

**Universidad Andina Simón Bolívar**

**Sede Ecuador**

**Área de Derecho**

Programa de Maestría en Planificación Tributaria y Fiscalidad  
Internacional

**Incidencia de la aplicación tributaria de impuestos diferidos  
en la carga fiscal en función de la capacidad contributiva**

Autora: Génesis Ruby Ramírez Herrera

Tutor: Idrián Estrella

**Quito, 2017**



## CLAUSULA DE CESION DE DERECHO DE PUBLICACION DE TESIS

Yo, Génesis Ruby Ramírez Herrera, autora de la tesis intitulada *Incidencia de la aplicación tributaria de impuestos diferidos en la carga fiscal en función de la capacidad contributiva* mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Máster en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.

2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.

3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha. 10 de Marzo del 2017

Firma: .....

## **Resumen del Contenido de la Tesis**

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs) son de aplicación obligatoria en el Ecuador a partir del año 2010, esto implica que todo su cuerpo normativo tanto la versión completa como la NIIF para PYMES, deben cumplirse íntegramente y sin reservas, condición que ha sido ratificada por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. Sin embargo, la Asamblea Nacional y el Ejecutivo han limitado esta aplicación mediante la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención al Fraude Fiscal publicada en Registro Oficial N° 405 del 29 de diciembre del 2014 y su respectivo reglamento, al establecer la aceptación de la aplicación del impuesto diferido para diez casos específicos que hacen referencia a la Norma Internacional de Información Financiera NIC 12 del Impuesto a las Ganancias, existiendo por tanto un divorcio entre las normas contables y tributarias que incide en el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente y en los derechos de los ciudadanos.

El objetivo de la presente investigación es determinar si existe afectación al principio de capacidad contributiva respecto de la aplicación restrictiva del impuesto diferido a sólo diez casos establecidos en la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y su respectivo reglamento, utilizando para ello un análisis apropiado tanto doctrinario como contable.

Así como también se examina la incidencia en la carga fiscal de los diez casos calculada sobre el ingreso total en ejemplos prácticos que permiten determinar el grado de afectación real y objetivo para los contribuyentes. Producto de este análisis, se evidencia que la restricción de la aplicación de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias aumenta la carga fiscal de los contribuyentes y afecta al principio de capacidad contributiva. Como resultado se propone que se mejore la normativa al menos en los siguientes cuatro temas: provisión por desmantelamiento, deterioro de cartera comercial, depreciación de propiedad, planta y equipo; y, jubilación y se considere el principio de capacidad contributiva.

Finalmente, se recomienda que además de las mejoras propuestas a los cuatro temas mencionados en el párrafo anterior, se continúe con la profundización de otros casos de aplicación de impuestos diferidos conforme la normativa contable.

## **Dedicatoria**

A mis padres por estar siempre presentes y por apoyar mis decisiones

A mi hermano por su alegría y comprensión

A Ricardo por animarme en cada tarea y brindarme su tiempo.

## **Agradecimientos**

A mi familia por su apoyo sin límite  
A Ricardo Freire por sus lecturas  
A mi Director de Tesis por su acertada guía.

## **Tabla de Contenidos**

Capítulo Uno Marco Teórico .....	9
1.1. Capacidad contributiva y carga fiscal .....	9
1.1.1 Conceptualización Teórica de Capacidad Contributiva.....	9
1.1.2 Conceptualización teórica de Carga Fiscal .....	12
1.1.3 Características de la Capacidad Contributiva .....	13
1.2. NIC 12 Impuesto a las ganancias.....	14
Capítulo Dos Análisis de la NIC 12 y su contexto internacional .....	23
2.1 Análisis del estatus en materia legal de las Normas Internacionales de Información Financiera y las Normas Internacionales de Contabilidad.....	23
2.2 Análisis de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias.....	26
2.3 Análisis de la SIC 21 Impuesto sobre las Ganancias – Recuperación de Activos no Depreciables Revalorizados y de la SIC 25 Impuesto sobre las Ganancias – Cambios en la Situación Fiscal de la Empresa o de sus Accionistas.....	32
2.4 NIC 12, Análisis de Aplicación en otros países. ....	33
Capítulo Tres Aplicación de impuestos diferidos conforme Norma tributaria.....	39
3.1. Análisis de la normativa tributaria ecuatoriana respecto a los impuestos diferidos. ....	39
3.1.1 Activo por impuesto diferido producto de pérdidas por deterioro parcial resultado del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario. ....	40
3.1.2 Activo por impuesto diferido en pérdidas esperadas en contratos de construcción por probable exceso en los costos totales sobre los ingresos totales....	44
3.1.3 Activo por impuesto diferido en la depreciación por desmantelamiento. ....	44
3.1.4 El deterioro de propiedad, planta y equipo utilizados en el proceso productivo. ....	45
3.1.5 Provisiones diferentes a las de cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y pensiones jubilares patronales. ....	48
3.1.6 Ganancias o pérdidas que surjan de la medición de activos no corrientes mantenidos para la venta.....	54

3.1.7 Ingresos y costos por reconocimiento y medición de activos biológicos.....	55
3.2 Efectos prácticos financieros de la aceptación de los impuestos diferidos. ....	57
Capítulo Cuatro Propuesta alternativa enfocada en un Control a una aplicación plena de impuestos diferidos desde un enfoque fiscal.....	61
4.1 Provisión por desmantelamiento.....	61
4.2 Depreciación de Propiedad, Planta y Equipo.....	63
4.3 Provisión de incobrables (Deterioro de cartera) .....	67
4.4. Jubilación.....	69
4.5 Propuesta de cambio .....	71
Capítulo Cinco Conclusiones y Recomendaciones .....	73
5.1 Conclusiones.....	73
5.2 Recomendaciones .....	74
Bibliografía .....	76
Anexo N°1: NIC 12 Impuesto a las Ganancias (revisada) 2015.....	78
Anexo N°2: Reforma a la NIC 12, Enero 2016 .....	111
Anexo N°3: NIIF, NIC y sus interpretaciones vigentes a la fecha.....	115
Anexo N°4: SIC 25 Impuesto a las Ganancias- cambios en la situación fiscal de la entidad o de sus Accionistas 2015 .....	118
Anexo N°5: Resolución Superintendencia Chilena .....	120
Anexo N°6 Normas Tributarias y Contables Costa Rica .....	122
Anexo N°7: NIF MEXICANA.....	124
Anexo N°8: Comparación Normativa Chilena y Española.....	130
Anexo N°9: Circular NAC-DGECCGC15-00000012 .....	139

## **Introducción**

Las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF buscan que las sociedades reflejen la realidad de sus operaciones para contar con información válida para la toma de decisiones e incluso para el correcto control de los organismos gubernamentales. La presente investigación intenta ser una herramienta para que la separación entre la normativa contable y tributaria disminuya y a su vez contribuya a esclarecer el efecto financiero en la carga fiscal a la que están sometidos los contribuyentes por la limitación a la aplicación de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias y si esto transgrede el principio de capacidad contributiva.

La NIC 12 delimita las condiciones de reconocimiento, medición, aceptación y revelación de los impuestos corrientes y diferidos por lo que constituye una fuente técnica para su correcto control e incluso puede ser un coadyuvante a la competitividad del país en cuanto a temas tributarios.

En el primer capítulo se reúne información doctrinaria respecto al principio de capacidad contributiva para entender su importancia y características y así definir el concepto a utilizarse durante el análisis.

En el segundo capítulo se presenta la legalidad de la NIC 12, su estructura y principales normas asociadas con el objetivo de establecer la envergadura de la norma técnica y su alcance transversal con todas las NIIFs y NICs.

El tercer capítulo se examina los casos permitidos por la Ley Tributaria para la aplicación de impuestos diferidos. Con ello se verifica de forma práctica el alcance financiero de la norma tributaria y el grado de ambigüedad que aún existe como una oportunidad de mejora.

El cuarto capítulo profundiza en cuatro temas que a criterio de la autora son necesarios de esclarecerse y mejorarse. La provisión por desmantelamiento, el deterioro de instrumentos financieros, la depreciación de propiedad planta y equipo y la provisión por jubilación son casos propuestos como mejora y forman el inicio de futuras propuestas de mejora a la Ley en el resto de aspectos contables en los que aún existe discrepancia tributaria-contable.

Finalmente, se determina que restringir tributariamente la aplicación de normas contables incrementa la carga fiscal de los contribuyentes, y genera contradicciones en la aplicación de los principios básicos de la tributación como es el caso del principio de Capacidad Contributiva.

# Capítulo Uno

## Marco Teórico

### 1.1. Capacidad contributiva y carga fiscal

Desde el ámbito fiscal, el sistema tributario está enmarcado por principios constitucionales en la mayoría de países del mundo, dentro de éstos se pueden mencionar: legalidad, generalidad, capacidad contributiva, entre otros<sup>1</sup>. En el caso ecuatoriano, el Art. 300 de la Constitución de la República no reconoce explícitamente a la Capacidad Contributiva como un principio; sin embargo, menciona a equivalentes como el de la equidad y la priorización de la progresividad, entre otros. Para analizar la incidencia de la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad de Impuesto a las Ganancias 12, en adelante (NIC) 12, en la carga fiscal de los contribuyentes es necesario comprender el principio de la capacidad contributiva desde la doctrina.

#### 1.1.1 Conceptualización Teórica de Capacidad Contributiva

Aunque esta tarea, resulta controvertida y de difícil precisión, autores como Dino Jarach utilizan su relación con otros principios para definirlo. Es así que este autor lo define como: “un límite al poder fiscal, por cuanto no se viola el principio de legalidad cuando el impuesto es proporcionado a la capacidad contributiva”.<sup>2</sup>

En esta relación, Eugenio Simón Acosta conecta este principio con el de igualdad al defender que: “el principio de capacidad contributiva que la Constitución del Perú no formula de manera expresa puede llegar a ser un auténtico derecho subjetivo de la persona en cuanto que es expresión o concreción del derecho a la igualdad”<sup>3</sup>. Es decir, representa tener el mismo trato ante la misma capacidad económica y a no tener discriminación por criterios distintos a ésta. Además, el autor establece que es un principio jurídico que debe

---

<sup>1</sup> Jorge Héctor Damarco, «El principio de capacidad contributiva como fundamento y medida de los impuestos» (Universidad de Buenos Aires Facultad de Ciencias Económicas), 4, accedido 3 de marzo de 2015, [http://www.econ.uba.ar/www/institutos/epistemologia/marco\\_archivos/ponencias/Actas%20XIII/Trabajos%20Episte/Damarco\\_trabajo.pdf](http://www.econ.uba.ar/www/institutos/epistemologia/marco_archivos/ponencias/Actas%20XIII/Trabajos%20Episte/Damarco_trabajo.pdf).

<sup>2</sup> Dino Jarach, *Curso de Derecho Tributario*, Tercera (Buenos Aires: CIMA, 1980), 151.

<sup>3</sup> Eugenio Simón Acosta, «Derechos fundamentales y tributos», en *El Sistema tributario peruano: propuesta para el 2000*, 1999, 4.

considerarse para la creación de un sistema tributario redistributivo y progresivo.<sup>4</sup>

Dentro de este contexto, Villegas también expone su relación con garantías constitucionales como: generalidad, igualdad, proporcionalidad, confiscatoriedad, equidad y razonabilidad. Constituyendo un límite del poder tributario y la base para buscar la “justicia en la imposición y tal concepto está expresado por la idea de que cada cual responda según su aptitud de pago”<sup>5</sup>. En este sentido, para el Profesor, la definición se engloba como “también llamada ‘capacidad de pago’ para los anglosajones (ability to pay), que puede ser entendida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos”<sup>6</sup>.

Otro ámbito del principio es el económico, Alberto Tarsitano en su estudio sobre este principio lo define como una “aptitud efectiva” que posee el contribuyente para cumplir las obligaciones tributarias, refiriéndose a que dicha aptitud se expresa en “hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, tamizados por la valoración política del legislador, son elevados al rango de categoría imponible”<sup>7</sup>.

Además, desde un enfoque dogmático la define desde dos ámbitos: como un “criterio de legitimación del poder tributario y como una garantía individual contra dicho poder”. Es decir, por una parte el principio implica que los ciudadanos deben contribuir al gasto público considerando criterios de solidaridad e igualdad, y por otro lado; se trata de que la fijación de la cuantía y los máximos que el contribuyente puede soportar sea la realmente efectiva, existiendo “proporción entre carga y la capacidad contributiva”<sup>8</sup>. Este autor es aún más enfático al establecer que si se reconoce que el principio es un principio constitucional, se reconoce el derecho a la propiedad y al ejercicio de una

---

<sup>4</sup> Ibid., 5.

<sup>5</sup> Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario* (Buenos Aires: Editorial Astrea, 2002), 5.

<sup>6</sup> Héctor Villegas, *Manual de Finanzas Públicas* (Buenos Aires: Editorial de Palma, 2000), 203.

<sup>7</sup> Alberto Tarsitano, «El principio de capacidad contributiva un enfoque dogmático», en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*, ed. Pasquale Pistone y Heleno Tôrres, Biblioteca de derecho tributario (Ciudad de Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005), 407.

<sup>8</sup> Ibid., 409-10.

industria útil, por ello si una Ley fiscal pone en peligro esta fuente trascendiendo su fin, “debe ser excluida del sistema jurídico”<sup>9</sup>.

En opinión de Spisso<sup>10</sup>, capacidad contributiva representa la aptitud de las personas para hacer frente a la obligación fiscal. Es importante denotar que no es lo mismo “capacidad económica”, que “capacidad contributiva”, siendo esta última; aquella riqueza que supera lo mínimo necesario para un nivel de vida digno y por ende está en capacidad de contribuir al gasto público.

Por otro lado, este principio también tiene detractores, tal es el caso de Einaudi para quien “la capacidad contributiva no es más que es un par de palabras que se escapan de entre los dedos y que se escurren incomprensiblemente y con las cuales se pretende explicar todo”<sup>11</sup>.

De las definiciones citadas podemos resumir lo siguiente:

**Cuadro 1**  
**Resumen de definiciones de Capacidad Contributiva**

Idea principal de definición	Autor
Límite al poder fiscal. Relación con principio de legalidad.	Dino Jarach
Principio Jurídico. Relación con principio de igualdad, derecho subjetivo: a igual capacidad económica igual trato. Necesario para sistema tributario redistributivo y progresivo.	Eugenio Simón Acosta
Cada cual responda según su aptitud económica de contribuir a la cobertura de gastos públicos.	Héctor Villegas
Aptitud efectiva para cumplir obligaciones tributarias, revelada en hechos valorados políticamente elevados a imposables. Legitimación del poder, garantía individual bajo criterios de solidaridad e igualdad y el derecho a la propiedad. Ley que no lo cumpla debe extinguirse.	Alberto Tarsitano

Fuente: Jarach, “Curso de Derecho Tributario”, 151. Eugenio Simón Acosta, “Derechos fundamentales”,4. Villegas, “Manual de Finanzas”,203. Tarsitano, “El principio de capacidad contributiva”,407. Elaboración propia.

Es así que se puede concluir que el principio de capacidad contributiva es un fundamento jurídico relacionado a la legalidad y a la igualdad. Por un lado permite la legitimación del poder para imponer tributos de acuerdo a la capacidad de pago de los ciudadanos promoviendo sistemas redistributivos y progresivos, y por otro, implica la garantía, para los sujetos pasivos, de contribuir al gasto público respetando su derecho de propiedad y a la promoción de una actividad útil a la sociedad bajo el esquema de sacrificio de recursos según la situación económica del contribuyente. Un impuesto que impida la

<sup>9</sup> Ibid., 422.

