente y no se espera que se revierta la diferencia temporaria en un futuro previsible.

Ejemplo: inversiones en coligadas extranjeras

Ej 43 Una entidad contabiliza sus inversiones en coligadas utilizando el método de la participación (véase la Sección 14 *Inversiones en Coligadas*). La entidad tiene una inversión en una coligada extranjera con un valor libro de 150.000 u.m. y una base fiscal de 100.000 u.m. (igual al costo inicial de la inversión). La entidad espera mantener su inversión en un futuro previsible.

No existen requerimientos que obliguen a la coligada a pagar dividendos. La gerencia de la coligada ha revelado planes, los cuales han sido aprobados por la mayoría de los accionistas, para que las ganancias no distribuidas se reinviertan para ampliar el negocio de la coligada en un futuro previsible. Si la entidad vendiera su inversión en la coligada o recibiera distribuciones de ésta, esto afectaría a las ganancias fiscales.

La controladora no debería reconocer un pasivo por impuestos diferidos con respecto a la diferencia temporaria de 50.000 u.m., dado que la inversión en el extranjero es básicamente permanente y no se espera que se revierta la diferencia temporaria en un futuro previsible.

En la práctica, proporcionar evidencia de planes específicos para la reinversión de las ganancias no distribuidas de la coligada extranjera a los fines de demostrar que la inversión es básicamente de naturaleza permanente será más difícil de lo que sería en el caso de inversiones en filiales extranjeras.

Esto se debe a que la entidad no tiene control sobre la entidad participada, por lo que no puede establecer planes para reinvertir las ganancias no distribuidas de la coligada sin el acuerdo de los demás inversores.

Además, sin el control sobre la entidad participada, es posible que la entidad no pueda reunir la información suficiente para respaldar el supuesto de que la inversión es de naturaleza permanente. Esto ocurrirá, especialmente, si existe un tercero que tenga control sobre la coligada.

A menos que exista un acuerdo bien demostrado (como en este ejemplo) de que las ganancias no se distribuirán en un futuro previsible, normalmente, el inversor de una coligada extranjera deberá reconocer los impuestos diferidos que surjan de las ganancias no remitidas de dicha coligada, salvo que exista evidencia en contrario.

Ejemplos: Goodwill

Ej 44 En una combinación de negocios, una entidad reconoce un Goodwill de 200 u.m. Las autoridades fiscales no permiten reducciones en el valor libro del Goodwill como gasto deducible al determinar la ganancia fiscal. El costo del Goodwill tampoco sería deducible si se dispusiera de los negocios de los cuales procede. La entidad amortiza el Goodwill a lo largo de diez años.

El Goodwill tiene una base fiscal igual a cero. El párrafo 29.16(b) prohíbe a la entidad reconocer el correspondiente pasivo por impuestos diferidos. Si la entidad reconoce posteriormente una amortización de ese Goodwill de 20 u.m., la diferencia temporaria relacionada con el Goodwill se reducirá de 200 u.m. a 180 u.m., con el correspondiente decremento en el valor del pasivo por impuestos diferidos no reconocido. Ese decremento en el valor no reconocido del pasivo por impuestos diferidos también se lo considera relacionado con el reconocimiento inicial del Goodwill.

En consecuencia, no se deben reconocer impuestos diferidos por la diferencia temporaria.

De forma similar, si se reconoce un deterioro del valor del Goodwill, el decremento en la diferencia temporaria y en el valor no reconocido del pasivo por impuestos diferidos también se lo considerará relacionado con el reconocimiento inicial del Goodwill. En consecuencia, no se debe reconocer el pasivo por impuestos diferidos.

Ej 45 En una combinación de negocios, una entidad reconoce un Goodwill de 200 u.m. que es deducible a los fines fiscales a una tasa de 20 por ciento anual, a partir del año de la adquisición. Si el negocio con el que se relaciona el Goodwill se vende, se pueden recibir deducciones del 100 por ciento del costo, pero se deberán devolver todas las deducciones anteriores recibidas por el uso (es decir, habrá un reintegro de todas las deducciones anteriores por la amortización del Goodwill).

La base fiscal del Goodwill es de 200 u.m. en el reconocimiento inicial y de 160 u.m. al final del primer año. El Goodwill se amortiza a efectos de información financiera a lo largo de diez

años. Al finalizar el primer año, el valor libro del Goodwill es de 180 u.m.

