

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 12

Impuesto sobre las ganancias

OBJETIVO

El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable del impuesto sobre las ganancias. El principal problema que se presenta al contabilizar el impuesto sobre las ganancias es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de:

- a) la recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el balance de la entidad, y
- b) las transacciones y otros sucesos del ejercicio corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

Tras el reconocimiento, por parte de la entidad, de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los importes en libros que figuran en las correspondientes rúbricas. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (o menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la presente norma exige que la entidad reconozca un pasivo (o activo) por el impuesto diferido, con algunas excepciones muy limitadas.

Esta norma exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el resultado del ejercicio se registran también en los resultados. Los efectos fiscales de las transacciones y otros sucesos que se reconocen directamente en el patrimonio neto, se llevan directamente a estas partidas del balance. De forma similar, el reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos, en una combinación de negocios, afectará a la cuantía del fondo de comercio derivado de la combinación o al exceso que suponga la participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la entidad adquirida, sobre el coste de la combinación

Esta norma también aborda el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto sobre las ganancias en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.

ALCANCE

- 1 Esta norma debe ser aplicada en la contabilización del impuesto sobre las ganancias.
- 2 Para los propósitos de esta norma, el término impuesto sobre las ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. El impuesto sobre las ganancias incluye también otros tributos, como las retenciones sobre dividendos que se pagan por parte de una empresa dependiente, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la entidad que presenta los estados financieros.
- 3 [Eliminado]
- 4 Esta norma no aborda los métodos de contabilización de las subvenciones oficiales (véase la NIC 20, *Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas*), ni de los créditos fiscales por inversiones. Sin embargo, la norma se ocupa de la contabilización de las diferencias temporarias que pueden derivarse de tales subvenciones o deducciones fiscales.

DEFINICIONES

- 5 Los siguientes términos se usan, en la presente norma, con el significado que a continuación se especifica:

Resultado contable es la ganancia o la pérdida del ejercicio antes de deducir el gasto por el impuesto sobre las ganancias.

Ganancia (pérdida) fiscal es la ganancia (pérdida) de un ejercicio, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar (recuperar).

Gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias es el importe total que, por este concepto, se incluye al determinar la ganancia o pérdida del ejercicio, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido.

Impuesto corriente es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto sobre las ganancias relativa a la ganancia (pérdida) fiscal del ejercicio.

Pasivos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en ejercicios futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

Activos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en ejercicios futuros, relacionadas con:

- a) las diferencias temporarias deducibles;
- b) la compensación de pérdidas obtenidas en ejercicios anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal, y
- c) la compensación de créditos no utilizados procedentes de ejercicios anteriores.

Las *diferencias temporarias* son las divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o un pasivo y el valor que constituye la base fiscal de los mismos. Las diferencias temporarias pueden ser:

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

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

- 6 El gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias comprende tanto la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente como la correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

Base fiscal

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

Ejemplos

1. El coste de una máquina es de 100. De los mismos, ya ha sido deducida una depreciación acumulada de 30 en el ejercicio corriente y en los anteriores, y el resto del coste será deducible en futuros ejercicios, ya sea como depreciación o como un importe deducible en caso de venta del activo en cuestión. Los ingresos ordinarios generados por el uso de la máquina tributan, las eventuales ganancias obtenidas por su venta son también objeto de tributación y las eventuales pérdidas por venta son fiscalmente deducibles. *La base fiscal de la máquina es, por tanto, de 70.*
2. La rúbrica de intereses a cobrar tiene un importe en libros de 100. Fiscalmente, estos ingresos ordinarios financieros serán objeto de tributación cuando se cobren. *La base fiscal de los intereses a cobrar es cero.*
3. Los deudores comerciales de una empresa tienen un importe en libros de 100. Los ingresos ordinarios correspondientes a los mismos han sido ya incluidos para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal. *La base fiscal de los deudores comerciales es de 100.*
4. Los dividendos a cobrar de una dependiente tienen un importe en libros de 100. Tales dividendos no tributan. En esencia, la totalidad del importe en libros del activo es deducible de los beneficios económicos. *En consecuencia, la base fiscal de los dividendos a cobrar es de 100 ^(e).*
5. Un préstamo concedido por la empresa tiene un importe en libros de 100. El cobro del importe correspondiente no tiene consecuencias fiscales. *La base fiscal del préstamo concedido es de 100.*

^(e) Bajo esta forma de análisis, no existen diferencias temporarias imponibles. Otra forma alternativa de realizar el análisis es la de suponer que los dividendos acumulados (o devengados) a cobrar tienen una base fiscal de cero, y que se aplica un tipo fiscal del cero por ciento a la diferencia temporaria imponible por valor de 100. En cualquiera de las dos formas de análisis no existe ningún pasivo por impuestos diferidos.

- 8 La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en ejercicios futuros. En el caso de ingresos ordinarios que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual ingreso ordinario que no resulte imponible en ejercicios futuros.

Ejemplos

1. Entre los pasivos a corto plazo se encuentran deudas provenientes de gastos devengados, con un importe en libros de 100. El gasto correspondiente será deducible fiscalmente cuando se pague. *La base fiscal de las deudas por esos gastos devengados es cero.*
2. Entre los pasivos a corto plazo se encuentran ingresos financieros cobrados por anticipado, con un importe en libros de 100. El correspondiente ingreso tributa precisamente cuando se cobra. *La base fiscal de los ingresos cobrados por anticipado es cero.*
3. Entre los pasivos a corto plazo se encuentran deudas provenientes de gastos devengados, con un importe en libros de 100. El gasto correspondiente ya ha sido objeto de deducción fiscal. *La base fiscal de las deudas por gastos acumulados (o devengados) es de 100.*
4. Entre los pasivos financieros a corto plazo se encuentran sanciones y multas con un importe en libros de 100. Ni las sanciones ni las multas son deducibles fiscalmente. *La base fiscal de las sanciones y multas es de 100^(*).*
5. Un préstamo recibido tiene un importe en libros de 100. El cobro del importe correspondiente no tiene consecuencias fiscales. *La base fiscal del préstamo concedido es de 100.*

(*) Bajo esta forma de análisis, no existen diferencias temporarias deducibles. Otra forma alternativa de realizar el análisis es la de suponer que las sanciones y multas devengadas a pagar tienen una base fiscal de cero, y que se aplica un tipo fiscal del cero por ciento a la diferencia temporal deducible por valor de 100. En cualquiera de las dos formas de análisis no existe ningún activo por impuestos diferidos.

9. Algunas partidas tienen base fiscal aunque no figuren reconocidas como activos ni pasivos en el balance. Es el caso, por ejemplo, de los costes de investigación y desarrollo contabilizados como un gasto, al determinar el resultado contable bruto en el ejercicio en que se incurren, que no serán gastos deducibles para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal hasta un ejercicio posterior. La diferencia entre la base fiscal de los costes de investigación y desarrollo, esto es el importe que la autoridad fiscal permitirá deducir en ejercicios futuros, y el importe nulo en libros de la partida correspondiente en el balance es una diferencia temporal deducible que produce un activo por impuestos diferidos.
10. Cuando la base fiscal de un activo o un pasivo no resulte obvia inmediatamente es útil considerar el principio fundamental sobre el que se basa esta norma, esto es, que la entidad debe, con ciertas excepciones muy limitadas, reconocer un pasivo (activo) por impuestos diferidos, siempre que la recuperación o el pago del importe en libros de un activo o pasivo vaya a producir pagos fiscales mayores (menores) que los que resultarían si tales recuperaciones o pagos no tuvieran consecuencias fiscales. El ejemplo C que sigue al párrafo 52 ilustra las circunstancias en las que puede ser útil considerar este principio fundamental; por ejemplo, cuando la base fiscal de un activo o un pasivo depende de la forma en que se espera recuperar o pagar el mismo.
11. En los estados financieros consolidados, las diferencias temporarias se determinarán comparando el importe en libros de los activos y pasivos, incluidos en ellos, con la base fiscal que resulte apropiada para los mismos. La base fiscal se calculará tomando como referencia la declaración fiscal consolidada en aquellas jurisdicciones, o países en su caso, en las que tal declaración se presenta. En las demás jurisdicciones o países, la base fiscal se determinará tomando como referencia las declaraciones fiscales de cada entidad del grupo en particular.

RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS CORRIENTES

12. El impuesto corriente, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, debe ser reconocido como una obligación de pago en la medida en que no haya sido liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponde al ejercicio presente y a los anteriores, excede del importe a pagar por esos ejercicios, el exceso debe ser reconocido como un activo.
13. El importe a cobrar que corresponda a una pérdida fiscal, si esta puede ser retrotraída para recuperar las cuotas corrientes satisfechas en ejercicios anteriores, debe ser reconocido como un activo.
14. Cuando una pérdida fiscal se utilice para recuperar el impuesto corriente pagado en ejercicios anteriores, la entidad reconocerá tal derecho como un activo en el mismo ejercicio en el que se produce la citada pérdida fiscal, puesto que es probable que la entidad obtenga el beneficio económico derivado de tal derecho, y además este beneficio puede ser valorado de forma fiable.

RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS**DIFERENCIAS TEMPORARIAS IMPONIBLES**

15. Se reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por causa de cualquier diferencia temporal imponible, a menos que la diferencia haya surgido por:
 - a) el reconocimiento inicial de un fondo de comercio, o

- b) el reconocimiento inicial de un activo o un pasivo en una transacción que:
- i) no sea una combinación de negocios, y
 - ii) en el momento de realizarla, no haya afectado ni al resultado contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

Sin embargo, debe ser reconocido un pasivo por impuestos diferidos, con las precauciones establecidas en el párrafo 39, por diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en empresas dependientes, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos.