<sup>10</sup> Héctor Villegas, *Manual de Finanzas Públicas*, 354.

<sup>11</sup> Einaudi, «Breves reflexiones sobre el desarrollo jurisprudencial del Principio de capacidad contributiva», ed. Jorge Bravo Cucci, s. f., 129. <http://www4.congreso.gob.pe/DGP/CCEP/curso/2014/e-06-06-2014/lectura-07.pdf>.

deducción de ciertos gastos reales y necesarios, se convierte en discriminatorio y viola los principios de igualdad, legalidad y capacidad contributiva.

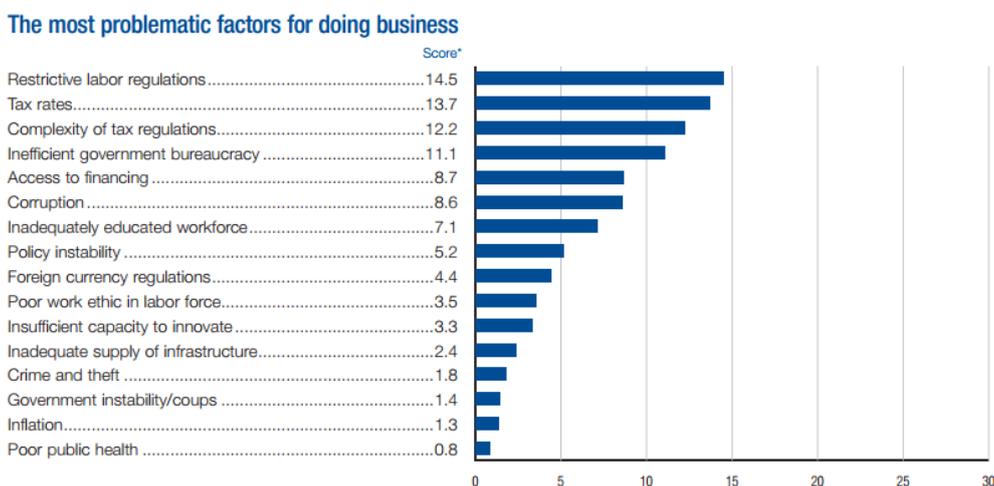
### 1.1.2 Conceptualización teórica de Carga Fiscal

El hecho generador que revela la aptitud económica de pago debe ser identificado desde el parámetro de capacidad contributiva, de tal manera que la carga fiscal se individualice según elementos económicos reales. Para ello es importante definir la carga fiscal, entendiéndose a ésta como la relación existente entre los impuestos que se pagan y el valor agregado que produce cada año el país. Según el diccionario jurídico la carga fiscal se refiere al “impuesto efectivamente pagado por el contribuyente..., la carga fiscal ayuda al gasto público pero puede llegar a desincentivar la creación de empresas”<sup>12</sup>.

Según el Foro Económico Mundial en su Informe sobre la Competitividad Global 2015-2016, Ecuador tiene como segundo factor problemático para iniciar un negocio a los impuestos. El foro utiliza la tasa impositiva total del Banco Mundial que incluye 5 diferentes tipos de contribuciones: ganancias o impuesto sobre la renta, contribuciones sociales y laborales del empleador, impuesto a transmisiones de patrimonio, impuesto sobre volumen de negocios y otros.

**Gráfico 1**

#### Los puntos problemáticos del Ecuador para hacer negocios 2015-2016



Fuente: «The Global Competitiveness Report 2015-2016», Económico (Geneva: World Economic Forum), 153, accedido 9 de julio de 2016, [http://www3.weforum.org/docs/gcr/2015-2016/Global\\_Competitiveness\\_Report\\_2015-2016.pdf](http://www3.weforum.org/docs/gcr/2015-2016/Global_Competitiveness_Report_2015-2016.pdf).

Elaboración propia

<sup>12</sup> Wolters Kluwer, «Guías Jurídicas» (España), accedido 9 de julio de 2016, [http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASmjUxNLTbLUouLM\\_DxbIwMDS0NDA1OQQGZapUt-ckhIQaptWmJocSoAM-sH9jUAAAA=WKE](http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASmjUxNLTbLUouLM_DxbIwMDS0NDA1OQQGZapUt-ckhIQaptWmJocSoAM-sH9jUAAAA=WKE).

Existen varios indicadores que tratan de medir la carga fiscal de los individuos de un país, para efecto del presente análisis utilizaremos el indicador básico de *impuesto a la renta pagado sobre total de ingresos* debido a que es un indicador pragmático para la obtención de la tasa efectiva real del impuesto a la renta. Tasa que se utiliza no sólo para análisis financieros de inversión sino para indicadores financieros reales de las sociedades que emiten estados financieros bajo NIIFs.

### **1.1.3 Características de la Capacidad Contributiva**

Existe consenso en los autores en establecer que los índices de capacidad contributiva son: la renta global, el patrimonio neto, el gasto global, los incrementos patrimoniales (sucesiones, donaciones, premios de lotería, etc.) y los incrementos de valor del patrimonio.

Así también, según José Pérez de Ayala<sup>13</sup>, define al principio desde tres perspectivas: el jurídico positivo, entendiéndose que un sujeto es titular de derechos y obligaciones según la normativa legal vigente; el ético económico, refiriéndose a la aptitud económica del sujeto para soportar o ser el destinatario de la carga fiscal; y el técnico económico, expresando a los principios, reglas, procedimientos y categorías relativas a la operatividad o eficacia recaudatoria de los tributos.

Mientras que, Marco García Bueno, establece tres elementos de este principio: atender a circunstancias materiales (riqueza susceptible de tributación), temporales y cuantitativas<sup>14</sup>. Es decir un impuesto debe gravarse sobre riqueza objetiva, por un periodo de tiempo impositivo, y la riqueza debe considerar la parte subjetiva; en otras palabras, permitir satisfacer necesidades personales y para ello debe ser real cuantificable.

En los siguientes capítulos se hará referencia específicamente al índice de carga fiscal sobre la renta global, siendo ésta uno de los reflejos de la capacidad contributiva dejando abierto el resto de aspectos de este principio para futuras investigaciones.

---

<sup>13</sup> José Pérez de Ayala, *Derecho Tributario, Estudios de Derecho Financiero* (Madrid, 1968), 163.

<sup>14</sup> García Bueno, Marco César, *El principio de la capacidad contributiva a la luz de las aportaciones doctrinales en Italia, España y México.*, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (México, 2002), 133.

## 1.2. NIC 12 Impuesto a las ganancias

La norma tiene su origen en el año de 1944 en el Boletín de Investigación Contable (ARB, Accounting Research Bulletin por sus siglas en inglés) núm. 23, emitido en los Estados Unidos de América (EEUU) en que se hacía mención a que el Impuesto sobre la renta era un gasto que debía asignarse a la utilidad de la misma manera que otros gastos relacionándolos con los ingresos y resultados que los originaron independientemente de los periodos fiscales.<sup>15</sup> En 1967 el Consejo de Principios Contables de EEUU (APB-11 Accounting Principles Board por sus siglas en inglés) adoptó el método diferido de asignación de impuestos, y en 1987 emitió la norma (FASB-96) que se basaba en el método del Pasivo; finalmente, en 1993 este Consejo emite la FASB-109 en el que se somete a los impuestos bajo metodología de comparación entre saldos de activos y pasivos contables y fiscales.<sup>16</sup>

Siguiendo los antecedentes internacionales, en 1979 se promulga la NIC 12 con el nombre de “Contabilización del impuesto a las ganancias” basada en el método del diferido, en 1996 el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad emite la NIC 12 Impuesto a las ganancias revisada, sustituyendo parte de la primera y considerando la metodología similar a la estadounidense FASB-109, con vigencia a partir del 1998 y, en el año 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) la adopta. A partir de entonces se han hecho las siguientes modificaciones:

**Cuadro 2**  
**Cambios NIC 12 desde su creación**

<b>Año</b>	<b>Tipo de cambio</b>
1944	Boletín de Investigación Contable de Estados Unidos de América se refiere al impuesto diferido como el resto de gastos según los ingresos y resultados que lo generan independientemente de los periodos fiscales.
1967	APB-11 Accounting for Income Taxes, Estados Unidos de América adopta el método diferido para impuestos.
1979	Comité de Normas Internacionales promulga la NIC 12 basada en el método diferido.
1987	Emisión de la FASB-96 EEUU que cambia al método del pasivo.
1993	Emisión de la FASB-109 EEUU, que cambia al método de comparación entre saldos de activos y pasivos contables y fiscales.
1996	Comité de Normas Internacionales de Contabilidad emite la NIC 12 Impuesto a las ganancias revisada con metodología similar al FASB-109.
2010	Aborda las diferencias temporarias por propiedades de inversión medidas a valor

<sup>15</sup> Ramón Espinoza Jiménez, *Teoría y práctica de los impuestos diferidos: boletín D-4* ([Mexico: Universidad Autónoma de Baja California, 2003), 27, <https://books.google.com.ec/books?id=OECJTZ3bibYC&pg=PA15&lpg=PA15&dq=colegio+de+contadores+en+mexico+impuestos+diferidos&source=bl&ots=w4EoAuKkqS&sig=hCnojKuNK1wLA-Af8Hj8smygxw&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwj8isDzreXNAhXBJh4KHfjYBCoQ6AEIMjAE#v=onepage&q=colegio%20de%20contadores%20en%20mexico%20impuestos%20diferidos&f=false>.

<sup>16</sup> Ibid., 28-30.

	razonable. Se incorpora interpretación SIC 21 <i>Impuestos a las Ganancias—Recuperación de Activos No Depreciables Revaluados</i>
2011	La norma NIIF 11 <i>Acuerdos Conjuntos</i> y las modificaciones a la NIC 1 <i>Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral</i> hicieron modificaciones a la NIC 12, respecto a la contabilización de adquisiciones de operaciones en operaciones conjuntas y la consolidación de la información de negocios conjuntos.
2012	Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27 <i>Entidades de Inversión</i> también modifican a la NIC 12, respecto a temas de consolidación y reconocimiento de diferencias temporarias por eliminación de ganancias y pérdidas intragrupo.
2016	En Enero 2016, se publica la reforma a la NIC 12 para clarificar el reconocimiento de activos por impuestos diferidos en pérdidas no realizadas por instrumentos de deuda medidos a valor razonable, cuya obligación de aplicación es Enero 2017.

Fuente: IASB y IFRS Foundation, *Normas Internacionales de Información Financiera*, trad. Martínez Pina et al., vol. 1 (Londres: IFRS Foundation Publications Department, 2015), A921 [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).

Elaboración propia.

(Ver Anexo 1 y 2)

Actualmente, la norma modificada exige la utilización del método del pasivo basado en el balance que contempla las diferencias temporarias surgidas tanto de activos así como de pasivos. Siendo estas diferencias aquéllas que existen entre: la base fiscal (importe atribuido) de un activo o pasivo y su importe en libros en el estado de situación financiera. Existen otras circunstancias que generan diferencias temporarias como por ejemplo: activos que se revalúan sin hacer un ajuste parecido para efectos fiscales, en el reconocimiento inicial de un activo o pasivo su importe difiere de su base fiscal, entre otros<sup>17</sup>, en los siguientes párrafos se encontrarán ejemplos detallados de las diferencias temporarias.

El objetivo de la NIC 12 es dictar las normas de tratamiento del impuesto a las ganancias considerando las consecuencias fiscales actuales y futuras de la recuperación o liquidación de activos o pasivos reconocidos en el estado de situación financiera de la entidad y de las transacciones del periodo corriente considerando las normas fiscales de gastos no deducibles y de ingresos exentos de un país. De esta forma, los “efectos fiscales de las transacciones y otros sucesos que se reconocen en el periodo se registran también en los resultados” y aquéllos que se reconocen fuera del resultado ya sea en otros resultados integrales o en el patrimonio, su respectivo efecto impositivo se reconocerá de la misma manera. La norma también abarca el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos derivados de pérdidas y créditos fiscales no utilizados, y la presentación e información a revelar en los estados financieros<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> IASB y IFRS Foundation, *Normas Internacionales de Información Financiera*, trad. Martínez Pina et al., vol. 1 (Londres: IFRS Foundation Publications Department, 2015), A924, [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).

<sup>18</sup> *Ibid.*, 1:A928.

En la NIC 12 (revisada) como regla general se exige que los activos por impuestos diferidos se reconozcan cuando sea *probable* que la entidad disponga de *ganancias fiscales* en el futuro, para realizar el activo por impuestos diferidos. En cambio, “cuando una entidad tenga un historial de pérdidas, habrá de reconocer un activo por impuestos diferidos *solo en la medida que tenga diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente*, o bien disponga de otro tipo de evidencia sobre la existencia de beneficios fiscales disponibles en el futuro”. Por excepción se prohíbe: el reconocimiento de activo y pasivos por impuestos diferidos por diferencias en el reconocimiento inicial del valor en libros respecto de la base fiscal, el reconocimiento de pasivos diferidos por ganancias no distribuidas de las subsidiarias o asociadas y sus ajustes de conversión, siempre que la controladora sea capaz de controlar el momento de reversión de la diferencia temporaria y es probable que la diferencia temporaria no se revierta en un futuro previsible.<sup>19</sup>

Así también, la NIC 12 exige el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido por cualquier diferencia temporaria imponible a menos que se trate de: el reconocimiento inicial de una plusvalía; el reconocimiento de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y no afecte ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal. Determina que la medición de los activos y pasivos por impuesto diferidos se base en las consecuencias fiscales que se derivarían de la manera en que la entidad recupere o pague el importe en libros de sus activos y pasivos. Prohíbe el descuento de los activos y pasivos por impuestos diferidos, requiere que los activos y pasivos no se clasifiquen como corriente y no corrientes, establece condiciones restrictivas para las compensaciones entre saldos deudores y acreedores de activos y pasivos por impuestos diferidos basadas en la NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación e información a revelar<sup>20</sup>.

La NIC 12 (revisada) exige que la explicación de la relación entre gasto por impuesto y la ganancia contable tome una de las dos formas siguientes, o bien ambas: (a) una conciliación de las cifras que representan el gasto (ingreso) por impuestos y el resultado de multiplicar la ganancia contable por la tasa o tasas impositivas aplicables; o (b) una conciliación numérica de los importes representativos de la tasa impositiva promedio efectiva y la tasa impositiva existente.

---

<sup>19</sup> Ibid., 1:A925.

<sup>20</sup> Ibid., 1:A927.

Además, exige explicación sobre cambios de tasa en comparación con la tasa impositiva del periodo contable anterior<sup>21</sup>.

El alcance de la norma aplica para la contabilización de los impuestos a las ganancias, incluyendo aquéllos nacionales y extranjeros que tienen relación con las ganancias sujetas a imposición y a la retención sobre los dividendos. A continuación se presenta un resumen de las definiciones más importantes que contempla la norma:

**Cuadro 3**  
**Definiciones NIC 12**

Término	Descripción
Ganancia Contable	Ganancia neta o la pérdida neta del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias.
Ganancia (Pérdida) Fiscal	Es la ganancia (pérdida) de un periodo, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar (recuperar).
Gasto (ingreso) por el impuesto a las Ganancias	Es el importe total que, por este concepto, se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del periodo, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido.
Impuesto corriente	Cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo.
Pasivos por impuestos diferidos	Cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.
Activos por impuestos diferidos	Cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionadas con:
	Diferencias temporarias deducibles;
	Compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal;
	Compensación de créditos no utilizados de periodos anteriores.
Diferencias temporarias imponibles	Dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.
Diferencias temporarias deducibles	Dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

Fuente: IASB y IFRS Foundation, Normas Internacionales de Información Financiera, trad. Martínez Pina et al., vol. 1 (Londres: IFRS Foundation Publications Department, 2015),A929-A930 www.ifrs.org.