Los pasivos y activos por impuestos diferidos por diferencias temporarias relacionadas con el Goodwill se reconocerán en la medida en que no hayan surgido del reconocimiento inicial de ese Goodwill. Al final del primer año, surge una diferencia temporaria de 20 u.m. Dado que el monto en libros del activo (Goodwill) es superior a la base fiscal, surge un pasivo por impuestos diferidos. Por ejemplo, si la tasa impositiva es el 20 por ciento, se deberá reconocer un pasivo por impuestos diferidos de 4 u.m.

De forma similar, si se reconoce un deterioro del valor del Goodwill, se deberá reconocer un activo o pasivo por impuestos diferidos por la diferencia temporaria.

Medición de impuestos diferidos

Tasas impositivas

Una entidad medirá un activo (o pasivo) por impuestos diferidos usando las tasas impositivas y la legislación que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa. Una entidad considerará las tasas impositivas cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los sucesos futuros requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo hagan.

Cuando se apliquen diferentes tasas impositivas a distintos niveles de ganancia fiscal, una entidad medirá los gastos (ingresos) por impuestos diferidos y los pasivos (activos) por impuestos diferidos relacionados, utilizando las tasas medias aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, que se espera que sean aplicables a la ganancia (o pérdida) fiscal de los periodos en los que se espere que el activo por impuestos diferidos se realice o que el pasivo por impuestos diferidos se liquide.

Ejemplos: tasas impositivas con escala progresiva

Ej 46 Una entidad opera en una jurisdicción donde las primeras 50.000 u.m. de ganancia tributan a una tasa del 10 por ciento, y el excedente que supere el monto de 50.000 u.m. tributa a una tasa del 20 por ciento.

Si la entidad espera obtener una ganancia fiscal anual superior a 50.000 u.m. en el futuro, tendrá que calcular la tasa media estimada para cada periodo futuro en que se reviertan las diferencias temporarias existentes en la fecha sobre la que se informa. Para poder determinar una única tasa media entre el 10 por ciento y el 20 por ciento, será necesario estimar las ganancias fiscales anuales futuras, incluido el efecto de la reversión de las diferencias temporarias. La Sección 29 no exige un desglose detallado de las reversiones netas de las diferencias temporarias con respecto a los activos y pasivos por impuestos diferidos. Sin embargo, la entidad deberá tener presente todas las partidas inusuales que puedan generar un nivel anormal de ganancia fiscal, o cualquier diferencia temporaria anormalmente grande que pueda revertirse en un periodo futuro y distorsionar la tasa media.

Ej 47 Una entidad tiene una partida de equipo que se deprecia de forma más rápida a los fines fiscales que a efectos de información financiera. El 31 de diciembre de 20X1,

surge una diferencia temporaria de 1.000 u.m. relacionada con este equipo, que se espera que incremente la ganancia fiscal en el futuro. Se espera que la diferencia temporaria se revierta en un plazo de cinco años. En la jurisdicción de la entidad, se debe pagar un impuesto del 20 por ciento sobre las primeras 100.000 u.m. de la ganancia fiscal obtenida, del 25 por ciento sobre las siguientes

200.000 u.m. de la ganancia fiscal obtenida, del 30 por ciento sobre las siguientes 200.000 u.m. de la ganancia fiscal obtenida y del 35 por ciento sobre el resto (es decir, el excedente que supere el monto de 500.000 u.m.). En 20X1, la entidad obtuvo una ganancia fiscal de 400.000 u.m. En 20X6, la entidad espera obtener una ganancia fiscal de 650.000 u.m.

En 20X1, la entidad obtuvo una ganancia fiscal de 400.000 u.m. y, por consiguiente, pagó impuestos por 100.000 u.m. (es decir, $(100.000 \text{ u.m.} \times 20\%) + (200.000 \text{ u.m.} \times 25\%) + (100.000 \text{ u.m.} \times 30\%)$).

La tasa impositiva media es del 25 por ciento (es decir, $100.000 \text{ u.m.} \div 400.000 \text{ u.m.}$).

Sin embargo, en el plazo de cinco años, se espera que la ganancia fiscal sea de 650.000 u.m. Si la empresa no obtiene una ganancia fiscal de 650.000 u.m., pagará un impuesto de 182.500 u.m. (es decir, $(100.000 \text{ u.m.} \times 20\%) + (200.000 \text{ u.m.} \times 25\%) + (200.000 \text{ u.m.} \times 30\%) + (150.000 \text{ u.m.} \times 35\%)$). Ésta es una tasa media del 28,08 por ciento.

En consecuencia, el pasivo por impuestos diferidos se medirá en 281 u.m. (es decir, $1.000 \text{ u.m.} \times 28,08\%$).