- 16 Todo reconocimiento de un activo lleva inherente la suposición de que su importe en libros se recuperará en forma de beneficios económicos, que la entidad recibirá en ejercicios futuros. Cuando el importe en libros del activo exceda a su base fiscal, el importe de los beneficios económicos imponibles excederá al importe fiscalmente deducible de ese activo. Esta diferencia será una diferencia temporaria imponible, y la obligación de pagar los correspondientes impuestos en futuros ejercicios será un pasivo por impuestos diferidos. A medida que la entidad recupere el importe en libros del activo, la diferencia temporaria deducible irá revirtiendo y, por tanto, la entidad tendrá una ganancia imponible. Esto hace probable que los beneficios económicos salgan de la entidad en forma de pagos de impuestos. Por lo anterior, esta norma exige el reconocimiento de todos los pasivos por impuestos diferidos, salvo en determinadas circunstancias que se describen en los párrafos 15 y 39.

Ejemplo

Un activo cuyo coste histórico fue de 150, tiene un importe en libros de 100. La depreciación acumulada, a efectos fiscales, es de 90, y el tipo impositivo es el 25 %.

La base fiscal del activo es de 60 (coste de 150 menos depreciación fiscal acumulada de 90). Para recuperar el importe en libros de 100, la entidad debe obtener ganancias fiscales por importe de 100, aunque solo podrá deducir una depreciación fiscal de 60. A consecuencia de lo anterior, la entidad deberá pagar impuestos sobre las ganancias por valor de 10 (el 25 % de 40), a medida que vaya recuperando el importe en libros del activo. La diferencia entre el importe en libros de 100 y la base fiscal de 60, es una diferencia temporaria imponible de 40. Por tanto la entidad reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por importe de 10 (el 25 % de 40) que representa los impuestos a satisfacer, a medida que vaya recuperando el importe en libros del activo.

- 17 Ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos se registran contablemente en un ejercicio, mientras que se computan fiscalmente en otro. Tales diferencias temporarias son conocidas también con el nombre de diferencias temporales. Los que siguen son ejemplos de diferencias temporarias de esta naturaleza que constituyen diferencias temporarias imponibles y que por tanto dan lugar a pasivos por impuestos diferidos:
- a) ingresos financieros que se incluyen en el resultado contable en proporción al tiempo transcurrido, pero pueden, en algunos regímenes fiscales, ser computados fiscalmente en el momento en que se cobran. La base fiscal de cualquier interés a cobrar reconocido en el balance procedente de tales ingresos es cero, puesto que los ingresos ordinarios correspondientes no afectarán a la ganancia fiscal hasta que sean cobrados;
 - b) las cuotas de depreciación o amortización utilizadas para determinar la ganancia (pérdida) fiscal, pueden ser diferentes que las calculadas a efectos contables. La diferencia temporaria es la diferencia entre el importe en libros del activo y su base fiscal, que será igual al coste original menos todas las deducciones respecto del citado activo que hayan sido permitidas por las normas fiscales, para determinar la ganancia fiscal del ejercicio actual y de los anteriores. En estas condiciones surgirá una diferencia temporaria imponible, que producirá un pasivo por impuestos diferidos, cuando la amortización a efectos fiscales sea acelerada. Por otra parte, surgirá una diferencia temporaria deducible, que producirá un activo por impuestos diferidos, cuando la amortización a efectos fiscales sea menor que la registrada contablemente, y
 - c) los costes de desarrollo pueden ser objeto de capitalización y amortización en ejercicios posteriores, a efectos de determinar el resultado contable, pero deducidos fiscalmente en el ejercicio en que se hayan producido. Tales costes de desarrollo capitalizados tienen una base fiscal igual a cero, puesto que ya han sido completamente deducidos de la ganancia fiscal. La diferencia temporaria es la que resulta de restar el importe en libros de los costes de desarrollo y su base fiscal nula.
- 18 Las diferencias temporarias surgen también cuando:
- a) se distribuye el coste de una combinación de negocios mediante el reconocimiento de los activos identificables adquiridos y los pasivos identificables asumidos por sus valores razonables, pero este ajuste no tenga efectos fiscales (véase el párrafo 19);
 - b) se revalorizan los activos, pero no se realiza un ajuste similar a efectos fiscales (véase el párrafo 20);
 - c) surge un fondo de comercio en una combinación de negocios (véase el párrafo 21);

- d) la base fiscal de un activo o un pasivo, en el momento de ser reconocido por primera vez, difiere de su importe inicial en libros, por ejemplo cuando una entidad se beneficia de subvenciones oficiales no imposables relativas a activos (véanse los párrafos 22 y 33), o
- e) el importe en libros de las inversiones en empresas dependientes, sucursales y asociadas, o el de la participación en negocios conjuntos, difiere de la base fiscal de estas mismas partidas (véanse los párrafos 38 a 45).

Combinaciones de negocios

- 19 El coste de la combinación de negocios se distribuirá mediante el reconocimiento de los activos identificables adquiridos y los pasivos identificables asumidos por sus valores razonables, en la fecha de adquisición. Las diferencias temporarias aparecerán cuando las bases fiscales de los activos identificables adquiridos y los pasivos identificables asumidos no se modifiquen por la combinación de negocios o lo hagan de forma diferente. Por ejemplo, aparece una diferencia temporaria imponible, que da lugar a un pasivo por impuestos diferidos, en el caso de que el importe en libros de un determinado activo se incremente hasta su valor razonable tras la combinación, siempre que la base fiscal del activo sea la misma que la que correspondía al propietario anterior. El importe del pasivo por impuestos diferidos afecta, en este caso, al fondo de comercio (véase el párrafo 66).

Activos contabilizados al valor razonable

- 20 Las NIIF permiten o requieren que ciertos activos se registren al valor razonable o que se revaloricen (véanse, por ejemplo, la NIC 16 *Inmovilizado material*, la NIC 38 *Activos intangibles*, la NIC 39 *Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración* y la NIC 40 *Inversiones inmobiliarias*). En algunos países, la revalorización o cualquier otra reconsideración del valor del activo, para acercarlo a su valor razonable, afecta a la ganancia (pérdida) fiscal del ejercicio corriente. Como resultado de esto, se puede ajustar igualmente la base fiscal del activo, y no surge ninguna diferencia temporaria. En otros países, sin embargo, la revalorización o reconsideración del valor no afecta a la ganancia fiscal del ejercicio en que una u otra se llevan a efecto y, por tanto, no ha de procederse al ajuste de la base fiscal. No obstante, la recuperación futura del importe en libros producirá un flujo de beneficios económicos imposables para la entidad, puesto que los importes deducibles a efectos fiscales serán diferentes de las cuantías de esos beneficios económicos. La diferencia entre el importe en libros de un activo revalorizado y su base fiscal es una diferencia temporaria y da lugar por tanto, a un activo o pasivo por impuestos diferidos. Esto se cumple incluso cuando:
- a) la entidad no desea vender el activo. En tales casos, el importe en libros revalorizado se recuperará mediante el uso, lo que generará beneficios fiscales por encima de la depreciación deducible fiscalmente en ejercicios futuros, o
 - b) se difiera el pago de impuestos sobre las ganancias, a condición de que el importe de la venta de los activos se reinvierta en otros similares. En tales casos el impuesto se acabará pagando cuando se vendan los nuevos activos, o bien a medida que vayan siendo utilizados.

Fondo de comercio

- 21 El fondo de comercio surgido en una combinación de negocios se valorará por el exceso del coste de la combinación sobre la participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida. En muchos casos, las autoridades fiscales no permiten que las reducciones del importe en libros del fondo de comercio sean un gasto deducible al determinar la ganancia fiscal. Además, en estos países, el coste del fondo de comercio no suele ser deducible, ni siquiera cuando la empresa dependiente enajena los activos de los que procede. En tales situaciones, el fondo de comercio tiene una base fiscal igual a cero. Así, cualquier diferencia entre el importe en libros del fondo de comercio y su base fiscal, que es nula, será una diferencia temporaria imponible. No obstante, esta norma no permite el reconocimiento del pasivo por impuestos diferidos correspondiente, puesto que el fondo de comercio se valora de forma residual, y el reconocimiento de un pasivo de esta naturaleza podría incrementar el importe en libros del fondo de comercio.
- 21A Las reducciones posteriores de un pasivo por impuestos diferidos, que no se ha reconocido porque surge del reconocimiento inicial de un fondo de comercio, se considerarán que también proceden de ese reconocimiento inicial y, por tanto, no se reconocerán, tal como se establece en el párrafo 15, letra a). Por ejemplo, si el fondo de comercio adquirido en una combinación de negocios tiene un coste de 100 pero una base fiscal nula, el párrafo 15, letra a), prohíbe a la entidad reconocer el correspondiente pasivo por impuestos diferidos. Si la entidad reconociera posteriormente una pérdida por deterioro del valor de ese fondo de comercio de 20, el importe de la diferencia temporaria imponible relacionada con el fondo de comercio, se reduciría desde 100 hasta 80, con el correspondiente decremento en el valor del pasivo por impuestos diferidos no reconocido. Este decremento en el valor del pasivo por impuestos diferidos se considerará que está relacionado con el reconocimiento inicial del fondo de comercio y, por tanto, el párrafo 15, letra a), prohíbe su reconocimiento.
- 21B Sin embargo, los pasivos por impuestos diferidos relacionados con el fondo de comercio se reconocerán siempre que no hayan surgido del reconocimiento inicial de este fondo de comercio. Por ejemplo, si el fondo de comercio adquirido en una combinación de negocios tiene un coste de 100, que es deducible a efectos fiscales a una tasa del 20 % anual, comenzando desde el año de la adquisición, la base fiscal del fondo de comercio es de 100 en el

momento del reconocimiento inicial, y de 80 al transcurrir un año desde la adquisición. Si el importe en libros del fondo de comercio al final del primer año tras la adquisición permanece constante en 100, surgirá una diferencia temporaria imponible por valor de 20 al final de ese año. Puesto que esa diferencia temporaria imponible no se relaciona con el reconocimiento inicial del fondo de comercio, se reconocerá el correspondiente pasivo por impuestos diferidos.