Elaboración propia.

Cuando el Activo en los libros contables es mayor al Activo según su base fiscal, existe una *diferencia temporaria imponible* y por ende se reconocerá un Pasivo por Impuesto Diferido, salvo excepciones como es el caso de la plusvalía. A medida que se recupere esta diferencia se deberá reconocer una ganancia imponible. También surgen diferencias temporarias cuando contablemente los ingresos y gastos se registran en un periodo, pero fiscalmente se computan en otro. Así por ejemplo: el registro de intereses en proporción al tiempo, depreciación fiscal en comparación con la contable, costos de desarrollo que se capitalizan y amortizan en varios periodos

<sup>21</sup> Ibid., 1:A297.

pero que son deducibles en el periodo de realización.<sup>22</sup> La norma también contempla diferencias temporarias originadas por combinaciones de negocios, activos contabilizados a su valor razonable o bien que sean revaluados, plusvalía, y reconocimiento inicial de un activo o de un pasivo<sup>23</sup>.

Se reconocerá un activo por impuesto diferido en aquéllos casos en los que las *diferencias temporarias sean deducibles*, como se mencionó anteriormente, en la medida que sea probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales cargar tales diferencias, salvo ciertas circunstancias de excepción como en combinación de negocios y si la transacción no afecta a la ganancia contable ni tributaria.<sup>24</sup> En forma general se puede determinar lo siguiente:

**Cuadro 4**

**Resumen reconocimiento activo por impuesto diferido**

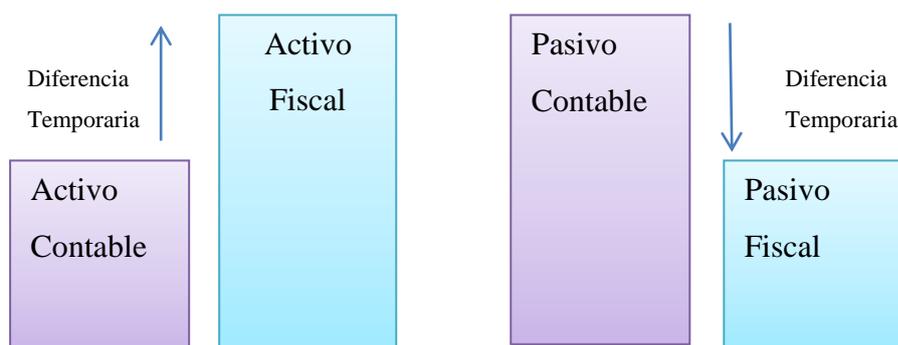
Reconocimiento Contable	Importe puede ser:	Resultado en reconocimiento Contable
Pasivo	Deducible en el futuro	Activo por impuesto diferido
Activo	Menor a la base fiscal actual	

Fuente: IASB y IFRS Foundation, *Normas Internacionales de Información Financiera*, trad. Martínez Pina et al., vol. 1 (Londres: IFRS Foundation Publications Department, 2015),A938 www.ifrs.org. Elaboración propia.

A continuación se presenta un gráfico explicativo de las diferencias temporarias deducibles:

**Gráfico 2**

**Diferencias Temporarias Deducibles: Activo por impuesto diferido**



Fuente: Idrián Estrella Silva, «Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF-IFRS) (Adopción en el Ecuador)» (Estrella y Apolo Consultores, s. f).

Elaboración Propia

<sup>22</sup> Ibid., 1:A933.

<sup>23</sup> Ibid., 1:A935.

<sup>24</sup> Ibid., 1:A938.

### **Ejemplo Activo por Impuesto Diferido**

Una compañía otorga garantías en venta de productos y se reconoce una provisión sobre la posibilidad de ejecución de dichas garantías. De acuerdo a la legislación tributaria ecuatoriana esta provisión se reconocerá como gasto no deducible por el cual se registrará un impuesto diferido a ser utilizado cuando se “desprenda efectivamente de recursos para cancelar la obligación”, según el numeral 5 del Artículo innumerado después del 28 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno. El efecto sería el siguiente:

**Cuadro 5**  
**Ejemplo de Activo por impuesto diferido**

<b>Descripción</b>	<b>Base contable</b>	<b>Base fiscal (deducible)</b>	<b>Diferencia temporaria</b>
Gasto provisión ejecución de garantías	100	-	100
Tasa fiscal impuesto a la renta			22%
Activo por impuesto diferido			22

Elaboración Propia

Se reconoce un activo por impuesto diferido de US\$22 siempre que sea probable que se obtengan ganancias fiscales futuras con las que se puedan compensar la diferencia, según lo define el párrafo 24 de la NIC 12 (revisada).

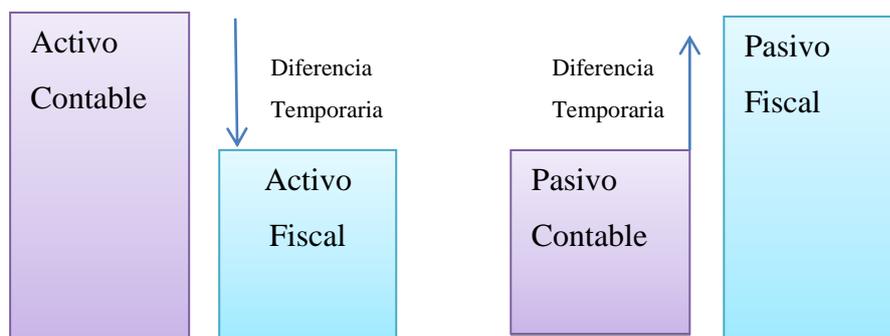
Algunos ejemplos de los casos de reconocimiento de activo por impuesto diferido son: costos de beneficios de retiro, costos de investigación, activos revaluados, entre otros. En todos ellos, la norma exige que se realice el reconocimiento siempre que “sea probable que disponga de esos beneficios fiscales futuros contra los que cargar las deducciones de las diferencias temporarias”. Esta probabilidad existirá cuando las diferencias temporarias imponibles sean suficientes y se relacionen con la misma entidad fiscal.

Las pérdidas y créditos fiscales no utilizados también sirven para tener probabilidad de recuperación de activos por impuestos diferidos, siempre que sean probables las ganancias fiscales futuras, sobre las cuales utilizar tales créditos. En este sentido, la norma es más conservadora y establece que la existencia de pérdidas fiscales puede suponer la inexistencia de ganancias fiscales en el futuro, por ello para utilizar estos créditos como base de probabilidad se debe considerar que existan suficientes diferencias temporarias imponibles o evidencia suficiente de que obtendrá ganancias fiscales futuras. De todas maneras al finalizar el periodo la empresa debe reconsiderar el reconocimiento de activos por impuestos diferidos, principalmente si

las condiciones de la empresa cambiaron y existe probabilidad de ganancia fiscal en el futuro, en cuyo caso se debe registrar un activo de esta naturaleza<sup>25</sup>.

Mientras que, las diferencias temporarias imponibles entre la base contable y base fiscal se visualizan así:

**Gráfico 3**  
**Diferencias Temporarias Imponibles: Pasivo por impuesto diferido**



Fuente: Idrián Estrella Silva, «Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF-IFRS) (Adopción en el Ecuador)» (Estrella y Apolo Consultores, s. f).

Elaboración Propia

### Ejemplo Pasivo por Impuesto Diferido

En una entidad se ha reconocido un ingreso de US\$50 por valuación de un activo mantenido para la venta. Según la legislación tributaria ecuatoriana en su Reglamento para la Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno numeral 6 del Artículo innumerado después del 28 este ingreso no es sujeto de impuesto a la renta en el periodo de registro contable, pero se reconocerá un pasivo por impuesto diferido que será pagado cuando se efectivice la venta. Esto sucederá siempre que la venta esperada sea objeto de impuesto a la renta. Esta transacción llevaría a reconocer un pasivo por impuesto diferido de la siguiente manera:

**Cuadro 6**  
**Ejemplo de pasivo por impuesto diferido**

Descripción	Base contable	Base fiscal (deducible)	Diferencia temporaria
Activo mantenido para la venta	150	100	50
Tasa fiscal impuesto a la renta			22%
Pasivo por impuesto diferido			11

Elaboración Propia

Respecto a la *Medición*, la norma establece que se debe basar en la legislación tributaria. En el caso de los activos y pasivos fiscales corrientes, que correspondan a periodos anteriores o al corriente, se miden a la cantidad que se espera pagar a (o

<sup>25</sup> Ibid., 1:A943.

recuperar de) la autoridad tributaria y en las tasas impositivas aprobadas al final del periodo que se informa. Los activos y pasivos por impuestos diferidos se miden en el balance general según las tarifas tributarias que se espera apliquen en el periodo cuando se realice el activo o se liquide el pasivo considerando la legislación aplicable promulgada y por promulgarse.<sup>26</sup>

En forma específica, la medición de impuestos diferidos debe considerar tres aspectos: a) reflejar las consecuencias tributarias de la manera como la entidad espera, a la fecha del balance general, recuperar o liquidar la cantidad cargada de sus activos y pasivos<sup>27</sup>; b) los activos y pasivos diferidos no se descuentan; c) la cantidad asignada a un activo tributario diferido debe revisarse en cada fecha del balance general para determinar si será probable que exista beneficios tributarios futuros para utilizar el beneficio caso contrario se debe revertir.

En el reconocimiento de impuestos corrientes y diferidos debe tomarse en cuenta las siguientes puntualizaciones:

-En el Estado de Ingresos, los impuestos corrientes y diferidos como ingresos o como gastos se incluyen en la utilidad del periodo, salvo que el impuesto surja de: a) una transacción o evento que se reconoce en el periodo corriente o futuro, fuera del resultado, ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio; b) combinación de negocios.

- Con cargo directo a otros resultados integrales, por ejemplo en los siguientes casos: cambios en la cantidad cargada que surge de una revaluación de propiedad, planta y equipo, diferencias de cambio en conversiones de operaciones extranjeras.

- Con acreditación directa al patrimonio, en aquellos casos como por ejemplo: ajustes al balance de apertura de las ganancias retenidas que surgen ya sea de un cambio en la política de contabilidad que se aplica en forma retrospectiva o de la corrección de un error, cantidades que surgen del reconocimiento inicial en el componente de patrimonio de un instrumento financiero compuesto.

- Combinaciones de negocios: la entidad reconoce cualquiera activo o pasivo tributario diferido que resulten de activos y pasivos identificables a la fecha de adquisición. Consecuentemente, esos activos y pasivos diferidos afectan la plusvalía o “la cantidad de cualquier exceso del interés del adquirente en el valor razonable

---

<sup>26</sup> Samuel Alberto Mantilla Blanco, *Estándares / Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS/NIIF): incluye ejercicios y estudios de casos*, Cuarta (Bogotá: Ecoe Ediciones, 2014), 215.

<sup>27</sup> IASB y IFRS Foundation, *Normas Internacionales de Información Financiera*, 1:A945.

neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables del adquirido sobre el costo de la combinación”. Con la excepción de reconocer pasivos tributarios diferidos que surgen del reconocimiento inicial de la plusvalía.<sup>28</sup>

Respecto a la *presentación*, la norma diferencia entre: activos y pasivos tributarios, y gastos tributarios. En el primer caso, delimita la compensación de los impuestos corrientes y los diferidos. En el caso de los impuestos corrientes se pueden compensar solo sí: la entidad tiene el derecho legal exigible de compensar los importe reconocidos; y, si tiene la intención de liquidarlos en neto o simultáneamente. El reconocimiento se realiza por separado, ya que la compensación se realiza en el Balance General. Mientras que, los gastos tributarios relacionados con los resultados del periodo se presentan como tales en el estado de resultados del periodo y otro resultado integral.

En los impuestos diferidos deben cumplirse dos condiciones: a) la entidad debe tener el derecho legal de compensar frente a la autoridad fiscal; b) derivarse de impuestos a las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal. En el segundo caso, los gastos (ingresos) tributarios relacionados con la utilidad o pérdida de las actividades ordinarias se tienen que presentar en el Estado de Resultados.<sup>29</sup>

Finalmente, la norma enfatiza que los componentes principales de los gastos (ingresos) se revelarán por separado. En forma general, la norma establece esta característica de presentarse por separado a todos los componentes de los impuestos a las ganancias, con especificaciones para cada uno.

Como se ha descrito, la NIC 12 es una norma que ha sido desarrollada ampliamente para ayudar a reflejar la realidad de la situación fiscal de la entidad, sin que ello implique el reconocimiento indebido de derechos y obligaciones para con el Fisco, sino que por el contrario le permite a los lectores de los Estados Financieros mejorar la comprensión de la carga fiscal efectiva de la empresa en análisis y al fisco le permite controlar mejor a los contribuyentes.

---

<sup>28</sup> Mantilla Blanco, *Estándares / Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS/NIIF)*, 216.

<sup>29</sup> IASB y IFRS Foundation, *Normas Internacionales de Información Financiera*, 1:A957.

## Capítulo Dos

### Análisis de la NIC 12 y su contexto internacional

#### 2.1 Análisis del estatus en materia legal de las Normas Internacionales de Información Financiera y las Normas Internacionales de Contabilidad.

En el año 1973, ante la imperiosa necesidad de contar con una normativa contable que unifique los diversos conceptos y que permita la comprensión de los estados financieros de las empresas en distintos países, debido a la aceleración de la globalización, se estableció el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés) por medio de un acuerdo entre Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda y Estados Unidos con el objetivo de desarrollar una normativa que tenga aceptación a nivel mundial y también para mejorar la calidad de información financiera.

El IASB se creó con la misión de armonizar las normas contables y los procedimientos relativos a la preparación y presentación de los estados financieros con fines de toma de decisiones económicas. Con el apoyo de la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés) el IASB tuvo el impulso necesario para expandirse a nivel global a 152 organizaciones de 112 países.

En el año de 1997 se analizó la estructura del IASB y para el año de 1999 se realizó la recomendación de reemplazarlo por un organismo de tiempo completo con más recursos, independencia completa, entre otros cambios estructurales. Para abril del año 2001 se crea el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés) reemplazando al IASB asumiendo como organismo encargado de dictar las normas.<sup>30</sup>

El IASB funciona bajo la supervisión de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF) la cual es una fundación independiente, sin fines de lucro creada en el año 2000.<sup>31</sup>

El 1 de julio del 2010 se cambió el nombre del IASB por el de Fundación IFRS, compuesta por 22 fideicomisarios designados por un período de tres años,

---

<sup>30</sup> Deloitte, *Los IFRS en su bolsillo 2011* (Quito, 2011), 16.

<sup>31</sup> Portal NIC, NIIIF, «¿Qué es el IASB?», 2011, <http://www.nicniiif.org/home/iasb/que-es-el-iasb.html>.

renovable una vez.<sup>32</sup> Los fideicomisarios son responsables de salvaguardar la independencia del IASB y asegurar el financiamiento de la organización. Además deben rendir cuentas de manera pública a un Consejo de Monitoreo de autoridades públicas.<sup>33</sup>

El marco completo de las NIIF comprende las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF, las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC, las Interpretaciones desarrolladas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) o el antiguo Comité de Interpretaciones (SIC).<sup>34</sup>

(Ver Anexo 3)

Respecto al Impuesto a la Renta, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en sus Artículos del 10 al 13 establece todas las deducciones previstas para depurar los ingresos y determinar la base imponible sujeta a impuesto a la renta. Así como también, sus artículos 20 y 21 junto con el Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en su Artículo 39, determina que las sociedades obligadas a llevar contabilidad lo harán bajo los principios del marco exigido por el organismo de control pertinente; es decir, hace referencia a las NIIF, NIC y sus interpretaciones que han sido establecidas como obligatorias por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros<sup>35</sup> (en adelante Superintendencia de Compañías). Además, añade que, “para fines tributarios los contribuyentes cumplirán con las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno, este reglamento y demás normativa tributaria emitida por el Servicio de Rentas Internas”.