Ejemplos: deducciones iguales por el uso y por la venta

Ej 48 Una entidad adquiere un activo por 100.000 u.m. De acuerdo con la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*, la entidad deprecia el activo con el método lineal a lo largo de su vida útil de 10 años hasta un valor residual de cero (es decir, 10.000 u.m. por año durante 10 años).

Al calcular el resultado fiscal, la entidad deprecia el activo con el método lineal hasta un valor residual de cero a lo largo de los primeros cinco años de uso del activo (es decir, 20.000 u.m. por año durante 5 años). Si el activo se vende, se pueden realizar deducciones del 100 por ciento del costo, pero se deberán devolver todas las deducciones anteriores recibidas por el uso (es decir, un reintegro de todas las deducciones anteriores). La tasa impositiva aplicable al uso es del 30 por ciento. Por la venta, la tasa impositiva aplicable al reintegro de las deducciones anteriores es del 30 por ciento, mientras que la tasa impositiva aplicable al excedente del precio de venta que supere el costo de 100.000 u.m. es del 20 por ciento.

La entidad espera recuperar el valor libro del activo a través del uso durante 10 años.

Al final del segundo año, el pasivo por impuestos diferidos es de 6.000 u.m. (es decir, usando la tasa impositiva aplicable del 30% [forma esperada de recuperación] \times 20.000 u.m. de diferencia temporaria).

La diferencia temporaria es la diferencia entre el valor libro de 80.000 u.m. (es decir, 100.000 u.m. de costo menos 20.000 u.m. de depreciación acumulada) y la base fiscal de 60.000 u.m. La base fiscal del activo se determina siempre en función de las consecuencias de la recuperación a través de la venta. Luego de dos años, la base fiscal es de 60.000 u.m. (es decir, una deducción de 100.000 u.m. por la venta menos el reintegro de la depreciación fiscal ya reclamada de 40.000 u.m.).

Surge una diferencia temporaria de 20.000 u.m.

La depreciación fiscal ya reclamada es la depreciación fiscal acumulada deducida para determinar el resultado fiscal de la entidad. Cálculo: $100.000 \text{ u.m. de costo} \div 5 \text{ años de vida útil deducible fiscalmente} \times 2 \text{ años de deducción} = 40.000 \text{ u.m.}$

Ej 49 El 1 de enero de 20X1, una entidad adquiere un edificio por 100.000 u.m. De acuerdo con la Sección 16 *Propiedades de Inversión*, la entidad contabiliza el edificio al valor razonable reconociendo los cambios de éste en resultados. El 31 de diciembre de 20X1, el valor razonable de la propiedad de inversión es de 120.000 u.m.

Al calcular el resultado fiscal, la entidad deprecia el edificio con el método lineal hasta un valor residual de cero a lo largo de los primeros diez años del uso por parte de terceros mediante

arrendamientos operativos de la entidad (es decir, en 20X1 la entidad dedujo 10.000 u.m. al medir su ganancia fiscal para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1). Si el edificio se vende, se pueden realizar deducciones del 100 por ciento del costo, pero se deberán devolver todas las deducciones anteriores recibidas por el uso (es decir, un reintegro de todas las deducciones anteriores). La tasa impositiva aplicable a la recuperación a través del ingreso por arrendamiento es del 30 por ciento. Por la venta, la tasa impositiva aplicable al reintegro de las deducciones anteriores es del 30 por ciento, mientras que la tasa impositiva aplicable al excedente del precio de venta que supere el costo de 100.000 u.m. es del 20 por ciento.

Al 31 de diciembre de 20X1, la entidad espera recuperar el valor libro total del edificio a través de la venta.

El pasivo por impuestos diferidos es de 7.000 u.m. Cálculo: $30\% \times 10.000 \text{ u.m. (la parte de la diferencia temporaria que se espera que se reintegre por la venta)} + 20\% \times 20.000 \text{ u.m. (la parte de la diferencia temporaria que se espera que esté sujeta a impuestos del 20\% cuando se recupere mediante la venta)}$.

La diferencia temporaria total de 30.000 u.m. es la diferencia entre el valor libro de 120.000 u.m. (valor razonable al 31 de diciembre de 20X1) y la base fiscal de 90.000 u.m. La base fiscal del activo se determina siempre en función de las consecuencias de la recuperación a través de la venta. Luego de un año, la base fiscal es de 90.000 u.m. (es decir, una deducción de 100.000 u.m. por la venta menos el reintegro de la depreciación fiscal ya reclamada de 10.000 u.m.).