Reconocimiento inicial de un activo o pasivo

- 22 Las diferencias temporarias también pueden aparecer al registrar por primera vez un activo o un pasivo, por ejemplo cuando una parte o la totalidad de su valor no son deducibles a efectos fiscales. El método de contabilización de tal diferencia temporaria depende de la naturaleza de las transacciones que hayan producido el registro inicial del activo o el pasivo:
- en el caso de una combinación de negocios, una entidad reconoce activos o pasivos por impuestos diferidos, y esto afecta al importe del fondo de comercio o al importe del exceso del coste de la combinación de negocios sobre la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la entidad adquirida (véase el párrafo 19);
 - si la transacción afecta al resultado contable o a la ganancia fiscal, la entidad procederá a reconocer los activos o pasivos por impuestos diferidos, así como el correspondiente ingreso o gasto por impuesto diferido, respectivamente, en la cuenta de resultados (véase el párrafo 59);
 - si la transacción no es una combinación de negocios, y no afecta ni al resultado contable ni a la ganancia fiscal, la entidad podría reconocer el correspondiente activo o pasivo por impuestos diferidos, siempre que no se diese la exención a la que se refieren los párrafos 15 y 24, y ajustar por tanto el importe en libros del activo o del pasivo por el mismo importe. Tales ajustes podrían volver menos transparentes los estados financieros. Por lo tanto, esta norma no permite a las entidades reconocer el mencionado activo o pasivo por impuestos diferidos, ya sea en el momento del registro inicial o posteriormente (véase el ejemplo a continuación). Además, las entidades no reconocerán tampoco, a medida que el activo se amortice, los cambios siguientes en el activo o el pasivo por impuestos diferidos que no se haya registrado inicialmente.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 22, letra c)

Una entidad planea utilizar un activo productivo, cuyo coste ha sido de 1 000, a lo largo de su vida útil de cinco años, y luego venderlo a un precio de cero. El tipo impositivo es del 40 %. La depreciación del activo no es deducible fiscalmente. Al proceder a su venta, la plusvalía obtenida no tributa, y si se produjeran pérdidas no serían deducibles.

A medida que la entidad va recuperando el importe en libros del activo, la entidad obtendrá ingresos gravables de 1 000 y pagará impuestos por 400. La entidad no ha de reconocer el correspondiente pasivo por impuestos diferidos por valor de 400 porque se deriva del registro inicial del activo productivo.

El año siguiente, el importe en libros del activo productivo será de 800. A medida que se vayan obteniendo los ingresos gravables de 800, la entidad pagará impuestos por valor de 320. La entidad no ha de reconocer el pasivo por impuestos diferidos de 320 porque se deriva del registro inicial del activo productivo.

- 23 De acuerdo con la NIC 32, *Instrumentos financieros: Presentación*, el emisor de un instrumento financiero compuesto (por ejemplo, un bono convertible) procederá a clasificar el componente de pasivo del instrumento como un pasivo financiero, y el componente de capital como una partida del patrimonio neto. En algunos países, la base fiscal del componente de pasivo es igual al importe inicial en libros de la suma de los componentes de pasivo y patrimonio. La diferencia temporaria imponible aparecerá al registrar, ya desde el momento inicial, el componente de pasivo y el de patrimonio del instrumento por separado. Por tanto, la excepción establecida en el párrafo 15, letra b), no será aplicable. En consecuencia, la entidad procederá a reconocer el correspondiente pasivo por impuestos diferidos. Según el párrafo 61, el impuesto diferido se carga directamente al importe en libros del componente de patrimonio neto del instrumento en cuestión. De igual manera, según el párrafo 58, los cambios siguientes en el valor del pasivo por impuestos diferidos se reconocerán, en la cuenta de resultados, como gastos (ingresos) por impuestos diferidos.

Diferencias temporarias deducibles

- 24 Se reconocerá un activo por impuestos diferidos, por causa de todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar esas diferencias temporarias deducibles, salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca por causa del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:
- no sea una combinación de negocios, y
 - en el momento de realizarla, no haya afectado ni al resultado contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

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

- 25 Detrás del reconocimiento de cualquier pasivo está inherente la expectativa de que la cantidad correspondiente será liquidada, en futuros ejercicios, por medio de una salida de recursos que incorporen beneficios económicos. Cuando tales recursos salgan efectivamente de la entidad, una parte o la totalidad de sus importes pueden ser deducibles para la determinación de la ganancia fiscal en ejercicios posteriores al del reconocimiento del pasivo. En esos casos se producirá una diferencia temporaria entre el importe en libros del citado pasivo y su base fiscal. De acuerdo con ello, aparecerá un activo por impuestos diferidos, respecto a los impuestos sobre las ganancias que se recuperarán en ejercicios posteriores, cuando sea posible la deducción del pasivo para determinar la ganancia fiscal. De forma similar, si el importe en libros de un activo es menor que su base fiscal, la diferencia entre ambos importes dará lugar a un activo por impuestos diferidos respecto a los impuestos sobre las ganancias que se recuperarán en ejercicios posteriores.

Ejemplo

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

La base fiscal del pasivo creado por la provisión tiene valor nulo (importe en libros de 100 menos el importe que será deducible fiscalmente respecto del pasivo en ejercicios). Al satisfacer la provisión, por su importe en libros, la entidad reducirá su ganancia fiscal por importe de 100 y, consecuentemente, reducirá también los pagos de impuestos por importe de 25 (25 % de 100). La diferencia entre el importe en libros de 100 y la base fiscal, que tiene un valor nulo, es una diferencia temporaria deducible por valor de 100. Por tanto, la entidad reconocerá un activo por impuestos diferidos de 25 (25 % de 100), siempre que sea probable que pueda obtener suficiente ganancia fiscal en ejercicios posteriores como para conseguir tal reducción en los pagos por el impuesto.

- 26 Los siguientes ejemplos recogen diferencias temporarias deducibles que producen activos por impuestos diferidos:
- las prestaciones por retiro, que puedan deducirse para determinar el resultado contable a medida que se reciben los servicios de los empleados, pero que no se pueden deducir fiscalmente hasta que la entidad los pague efectivamente a los trabajadores, o haga las correspondientes aportaciones a un fondo externo para que los gestione. Se producirá una diferencia temporaria entre el importe en libros del citado pasivo y su base fiscal; la base fiscal del pasivo creado tiene valor nulo. Esta diferencia temporaria deducible hará surgir el activo por impuestos diferidos a medida que los beneficios económicos salgan de la entidad en la forma de una deducción del beneficio fiscal cuando se paguen las prestaciones por retiro o se realicen las aportaciones al fondo externo;
 - los costes de investigación se tratan como un gasto del ejercicio en que se producen al determinar el resultado contable, pero su deducción a efectos fiscales puede no estar permitida hasta un ejercicio posterior a efectos del cálculo de la ganancia (pérdida) fiscal. La diferencia entre la base fiscal de los gastos de investigación, que será igual al importe que la administración tributaria permitirá deducir en futuros ejercicios, y su importe en libros, que será igual a cero, constituirá una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos;
 - el coste de una combinación de negocios se distribuirá mediante el reconocimiento de los activos identificables adquiridos y pasivos identificables asumidos, según sus valores razonables en la fecha de adquisición. Cuando se reconozca un pasivo asumido en la fecha de adquisición, pero los costes relacionados no se deduzcan fiscalmente hasta un ejercicio posterior, surgirá una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos. También aparecerá un activo por impuestos diferidos cuando el valor razonable de un activo identificable adquirido sea inferior a su base fiscal. En ambos casos, el activo por impuestos diferidos surgido afectará al fondo de comercio de la explotación (véase el párrafo 66), y
 - ciertos activos pueden ser contabilizados por su valor razonable, o pueden ser revalorizados sin que se haga un ajuste similar para fines fiscales (véase el párrafo 20). En tal caso, aparecerá una diferencia temporaria deducible, siempre que la base fiscal del activo exceda a su importe en libros.
- 27 La reversión de las diferencias temporarias deducibles dará lugar, como su propio nombre indica, a reducciones en la determinación de las ganancias fiscales de ejercicios posteriores. No obstante, los beneficios económicos, en forma de reducciones en pagos de impuestos, llegarán a la entidad solo si es capaz de obtener ganancias fiscales suficientes como para cubrir las posibles deducciones. Por tanto, la entidad reconocerá activos fiscales por impuestos diferidos solo si es probable que disponga de esos beneficios fiscales futuros contra los que cargar las deducciones por diferencias temporarias.
- 28 Será probable que se disponga de ganancias fiscales, contra los que cargar las deducciones por diferencias temporarias, siempre que existan diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal y referidas a la misma entidad fiscal, cuya reversión se espere:
- en el mismo ejercicio fiscal en el que se prevea que reviertan las diferencias temporarias deducibles, o

- b) en ejercicios en los que una pérdida fiscal, surgida por un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores.