Sobre esta disposición, la Superintendencia de Compañías mediante las Resoluciones: No. 06.Q.ICI.004 de 21 de agosto del 2006, publicada en el Registro Oficial 348 de 4 de septiembre del 2006, ratificada mediante Resolución N°ADM 08199 del 3 de julio del 2008 que fue publicada en Registro Oficial 378 del 10 de julio del 2008 y luego reformada por la Resolución No. 08.G.D.DSC.010 del 20 de noviembre del 2008, publicada en el Registro Oficial N° 498 de 31 de diciembre del 2008, estableció la implementación de Normas Internacionales de Información

---

<sup>32</sup> Deloitte, *Los IFRS en su bolsillo 2011*, 7.

<sup>33</sup> FUNDACIÓN IFRS, «About the IFRS Foundation and the IASB», 2015, <http://www.ifrs.org/About-us/Pages/IFRS-Foundation-and-IASB.aspx>.

<sup>34</sup> IASB y IFRS Foundation, *Normas Internacionales de Información Financiera*, 1:A11.

<sup>35</sup> La Superintendencia de Compañías asume desde el 14 de Septiembre del 2015 la competencia sobre las compañías de seguros y aseguradoras de acuerdo al Código Orgánico Monetario y Financiero publicado el 12 de septiembre del 2014.

Financiera (NIIF); y, el cronograma para la adopción de estas normas por parte de las compañías que están bajo su control, respectivamente.

Previo a que la Superintendencia de Compañías emita la resolución en septiembre 2006, la Superintendencia de Bancos mediante oficio No. SBS-INJ-SN-2006-0455 del 13 de junio del 2006, a través de su Superintendente, manifestó que se procedía a adoptar, de manera supletoria, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), en razón de que el artículo 78 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero, disponía que las instituciones financieras se someterán, en todo momento, a las normas contables dictadas por la Superintendencia de Bancos y Seguros, independientemente de la aplicación de las disposiciones tributarias, las que se expidan mediante resolución de carácter general, siguiendo los estándares internacionales.

Bajo este ambiente, la Superintendencia de Compañías también adoptó las normas, una vez que había considerado: la comunicación de la Federación Nacional de Contadores del Ecuador y el Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador, del 22 de febrero del 2006 en la que solicitaron que se sustituya las Normas Ecuatorianas de Contabilidad NEC por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); y, la recomendación que realizó el Comité Técnico del Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador, el 5 de junio del 2006, para adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

Adicionalmente, la resolución se fundamentó en que la actualización constante de las Normas, era una ventaja para analizar la realidad de los temas contables ante los constantes cambios económicos globales y de integración, además, lograban uniformidad en la información para mejorar la competitividad, la medición y comparación. Esto aportaría al desarrollo empresarial a través de la armonización de los principios, políticas y normas universales referentes al registro de transacciones, correcta preparación, presentación e interpretación de los Estados Financieros.

Al respecto la Ley de Compañías en su artículo 294 facultaba al Superintendente de Compañías a determinar mediante resolución los principios contables que se aplicarán obligatoriamente en la elaboración de los balances de las compañías y entidades sujetas a su control y el artículo 295 del mismo cuerpo legal le confería atribuciones para reglamentar la oportuna aplicación de tales principios.

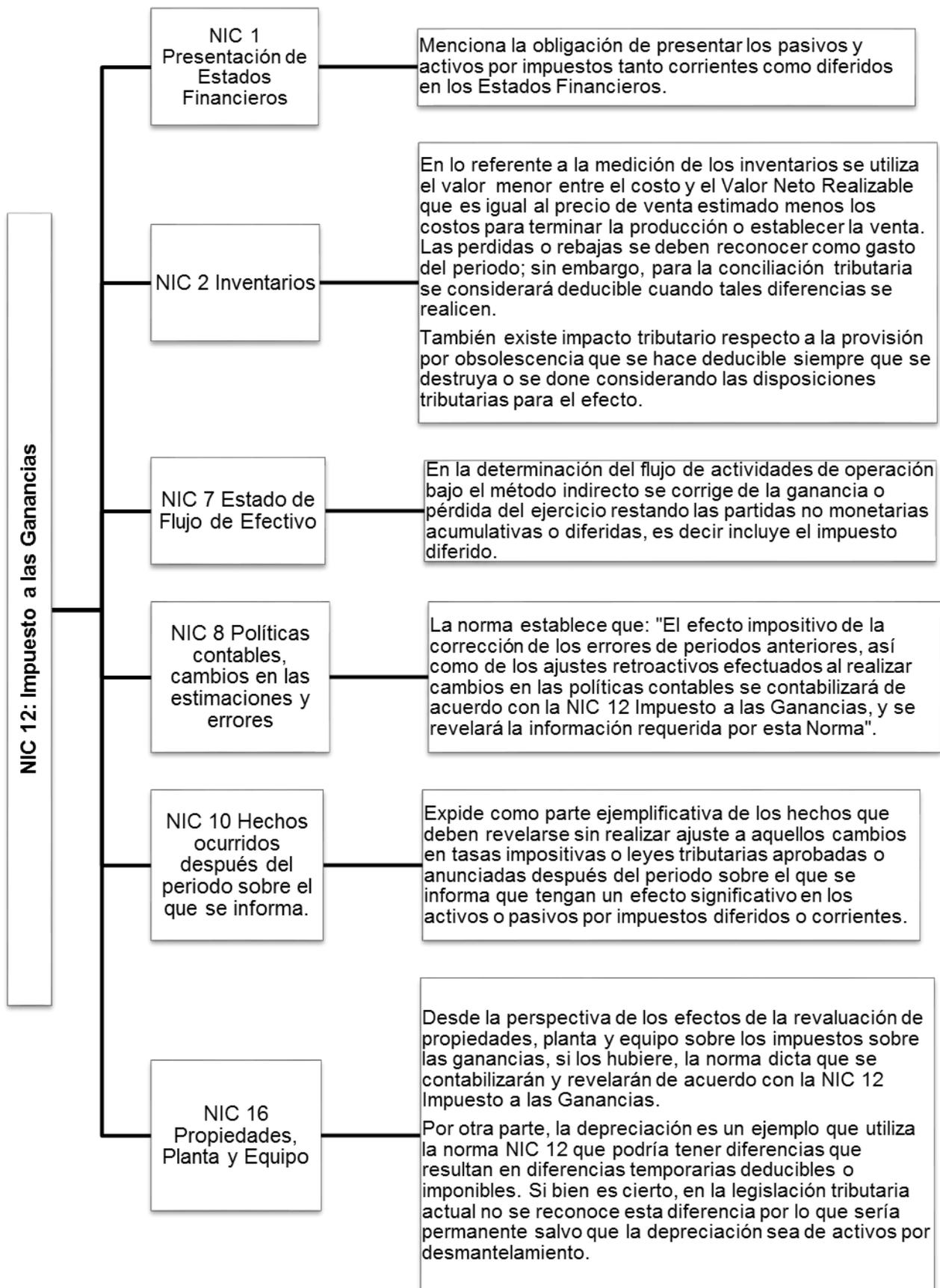
De lo expuesto, está claro que las NIIF son normas diseñadas técnicamente por organismos competentes, y que se mantienen en constante cambio buscando revelar de la manera más fiel posible la verdadera posición financiera de las entidades, lo cual es una mejora al momento de la toma de decisiones de todos los usuarios de los estados financieros, incluidos organismos de control. Si bien en el país, estas normas no tienen por sí solas las características que dicta nuestra Constitución para ser consideradas leyes- como lo es la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno-, a través de la Ley de Compañías, que confiere al Superintendente la facultad para determinar las normas a adoptarse, se reconoce la legalidad para ser aplicadas por las empresas sujetas al control, siendo el único marco contable aceptado que pueden usar estas empresas y su incumplimiento equivaldría a no tener estados financieros para efectos de control.

## **2.2 Análisis de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias**

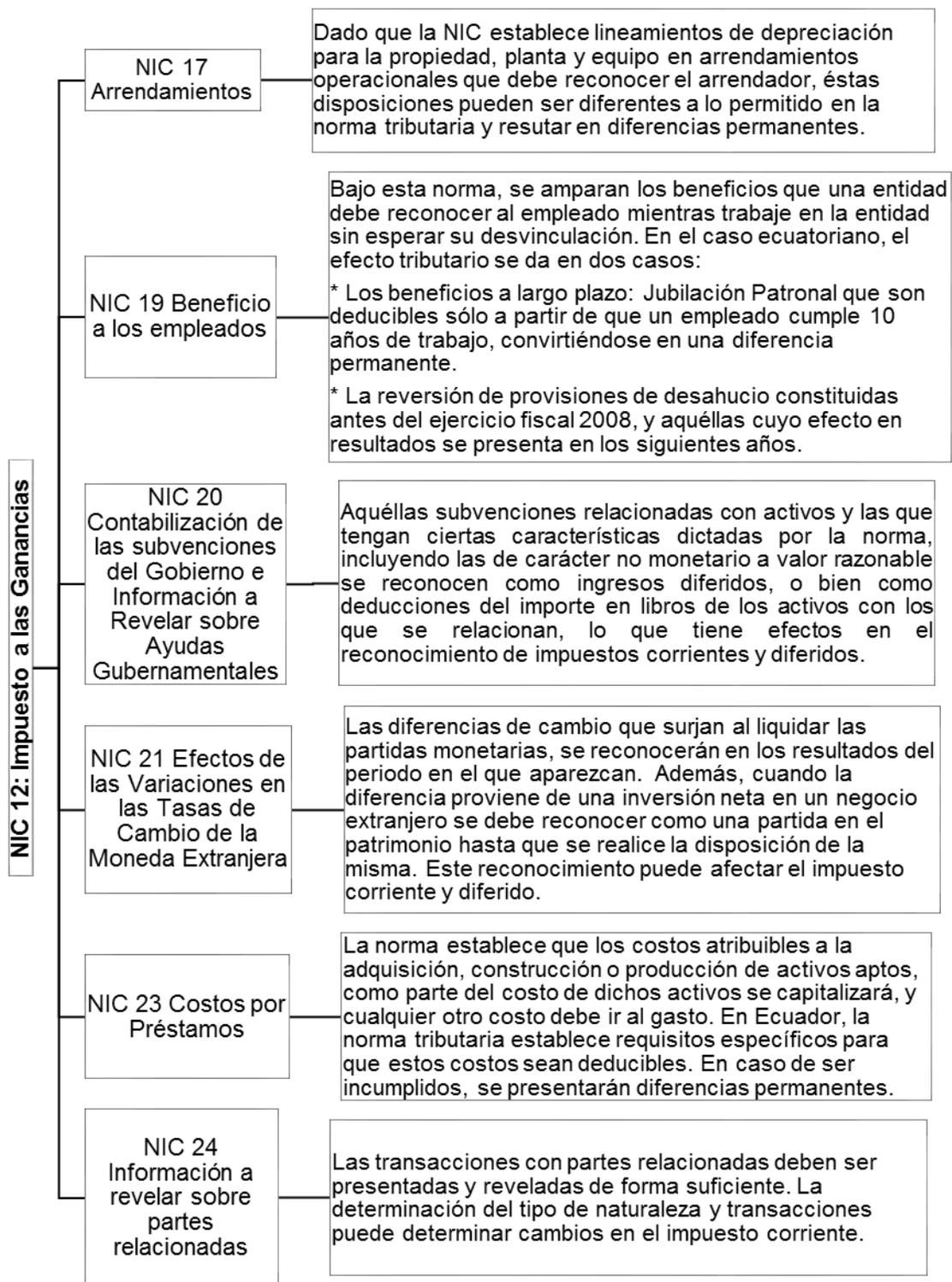
En el capítulo anterior, se detalló los lineamientos generales que contiene la NIC 12 Impuesto a las Ganancias que prescribe las directrices para la contabilización de las consecuencias fiscales actuales y futuras de la recuperación (liquidación) en el futuro del valor en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el balance y aquellas transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido objeto del reconocimiento en los estados financieros.

La premisa general y fundamental es que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs) son de aplicación obligatoria en el Ecuador a partir del año 2010, esto implica que todo su cuerpo normativo incluida la versión completa como la NIIF para PYMES, debe cumplirse íntegramente y sin reservas, condición que ha sido ratificada por la Superintendencia de Compañías. Es así, que cuando una entidad aplica estas normas, no puede dejar de lado alguna o cumplirla parcialmente.

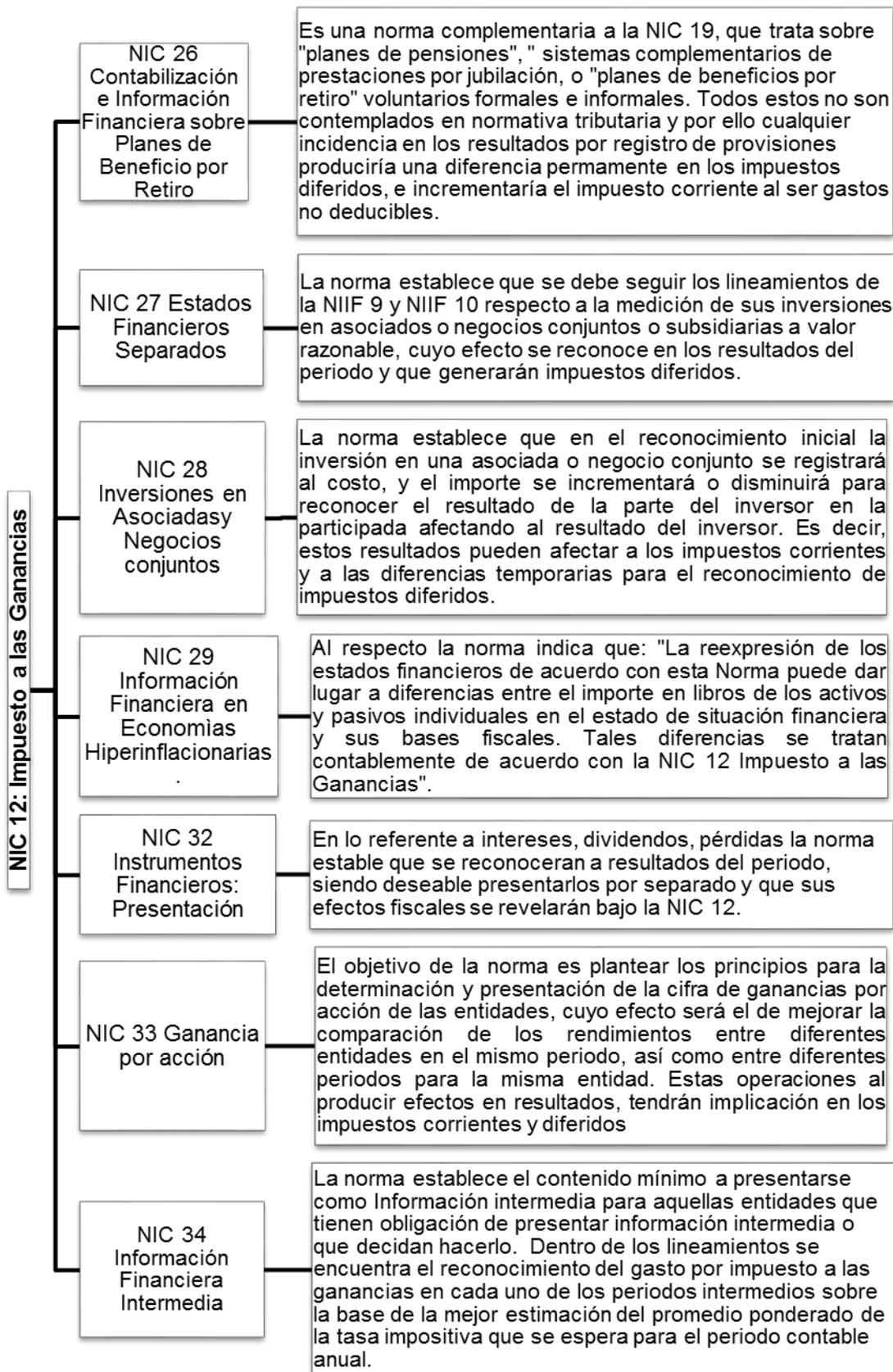
Algunas de estas normas son de aplicación específica y puntual respecto al tipo de negocio. Sin embargo, la NIC 12 tiene una aplicación más bien transversal respecto al resto de Normas Internacionales de Contabilidad. A continuación evaluaremos esta condición:



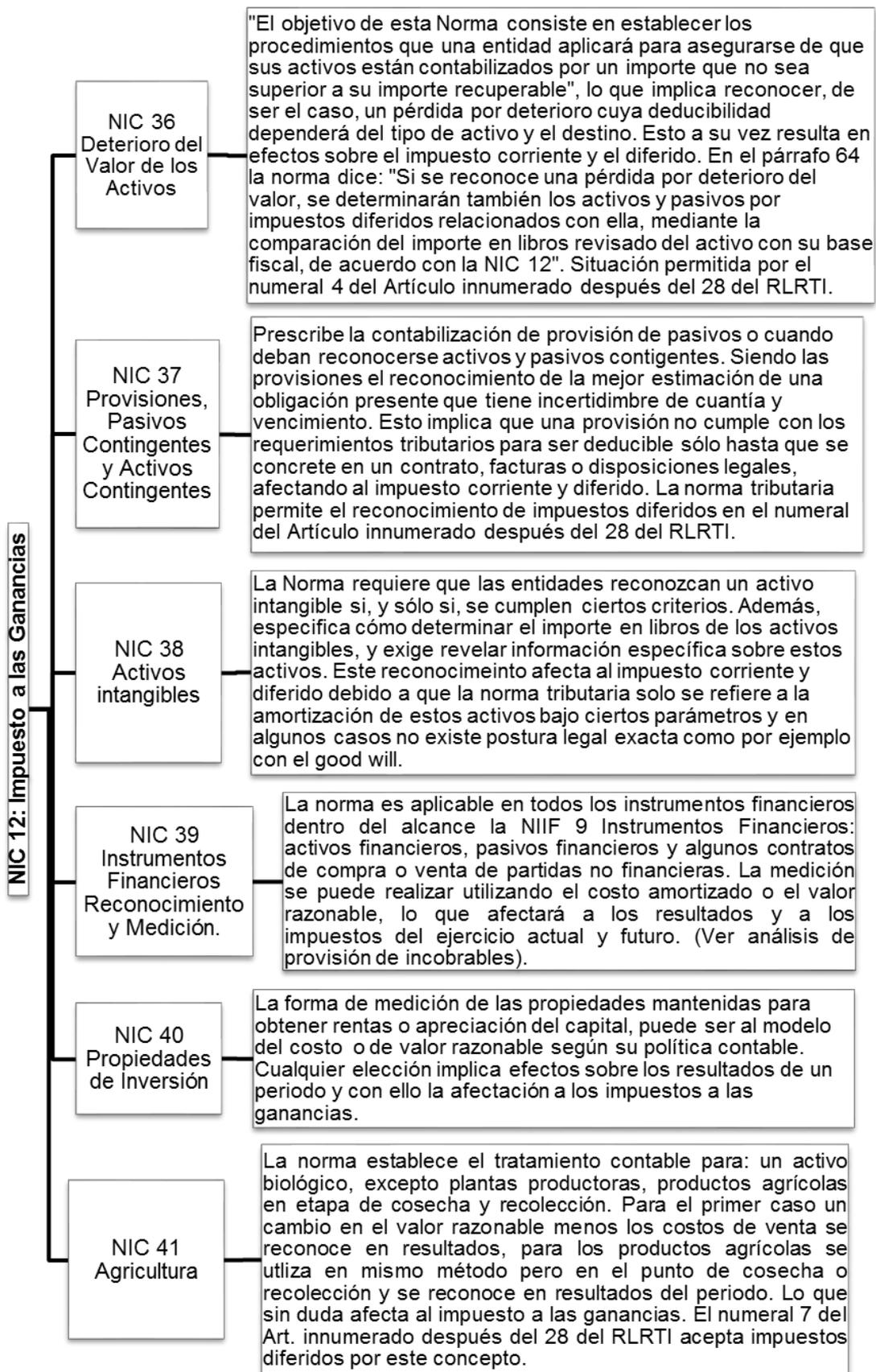
Fuente: IASB y IFRS Foundation, *Normas Internacionales de Información Financiera*, trad. Martínez Pina et al., vol. 1 (Londres: IFRS Foundation Publications Department, 2015), [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).  
Elaboración propia.



Fuente: IASB y IFRS Foundation, *Normas Internacionales de Información Financiera*, trad. Martínez Pina et al., vol. 1 (Londres: IFRS Foundation Publications Department, 2015), [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).  
Elaboración propia

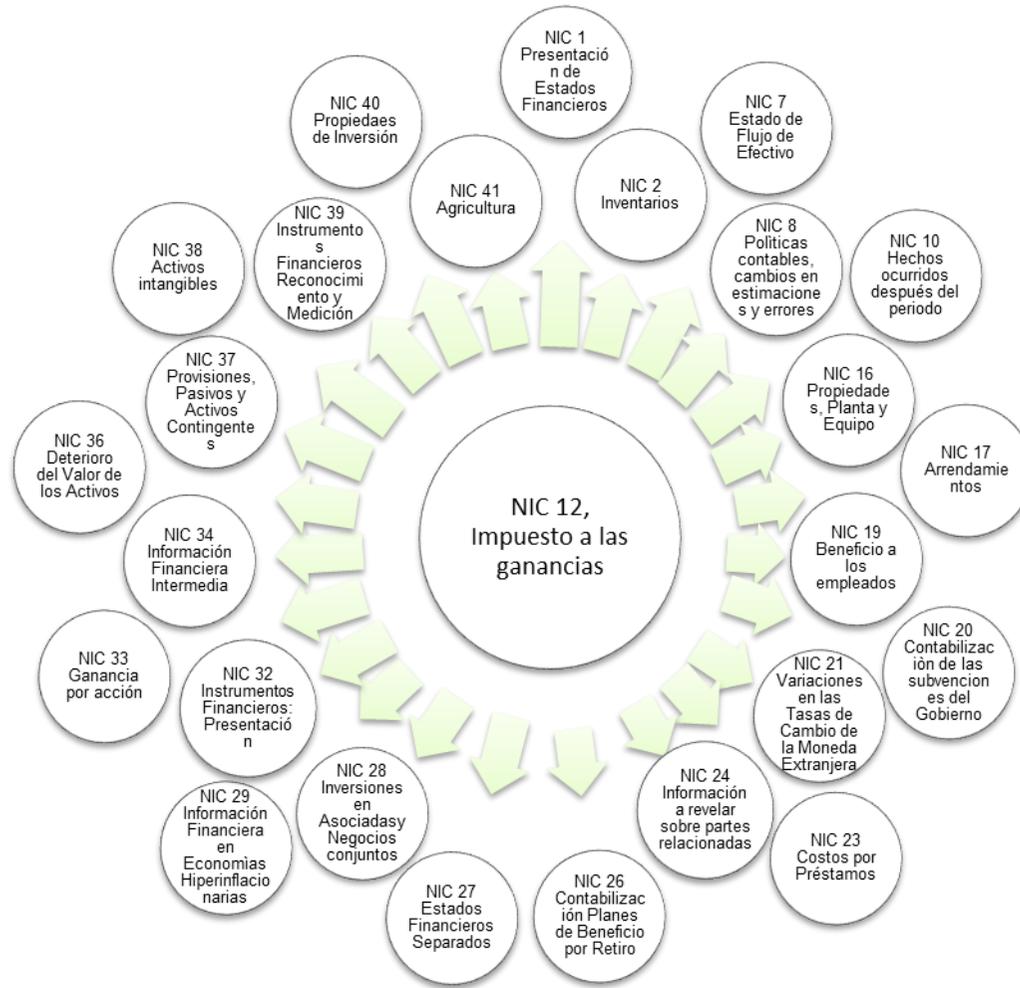


Fuente: IASB y IFRS Foundation, *Normas Internacionales de Información Financiera*, trad. Martínez Pina et al., vol. 1 (Londres: IFRS Foundation Publications Department, 2015), [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).  
Elaboración propia



Fuente: IASB y IFRS Foundation, *Normas Internacionales de Información Financiera*, trad. Martínez Pina et al., vol. 1 (Londres: IFRS Foundation Publications Department, 2015), www.ifrs.org.  
Elaboración propia

## La NIC 12 y su influencia transversal sobre otras normas.



### **2.3 Análisis de la SIC 21 Impuesto sobre las Ganancias – Recuperación de Activos no Depreciables Revalorizados y de la SIC 25 Impuesto sobre las Ganancias – Cambios en la Situación Fiscal de la Empresa o de sus Accionistas.**

La SIC 21 Recuperación de Activos no Depreciables Revalorizados fue promulgada en el año 2000. En diciembre del 2010, se emite el documento “Impuestos Diferidos: Recuperación de activos subyacentes” que la derogó e incorporó el acuerdo en los párrafos 51B y 51C de la NIC 12.<sup>36</sup> En esencia, los párrafos hacen referencia a la medición de activos y pasivos por impuestos diferidos que surgen de: un activo no depreciable medido a través de la revaluación según NIC 16 Propiedad, planta y equipo; y, de NIC 40 Propiedades de Inversión.<sup>37</sup>

En estos casos, la entidad deberá reflejar las consecuencias fiscales sustentándolas en la forma en que se va a recuperar o pagar el importe en libros de los activos que dieron origen a las diferencias temporarias, que para los casos planteados sería la venta y no el uso. En las propiedades de inversión, la norma permite prueba de refutación que demuestre que dentro del “modelo de negocio se espera consumir sustancialmente todos los beneficios económicos incorporados”, en lugar de ser mantenidos en la entidad para su venta<sup>38</sup>.

La diferenciación entre venta y uso es muy importante cuando la tasa fiscal aplicable al importe gravable en la *venta* de un activo difiere de la tasa fiscal aplicable al importe tributable del *uso* del activo. Si esto existe, se debe medir el impuesto diferido en función de la tasa aplicable a la *venta* del activo no depreciable revaluado o a la propiedad de inversión.

Por otro lado, la SIC 25 Cambios en la Situación Fiscal de la Empresa o de sus Accionistas adoptada por el Comité de Normas en el 2001, nace como respuesta a la forma de contabilización de las consecuencias fiscales que pueden suscitarse por los cambios en la situación fiscal de la entidad o de sus accionistas debido a: el registro en instrumentos patrimoniales públicos; un accionista controlador se traslada a un país del extranjero; entre otros casos, que pueden provocar que se cambie el régimen fiscal de la entidad que incluyen diferencias en tasas fiscales o incentivos.

---

<sup>36</sup> Ibid., 1:A964.

<sup>37</sup> Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad y Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, *Normas Internacionales de Información Financiera emitidas a 1 de Enero de 2015*, vol. 2 (London: IFRS Foundation, 2014), B2027-B2028.

<sup>38</sup> IASB y IFRS Foundation, *Normas Internacionales de Información Financiera*, 1:A947.

(Ver Anexo 4)

Ante cualquier de las situaciones citadas, el acuerdo es que no debe haber incrementos o disminuciones en los importes reconocidos fuera del resultado, salvo que, aquellas consecuencias fiscales corrientes y diferidas se relacionen con transacciones y hechos con el cargo o crédito directo reconocido en el patrimonio o en otros resultados integrales. Sólo en el último caso se acreditarán al patrimonio o a resultados integrales según corresponda.

Por ejemplo: si un accionista mayoritario traslada su residencia a otro país, la entidad podría ser sometida a una imposición diferente, tal es el caso del Ecuador ya que la norma tributaria en su Art. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno expide dos tipos de tasas impositivas según la residencia de sus accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares residentes en el paraísos fiscales o regímenes de menor imposición, estos efectos deberían reflejarse en los resultados.

#### **2.4 NIC 12, Análisis de Aplicación en otros países.**

Las NIIF son obligatorias en 114 jurisdicciones en todo el mundo. Existen aquéllas en donde a pesar de no ser obligatorias, las autoridades se han mostrado a favor. Y otras en las que se usan ampliamente a pesar de no haber sido adoptadas<sup>39</sup>. Esto indica la importancia de su rol y de la aceptación de sus parámetros como un instrumento de transparencia de información económica- financiera así como de presentación y revelación de información, que promueve la inversión bajo términos comparables, comprensibles, de calidad y de vigilancia por parte de los entes de control.

Respecto a la aplicación de la NIC 12 en específico comenzaremos en un país Latinoamericano. En Chile se ha adoptado NIIF bajo un proceso que comenzó en el año 2009. Es así que, para las compañías registradas en la Superintendencia de Seguros y Valores (SVS) que tenían capital abierto, la adopción de NIIF fue a partir del ejercicio económico finalizado el 31 de diciembre de 2009; mientras que, para el caso de sociedades que no eran de capital abierto, incluyendo fondos comunes de inversión, fondos de pensión, y sociedades de bolsa, la adopción de NIIF fue obligatoria a partir de los ejercicios económicos finalizados el 31 de diciembre de 2010. Para el resto de las entidades registradas en SVS, la obligación fue para los

---

<sup>39</sup> Philippe Danjou, «El uso de las NIIF es obligatorio en 114 países del mundo - Artículo preparado por Philippe Danjou», 4 de marzo de 2015, <http://www.ifrsmasters.com/noticias/96-el-uso-de-las-niif-es-obligatorio-en-114-paises-del-mundo-articulo-preparado-por-philippe-danjou>.

ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 2011, excepto compañías de seguros, que adoptaron NIIF un año más tarde (ejercicios económicos finalizados el 31 de diciembre de 2012). Finalmente, en el caso de compañías no reguladas, la aplicación de NIIF completa o NIIF para pymes se dio a partir del 1 de enero de 2013<sup>40</sup>.

En lo referente a lo tributario durante el 2014 se emitió una reforma tributaria Chilena mediante Ley 20.780 que establece un nuevo sistema tributario que en varios aspectos afecta la aplicación de la NIC 12 Impuestos Diferidos, pero que de forma general no limita explícitamente la aplicación en casos específicos.

La nueva ley tributaria implementó un sistema tributario que afecta al impuesto a la renta en tres aspectos fundamentales: i) tasas de impuesto con incremento progresivo hasta el año 2018, ii) se crean dos regímenes de tributación para las empresas: sistema integrado con atribución de rentas (SI), y el sistema parcialmente integrado (SPI); y, iii) la inclusión de una cantidad de situaciones que generarán nuevas fuentes de diferencias entre el tratamiento financiero y el tributario en varias partidas<sup>41</sup>.