En la medición del pasivo por impuestos diferidos, la diferencia temporaria se desglosa en dos componentes: un monto de 10.000 u.m. que se espera que se reintegre por la venta y un monto de 20.000 u.m. que se espera que esté sujeto a impuestos del 20%.

Ejemplos: deducciones diferentes por el uso y por la venta

Ej 50 Una entidad adquiere un activo por 100.000 u.m. De acuerdo con la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*, la entidad deprecia el activo con el método lineal a lo largo de su vida útil de 10 años hasta un valor residual de cero (es decir, 10.000 u.m. por año durante 10 años).

No hay depreciación fiscal al calcular el resultado fiscal. Si el activo se vende, se puede deducir un monto de 100.000 u.m. (es decir, el costo del activo) al momento de determinar las ganancias o las pérdidas de capital imponibles en la disposición.

La tasa impositiva aplicable al uso es del 30 por ciento. La tasa impositiva aplicable a las ganancias y a las pérdidas de capital es del 20 por ciento.

Al final del segundo año, cuando el valor de mercado del activo es de 120.000 u.m., la entidad espera recuperar el valor libro del activo a través de la venta.

Al final del segundo año, el activo por impuestos diferidos es de 4.000 u.m. (es decir, una tasa impositiva del 20% aplicable a las pérdidas de capital en la venta [forma esperada de recuperación] \times 20.000 u.m. de diferencia temporaria).

La diferencia temporaria es la diferencia entre el valor libro de 80.000 u.m. (es decir, 100.000 u.m. de costo menos 20.000 u.m. de depreciación acumulada) y la base fiscal de 100.000 u.m. (es decir, la deducción disponible por la venta). La base fiscal del activo se determina siempre en función de las consecuencias de la recuperación a través de la venta. Surge una diferencia temporaria de 20.000 u.m.

Ej 51 El 1 de enero de 20X1, una entidad adquiere un edificio por 100.000 u.m. De acuerdo con la Sección 16 *Propiedades de Inversión*, la entidad contabiliza el edificio al valor razonable reconociendo los cambios de éste en resultados. El 31 de diciembre de 20X1, el valor razonable de la propiedad de inversión es de 120.000 u.m.

No hay depreciación fiscal al calcular el resultado fiscal. Si el activo se vende, se podrán obtener deducciones equivalentes al monto que sea menor entre el 100 por ciento del costo y el valor de mercado del activo en la fecha de venta. La tasa impositiva aplicable al uso es del 30 por ciento. La tasa impositiva aplicable al excedente del precio de venta que supere el costo de 100.000 u.m. es del 20 por ciento.

Al 31 de diciembre de 20X1, la entidad espera recuperar el valor libro total del edificio a través de la venta.

El pasivo por impuestos diferidos es de 4.000 u.m. Cálculo: 20% \times 20.000 u.m. (diferencia temporaria que se espera que esté sujeta a impuestos del 20% cuando se recupere a través de la venta).

La diferencia temporaria de 20.000 u.m. es la diferencia entre el valor libro de 120.000 u.m. (valor razonable al 31 de diciembre de 20X1) y la base fiscal de 100.000 u.m. La base fiscal del activo se determina siempre en función de las consecuencias de la recuperación a través de la venta (es decir, 100.000 u.m.).

Corrección valorativa

Una entidad reconocerá una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos, de modo que el valor libro neto iguale al monto máximo que es probable que se recupere sobre la base de las ganancias fiscales actuales o futuras.

Ejemplos: diferencias temporarias existentes que se espera que incrementen la ganancia fiscal en el futuro

Ej 52 Una entidad tiene 100.000 u.m. de diferencias temporarias que se espera que incrementen la ganancia fiscal en los próximos diez años, y 10.000 u.m. de diferencias temporarias que se espera que reduzcan la ganancia fiscal en los próximos años. En la jurisdicción, las pérdidas se pueden compensar con beneficios de hasta 3 años anteriores o de hasta 15 años posteriores.

Se debería registrar un activo por impuestos diferidos de 10.000 u.m. No será necesaria una corrección valorativa, porque se espera que el monto de las diferencias temporarias disponibles sea suficiente para incrementar la ganancia fiscal.