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

- 29 Cuando la cuantía de las diferencias temporarias impositivas relacionadas con la misma autoridad fiscal y referidas a la misma entidad fiscal, sea insuficiente, solo se reconocerán activos por impuestos diferidos en la medida que se dé cualquiera de estos supuestos:
- a) cuando sea probable que la entidad vaya a tener suficientes ganancias fiscales, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma entidad fiscal, en el mismo ejercicio en el que reviertan las diferencias temporarias deducibles (o en los ejercicios en los que la pérdida fiscal, procedente de un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores). Al evaluar si la entidad tendrá suficientes ganancias fiscales en ejercicios futuros, se han de ignorar las partidas impositivas que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperen en ejercicios futuros, puesto que los activos por impuestos diferidos, que surjan por causa de esas diferencias temporarias deducibles, requerirán ellos mismos ganancias futuras para poder ser realizados efectivamente, o
- b) cuando la entidad tenga la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal para crear ganancias fiscales en los ejercicios oportunos.
- 30 Las oportunidades de planificación fiscal son acciones que la entidad puede emprender para crear o incrementar ganancias fiscales en un determinado ejercicio, antes de que prescriba la posibilidad de deducir una pérdida fiscal u otro crédito por operaciones anteriores en el tiempo. Por ejemplo, en algunos países puede crearse o incrementarse la ganancia fiscal por medio de las siguientes actuaciones:
- a) eligiendo el momento de la tributación de los ingresos financieros, ya sea en el momento en que sean exigibles o en el momento de recibirlos;
- b) difiriendo el ejercicio del derecho de ciertas deducciones sobre la ganancia fiscal;
- c) vendiendo, y quizás arrendando posteriormente con opción de compra, activos que se han revalorizado pero cuya base fiscal no ha sido objeto de ajuste para reflejar la subida de valor, y
- d) vendiendo un activo que genere ganancias no impositivas (como por ejemplo, en ciertos países, los bonos emitidos por el Estado), para comprar otras inversiones que generen ganancia impositiva.

En el caso de que las oportunidades de planificación fiscal anticipen la ganancia imponible de un ejercicio posterior a otro previo en el tiempo, la utilización de las pérdidas o de los créditos fiscales por operaciones de ejercicios anteriores aún dependerá de la existencia de ganancias tributables futuras, de fuentes distintas a las que puedan originar diferencias temporarias en el futuro.

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

Reconocimiento inicial de un activo o pasivo

- 33 Un caso donde aparecerá un activo por impuestos diferidos, tras el reconocimiento inicial de un activo, es cuando la subvención oficial relacionada con el mismo se deduce del coste para determinar el importe en libros del activo en cuestión, pero sin embargo no se deduce a efectos del cálculo del importe depreciable fiscalmente (en otras palabras, es parte de la base fiscal). En este supuesto el importe en libros del activo será inferior a su base fiscal, lo cual hará aparecer una diferencia temporaria deducible. Las subvenciones oficiales pueden también ser contabilizadas como ingresos diferidos, en cuyo caso la diferencia entre el importe del ingreso diferido y su base fiscal, que es nula, será una diferencia temporaria deducible. Sea uno u otro el método que la entidad adopte para la contabilización, nunca procederá a reconocer el activo por impuestos diferidos resultante, por las razones que se han dado en el párrafo 22.

Pérdidas y créditos fiscales no utilizados

- 34 Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de ejercicios posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero solo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra las cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados.
- 35 Los criterios a emplear para el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos, que nacen de la posibilidad de compensación de pérdidas y créditos fiscales no utilizados, son los mismos que los utilizados para reconocer activos por impuestos diferidos surgidos de las diferencias temporarias deducibles. No obstante, la existencia de pérdidas fiscales no utilizadas puede ser una evidencia para suponer que, en el futuro, no se dispondrá de ganancias fiscales. Por tanto, cuando una entidad tiene en su historial pérdidas recientes, procederá a reconocer un activo por impuestos diferidos surgido de pérdidas o créditos fiscales no utilizados solo si dispone de una cantidad suficiente de

diferencias temporarias imponibles, o bien si existe alguna otra evidencia convincente de que dispondrá en el futuro de suficiente ganancia fiscal contra la que cargar dichas pérdidas o créditos. En tales circunstancias, el párrafo 82 exige revelar la cuantía del activo por impuestos diferidos, así como la naturaleza de la evidencia en que se apoya el reconocimiento del mismo.

- 36 Al evaluar la posibilidad de disponer de ganancias fiscales contra las que cargar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, la entidad considerará los siguientes criterios:
- si la entidad tiene suficientes diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal y referidas a la misma entidad fiscal, que puedan dar lugar a importes imponibles, en cantidad suficiente como para cargar contra ellos las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, antes de que el derecho de utilización expire;
 - si es probable que la entidad tenga ganancias fiscales antes de que prescriba el derecho de compensación de las pérdidas o créditos fiscales no utilizados;
 - si las pérdidas fiscales no utilizadas han sido producidas por causas identificables, que es improbable que se repitan, y
 - si la entidad dispone de oportunidades de planificación fiscal (véase el párrafo 30) que vayan a generar ganancias fiscales en los ejercicios en que las pérdidas o los créditos fiscales puedan ser utilizados.

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

Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos

- 37 A la fecha de cierre de cada ejercicio, la entidad procederá a reconsiderar los activos por impuestos diferidos que no haya reconocido anteriormente. En ese momento, la entidad procederá a registrar un activo de esta naturaleza, anteriormente no reconocido, siempre que sea probable que las futuras ganancias fiscales permitan la recuperación del activo por impuestos diferidos. Por ejemplo, una mejora en el desarrollo de las ventas, puede hacer más probable que la entidad sea capaz de generar ganancias fiscales en cuantía suficiente como para cumplir los criterios establecidos en el párrafo 24 o 34 para su reconocimiento. Otro ejemplo es cuando la entidad proceda a reconsiderar los activos por impuestos diferidos, en el momento de realizar una combinación de negocios o con posterioridad a la misma (véanse los párrafos 67 y 68).

Inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, y participaciones en negocios conjuntos

- 38 Aparecen diferencias temporarias cuando el importe en libros de las inversiones financieras en dependientes, sucursales y asociadas, o de las participaciones en negocios conjuntos (igual a la porción que represente la participación del inversor en los activos netos de la dependiente, sucursal, asociada o negocio conjunto, contando incluso con el importe en libros del fondo de comercio) sea diferente de su base fiscal (que a menudo coincide con el coste). Estas diferencias pueden surgir en las más variadas circunstancias, como por ejemplo:
- por la existencia de ganancias no distribuidas en las dependientes, sucursales, asociadas o negocios conjuntos;
 - por las diferencias de cambio, cuando la dominante y su dependiente estén situadas en diferentes países, y
 - por una reducción en el importe en libros de las inversiones en una asociada, como consecuencia de haber disminuido el importe recuperable de la misma.

En los estados financieros consolidados, la diferencia temporaria puede ser diferente a la diferencia temporaria registrada en los estados financieros individuales de la dominante, si esta contabiliza, en sus estados financieros, la inversión al coste o por su valor revalorizado.

- 39 La entidad debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos en todos los casos de diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, excepto que se den conjuntamente las dos condiciones siguientes:
- la dominante, inversora o partícipe es capaz de controlar el momento de reversión de la diferencia temporaria, y
 - es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.
- 40 Puesto que la dominante tiene poder para establecer la política de dividendos de su dependiente, será capaz también de controlar el momento de la reversión de las diferencias temporarias asociadas con la inversión (entre las que

figurarán no solo las diferencias temporarias derivadas de ganancias no distribuidas, sino también las relacionadas con eventuales diferencias de conversión). Además, con frecuencia podría ser muy difícil estimar la cuantía de impuestos a pagar cuando las diferencias temporarias reviertan. Por tanto, cuando la dominante haya estimado que estas ganancias no serán objeto de distribución en un futuro previsible, no procederá a reconocer un pasivo por impuestos diferidos. Las mismas consideraciones se aplican en el caso de las sucursales.

- 41 Los activos y pasivos no monetarios de una entidad se valorarán en términos de su moneda funcional (véase la NIC 21 *Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera*). Si las pérdidas o ganancias fiscales de la entidad (y, por tanto, la base fiscal de sus activos y pasivos no monetarios) se calculasen en una moneda distinta, las variaciones en el tipo de cambio darán lugar a diferencias temporarias, que producirán el reconocimiento de un pasivo o de un activo por impuestos diferidos (en este último caso, en las condiciones establecidas por el párrafo 24). El impuesto diferido resultante se cargará o abonará al resultado del ejercicio (véase el párrafo 58).
- 42 La empresa que ha invertido en una asociada no controla esta entidad y, normalmente, no está en posición de determinar su política de dividendos. Por tanto, en ausencia de un acuerdo que establezca que los dividendos de la asociada no serán distribuidos en un futuro previsible, la empresa inversora procederá a reconocer un pasivo por impuestos diferidos nacido de las diferencias temporarias imponibles relacionadas con su inversión en la asociada. En algunos casos, el inversor puede no ser capaz de determinar la cuantía de los impuestos que tendría que pagar si recuperase el coste de su inversión en una asociada, pero puede determinar que serán iguales o superiores a un mínimo. En tales casos, el pasivo por impuestos diferidos se mide por referencia a ese mínimo.
- 43 Normalmente, el acuerdo entre las partes para crear un negocio conjunto contempla el reparto de ganancias, y establece si la decisión de distribución exige el consentimiento de todos los participantes o de una determinada mayoría de los mismos. Cuando el participante puede controlar el reparto de ganancias, y es probable que no se repartan dividendos en un futuro previsible, no tendrá que reconocer ningún pasivo por impuestos diferidos.
- 44 La entidad debe reconocer un activo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias deducibles procedentes de inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, o de participaciones en negocios conjuntos, solo en la medida en que sea probable que:
 - a) las diferencias temporarias vayan a revertir en un futuro previsible, y
 - b) se espere disponer de ganancias fiscales contra las cuales cargar las citadas diferencias temporarias.
- 45 Al decidir reconocer o no activos por impuestos diferidos, por las diferencias temporarias asociadas con sus inversiones en empresas dependientes, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, la entidad considerará las directrices establecidas en los párrafos 28 a 31.