En el primer aspecto, el cambio de tasas influye en el cálculo de impuesto a la renta corriente y diferido. Sin embargo, la SVC emitió en octubre del 2014 la resolución que establece una excepción, para las compañías bajo su control, de contabilización de los cambios de la tasa para impuestos diferidos cuyo reconocimiento según NIC 12 se carga en los resultados del periodo salvo que en un origen se hayan destinado a Otros Resultados Integrales. Específicamente, la resolución establece que: “las diferencias en activos y pasivos por concepto de impuestos Diferidos que se produzcan como efecto directo del incremento de la tasa de impuestos de primera categoría introducido por la Ley 20.780, deberán contabilizarse en el ejercicio respectivo contra patrimonio”. (Ver Anexo 5)

En lo que respecta a los diversos regímenes, el impacto se dirige hacia decisiones empresariales respecto a la distribución de utilidades que les permitirá acogerse a uno u otro régimen y que determinarán una diferenciación en la tasa efectiva de imposición sobre la renta.

---

<sup>40</sup> «Aplicación de las NIIF en Latinoamérica - Adopcion-NIIF-LAM.pdf», accedido 20 de octubre de 2015, <https://www.kpmg.com/AR/es/servicios-financieros/Enfoques/Aspectos-regulatorios-contables-impositivos/Documents/Adopcion-NIIF-LAM.pdf>.

<sup>41</sup> «Reforma Tributaria y Oficio Circular 856 Impacto en los estados financieros», accedido 20 de octubre de 2015, [http://www.pwc.com/cl/es/publicaciones/assets/oficio\\_circular\\_nro856.pdf](http://www.pwc.com/cl/es/publicaciones/assets/oficio_circular_nro856.pdf).

Finalmente, la reforma tributaria chilena implica nuevos reconocimientos de diferencias temporarias y su correspondiente impuesto diferido en varios casos como por ejemplo: reconocimiento de impuestos diferidos por inversiones permanentes en empresas relacionadas debido al régimen de renta atribuida que pueden aplicar las empresas con filiales y empresas bajo control conjunto, según sean sus políticas de dividendos, pueden provocar que no se acojan a la excepción de la NIC 12 respecto a este reconocimiento, y por ello las empresas chilenas deberán reconocer pasivos por impuestos diferidos. También, la nueva reforma obligaría a reconocer pasivos por impuestos diferidos por gastos devengados con empresas relacionadas del exterior aún no cancelados. Así como también, deberán reconocer impuestos diferidos por ciertas ganancias de capital, se pierde deducibilidad por ciertos “goodwill”, nuevos impuestos diferidos por aplicación de normas por exceso de endeudamiento, ciertos activos valorados a “fair value” como propiedades de inversión, participaciones societarias, propiedad, planta y equipo, etc., verán reducidos sus flujos de fondos proyectados y eso afectaría a sus impuestos diferidos.

La ley tributaria chilena no limita casos de aplicación o aceptación de impuestos diferidos, en la parte pertinente explica que las empresas, personas naturales y sociedades no residentes, empresarios individuales, comunidades y personas deben llevar sus registros según “Contabilidad Completa”. Esto implica el reconocimiento de NIIF en la contabilidad de los contribuyentes mencionados. A su vez en el artículo 21 de la Ley relacionado con la determinación de la base imponible por impuesto a la renta expresa que “No se afectarán con este impuesto (refiriéndose al impuesto a la renta de primera categoría)... (i) los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores”. Es decir, de forma implícita se ha reconocido el diferimiento de la aceptación de los gastos con independencia del periodo registro, lo que es una de las bases más críticas para poder reconocer las diferencias temporarias, y con ello el impuesto diferido.

En América también tenemos el ejemplo de Costa Rica que desde el año 2001 ha implementado NIIF, y que en su Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la Renta Artículo 57 establece explícitamente que los sistemas contables deben ajustarse a las Normas Internacionales de Contabilidad ratificadas por su Colegio de Contadores Públicos e indica que la conciliación tributaria deberá ajustarse conforme a la NIC 12

respecto a los impuestos diferidos<sup>42</sup>. Es así que su Dirección General de Tributación en el mismo ejercicio 2001 establece criterios específicos restrictivos de interpretación y aplicación de la NIC 12 para: los casos de revaluación de activos fijos y cambios en precios por inflación, casos en los que se permite el reconocimiento sólo de diferencias permanentes. Y por otro lado, acepta el diferimiento del impuesto en costos de investigación y desarrollo de intangibles.

(Ver Anexo 6)

En Centroamérica también se cuenta con ejemplos de aplicación de la norma de manera más generalizada; México, es uno de los países que han implementado las Normas de Información Financieras NIF, que si bien no son las mismas que las NIIF, su aplicación respecto a impuestos diferidos es más específica y acorde a las características tributarias propias del país. Es así que la norma mexicana permite calcular los impuestos diferidos en base a sus impuestos internos (Impuesto Empresarial Tasa Única IETU y el Impuesto sobre la Renta ISR) y registrar el mayor importe de pasivo por impuesto diferido o el menor importe de activo por impuesto diferido de cada uno de los impuestos. Es decir, la norma mexicana no limita por casos la aplicación de impuestos diferidos sino que de lo contrario específica de manera general la aplicación.

(Ver Anexo 7)

Al buscar sobre el reconocimiento de los impuestos diferidos en el continente europeo, la Ley tributaria de España lo permite y recientemente existe un tratamiento fiscal específico para determinados activos por impuesto diferido, en relación con las instituciones financieras y cooperativas promulgado mediante el Real Decreto-ley 14/2013. En esta ley se permite que los gastos no deducibles que tienen las instituciones financieras provenientes de tres fuentes: las provisiones de riesgos por pérdidas de sus activos (crédito promotor y los inmuebles adjudicados); los planes de pensiones de sus empleados; y, las pérdidas de ejercicios españoles sean “guardados” y utilizados para reducir impuestos en el futuro.

---

<sup>42</sup> Procuraduría General de la República, «Sistema Costarricense de Información Jurídica», *Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta*, accedido 30 de julio de 2016, [http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm\\_articulo.aspx?param1=NRA&nValor1=1&nValor2=7241&nValor3=83730&nValor4=1&nValor5=42949&nValor6=07/02/2002&strTipM=FA](http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_articulo.aspx?param1=NRA&nValor1=1&nValor2=7241&nValor3=83730&nValor4=1&nValor5=42949&nValor6=07/02/2002&strTipM=FA).

La legislación española permitía que sus indicadores financieros de ratios de solvencia consideraran los activos por impuestos diferidos siempre que se estimara beneficios futuros con los cuales se puedan compensar. Sin embargo, la reforma buscó oxigenar la posición financiera dando el aval de que se podrán compensar los impuestos diferidos incluso si existen pérdidas fiscales a través de la “monetización” de los activos fiscales diferidos (DTA Defferred Tax Assets por sus siglas en inglés)<sup>43</sup>.

Además, la ley tributaria española ha incluido un capítulo entero respecto a la forma de convertir en exigibles los activos por impuestos diferidos y se ha propuesto incluso el pago por medio de deuda pública. Es decir, la legislación española ha tratado de no restar competitividad a sus entidades españolas respecto al resto de la Unión Europea que también cuenta con legislaciones de regulación de activos por impuestos diferidos.

(Ver Anexo 8).

A continuación se presenta un cuadro comparativo de las legislaciones internacionales analizadas:

**Cuadro 7**  
**Cuadro Comparativo de Legislaciones Internacionales**

<b>País</b>	<b>Chile</b>	<b>Costa Rica</b>	<b>México</b>	<b>España</b>
<b>Características</b>	Reconoce a las NIIF y permite el reconocimiento de gastos anticipados deducibles en ejercicios posteriores, lo que es una parte importante de los impuestos diferidos.	Reconoce a las NIIF y su norma tributaria solicita que se aplique NIC 12 para impuestos diferidos, han emitido interpretaciones respecto a revaluación de activos y cambios en precios por inflación.	NIF mexicana permite la aplicación del mayor pasivo por impuesto diferido y del menor impuesto diferido, considerando dos tipos de impuesto a la renta.	Permite la aplicación de NIIF y ha emitido regulaciones para asegurar la recuperación de impuestos diferidos que incluye el pago por medio de deuda pública.

Elaboración propia

Consecuentemente, los países analizados presentan legislación que no limita la aplicación de impuestos diferidos, sino que más bien la incentiva y trata de aplicarla en el contexto económico y bajo las necesidades de cada país. Algo aún más

<sup>43</sup> «DTA para no iniciados: qué son los activos fiscales y por qué importan tanto a la banca», accedido 27 de octubre de 2015, [http://www.elconfidencial.com/empresas/2013-11-30/dta-para-no-iniciados-que-son-los-activos-fiscales-y-por-que-importan-tanto-a-la-banca\\_60729/](http://www.elconfidencial.com/empresas/2013-11-30/dta-para-no-iniciados-que-son-los-activos-fiscales-y-por-que-importan-tanto-a-la-banca_60729/).

importante es la sinergia y la comprensión del tema que existe por parte de las instituciones del Estado; por un lado, la Superintendencia Chilena da lineamientos de aplicación de normativa contable cuando la normativa tributaria ha cambiado, y por otro el Ministerio de Economía en España da direccionamiento a la normativa tributaria para acatar lineamiento contables en su afán por no restar competitividad a sus empresas nacionales. Si bien es cierto, estas decisiones de cada país tienen efectos económicos adicionales para los estados, lo importante a destacar es la armonización de tratamientos tributarios, contables y económicos de los países analizados.

## Capítulo Tres

### Aplicación de impuestos diferidos conforme Norma tributaria

#### 3.1. Análisis de la normativa tributaria ecuatoriana respecto a los impuestos diferidos.

La Asamblea Nacional y el Ejecutivo han emitido la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención al Fraude Fiscal publicada en Registro Oficial N° 405 del 29 de diciembre del 2014 y su respectivo reglamento, ambos modificaron a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI) y su reglamento. En la parte pertinente de la LORTI el artículo innumerado después del artículo 10 indica que “se permite el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos” recalcando que “únicamente en los casos y condiciones que se establezcan en el reglamento” y en caso de que existan diferencias entre normativa tributaria y normativa contable, predominan las primeras. Es decir, en materia tributaria respecto a la aplicación de la NIC 12, lo que hizo la Asamblea fue darle al Ejecutivo la facultad de delimitar el campo de aceptación de impuestos diferidos, de cierta manera cumpliendo con el principio de legalidad y dando mayor flexibilidad a la norma para ser ajustada en periodos futuros.

Por su parte, el Reglamento para Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en su Artículo innumerado después del 28, establece los siguientes diez casos de aceptación:

**Cuadro 8**  
**Casos aceptados de Impuestos Diferidos Ecuador**

Nº	Descripción
1	Las pérdidas por deterioro parcial producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario.
2	Las pérdidas esperadas en contratos de construcción.
3	La depreciación al valor activado por desmantelamiento.
4	El valor del deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo del contribuyente.
5	Las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y pensiones jubilares patronales.
6	Ganancias o pérdidas que surjan de la medición de activos no corrientes mantenidos para la venta.
7	Los ingresos y costos derivados del reconocimiento y medición de activos biológicos
8	Las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria, de ejercicios anteriores.
9	Los créditos tributarios no utilizados, generados en periodos anteriores.
10	La amortización de inversiones tangibles o intangibles en contratos de servicios integrados con financiamiento de la contratista contemplados en Ley de Hidrocarburos.

Fuente: Reglamento para Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno  
Elaboración propia

### **3.1.1 Activo por impuesto diferido producto de pérdidas por deterioro parcial resultado del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario.**

Según el reglamento serán considerados como no deducibles aquellos ajustes producto de la aplicación de la NIC 2 Inventarios, en la medición al Valor Neto de Realización (VNR) que es el importe neto que se espera obtener de los inventarios. La norma define al VNR como el resultado de la sustracción entre el: precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción. Este valor debe ser comparado con el costo en libros y si el valor que se espera recuperar es menor entonces existe deterioro de una *parte* del costo del inventario. Esta pérdida se debe reconocer contablemente en cada periodo. A su vez, la norma tributaria permite que en estos casos, además, se reconozca un activo por impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se produzca la venta o autoconsumo del inventario.

El alcance de la norma excluye al deterioro total. Es decir, cuando en la medición de los inventarios se constata que tienen un valor *no* recuperable o que han sufrido daños que resultan en un deterioro *total*, no se aplica lo mencionado en el párrafo anterior, sino que para ello la norma tributaria permite las figuras de: “baja”, “pérdida”, o “robo” que pueden ser utilizadas bajo ciertos parámetros de cumplimiento formal y real (Artículo 28 numeral 8 del Reglamento de aplicación de la LORTI).

En cambio, cuando existe un deterioro parcial; es decir, el valor en libros es mayor al importe recuperable, contablemente se debe reconocer la pérdida en los resultados del periodo y en conciliación tributaria se debe clasificar como un gasto no deducible. El efecto de este gasto puede ser utilizado de forma diferida en el periodo en el que el producto se venda o se auto-consuma a través del activo por impuesto diferido.

A continuación, se ilustra con un ejemplo el efecto del deterioro parcial suponiendo que la empresa “PPZ” al finalizar el año 2014 determina el reconocimiento de un ajuste por el valor neto de realización del producto “A” cuyos datos son: precio de venta unitario USD \$ 80.00, inventario final al cierre del ejercicio 1000 unidades cuyo costo en libros es de USD \$60,00 por unidad y los costos de terminación y venta ascienden a USD \$30,00 por cada una. Al cierre del ejercicio la empresa presenta la siguiente información del VNR:

**Cuadro 9**  
**Cálculo de Pérdida Parcial por VNR**

Producto "A"	PVP Unitario USD \$	Unidades	Total USD \$
PVP (a)	80,00	1000	80.000,00
Costo (b)	60,00	1000	60.000,00
Costo de terminación y venta ©	30,00	1000	30.000,00
VNR (d) = (a) - ©	50,00	1000	50.000,00
<b>Ajuste por VNR = (b) - (d)</b>	<b>10,00</b>	<b>1000</b>	<b>10.000,00</b>

Elaboración propia.

El reconocimiento contable del VNR y del activo por impuesto diferido a una tasa del 22% de impuesto a la renta sería el siguiente:

**Cuadro 10**  
**Registro Contable VNR y Activo por Impuesto Diferido**

Cuenta	Débito	Crédito
Pérdida por Deterioro VNR	10.000,00	
Provisión Deterioro VNR		10.000,00
R/ Reconocimiento del VNR 2014		
<b>x</b>		
Activo por impuesto diferido	2.200,00	
Ingreso por impuesto diferido		2.200,00
R/ Impuesto diferido por VNR a tasa aplicable		

Elaboración propia.

Suponiendo que durante el 2014, la empresa tuvo ingresos ordinarios por USD 50.000, el Estado de Resultados se presentaría así:

**Cuadro 11**  
**VNR: Resultados del periodo y conciliación tributaria real e hipotética**

Resultados del periodo	2014
Ventas	50.000,00
Costo de Ventas	-
Gasto de Ventas	-
Pérdida por deterior VNR	(10.000,00)
Utilidad / (Pérdida) Contable	40.000,00
Participación Trabajadores 15%	6.000,00
Utilidad antes de impuestos	34.000,00

Pérdida VNR no deducible:		Pérdida VNR si fuese deducible:	
Conciliación Tributaria Real 2014		Conciliación Tributaria Hipotética 2014	
Utilidad / (Pérdida Contable)	40.000,00	Utilidad / (Pérdida Contable)	40.000,00
(+) Gastos no deducibles	10.000,00	(+) Gastos no deducibles	-
(-) Participación Laboral	(6.000,00)	(-) Participación Laboral	(6.000,00)
Base imponible tributaria	44.000,00	Base imponible tributaria	34.000,00
Tasa impositiva IR	22%	Tasa impositiva IR	22%
Impuesto Causado (a)	9.680,00	Impuesto Causado (b)	7.480,00
<b>Diferencia Activo por Impuesto diferido © =(a - b)</b>		<b>2.200,00</b>	

Elaboración propia.