Para tener en cuenta: se debe tener cuidado, no obstante, en el caso de que existan pérdidas acumuladas importantes. En dicho caso, es posible que el activo por impuestos diferidos reconocido por las diferencias temporarias que se espera que reduzcan la ganancia fiscal y que los activos por impuestos diferidos por la pérdida acumulada no se realicen por completo contra las 100.000 u.m. de diferencias temporarias que se espera que incrementen la ganancia fiscal. En esta situación, se tendrá que reconocer una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos. Esto se aplica a menos que se espere que los activos por impuestos diferidos se realicen de otra forma, por ejemplo, a través de ganancias fiscales futuras. Sin embargo, puede resultar difícil justificar que una entidad tendrá ganancias fiscales futuras suficientes si ha incurrido en pérdidas acumuladas significativas.

Ejemplo: estrategia de planificación fiscal

Ej 53 Una entidad tiene pérdidas fiscales de 200.000 u.m. a compensar con beneficios futuros y no se espera que recupere la rentabilidad en los próximos años. La entidad tiene diferencias temporarias insignificantes que se espera que incrementen la ganancia fiscal en el futuro.

La entidad posee dos edificios de oficinas con sus correspondientes parcelas de terreno, los que se miden al costo depreciado de acuerdo con la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*. El primer edificio dispone de un gran espacio sobrante. La entidad podría vender el segundo edificio y mudar a todo el personal al primer edificio. El segundo edificio tiene un costo depreciado de 300.000 u.m. y una base fiscal de 280.000 u.m. Sin embargo, el valor de mercado de la propiedad es de 1.000.000 u.m. La entidad tiene una estrategia de planificación fiscal según la cual venderá el segundo edificio y el terreno si es necesario para evitar que las pérdidas a compensar con beneficios futuros caduquen sin ser utilizadas. La tasa impositiva es del 40 por ciento.

La entidad deberá registrar un activo por impuestos diferidos de 80.000 u.m. (es decir, 200.000 u.m. de pérdidas fiscales a compensar con beneficios futuros \times 40%). Para determinar si se debe registrar o no una corrección valorativa, se deberá aplicar el juicio profesional. Esto se debe a que, a pesar de la evidencia negativa (pérdidas de operación y diferencias temporarias poco significativas que se espera que incrementen la ganancia fiscal en el futuro), la corrección valorativa puede no ser necesaria en esta situación ya que, debido al segundo edificio de oficinas, existe un excedente en el valor del activo no reconocido superior a la base fiscal de los activos netos de la entidad que es suficiente para realizar el activo por impuestos diferidos en su totalidad.

Ejemplos: cálculo de una corrección valorativa

Ej 54 Al 31 de diciembre de 20X8 (final del ejercicio contable), una entidad tiene diferencias temporarias que se espera que reduzcan la ganancia fiscal en el futuro en 120.000 u.m. La tasa impositiva es del 20 por ciento. A partir de la evidencia disponible, la gerencia de la entidad concluye que es mayor la probabilidad de que las fuentes en su totalidad no generen el resultado fiscal futuro suficiente para realizar un incentivo fiscal superior a 30.000 u.m. (es decir, el 25 por ciento de las diferencias temporarias que se espera que reduzcan la ganancia fiscal en el futuro). No se reconocieron activos

por impuestos diferidos en los años anteriores, no se permite compensar pérdidas fiscales con beneficios de periodos anteriores y la ganancia de 20X8 fue cercana a cero. Las pérdidas se pueden compensar con beneficios futuros durante diez años.

El 31 de diciembre de 20X8, la entidad registra un activo por impuestos diferidos de 24.000 u.m. (es decir, $120.000 \text{ u.m.} \times 20\%$) y una corrección valorativa de 18.000 u.m. (es decir, $(120.000 \text{ u.m.} \text{ menos } 30.000 \text{ u.m.}) \times 20\%$).

Los asientos en el libro diario del 31 de diciembre de 20X8 son los siguientes:

Dr Activo por impuestos diferidos 24.000 u.m.
Cr Corrección valorativa 18.000 u.m.
Cr Resultados: impuesto a las ganancias (impuesto diferido) 6.000 u.m.

Para reconocer una corrección valorativa.

El incentivo del impuesto a las ganancias (impuesto diferido) de 6.000 u.m. representa la parte del activo por el impuesto a las ganancias diferido con mayor probabilidad de que se realice.

Ejemplos: cálculo de una corrección valorativa

Ej 55 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 101. Al 31 de diciembre de 20X9, las diferencias temporarias de la entidad que se espera que reduzcan la ganancia fiscal en el futuro son de 100.000 u.m. y, debido a las pérdidas de operación de 20X9, la entidad tiene ahora una compensación de pérdidas fiscales no utilizadas de 84.000 u.m. A partir de la evidencia disponible, la gerencia de la entidad concluye que es mayor la probabilidad de que las fuentes en su totalidad sólo generen un resultado fiscal futuro suficiente para realizar un incentivo del impuesto a las ganancias de 20.000 u.m.