VALORACIÓN

- 46 Los pasivos (activos) corrientes de tipo fiscal, ya procedan del ejercicio presente o de ejercicios anteriores, deben ser valorados por las cantidades que se espere pagar (recuperar) de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y tipos impositivos que se hayan aprobado, o estén prácticamente a punto de aprobarse, en la fecha del balance.
- 47 Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben valorarse según los tipos que vayan a ser de aplicación en los ejercicios en los que se espere realizar los activos o pagar los pasivos, a partir de la normativa y tipos impositivos que se hayan aprobado, o estén a punto de aprobarse, en la fecha del balance.
- 48 Los activos y pasivos de tipo fiscal, ya sean corrientes o diferidos a largo plazo, se valorarán normalmente utilizando la normativa y tipos que hayan sido aprobados y estén en vigor. No obstante, en algunos países, los anuncios oficiales de tipos impositivos (y leyes fiscales) tienen un efecto similar al de las reglas en vigor, las cuales aparecen unos meses después del correspondiente anuncio. En tales circunstancias, los activos y pasivos de tipo fiscal se valorarán utilizando la normativa y tipos impositivos anunciados de antemano.
- 49 En los casos en que se apliquen diferentes tipos impositivos según los niveles de ganancia fiscal, los activos y pasivos por impuestos diferidos se valorarán utilizando los tipos medios que se espere aplicar, a la ganancia o a la pérdida fiscal, en los ejercicios en los que se espere que vayan a revertir las correspondientes diferencias.
- 50 [Eliminado]
- 51 La valoración de los activos y los pasivos por impuestos diferidos debe reflejar las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera, a la fecha del balance, recuperar el importe en libros de sus activos o liquidar el importe en libros de sus pasivos.

52 En algunos países, la forma en que la entidad vaya a recuperar (liquidar) el importe en libros de un activo (pasivo), puede afectar a alguna, o a ambas, de las siguientes circunstancias:

- a) el tipo a aplicar cuando la entidad recupere (liquide) el importe en libros del activo (pasivo), y
- b) la base fiscal del activo (pasivo).

En tales casos, la entidad procederá a valorar los activos y los pasivos por impuestos diferidos utilizando el tipo y la base fiscal que sean coherentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente.

Ejemplo A

Un activo tiene un importe en libros de 100 y una base fiscal de 60. Si el activo se vendiese, sería de aplicación a las ganancias un tipo del 20 %, pero si se obtienen del mismo otro tipo de ingresos, el tipo aplicable es del 30 %.

La entidad reconocerá un pasivo por impuestos diferidos de 8 (el 20 % de 40) si prevé vender el activo sin usarlo, y un impuesto diferido de 12 (el 30 % de 40) si prevé conservar el activo y recuperar su valor mediante el uso.

Ejemplo B

Un activo ha costado 100, y tiene en estos momentos un importe en libros de 80, procediéndose a practicar sobre este valor una revalorización hasta alcanzar 150. Este ajuste del valor no tiene consecuencias fiscales. La depreciación acumulada, a efectos fiscales, es de 30, y el tipo impositivo es el 30 %. Si el activo se vendiese por un precio superior a su coste, la amortización acumulada fiscal de 30 se incluiría en la ganancia fiscal, pero las cantidades recibidas por encima del coste no tributarían.

La base fiscal del activo es de 70, y existe una diferencia temporaria imponible por importe de 80. Si la entidad espera recuperar el importe en libros del activo mediante su uso, deberá generar ingresos imponibles por importe de 150, pero solo podrá deducir depreciaciones por importe de 70. Considerando que esta es la situación, existe un pasivo por impuestos diferidos por importe de 24 (30 % de 80). Alternativamente, si la entidad esperase recuperar el importe en libros mediante la venta del activo por importe de 150, el pasivo por impuestos diferidos resultante se computaría de la siguiente manera:

	Diferencia temporaria imponible	Tipo impositivo	Pasivo por impuestos diferidos
Depreciación fiscal acumulada	30	30 %	9
Ingresos netos (deducido el coste)	50	exento	—
Total	80		9

Ejemplo C

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

Si la entidad espera recuperar el importe en libros del activo mediante su uso, deberá generar ingresos imponibles por importe de 150, pero solo podrá deducir depreciaciones por importe de 70. Considerando que esta es la situación, la base fiscal es de 70, existe una diferencia temporaria imponible de 80 y un pasivo por impuestos diferidos de 24 (30 % de 80), como en el ejemplo B.

Alternativamente, si la entidad espera recuperar el importe en libros vendiendo inmediatamente el activo por 150, la entidad podrá deducir el coste ajustado de 110. Las ganancias netas fiscales de 40 tributarán al 40 %. Además, la depreciación acumulada de 30 se incluirá en la ganancia fiscal y tributará al 30 %. En esta situación, la base fiscal es de 80 (110 menos 30), existe una diferencia temporaria imponible de 70 y, por tanto, un pasivo por impuestos diferidos de 25 (40 % de 40 más 30 % de 30). Si el valor de la base fiscal no resulta evidente en este ejemplo, podría ser útil repasar el principio fundamental establecido en el párrafo 10.

Nota: (de acuerdo con el párrafo 61, el impuesto diferido adicional que aparezca en la revalorización se cargará directamente contra el patrimonio neto)

- 52A En algunas jurisdicciones, el impuesto sobre las ganancias se grava a un tipo mayor o menor, siempre que una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las reservas por ganancias acumuladas se paguen como dividendos a los accionistas de la entidad. En algunas otras jurisdicciones, el impuesto sobre las ganancias puede ser devuelto o pagado si una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las reservas por ganancias acumuladas se pagan como dividendos a los accionistas de la entidad. En tales circunstancias, los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos se miden al tipo aplicable a las ganancias no distribuidas.
- 52B En las circunstancias descritas en el párrafo 52A, las consecuencias de los dividendos en relación con el impuesto sobre las ganancias se reconocen cuando se procede a reconocer el pasivo por el pago de dividendos. Las consecuencias de los dividendos en el impuesto están relacionadas más directamente con transacciones o sucesos pasados, que con las distribuciones hechas a los propietarios. Por tanto, estas consecuencias de los dividendos en el impuesto sobre las ganancias se reconocerán, en la ganancia o pérdida del ejercicio, tal como se exige en el párrafo 58, salvo en la medida en que las consecuencias impositivas de los dividendos surjan de las circunstancias descritas en el párrafo 58, letras a) y b).

Ejemplo ilustrativo de los párrafos 52A y 52B

El ejemplo que sigue trata de la valoración de los activos y pasivos por el impuesto, ya sean corrientes o diferidos, para una entidad en una jurisdicción donde se gravan a un tipo más alto las ganancias no distribuidas (50 %), y se reembolsa una parte del importe cuando las ganancias se distribuyan. El tipo sobre las ganancias distribuidas es del 35 %. En la fecha del balance, 31 de diciembre de 20X1, la entidad no ha reconocido ningún pasivo por dividendos propuestos o declarados después de la fecha del balance, por lo cual no se han reconocido dividendos para el año 20X1. La ganancia imponible para 20X1 es de 100 000. La diferencia temporaria imponible neta, para el año 20X1, es de 40 000.

La entidad reconoce un pasivo corriente por el impuesto, y un gasto corriente por el mismo concepto, por 50 000. No se reconoce ningún activo por la cuantía potencialmente recuperable como resultado de dividendos futuros. La entidad también reconoce un pasivo por impuestos diferidos y un gasto por impuestos diferidos por 20 000 (50 % de 40 000), que representa el impuesto sobre las ganancias que la entidad pagará cuando recupere o pague el importe en libros de sus activos y pasivos, basándose en el tipo del impuesto aplicable a las ganancias no distribuidas.

Más tarde, el 15 de marzo de 20X2, la entidad reconoce como pasivo unos dividendos de 10 000, procedentes de las ganancias de las operaciones previas.

El 15 de marzo de 20X2, la entidad reconocerá la recuperación de impuestos sobre las ganancias por 1 500 (15 % de los dividendos reconocidos como pasivo), que serán un activo por impuestos corrientes y una reducción del gasto corriente por impuestos del 20X2.

- 53 Los activos y pasivos por impuestos diferidos no deben ser descontados.
- 54 Una evaluación fiable del importe descontado de los activos y pasivos por impuestos diferidos exigiría plantear la distribución en el tiempo de cada diferencia temporaria. En muchos casos esta distribución es impracticable o altamente compleja de realizar. Por tanto, resulta inapropiado exigir el descuento de los activos o pasivos por impuestos diferidos. El hecho de permitir este descuento, sin exigirlo, podría dar lugar a unas cifras sobre impuestos diferidos que no fueran comparables entre entidades. Por tanto, esta norma no exige, ni permite, descontar los saldos de activos y pasivos por impuestos diferidos.
- 55 Las diferencias temporarias se calcularán tomando como referencia el importe en libros del activo o pasivo. Esto será de aplicación incluso cuando el saldo en cuestión se determina mediante el descuento, por ejemplo en el caso de pasivos por fondos de prestaciones por retiro (véase la NIC 19, *Retribuciones a los empleados*).
- 56 El importe en libros de un activo por impuestos diferidos debe someterse a revisión en la fecha de cada balance. La entidad debe reducir el importe del saldo del activo por impuestos diferidos en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal en el futuro como para permitir cargar contra la misma la totalidad o una parte de los beneficios que comporta el activo por impuestos diferidos. Esta reducción deberá ser objeto de reversión, siempre que la empresa recupere la expectativa de suficiente ganancia fiscal futura como para poder utilizar los saldos dados de baja.