Es decir, en este caso la empresa sufrió pérdidas financieras de USD 10.000,00 que pueden deberse a varias razones tanto internas: estrategias de abastecimiento, comercialización u otras, como externas como por ejemplo: crisis económica, cambios en el mercado, que el Estado no las reconoce en el periodo 2014 sino hasta que el producto sea realmente vendido o se consuma por la propia entidad.

Si la empresa durante el año 2015, logra vender todos productos al precio de venta al público y por ende la pérdida se hace efectiva los registros a realizarse serían:

**Cuadro 12**

**Registro realización pérdida por VNR y reverso Activo Diferido**

<b>Cuenta</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
Cuenta por cobrar	80.000,00	
Ventas		80.000,00
R/ Venta realizada en el año 2015		
_____x_____		
Costo de Venta	50.000,00	
Provisión Deterioro VNR	10.000,00	
Inventarios		60.000,00
R/ Costo de venta en el año 2015		
_____x_____		
Gastos de Venta	30.000,00	
Bancos		30.000,00
R/ Gastos de terminación y venta reales		
_____x_____		
Impuesto a la renta por pagar	2.200,00	
Activo por impuesto diferido		2.200,00
R/ Uso del Activo por impuesto diferido		

Elaboración propia.

Al cierre del ejercicio 2015, si la empresa tuvo otros ingresos ordinarios por USD 50.000, el estado de resultados sería así:

**Cuadro 13**

**VNR: Resultados del periodo y recuperación activo diferido**

<b>Resultados del periodo</b>	<b>2015</b>
<b>Ventas (80,000+50,000)</b>	130.000,00
<b>Costo de Ventas</b>	(50.000,00)
<b>Gasto de Ventas</b>	(30.000,00)
<b>Pérdida por deterior VNR</b>	-
<b>Utilidad / (Pérdida) Contable</b>	<b>50.000,00</b>
<b>Participación Trabajadores 15%</b>	7.500,00
<b>Utilidad antes de impuestos</b>	<b>42.500,00</b>

<b>Conciliación Tributaria Real</b>	<b>2015</b>	<b>Conciliación Tributaria Hipotética</b>	<b>2015</b>
<b>Utilidad / (Pérdida Contable)</b>	50.000,00	<b>Utilidad / (Pérdida Contable)</b>	50.000,00
<b>(+) Gastos no deducibles</b>	-	<b>(+) Gastos no deducibles</b>	-
<b>(-) Participación Laboral</b>	(7.500,00)	<b>(-) Participación Laboral</b>	(7.500,00)
<b>(-) Reverso gasto no deducible</b>	(10.000,00)	<b>(-) Reverso gasto no deducible</b>	-
<b>Base imponible tributaria</b>	32.500,00	<b>Base imponible tributaria</b>	42.500,00
<b>Tasa impositiva IR</b>	22%	<b>Tasa impositiva IR</b>	22%
<b>Impuesto Causado (a)</b>	7.150,00	<b>Impuesto Causado (b)</b>	9.350,00
<b>Recuperación de activo por impuesto diferido ©= (a-b)</b>			<b>(2.200,00)</b>

Elaboración propia.

En el ejemplo citado se ha demostrado que en términos monetarios la empresa recupera el impuesto pagado por el reconocimiento del activo diferido al año siguiente; sin embargo, financieramente el activo por impuesto diferido ha causado que la Administración Tributaria reciba USD\$2.200 cuando aún no se da la pérdida real aunque sí representa una pérdida financiera.

Para analizar esta condición si se considera a la inflación promedio de un año, se demuestra que la empresa recuperará en el futuro un valor financiero menor al que hubiera sido reconocido en el mismo año debido a la pérdida del valor adquisitivo del dinero en el tiempo o a la comparación con el costo de oportunidad.

**Cuadro 14**  
**Efecto Monetario y Financiero del reconocimiento Activo Diferido**

<b>Efecto Monetario</b>	
<b>Año 2014 Mayor Impuesto USD \$</b>	2.200,00
<b>Año 2015 Menos Impuesto USD \$ (a)</b>	(2.200,00)
<b>Efecto Financiero: Cálculo Valor Presente</b>	
<b>Año 2014 Impuesto Pagado USD \$</b>	2.200,00
<b>Tasa de descuento promedio inflación 3 años</b>	3,64%
<b>Año 2015 Impuesto Recuperado a valor presente USD\$ (b)</b>	\$ 2.122,66
<b>Valor del dinero en el tiempo USD \$ (a)- (b)</b>	<b>77,34</b>

Elaboración propia.

Finalmente, si la empresa no aplicara VNR (no aplicaría NIIF completas) y decidiera reconocer la pérdida cuando se produzca la venta o el autoconsumo, la Administración Tributaria tendría una recaudación igual a la obtenida con el reconocimiento del activo por impuesto diferido.

### **3.1.2 Activo por impuesto diferido en pérdidas esperadas en contratos de construcción por probable exceso en los costos totales sobre los ingresos totales.**

La NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes en su párrafo 31 establece que se reconocerán los ingresos de actividades ordinarias a medida que se satisfagan las obligaciones. Además, el párrafo 91 especifica que los costos incrementales se reconocerán como activo si la entidad espera recuperar dichos costos. Este activo se amortiza en forma congruente con la transferencia al cliente de los bienes y servicios con los que se relaciona y de existir un deterioro (pérdida) por exceso de los costos directamente relacionados en la provisión de los bienes y servicios o porque el importe del activo supera el importe pendiente de contraprestación que se espera recibir, se debe reconocer esta pérdida en los resultados del periodo.

Al respecto, en el campo tributario, el Artículo 28 de la LORTI sujeta los ingresos por contratos de construcción a la norma contable. Es decir, no establece un método específico aceptado de reconocimiento de ingresos y de gastos. Se entiende entonces que exista una aclaración respecto a aquellas pérdidas sobre las que se considerará un activo por impuesto diferido que se utilizará cuando finalice el contrato y se efectivicen.

El efecto de reconocer este tipo de pérdidas tiene un sentido similar a lo ejemplificado en el primer caso del VNR, puesto que la empresa deberá reconocer la pérdida en el ejercicio en que se conoce, la misma que provocará el registro del activo por impuesto diferido, que podrá ser reconocido en el futuro.

### **3.1.3 Activo por impuesto diferido en la depreciación por desmantelamiento.**

Los componentes del costo de un activo según la NIC 16 Propiedad Planta y Equipo al momento del reconocimiento incluyen entre otros a la estimación inicial de los costos por desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta. Entendiéndose entonces que el desmantelamiento es el acto de devolver una estructura o instalaciones a su estado normal en el que se encontraron al inicio de la operación.

Esto implica que al depreciar un activo que tenga en su costo dicha composición, su depreciación existirá a nivel de gasto contable y cálculo de índices financieros pero para efectos fiscales será considerado como no deducible en el periodo en el que se registren contablemente. La Ley tributaria establece que se

podrá reconocer un activo por impuesto diferido por el desmantelamiento siempre que exista la obligación contractual para hacerlo, y que será utilizado cuando efectivamente se produzca el desmantelamiento.

En referencia al reconocimiento de provisiones por desmantelamiento, la NIC 37 Provisiones, Pasivos contingentes y Activos Contingentes señala que: sólo se reconocerán aquellas “surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la entidad”.

La forma de contabilización de forma general sería similar al efecto observado en el primer ejercicio reconociendo una provisión por desmantelamiento y debitando el gasto por depreciación de este concepto. Este reconocimiento se dará durante toda el tiempo de operación de la propiedad planta y equipo, y el plazo dependerá del tipo de industria llegando a ser de mediano o largo plazo.

Algo inquietante es que la naturaleza del desmantelamiento es que se ejecuta cuando los ingresos disminuyen o se extinguen debido a que ya no existe renovación de contratos o se han explotado todos los recursos. Es decir, la base imponible puede ser menor o incluso negativa en el año en que se utilice la provisión, y si por el lado técnico contable se considera que la NIC 12 en sus párrafos 24, 27 al 31, 35, 36 establece que se pueden reconocer activos por impuestos diferidos sólo si habrán ganancias fiscales o diferencias imponibles que los cubran, entonces la conclusión sería que si bien el Reglamento para la Aplicación de la LORTI permite el reconocimiento de impuestos diferidos por este concepto, muchas empresas no podrían aplicarlo.

En cuyo caso, el Estado debería analizar si utiliza este lineamiento como una herramienta para mejorar la competitividad y la atracción de inversión, al permitir como el caso Español, que estas empresas recuperen los activos diferidos a través de un crédito por cobrar a la Administración tributaria en aquéllos casos en los que en el año de desmantelamiento no exista utilidad contable debido a que se cierre las operaciones por terminación del contrato definitivamente, ya que el gasto de desmantelamiento se habrá efectuado realmente.

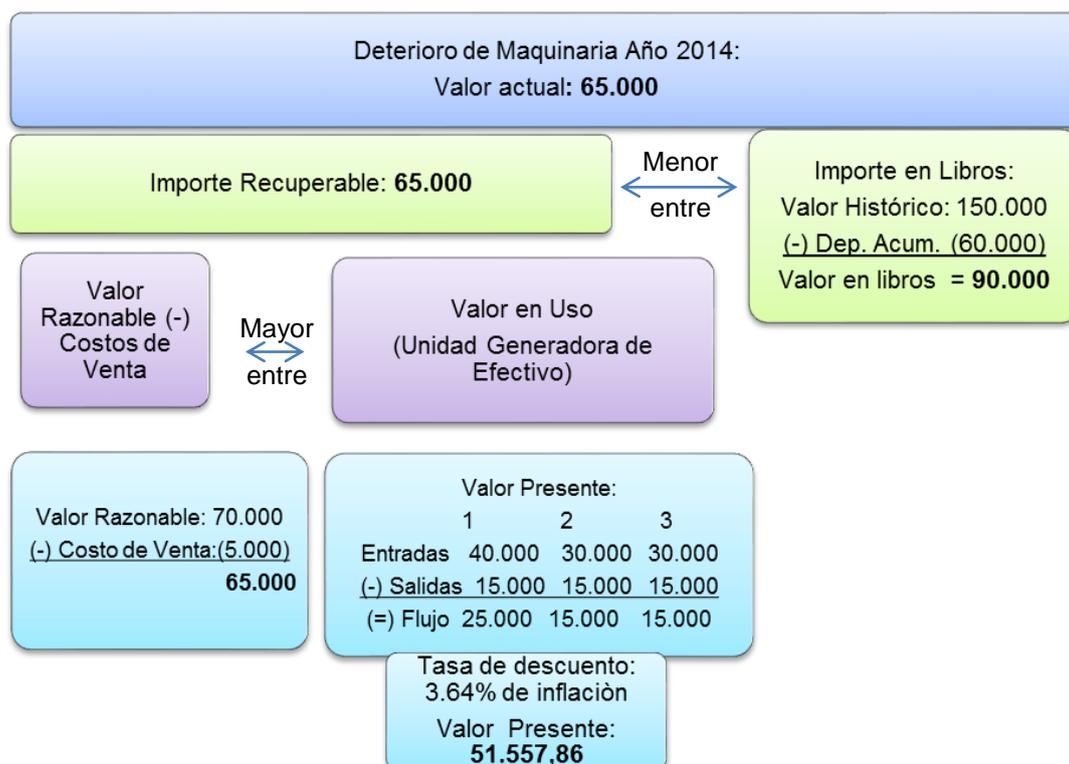
#### **3.1.4 El deterioro de propiedad, planta y equipo utilizados en el proceso productivo.**

El deterioro, bajo NIIF, es la cantidad que excede el valor en libros de un activo al valor que se espera recuperar de ese activo. El numeral 4 del Artículo

innumerado después del 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno determina que: “El valor del deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo del contribuyente, será considerado como no deducible en el periodo en el que se registre contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se transfiera el activo o a la finalización de su vida útil”.

Según la NIC 36 de Deterioro de Valor, “el valor de un activo se deteriora cuando su importe en libros excede a su importe recuperable” de ahí la norma obliga a que las entidades evalúen al final de cada periodo si existen indicios de deterioro de un activo ya sea a través de fuentes internas o externas, y así estimar el importe recuperable del activo. La norma contable tiene un alcance tanto para propiedad planta y equipo como para activos intangibles. Un ejemplo simulado de deterioro sería el siguiente:

**Cuadro 15**  
**Ejemplo Deterioro de Maquinaria**



Elaboración propia<sup>44</sup>.

<sup>44</sup> En el ejemplo se calcula el Valor en Uso de la maquinaria a través de la proyección de flujos futuros según NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos párrafos 18, 30 al 52. Estos flujos se traen a valor presente según la tasa de descuento que las compañías definan, para el ejemplo se toma la tasa de inflación promedio de los últimos años (2013-2015).

En el caso detallado la empresa debería reconocer un deterioro por USD 25.000 puesto que según libros el activo tiene un valor de USD 90.000 pero el importe recuperable es menor: USD 65.000. Este valor afectaría al gasto contable-financiero del año y el valor del activo con una provisión por deterioro que será utilizada únicamente cuando el activo se venda o finalice su uso.

La norma tributaria ha especificado que sólo aceptará aquel deterioro de activos productivos; es decir, que si la entidad estima que tendrá pérdidas en intangibles o cualquier otra propiedad, planta y equipo que no sea utilizado para fines productivos, no podrá hacerlas deducibles en el futuro. Ahora bien, la Administración Tributaria no ha emitido una definición respecto a lo que considera el inicio y fin de un “Proceso Productivo”, por lo que las compañías podrían tener diversidad de criterios que no necesariamente sean compartidos por el Servicio de Rentas Internas.

A pesar de lo mencionado, la aceptación del activo por impuesto diferido en este caso no implica que la Administración reciba menor recaudación de impuestos tal como se muestra en el siguiente cuadro, si suponemos que la empresa vende la maquinaria al siguiente año del reconocimiento del deterioro:

**Cuadro 16**  
**Impuesto Diferido del Deterioro**

Año	Gasto Deterioro		Diferencia	Tasa IR	Gasto Impuesto a la Renta
	Base Contable	Base Fiscal			
2014	25.000	0	25.000	22%	5.500
2015	0	25.000	-25.000	22%	-5.500

Elaboración propia.

En todo caso, la Administración Tributaria está enviando el mensaje de que se acepta la deducción de un gasto contable cuando se convierta en una realidad y deje de ser una estimación.

### **3.1.5 Provisiones diferentes a las de cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y pensiones jubilares patronales.**

Según el numeral 5 del Artículo innumerado después del Artículo 28 se puede reconocer un activo por impuesto diferido por aquellas provisiones diferentes a las de: cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y pensiones jubilares patronales, que sean consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente. Este impuesto diferido podrá ser utilizado en el momento en que el contribuyente se desprenda efectivamente de recursos para cancelar la obligación por la cual se efectuó la provisión.

Para considerar el registro de una provisión, la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes define en su párrafo 7 que las provisiones son pasivos de cuantía o vencimiento incierto. Respecto del pasivo, el párrafo 10 lo delimita como una obligación presente de la entidad surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos<sup>45</sup>.

Según la norma contable las provisiones se diferencian del resto de pasivos por la existencia de la incertidumbre, mientras que los acreedores comerciales son cuentas por pagar por bienes y servicios que han sido suministrados o recibidos por la entidad, y además han sido objeto de facturación o acuerdo formal con el proveedor; y, las obligaciones acumuladas (devengadas) son cuentas por pagar por el suministro o recepción de bienes o servicios que no han sido pagados, facturados o acordados formalmente con el proveedor e incluyen las partidas que se deben a los empleados, por lo dicho la presentación de estos dos últimos rubros se debe realizar de forma separada.