El total de la compensación de pérdidas de operación (84.000 u.m.) con beneficios futuros más el monto de la diferencia temporaria deducible futura (100.000 u.m.) es de 184.000 u.m. Se reconoce un activo por impuestos diferidos de 36.800 u.m. (es decir, $184.000 \text{ u.m.} \times 20\%$) al 31 de diciembre de 20X9.

Se requerirá una corrección valorativa igual a 32.800 u.m. (es decir $(184.000 \text{ u.m.} \text{ menos } 20.000 \text{ u.m.}) \times 20\%$). El saldo de la cuenta de corrección de valor de 18.000 u.m. se deberá incrementar en 14.800 u.m. (es decir, $32.800 \text{ u.m.} \text{ menos } 18.000 \text{ u.m.}$).

Los asientos en el libro diario en el reconocimiento inicial son:

Dr Activo por impuestos diferidos 12.800 u.m.(a)
Dr Resultados: impuesto a las ganancias (impuesto diferido) 2.000 u.m.(b)
Cr Corrección valorativa 14.800 u.m.

Para reconocer una corrección valorativa.

(a) $36.800 \text{ u.m.} \text{ menos } 24.000 \text{ u.m.}$

(b) El gasto por impuestos diferidos de 2.000 u.m. representa el monto neto procedente del incremento de 12.800 u.m. en el activo por el impuesto a las ganancias diferido y el incremento de 14.800 u.m. en la corrección valorativa.

Medición de impuestos corrientes y diferidos

Una entidad no descontará los activos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos.

Las incertidumbres sobre si las autoridades fiscales correspondientes aceptarán los montos que la entidad les presenta afectarán al monto del impuesto corriente y del impuesto diferido. Una entidad medirá los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos utilizando el monto medio ponderado por la probabilidad de todos los resultados posibles, suponiendo que las autoridades fiscales revisarán los montos presentados y tendrán pleno conocimiento de toda la información relevante. Los cambios en el monto medio, ponderado por la probabilidad de todos los posibles resultados se basarán en información nueva, no en una nueva interpretación, por parte de la entidad, de información que estuviese anteriormente disponible.

Ejemplo: posiciones fiscales inciertas

Ej 56 En 20X1, una entidad informa una ganancia fiscal de 1.000 u.m. a las autoridades fiscales. La gerencia de la entidad considera que el efecto de la incertidumbre sobre parte de los montos informados en la declaración fiscal carece de importancia relativa, salvo en relación con dos deducciones. Las dos deducciones son las siguientes:

- **Gastos de entretenimiento:** la entidad cree que 3.000 u.m. de los gastos de entretenimiento incurridos en 20X1 son deducibles. Por consiguiente, la entidad reclama dicha deducción en la declaración fiscal. Dado que existe cierta incertidumbre sobre qué gastos de entretenimiento son deducibles en la jurisdicción, la gerencia cree que hay una pequeña probabilidad de que el reclamo sea rechazado.
- **Beneficios a los empleados:** la entidad cree que 900 u.m. de un tipo particular de beneficio proporcionado a los empleados son deducibles. Por consiguiente, la entidad reclama dicha deducción en la declaración fiscal. Sin embargo, a la gerencia le preocupa que las autoridades fiscales consideren 700 u.m. del desembolso como equivalentes a un regalo a los empleados, lo cual no es deducible fiscalmente en la jurisdicción. Por consiguiente, la gerencia cree que es posible que sólo se permitan deducir 200 u.m. del reclamo.

La entidad evalúa los posibles resultados de las deducciones de la siguiente manera:

| Resultados posibles | Probabilidad que se dé el resultado | Resultado ponderado por la probabilidad |
|---|-------------------------------------|---|
| Deducción de gastos de entretenimiento(monto informado de 3.000 u.m.) | | |
| 3.000 u.m. | 80% | 2.400u.m |
| 0 u.m. | 20% | 0 u.m. |

promedio ponderado de la probabilidad 2.400 u.m.

Deducción por beneficios a los empleados(monto informado de 900 u.m.)

| | | |
|---------|-----|----------|
| 900 u.m | 60% | 540 u.m. |
| 200 u.m | 40% | 80m u.m. |

promedio ponderado de la probabilidad 620 u.m.

La ganancia fiscal antes de deducir cualquier monto por los dos gastos inciertos es de 4.900 u.m.