RECONOCIMIENTO DE IMPUESTOS CORRIENTES Y DIFERIDOS

- 57 La contabilización de los efectos fiscales, tanto en el ejercicio corriente como los diferidos para posteriores ejercicios, de una determinada transacción o suceso económico, ha de ser coherente con el registro contable de la transacción o el suceso correspondiente. Los párrafos 58 a 68C desarrollan este principio.

Cuenta de resultados

- 58 Los impuestos, tanto si son del ejercicio corriente como si son diferidos, deben ser reconocidos como gasto o ingreso, e incluidos en la determinación de la ganancia o pérdida del ejercicio, excepto si tales impuestos han surgido de:
- una transacción o suceso económico que se ha reconocido, en el mismo ejercicio, cargando o abonando directamente al patrimonio neto (véanse los párrafos 61 a 65), o
 - una combinación de negocios (véanse los párrafos 66 a 68).
- 59 La mayoría de los pasivos y de los activos por impuestos diferidos aparecerán cuando los ingresos y gastos, que se incluyen en el resultado contable de un determinado ejercicio, se computen dentro de la ganancia fiscal en otro diferente. El correspondiente impuesto diferido se reconocerá en la cuenta de resultados. Son ejemplos de lo anterior:
- los ingresos por intereses, regalías o dividendos que se reciban al final de los períodos a los que corresponden y se computen en la cuenta de resultados de forma proporcional al tiempo que ha transcurrido hasta el cierre, según la NIC 18, *Ingresos Ordinarios*, pero se incluyan en la ganancia o pérdida fiscal cuando sean cobrados, y
 - los costes de activos intangibles, que se hayan capitalizado de acuerdo con la NIC 38 y se amorticen posteriormente, mientras que se deducen para efectos fiscales en el mismo ejercicio en que se hayan incurrido.
- 60 El importe en libros de los activos y pasivos por impuestos diferidos puede cambiar, incluso cuando no haya cambiado el importe de las diferencias temporarias correspondientes. Esto puede pasar, por ejemplo, como resultado de:
- un cambio en los tipos o en las normativas fiscales;
 - una reestimación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos, o
 - un cambio en la forma esperada de recuperar el importe en libros de un activo.

El impuesto diferido, correspondiente a estos cambios, se reconocerá en la cuenta de resultados, excepto en la medida en que se relacione con partidas previamente cargadas o abonadas directamente a las cuentas del patrimonio neto (véase el párrafo 63).

Partidas cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto

- 61 Los impuestos sobre las ganancias, ya sean del ejercicio corriente o diferidos, deben ser cargados o abonados directamente al patrimonio neto si se relacionan con partidas que se llevan directamente a las cuentas del patrimonio neto, ya sea en el mismo ejercicio o en otro diferente.
- 62 Las normas Internacionales de Información Financiera requieren o permiten que ciertas partidas sean cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto. Ejemplos de tales partidas son:
- un cambio en el importe en libros procedente de la revalorización del inmovilizado material (véase la NIC 16);
 - un ajuste del saldo inicial de las ganancias acumuladas procedente de un cambio en las políticas contables, que se aplique retroactivamente, o de la corrección de un error (véase la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*);
 - las diferencias de cambio producidas por la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (véase la NIC 21), y
 - los importes que surgen del reconocimiento inicial, en un instrumento financiero compuesto, del componente de patrimonio neto (véase el párrafo 23).
- 63 En algunas circunstancias muy excepcionales puede ser difícil determinar el importe de los impuestos, ya sean del ejercicio corriente o diferidos, que se corresponden con las partidas cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto. Este podría ser el caso, por ejemplo, cuando:
- exista una escala progresiva en el impuesto sobre las ganancias, y sea imposible calcular el tipo al cual ha tributado un componente específico de la ganancia o la pérdida fiscal;
 - un cambio en el tipo impositivo u otra norma fiscal afecte a un activo o pasivo por impuestos diferidos relacionados, en todo o en parte, con una partida que haya sido llevada directamente al patrimonio neto, o

- c) la entidad determine que debe reconocer, o debe dar de baja, por su importe total, un activo por impuestos diferidos, cuando tal activo se relacione, en todo o en parte, con una partida que ha sido llevada directamente al patrimonio neto.

En tales casos, la determinación de la parte del impuesto correspondiente al ejercicio y la parte diferida, que están relacionadas con partidas que han sido cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto, se basará en una prorrata razonable de los impuestos corrientes y diferidos por la entidad en el país correspondiente, o bien en otro método con el que se consiga una distribución apropiada, según las circunstancias.

- 64 La NIC 16 no especifica si la entidad debe trasladar cada año desde las reservas por revalorización a las reservas por ganancias acumuladas una cantidad igual a la diferencia entre la depreciación o amortización del activo revalorizado y la depreciación o amortización que se hubiera practicado sobre el coste original del activo. Si la entidad hace esta transferencia, el importe correspondiente a la misma se calculará neto de cualquier impuesto diferido que le corresponda. Consideraciones similares se aplican a las transferencias hechas tras la venta de un elemento perteneciente al inmovilizado material.
- 65 Cuando un activo se ha revalorizado a efectos fiscales, y tal revalorización está relacionada con otra revalorización, exclusivamente contable, practicada en ejercicios anteriores, o con una que se espera realizar en algún ejercicio posterior, los efectos fiscales de la revalorización contable y del ajuste en la base fiscal se cargarán o abonarán al patrimonio neto en los ejercicios en que tiene lugar. Sin embargo, si las revalorizaciones con efectos fiscales no se relacionan con revalorizaciones contables practicadas en el pasado, o con otras que se esperan realizar en el futuro, los efectos fiscales del ajuste de la base fiscal se reconocerán en la cuenta de resultados.
- 65A Cuando una entidad paga dividendos a sus accionistas, puede tener la obligación de pagar una parte de tales dividendos a las autoridades fiscales en nombre de los accionistas. En muchas jurisdicciones, estas cuantías se denominan retenciones de impuestos. Tales cuantías, pagadas o a pagar a las autoridades fiscales, se cargan al patrimonio neto como parte de los dividendos.

Impuestos diferidos surgidos de una combinación de negocios

- 66 Como se ha explicado en el párrafo 19 y en el párrafo 26, letra c), pueden aparecer diferencias temporarias en una combinación de negocios. De acuerdo con la NIIF 3 *Combinaciones de negocios*, la entidad reconocerá los activos por impuestos diferidos (si cumplen los criterios establecidos para su reconocimiento en el párrafo 24) o los pasivos por impuestos diferidos resultantes como activos y pasivos identificables en la fecha de adquisición. En consecuencia, estos activos y pasivos por impuestos diferidos afectarán al importe del fondo de comercio o, en su caso, al exceso que suponga la participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida sobre el coste de la combinación. No obstante, de acuerdo con el párrafo 15, letra a), la entidad no reconocerá los pasivos por impuestos diferidos que surjan del reconocimiento inicial del fondo de comercio.
- 67 Como resultado de una combinación de negocios, la entidad adquirente puede considerar probable la recuperación de sus propios activos por impuestos diferidos que no se reconocieron con anterioridad a la combinación. Por ejemplo, la empresa adquirente podría usar ahora la capacidad de deducción de sus pérdidas fiscales no utilizadas para compensar con ganancias fiscales futuras de la empresa adquirida. En estos casos, la adquirente reconocerá un activo por impuestos diferidos, pero no lo incluirá como parte de la contabilización de la combinación de negocios, y por tanto no lo tendrá en cuenta al determinar el fondo de comercio o, el exceso que suponga la participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida sobre el coste de la combinación.
- 68 Si el beneficio potencial de las pérdidas por impuestos compensables en el futuro, o de otros activos por impuestos diferidos no cumplierse los criterios que impone la NIIF 3 para su reconocimiento por separado cuando se contabilice inicialmente la combinación, pero fuese posteriormente realizado, la entidad adquirente reconocerá el correspondiente ingreso por el impuesto diferido en el resultado del ejercicio. Además, la adquirente:
- a) reducirá el importe en libros del fondo de comercio a la cantidad que hubiese reconocido si se hubiese contabilizado el activo por impuestos diferidos como un activo identificable desde la fecha de adquisición, y
- b) reconocerá la reducción en el importe en libros del fondo de comercio como un gasto.

No obstante, este procedimiento no podrá dar lugar a la aparición de un exceso de la participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida sobre el coste de la combinación, ni incrementará el importe previamente reconocido para dicho exceso.

Ejemplo

Una entidad adquirió una dependiente que tenía diferencias temporarias deducibles de 300. El tipo impositivo en el momento de la adquisición era del 30 %. El correspondiente activo por impuestos diferidos por 90 no fue reconocido como un activo identificable al determinar el fondo de comercio de 500 procedente de la combinación de negocios. Pasados dos años tras la combinación, la entidad estima probable que la ganancia fiscal futura será suficiente para que la entidad recupere todas las diferencias temporarias deducibles.

La entidad reconocerá un activo por impuestos diferidos de 90 (30 % de 300) y en el resultado del ejercicio, un ingreso por impuestos diferidos de 90. La entidad también reducirá el importe en libros del fondo de comercio por importe de 90, y reconocerá un gasto por esta cantidad en el resultado del ejercicio. En consecuencia, el coste del fondo de comercio se reducirá hasta 410, que es el importe por el que se habría reconocido si también se hubiese contabilizado el activo por impuestos diferidos de 90 como un activo identificable en la fecha de adquisición.

Si el tipo impositivo se hubiera incrementado al 40 %, la entidad reconocería un activo por impuestos diferidos de 120 (40 % de 300) y, en el resultado del ejercicio, un ingreso por impuestos diferidos por importe de 120. Si el tipo impositivo se hubiera reducido hasta el 20 %, la entidad reconocería un activo por impuestos diferidos por importe de 60 (20 % de 300) y un ingreso por impuestos diferidos de 60. En ambos casos, la entidad también reduciría el importe en libros del fondo de comercio por importe de 90, y reconocería un gasto por dicha cantidad en el resultado del ejercicio.

Impuesto corriente y diferido derivado de una transacción con pago basado en acciones

- 68A En algunas jurisdicciones fiscales, la entidad puede obtener una deducción fiscal (esto es, un importe que es deducible para la determinación de la base imponible) asociada con una remuneración pagada en forma de acciones, en opciones sobre acciones o en otros instrumentos de patrimonio de la propia entidad. El importe de esa deducción fiscal podría diferir del gasto de la remuneración asociada acumulada, y también podría surgir en un ejercicio posterior. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, la entidad podría reconocer un gasto por el consumo de los servicios recibidos de un empleado como contrapartida por las opciones sobre acciones concedidas, de acuerdo con la NIIF 2 *Pagos basados en acciones*, y no recibir la deducción fiscal hasta que las opciones sobre acciones sean ejercitadas, de forma que la valoración de la deducción fiscal se base en el precio que tengan las acciones de la entidad en la fecha de ejercicio.
- 68B Igual que sucede con los costes de investigación, discutidos en el párrafo 9 y el en el párrafo 26, letra b), de esta norma, la diferencia entre la base fiscal de los servicios recibidos de los empleados hasta la fecha (que es el importe que las autoridades fiscales permitirán como deducción en futuros periodos), y el importe en libros de valor nulo, será una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos. Si el importe que las autoridades fiscales permitirán deducir en ejercicios futuros no se conociese al final del ejercicio, deberá estimarse a partir de la información disponible al término del ejercicio. Por ejemplo, si el importe que las autoridades fiscales permitirán deducir en ejercicios futuros depende del precio de las acciones de la entidad en una fecha futura, la valoración de la diferencia temporaria deducible deberá basarse en el precio de las acciones de la entidad al finalizar el ejercicio.
- 68C Como se ha señalado en el párrafo 68A, el importe de la deducción fiscal (o de la deducción fiscal futura estimada, valorada de acuerdo con el párrafo 68B) podría diferir del gasto por remuneraciones acumuladas correspondiente. El párrafo 58 de la norma requiere que los impuestos corrientes y diferidos se reconozcan como ingreso o gasto, y se incluyan en el resultado del ejercicio, salvo y en la medida en que procedan de: a) una transacción o evento que se haya reconocido, en el mismo o en diferente ejercicio, directamente en el patrimonio neto, o b) una combinación de negocios. Si el importe de la deducción fiscal (o deducción fiscal futura estimada) excediese del importe del gasto por remuneraciones acumuladas correspondientes, esto indicaría que la deducción fiscal se relaciona no solo con el gasto por remuneraciones, sino también con una partida del patrimonio neto. En esta situación, el exceso del impuesto corriente o diferido asociado se reconocerá directamente en el patrimonio neto.

PRESENTACIÓN**Activos y pasivos por impuestos**

69 [Eliminado]

70 [Eliminado]

Compensación

71 Una entidad debe compensar los activos por impuestos y los pasivos por impuestos si, y solo si, la entidad:

- a) tenga el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes reconocidos, y
- b) tenga la intención de liquidar la cantidad neta, o de realizar el activo y cancelar el pasivo simultáneamente.

- 72 Aunque los activos y pasivos de naturaleza fiscal se evalúen y reconozcan por separado, pueden compensarse en el balance con los mismos criterios que los establecidos para los instrumentos financieros en la NIC 32. Una entidad tendrá, normalmente, un derecho reconocido legalmente para compensar activos corrientes por impuestos con pasivos corrientes de la misma naturaleza cuando los mismos se relacionen con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, y esta permita a la entidad pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta existente.
- 73 En los estados financieros consolidados, un activo fiscal de naturaleza corriente en una entidad se compensará con un pasivo corriente fiscal de otra entidad del grupo si, y solo si, las entidades correspondientes tienen reconocido legalmente el derecho de pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta, en el caso de que tales entidades tengan la intención de hacer o recibir tal pago neto o recuperar el activo y pagar, simultáneamente, el pasivo.
- 74 Una entidad debe compensar activos por impuestos diferidos con pasivos por impuestos diferidos si, y solo si:
- tiene reconocido legalmente el derecho de compensar, frente a la autoridad fiscal, los importes reconocidos en esas partidas, y
 - los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos se derivan del impuesto sobre las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, que recaen sobre:
 - la misma entidad o sujeto fiscal, o
 - diferentes entidades o sujetos a efectos fiscales que pretenden, ya sea liquidar los activos y pasivos fiscales corrientes por su importe neto, ya sea realizar los activos y pagar los pasivos simultáneamente, en cada uno de los ejercicios futuros en los que se espere liquidar o recuperar cantidades significativas de activos o pasivos por los impuestos diferidos.
- 75 A fin de evitar la necesidad de establecer un calendario detallado de los momentos en que cada diferencia temporaria revertirá, esta norma exige a las entidades la compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos de la misma entidad o sujeto fiscal si, y solo si, se relacionan con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma administración fiscal, siempre y cuando la entidad tenga reconocido legalmente el derecho de compensar los activos corrientes por impuestos diferidos, con los pasivos corrientes de la misma naturaleza.
- 76 En algunas circunstancias, muy raras en la práctica, la entidad puede tener reconocido legalmente el derecho de compensar, y la intención de liquidar en términos netos, las deudas fiscales de unos determinados ejercicios, pero no de otros. En tales casos muy especiales, puede requerirse una programación temporal detallada para determinar si el pasivo por impuestos diferidos, de una entidad o sujeto fiscal, producirá un incremento en los pagos por impuestos, en el mismo ejercicio en que un activo por impuestos diferidos, de otra entidad o sujeto fiscal, vaya a producir una disminución en los pagos de esta segunda entidad fiscal.

Gasto por el impuesto

Gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias relativo a las ganancias o pérdidas de las actividades ordinarias

- 77 El importe del gasto (ingreso) por impuestos, relativo a las ganancias o las pérdidas de las actividades ordinarias, debe aparecer en el cuerpo principal del estado de resultados.

Diferencias de cambio en los activos o pasivos por impuestos diferidos en moneda extranjera

- 78 La NIC 21 exige el reconocimiento como ingresos o gastos de ciertas diferencias de cambio, pero no especifica si tales diferencias deben ser presentadas en la cuenta de resultados. De acuerdo con ello, cuando las diferencias de cambio en los activos y pasivos por impuestos diferidos extranjeros sean reconocidas en la cuenta de resultados, tales diferencias pueden ser presentadas por separado como gastos o ingresos por el impuesto sobre las ganancias, si se considera que esta presentación es más útil para los usuarios de los estados financieros.

INFORMACIÓN A REVELAR

- 79 Los componentes principales del gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias deben ser revelados por separado en los estados financieros.
- 80 Los componentes del gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias pueden incluir:
- el gasto (ingreso) corriente, y por tanto correspondiente al ejercicio presente, por el impuesto;
 - cualquier ajuste de los impuestos corrientes del ejercicio presente o de los anteriores;
 - el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias;
 - el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en los tipos fiscales o con la aparición de nuevos impuestos;