La entidad medirá su pasivo por impuestos corrientes en función de la ganancia fiscal de 1.880 u.m. (es decir, 4.900 u.m. menos (2.400 de gastos de entretenimiento + 620 u.m. de beneficios a los empleados).

Retenciones fiscales sobre dividendos

Cuando una entidad paga dividendos a sus accionistas, se le puede requerir pagar una porción de los dividendos a las autoridades fiscales, en nombre de los accionistas. Estos montos, paga

Ejemplo: retenciones fiscales sobre dividendos

Ej 57 Una entidad declara un dividendo de 5.000 u.m. para sus accionistas (todos los accionistas tienen una participación pequeña). La entidad opera en una jurisdicción donde se exige retener el 25 por ciento del valor del dividendo por pagar a los accionistas, y pagarlo a las autoridades fiscales en nombre de éstos.

La entidad debería realizar los siguientes asientos en el libro diario cuando declare el dividendo para los accionistas:

Dr Ganancias acumuladas 5.000 u.m.

Cr Cuentas por pagar (monto adeudado a los accionistas) 3.750 u.m.

Cr Cuentas por pagar (monto adeudado a las autoridades fiscales) 1.250 u.m.

Para reconocer dividendos por pagar a los accionistas.

La entidad reconoce un pasivo financiero por el monto retenido que tendrá que pagar a las autoridades fiscales de 1.250 u.m. (es decir, 5.000 u.m. \times 25%) y el dividendo neto por pagar a los accionistas de 3.750 u.m. (es decir, 5.000 u.m. menos 1.250 u.m.).

Presentación

Distribución en el resultado integral y en el patrimonio

Una entidad reconocerá el gasto por impuestos en el mismo componente del resultado integral total (es decir, operaciones continuadas, **operaciones descontinuadas** u otro resultado integral) o en el patrimonio como la transacción u otro suceso que dio lugar al gasto por impuestos.

Ejemplo: distribución

Ej 58 Una entidad emite acciones nuevas. En la jurisdicción de la entidad, los costos de transacción asociados a la emisión de acciones son deducible a los fines fiscales en el periodo en que se incurre en ellos.

El párrafo 22.9 de la Sección 22 establece que una “*entidad contabilizará los costos de transacción de una transacción de patrimonio como una deducción del patrimonio, neto de cualquier beneficio fiscal relacionado*” (es decir, la reducción del impuesto se carga directamente al patrimonio en el mismo lugar que los costos de transacción).

Separación entre partidas corrientes y no corrientes

Cuando una entidad presente activos corrientes o no corrientes y pasivos corrientes o no corrientes, como clasificaciones separadas en su estado de situación financiera no clasificará ningún activo (pasivo) por impuestos diferidos como activos (o pasivos) corrientes.

Nota

Todos los activos y pasivos por impuestos diferidos se clasificarán como no corrientes.

Compensación (neteo)

Una entidad compensará los activos por impuestos corrientes y pasivos por impuestos corrientes, o los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos solo cuando tenga el derecho, exigible legalmente, de compensar los montos y espere liquidarlos en términos netos o realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

Notas

Compensación de activos y pasivos por impuestos corrientes

Una entidad podrá tener, normalmente, un derecho reconocido legalmente para compensar activos por impuestos corrientes con pasivos corrientes de la misma naturaleza, cuando éstos se relacionen con impuestos a las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, y ésta permita a la entidad pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta existente.

En los estados financieros consolidados, un activo por impuestos corrientes en una entidad se compensará con un pasivo por impuestos corrientes de otra entidad del grupo, si las entidades correspondientes tienen reconocido legalmente el derecho de pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta y si tales entidades también esperan hacer o recibir tal pago neto o recuperar el activo y pagar, simultáneamente, el pasivo.

Información a Revelar

Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y el efecto financiero de las consecuencias de los impuestos corrientes y diferidos de transacciones y otros eventos reconocidos.

Ejemplo: información a revelar según el párrafo 29.30

Ej 59 Una entidad podría revelar el impuesto a las ganancias de la siguiente manera:

Nota 2: Políticas contables

Impuesto a las ganancias

El impuesto a las ganancias representa la suma del impuesto corriente y el impuesto diferido.

Impuesto corriente El impuesto corriente del periodo está basado en la ganancia fiscal de dicho periodo. El impuesto corriente se calcula usando las tasas impositivas que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del periodo sobre el cual se informa.

En las dos jurisdicciones donde el grupo opera, un anuncio formal del gobierno sobre cambios en las tasas impositivas o en las leyes fiscales se considera un proceso de aprobación prácticamente terminado.

Impuesto diferido

Se reconoce un pasivo por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias que se espera que incrementen la ganancia fiscal en el futuro. Se reconocen activos por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias que se espera que reduzcan la ganancia fiscal en el futuro, y por la compensación a futuro de pérdidas y créditos fiscales no utilizados de periodos anteriores.

El impuesto diferido se calcula según las tasas impositivas que se espera aplicar a la ganancia (pérdida) fiscal de los periodos en los que se espera realizar el activo por impuestos diferidos (o cancelar el pasivo por impuestos diferidos), sobre la base de las tasas impositivas que hayan sido aprobadas o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado al final del periodo sobre el que se informa.

Se reconoce una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos, de modo que el monto neto iguale al monto máximo que es probable que se realice sobre la base de las ganancias fiscales actuales o futuras. El valor libro neto de los activos por impuestos diferidos se revisa en cada fecha sobre la que se informa y se ajusta para reflejar la evaluación actual de las ganancias fiscales futuras.

El impuesto a las ganancias (corriente y diferido) se reconoce en resultados, en otro resultado integral o en patrimonio, según la transacción u otro suceso que haya dado lugar al gasto por el impuesto.

Nota:

Una entidad revelará separadamente, los principales componentes del gasto (ingreso) por impuestos. Estos componentes del gasto (ingreso) por impuestos pueden incluir:

- (a) El gasto (ingreso) por impuestos corriente.
- (b) Cualesquiera ajustes reconocidos en el periodo por impuestos corrientes de periodos

anteriores.

(c) El monto del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el origen y la reversión de diferencias temporarias.

(d) El monto del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas impositivas o con la imposición de nuevos impuestos.

(e) El efecto sobre el gasto por impuestos diferidos que surja de un cambio en el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales.

(f) Los ajustes al gasto por impuestos diferidos que surjan de un cambio en el estado fiscal de la entidad o sus accionistas.

(g) Cualquier cambio en la corrección valorativa (véanse los párrafos 29.21 y 29.22).

(h) El monto del gasto por impuestos relacionado con cambios en las políticas contables y Errores

Ejemplo: información a revelar según el párrafo 29.31

Ej 60 Una entidad podría revelar el gasto por el impuesto a las ganancias de la siguiente manera:

Nota 10: Gasto por el impuesto a las ganancias

El impuesto a las ganancias se compone de lo siguiente:

| | 20x2 | 20x3 |
|--|---------------|---------------|
| Gasto por el impuesto corriente | 44.100 | 35.000 |
| Ajustes reconocidos en el periodo por impuestos corrientes de periodos anteriores | -100 | - |
| Monto del gasto por impuestos diferidos relacionado con el origen y la reversión de diferencias temporarias | 4.500 | 2.000 |
| Monto del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas impositivas | - | - |
| Efecto sobre el gasto por impuestos diferidos que surge de un cambio en el efecto de los posibles revisión por parte de las autoridades fiscales | - | - |
| Ajustes al gasto por impuestos diferidos que surge de un cambio en el estado fiscal de la entidad o sus accionistas | - | - |
| Incremento en la corrección valorativa | 500 | - |
| Monto del gasto por impuestos relacionado con cambios en políticas contables y errores | - | - |
| Gasto por impuesto | 49.000 | 37.000 |

Una entidad revelará la siguiente información de forma separada:

(a) Los impuestos corrientes y diferidos agregados relacionados con partidas reconocidas como partidas de otro resultado integral.

(b) Una explicación de las diferencias significativas en los montos presentados en el estado del resultado integral y los montos presentados a las autoridades fiscales.

- (c) Una explicación de los cambios en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo sobre el cual se informa anterior.
- (d) Para cada tipo de diferencia temporaria y para cada tipo de pérdidas y créditos fiscales no utilizados:
 - (i) el monto de los activos y pasivos por impuestos diferidos y las correcciones valorativas al final del periodo sobre el cual se informa, y
 - (ii) un análisis de los cambios en los activos y pasivos por impuestos diferidos y en las correcciones valorativas durante el periodo.
- (e) La fecha de caducidad, en su caso, de las diferencias temporarias, y de las pérdidas y los créditos fiscales no utilizados.
- (f) En las circunstancias descritas en el párrafo 29.25, una explicación de la naturaleza de las consecuencias potenciales en el impuesto a las ganancias, que procederían del pago de dividendos a sus accionistas.