- e) el importe de los beneficios de carácter fiscal procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en ejercicios anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos del presente ejercicio;
 - f) el importe de los beneficios de carácter fiscal, procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en ejercicios anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos diferidos;
 - g) el impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 56, y
 - h) el importe del gasto (ingreso) por el impuesto, relacionado con los cambios en las políticas contables y los errores, que se ha incluido en la determinación del resultado del ejercicio, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*, porque no ha podido ser contabilizado de forma retroactiva.
- 81 Las siguientes informaciones deben ser reveladas, por separado, dentro de la información financiera de la empresa:
- a) el importe total de los impuestos, corrientes o diferidos, relativos a partidas cargadas o abonadas directamente a las cuentas del patrimonio neto en el ejercicio;
 - b) [eliminado]
 - c) o en ambas a la vez: una explicación de la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el resultado contable, en una de las siguientes formas,
 - i) una conciliación numérica entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el resultado de multiplicar el resultado contable por el tipo o tipos impositivos aplicables, especificando también la manera de computar los tipos aplicables utilizados, o
 - ii) una conciliación numérica entre el tipo medio efectivo y el tipo impositivo aplicable, especificando también la manera de computar el tipo aplicable utilizado;
 - d) una explicación de los cambios habidos en el tipo o tipos impositivos aplicables, en comparación con los del ejercicio anterior;
 - e) la cuantía y fecha de validez, si la tuvieran, de cualesquiera diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el balance;
 - f) la cantidad total de diferencias temporarias relacionadas con inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, para los cuales no se han reconocido en el balance pasivos por impuestos diferidos (véase el párrafo 39);
 - g) con respecto a cada tipo de diferencia temporaria, y con respecto a cada tipo de pérdidas o créditos fiscales no utilizados:
 - i) el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el balance, para cada uno de los ejercicios sobre los que se informa,
 - ii) el importe de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en la cuenta de resultados, si este no resulta evidente de los cambios reconocidos en el balance;
 - h) con respecto a las explotaciones en interrupción definitiva, el gasto por impuestos relativo a:
 - i) la pérdida o ganancia derivada de la discontinuación, y
 - ii) la pérdida o la ganancia por las actividades ordinarias, que la explotación en interrupción definitiva ha proporcionado en el ejercicio, junto con los correspondientes importes para cada uno de los ejercicios sobre los que se informa, y
 - i) el importe de las consecuencias que en el impuesto sobre las ganancias tengan los dividendos que hayan sido propuestos o declarados a los accionistas de la entidad, antes de que los estados financieros hayan sido formulados, pero no hayan sido reconocidos como pasivos dentro de los estados financieros.
- 82 La entidad debe revelar el importe del activo por impuestos diferidos, así como la naturaleza de la evidencia que apoya su reconocimiento, cuando:
- a) la realización del activo por impuestos diferidos dependa de ganancias futuras, por encima de las ganancias surgidas de la reversión de las diferencias temporarias imponibles actuales, y
 - b) la entidad haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente ejercicio o en el precedente, en el país con el que se relaciona el activo por impuestos diferidos.
- 82A En las circunstancias descritas en el párrafo 52A, la entidad debe revelar la naturaleza de las consecuencias potenciales que podrían producirse en el impuesto sobre las ganancias, en el caso de que se pagaran dividendos a sus accionistas. Además, la entidad debe revelar la cuantía de las consecuencias potenciales, que sea practicable determinar, en el impuesto sobre las ganancias, así como si hay otras consecuencias potenciales que no es practicable determinar.

- 83 [Eliminado]
- 84 Las informaciones a revelar requeridas en el párrafo 81, letra c), permitirán a los usuarios de los estados financieros entender si la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el resultado contable está fuera de lo normal, así como comprender los factores significativos que pudieran afectar a tal relación en el futuro. La relación entre el gasto (ingreso) por impuestos y el resultado contable puede estar afectada por factores tales como los ingresos ordinarios exentos de tributación, los gastos que no son deducibles al determinar la ganancia o la pérdida fiscal, el efecto de las pérdidas fiscales o el de los eventuales tipos impositivos soportados en el extranjero.
- 85 Al explicar la relación entre el gasto (ingreso) por impuestos y el resultado contable, la entidad utilizará el tipo impositivo aplicable que suministre la información más significativa para los usuarios de sus estados financieros. Muy a menudo, el tipo más significativo es el tipo nominal del país en el que está domiciliada la entidad, sumando el tipo aplicado a los impuestos nacionales con los correspondientes a cualesquiera impuestos locales, que se calculen sobre un nivel de ganancias o pérdidas similares. No obstante, para una entidad que opera en diferentes países o administraciones fiscales, puede resultar más significativo agregar las conciliaciones hechas por separado utilizando los tipos nacionales de cada uno de los países. El ejemplo preparado al efecto ilustra cómo la presentación de la conciliación numérica se puede ver afectada por el tipo impositivo aplicable.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 85

En 19X2, la entidad ha tenido un resultado contable antes de impuestos, en su propio país (país A) por 1 500 (en 19X1 fue de 2 000) y en el país B por 1 500 (en 19X1, 500). El tipo impositivo es del 30 % en el país A y del 20 % en el país B. En el país A se han tenido gastos, que no son deducibles fiscalmente, por importe de 100 (en 19X1 de 200).

Lo que sigue es un ejemplo de conciliación con el tipo impositivo nacional.

	19X1	19X2
Resultado contable	2 500	3 000
Impuestos al tipo nacional (30 %)	750	900
Efecto de los gastos que no son fiscalmente deducibles	60	30
Efecto de los menores tipos en el país B	- 50	- 150
Gasto por el impuesto	760	780

Lo que sigue es un ejemplo de conciliación, preparado mediante agregación de las reconciliaciones separadas de cada país. En este método, el efecto de las diferencias entre el tipo impositivo del país de la entidad y el tipo impositivo en el otro país, no aparece como información separada en el estado. La entidad puede necesitar discutir el efecto de los cambios significativos, ya sea en los tipos impositivos o en la mezcla de ganancias obtenidas en los diferentes países, a fin de explicar los cambios habidos en el tipo o tipos impositivos aplicables, como exige el párrafo 81, letra d).

Resultado contable	2 500	3 000
Impuestos según los tipos aplicables a las ganancias en cada país	700	750
Efecto de los gastos que no son fiscalmente deducibles	60	30
Gasto por el impuesto	760	780

- 86 El tipo medio efectivo será igual al gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias dividido entre el resultado contable.
- 87 A menudo, puede resultar impracticable computar el importe de los pasivos por impuestos diferidos que surgen de las inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, o de las participaciones en negocios conjuntos (véase el párrafo 39). Por ello, esta norma exige que la entidad revele información sobre las diferencias temporarias subyacentes, pero no sobre los pasivos por impuestos diferidos correspondientes. No obstante, cuando sea posible, se aconseja a las entidades que revelen también información acerca de las cuantías de los pasivos por impuestos diferidos no reconocidos, puesto que los usuarios de los estados financieros pueden encontrar útil esa información.
- 87A El párrafo 82A exige que la entidad revele la naturaleza de las consecuencias potenciales que, en el impuesto sobre las ganancias, podrían producirse en el caso de que se pagaran dividendos a sus accionistas. La entidad revelará las características importantes del sistema impositivo sobre las ganancias y los factores que vayan a afectar al montante de las potenciales consecuencias del pago de dividendos sobre el impuesto sobre las ganancias.

- 87B A veces, puede no ser practicable el cálculo del importe total de las potenciales consecuencias que, sobre el impuesto, va a tener el pago de dividendos a los accionistas. Este podría ser el caso, por ejemplo, para una entidad que tuviera un gran número de dependientes extranjeras. No obstante, incluso en tales circunstancias, algunas porciones de la cuantía total pueden ser fácilmente determinables. Por ejemplo, en un grupo consolidado, la dominante y alguna de sus dependientes pueden haber pagado impuestos sobre las ganancias a un tipo más alto por haber dejado ganancias sin distribuir, y tener conciencia de las cuantías que les podrían ser reembolsadas en el caso de pago de dividendos a los accionistas en el futuro, con cargo a las reservas por ganancias acumuladas consolidadas. En tal caso, se revelará la cuantía de estos reembolsos. Cuando sea aplicable, la entidad revelará también que existen consecuencias adicionales potenciales, en el impuesto sobre las ganancias, que no es posible determinar. En los estados financieros individuales de la dominante, si los hubiere, las revelaciones de las consecuencias potenciales en el impuesto sobre las ganancias serán las relativas a las reservas por ganancias acumuladas de la propia dominante.
- 87C Una entidad obligada a suministrar las informaciones del párrafo 82A puede también estar obligada a suministrar otras informaciones relacionadas con las diferencias temporarias que estén asociadas con sus inversiones en dependientes, sucursales y asociadas o participaciones en negocios conjuntos. En tales casos, la entidad habrá de considerar esto a la hora de determinar qué información revelar según lo establecido en el párrafo 82A. Por ejemplo, una entidad puede estar obligada a revelar la cuantía total de las diferencias temporarias, asociadas con las inversiones en dependientes, para las cuales no se han reconocido pasivos por impuestos diferidos [véase el párrafo 81, letra f)]. Si no fuera practicable el cómputo de las cuantías de los pasivos por impuestos diferidos (véase el párrafo 87), puede haber importes, relativos a tales dependientes y derivados de las consecuencias potenciales de los dividendos, que tampoco sea practicable determinar.
- 88 La entidad revelará información acerca de cualesquiera activos contingentes y pasivos contingentes relacionados con los impuestos, de acuerdo con la NIC 37, *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*. Pueden aparecer activos contingentes y pasivos contingentes, por ejemplo, derivados de litigios sin resolver con la administración fiscal. De igual forma, en el caso de que se hayan aprobado o anunciado leyes fiscales, o simplemente cambios en los tipos impositivos, tras la fecha del balance, la entidad revelará información acerca de cualquier efecto significativo que tales cambios vayan a suponer sobre sus activos y pasivos por impuestos, ya sean de tipo corriente o diferidos (véase la NIC 10, *Hechos posteriores a la fecha del balance*).

FECHA DE VIGENCIA

- 89 Esta norma tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1998, salvo por lo especificado en el párrafo 91. Si alguna entidad aplica esta norma en estados financieros que abarquen ejercicios comenzados antes del 1 de enero de 1998, debe revelar en los mismos el hecho de que aplica lo previsto en esta norma, en lugar de la antigua NIC 12, *Contabilización del impuesto sobre las ganancias*, aprobada en 1979.
- 90 Esta norma deroga la antigua NIC 12, *Contabilización del impuesto sobre las ganancias*, aprobada en 1979.
- 91 Los párrafos 52A, 52B, 65A, 81, letra i), 82A, 87A, 87B y 87C, y la eliminación de los párrafos 3 y 50, tendrán vigencia para los estados financieros anuales ⁽¹⁾ que abarquen ejercicios comenzados a partir del 1 de enero de 2001. Se aconseja la aplicación anticipada. Si la aplicación anticipada afectase a los estados financieros, la entidad deberá revelar este hecho.

⁽¹⁾ El párrafo 91 hace referencia a los «estados financieros anuales» para aclarar más explícitamente la expresión de las fechas de vigencia adoptadas en 1998. El párrafo 89 hace referencia a «estados financieros».