De lo mencionado se llega a la conclusión el reglamento hace referencia a que si una entidad realiza “provisiones”, se entiende que se refiere a aquellas que cumplen con *tres* características del párrafo 14 de la NIC 37 a saber: a) obligación presente (legal o implícita) resultado de un suceso pasado, b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y, c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

---

<sup>45</sup> Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad y Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, *Normas Internacionales de Información Financiera emitidas a 1 de Enero de 2015*, 2:A1356.

En este caso nuevamente, se evidencia que la aceptación de impuestos diferidos por parte de la Administración viene acompañada del principio de realización de una estimación a través de su pago real. Es decir, se conecta la deducibilidad a la aplicación real de pago (no necesariamente realidad financiera) de tal forma que el poder tributario ata la deducibilidad de gastos realizados a aquellos que no incluyan ningún tipo de incertidumbre a pesar de conocer su existencia.

El efecto práctico del reconocimiento sería similar a los tratados en anteriores casos (inventarios y deterioro), salvo que aún el reglamento no señala claramente si en caso de que la estimación difiera de lo efectivamente pagado, esa diferencia ya sea en positivo o negativo será también considerada como gasto deducible o ingreso exento de ser el caso en el año en que se desembolsen las provisiones.

Dentro de las provisiones, un tema a tratarse de mucha importancia es que el artículo de impuestos diferidos del Reglamento para Aplicación de la LORTI excluye a la jubilación y al desahucio. Esta exclusión puede ser interpretada como una falta de aceptación de la generación de impuestos diferidos por estos conceptos, de ahí la razón de analizar cada uno de los casos por separado.

#### **a) Casos excluidos: Jubilación Patronal y Desahucio**

El Artículo 28 numeral 1 literal (f) del Reglamento a la LORTI indica que la provisión por pensiones jubilares es deducible aquella que corresponde a trabajadores que hayan cumplido por lo menos 10 años. En tal caso, implícitamente existen las condiciones para entender que durante ese tiempo la base fiscal de la provisión será cero y por ello la diferencia es permanente durante 10 años; es decir, no se debe reconocer un activo por impuestos diferido. Profundizando en esta aseveración, no está expresamente definido si la provisión acumulada por 10 años será o no deducible en algún momento futuro, ya sea por pago real al trabajador o una vez que se cumple el tiempo de 10 años; sin embargo, es ahí que se puede acudir al siguiente Artículo innumerado para interpretar que al no poder reconocer impuestos diferidos por concepto de jubilación, los 10 primeros años de provisión por jubilación patronal nunca serán deducibles.

Bajo ese lineamiento tributario, se estaría desconociendo la realidad financiera de la existencia de obligación de jubilación de los trabajadores por 10 años y cuando un empleador deba pagar la jubilación cumplido 25 años de trabajo a su

empleado, 10 de esos años habrá soportado una carga adicional por la tasa que le corresponda al considerar esos años de jubilación como gasto no deducible.

En el caso de la provisión de desahucio, el mismo literal señala que la provisión es deducible sin condicionar periodos, por lo que no existiría diferencia temporal ni permanente.

Considerando la lógica de los casos aceptados del reconocimiento por impuesto diferido, el Poder Ejecutivo a través del cambio en la Ley pudo haber adicionado que la provisión por jubilación sea deducible únicamente cuando sea desembolsada, en cuyo caso la deducibilidad se obtendría por el total de la provisión pero dentro de 20 a 25 años de constituirla.

En este punto es importante analizar lo que hubiera sido más cercano al principio de capacidad contributiva desde una perspectiva de contribución acorde al ejercicio de una actividad útil en la sociedad. En donde el empleador mantiene por más de 20 años la fuente de empleo para un trabajador cumpliendo con todos los beneficios que la ley establece y le otorga la jubilación patronal como parte de sus derechos laborales, mientras que, el Estado, a través de la Administración Tributaria, ante esa contribución a la sociedad reconoce el gasto cuando éste se convierta en real y efectivamente desembolsado.

Para evaluar esta alternativa (siguiendo la lógica de aceptación de deducibilidad por desembolso final y real establecida por el poder tributario en los casos anteriores) se utilizará el análisis del efecto financiero a valor presente con una tasa de descuento de 3.64% (promedio de inflación últimos tres años), asumiendo un gasto fijo de USD 1.000 por provisión de un empleado durante 25 años, considerando el escenario más radical en el que durante todos esos años la provisión fuera no deducible.

A continuación se presenta el efecto financiero con la norma actual: Cuadro N° 17 y con el escenario hipotético de deducción total cuando se efectúe el desembolso: Cuadro N°18.

Cuadro 17

## Efecto financiero provisión de jubilación, bajo normativa tributaria actual

Normativa	NIC 19	Reglamento Art. 28 # 1 (f)		Valor Presente
Tasa de descuento				3,64%
Año	Gasto Financiero	Conciliación Tributaria	Diferencia	
1	1.000,00	-	1.000,00	-
2	1.000,00	-	1.000,00	-
3	1.000,00	-	1.000,00	-
4	1.000,00	-	1.000,00	-
5	1.000,00	-	1.000,00	-
6	1.000,00	-	1.000,00	-
7	1.000,00	-	1.000,00	-
8	1.000,00	-	1.000,00	-
9	1.000,00	-	1.000,00	-
10	1.000,00	-	1.000,00	-
11	1.000,00	1.000,00	-	674,57
12	1.000,00	1.000,00	-	650,85
13	1.000,00	1.000,00	-	627,97
14	1.000,00	1.000,00	-	605,89
15	1.000,00	1.000,00	-	584,59
16	1.000,00	1.000,00	-	564,04
17	1.000,00	1.000,00	-	544,21
18	1.000,00	1.000,00	-	525,08
19	1.000,00	1.000,00	-	506,62
20	1.000,00	1.000,00	-	488,81
21	1.000,00	1.000,00	-	471,62
22	1.000,00	1.000,00	-	455,04
23	1.000,00	1.000,00	-	439,04
24	1.000,00	1.000,00	-	423,61
25	1.000,00	1.000,00	-	408,72
<b>Efecto Financiero a valor presente</b>				<b>7.970,67</b>

Elaboración propia.

En el ejemplo propuesto, se puede observar que la deducción de provisión por jubilación tal como se encuentra la normativa actual (10 primeros años diferencia permanente) resulta con una deducción a valor presente de USD 7.970,67.

Esta deducción es menor incluso si la ley estableciera deducción únicamente del total de la provisión al final de 15 años más (en un solo año), ya que en ese caso el valor presente de la deducción alcanzaría a USD 10.217,91, tal como se muestra en el siguiente cuadro:

**Cuadro 18**

**Efecto financiero provisión de jubilación, bajo lógica de aceptación de desembolso final.**

Normativa	NIC 19	Deducción por desembolso	Diferencia	Valor Presente
<b>Año /</b>	<b>Tasa de descuento</b>			3,64%
1	1.000,00	-	1.000,00	-
2	1.000,00	-	1.000,00	-
3	1.000,00	-	1.000,00	-
4	1.000,00	-	1.000,00	-
5	1.000,00	-	1.000,00	-
6	1.000,00	-	1.000,00	-
7	1.000,00	-	1.000,00	-
8	1.000,00	-	1.000,00	-
9	1.000,00	-	1.000,00	-
10	1.000,00	-	1.000,00	-
11	1.000,00	-	1.000,00	-
12	1.000,00	-	1.000,00	-
13	1.000,00	-	1.000,00	-
14	1.000,00	-	1.000,00	-
15	1.000,00	-	1.000,00	-
16	1.000,00	-	1.000,00	-
17	1.000,00	-	1.000,00	-
18	1.000,00	-	1.000,00	-
19	1.000,00	-	1.000,00	-
20	1.000,00	-	1.000,00	-
21	1.000,00	-	1.000,00	-
22	1.000,00	-	1.000,00	-
23	1.000,00	-	1.000,00	-
24	1.000,00	-	1.000,00	-
25	1.000,00	25.000,00	1.000,00	10.217,91
<b>Efecto Financiero a valor presente</b>				<b>10.217,91</b>

Elaboración propia.

Se puede concluir entonces que al no existir pronunciamiento del reconocimiento de un impuesto diferido respecto a la deducción de los 10 primeros años de provisiones de jubilación existe una afectación para el contribuyente de un 22% tal como se muestra en el siguiente cuadro:

**Cuadro 19**

**Comparación deducción Jubilación Patronal**

Jubilación	USD	%
Deducción sólo para gasto de 15 años (anual) (a)	7.970,67	
Deducción sólo para gasto de 25 años (pago al final) (b)	10.217,91	
Pérdida de deducción (c) = (a)-(b)	(2.247,24)	
% de Pérdida sobre el gasto a valor presente (c) / (b)		22%

Elaboración propia.

### **b) Casos excluidos: Provisión incobrables**

El numeral 5 del Artículo innumerado después del Artículo 28 del Reglamento para la Aplicación Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno excluye a la provisión de cuentas incobrables; es decir que por este concepto no es posible el reconocimiento de impuestos diferidos. Considerando, además, que el Artículo 10 numeral 11 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno delimita el máximo de deducción admisible por cada ejercicio económico por concepto de provisión de créditos incobrables, la diferencia entre base fiscal y base contable por este concepto sería permanente.

Hasta ese punto, no existe algún inconveniente con el análisis. Sin embargo, el Artículo 28 en su numeral 3 del Reglamento para la Aplicación de Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno determina que para dar de baja la cartera comercial, cuando la provisión de créditos incobrables no cubre la pérdida, se debe cumplir ciertas condiciones para aceptar la deducción del deterioro de activos financieros comerciales. Dentro de las condiciones para hacer deducible la pérdida adicional cuando se castiga la cartera están: haber constado como incobrables por 2 años o más en la contabilidad, o hayan transcurrido 3 años desde su fecha de vencimiento original del crédito, o por prescripción de acción de cobro, o insolvencia o quiebra del deudor, o cancelación de la sociedad deudora.

Esta posibilidad de deducción de pérdidas no reconocidas implica dos tipos de interpretaciones. Una interpretación, aquella que considera el principio de capacidad contributiva, ya que si se deterioran las cuentas por cobrar comerciales es porque el ingreso real no existirá, entonces la empresa debería reconocer un activo por impuesto diferido con respecto a aquella provisión que excede el límite anual establecido en Ley, de tal forma que cuando castigue la cartera pueda utilizar ese valor siempre que cumplan las condiciones establecidas en el mencionado Artículo del Reglamento; es decir, que de no cumplir con las condiciones del numeral 3 del Artículo 28 no cabría deducción y las diferencias entre la base contable y fiscal serían permanentes. La segunda interpretación, aquella vista desde un principio de recaudación por sobre la realidad financiera, es interpretar que si la provisión contable anual supera los límites establecidos para ser deducible, esta diferencia entre base contable y base fiscal nunca podría recuperarse aunque castigue cartera y cumpla con las condiciones establecidas para el efecto.

Profundizando esta segunda interpretación a continuación se presenta un ejemplo: una compañía provisiona en el año “2XXX” un monto por concepto de cuentas incobrables que representa un porcentaje mayor al 1% de la Cartera comercial del año (parte deducible), debido a que la realidad económica le permite estimar que la probabilidad de cobro será menor y cuenta con la base técnica para realizar la provisión. Luego de dos años, constata que la incobrabilidad era cierta y procede a castigar la cartera considerando las condiciones tributarias, utilizará la provisión acumulada contable y de existir alguna pérdida adicional, sólo ésta será deducible en el periodo de castigo. Nótese que dentro de la provisión acumulada ya existe una diferencia por pérdida reconocida en periodos anteriores no deducible porque excedía el 1% pero que no podría ser recuperada a pesar de cumplir las condiciones tributarias.

Actualmente, la norma no es clara para dilucidar la interpretación correcta, pero queda claro que tomar una posición a favor de la capacidad contributiva puede ser vista por la Administración Tributaria como indebida.

Por el aspecto contable, la normativa contable aplicable para estos casos no se encuentra dentro de la NIC 37 según su párrafo 7; por el contrario, está definida como deterioro de un activo financiero tratado en la NIC 39 Instrumentos Financieros y en la NIC 36 de Deterioro de Activos.

### **3.1.6 Ganancias o pérdidas que surjan de la medición de activos no corrientes mantenidos para la venta**

Un activo no corriente mantenido para la venta es una propiedad cuyo importe la empresa desea recuperar a través de una transacción de venta altamente probable dentro del año siguiente a la fecha de clasificación<sup>46</sup>.

La ganancia o pérdida que surge de la medición de un activo no corriente mantenido para la venta, es una base no objeto de imposición a la renta si se revisa el Artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Por lo que tributariamente no existe una afectación en el año en que se genere tal ganancia o pérdida. Ahora bien, según la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones en sus párrafos 20 y 21 señala que una entidad debe reconocer una pérdida por deterioro o ganancia resultado de reducciones iniciales o posteriores en el primer caso, así

---

<sup>46</sup> Ibid., 2:A244.

como incrementos posteriores en el segundo, del valor del activo hasta el valor razonable menos los costos de venta.

El numeral 6 del artículo innumerado después del Artículo 28 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno establece que podrá registrarse un impuesto diferido sólo si el ingreso de la venta es gravado. Para ello se debe utilizar la Ley de Régimen Tributario Interno en su Artículo 9 numeral 14 que establece la exención de impuesto a la renta por enajenación de inmuebles únicamente para los casos ocasionales.

El tratamiento contable sería similar al registrado por una provisión deterioro y el registro de un activo por impuesto diferido en caso de una pérdida y en caso de una ganancia se deberá revertir hasta el valor reconocido como pérdida lo que implicaría una disminución del activo por impuesto diferido. Esto debido a que el párrafo 21 de la NIIF 5, establece que se reconocerá una ganancia “aunque sin superar la pérdida por deterioro acumulada que haya sido reconocida...”<sup>47</sup>

### **3.1.7 Ingresos y costos por reconocimiento y medición de activos biológicos.**

Según la NIC 41 Agricultura en sus párrafos 26 al 33 establece la forma de medición de los activos biológicos y productos agrícolas hasta el punto de cosecha y recolección. Entendiéndose que activo biológico es “un animal vivo o una planta”, mientras que producto agrícola es “el producto ya recolectado, procedente de activos biológicos”.<sup>48</sup> La norma aplica para activos biológicos de larga duración (cultivos permanentes) y el objetivo de su medición es reflejar el rendimiento de la actividad agrícola y ganadera, de ahí que se la realiza a través del reconocimiento del valor razonable menos los costos de venta, salvo casos excepcionales. Es decir, la norma contable al tener este modelo de valuación de operaciones no busca demostrar la generación de un ingreso tributario realizado sujeto a imposición de impuesto a la renta, sino que busca valorar las operaciones de transformación agrícola y ganadera que pueden o no tener un ingreso real al cierre del periodo fiscal.

Bajo la premisa mencionada, el numeral 7 del Artículo innumerado después del Artículo 28 representa una expresión de comprensión del objetivo de la norma contable ya que establece que las mediciones realizadas bajo su amparo no se atribuyen a la renta “durante su transformación biológica”. Es claro que los activos biológicos una vez se transformen en un producto agrícola y pasen al tratamiento de

---

<sup>47</sup> Ibid., 2:A247.

<sup>48</sup> Ibid., 2:A1488.

la NIC 2 Inventarios o las otras normas aplicables, serán objeto de imputación de ingresos a través de su venta o utilización de materias primas en los procesos productivos de otros tipos de bienes y entonces estarán en condiciones de generar ingresos reales tributables.

Suponiendo que un activo biológico se adquirió en USD 100, durante el año 2015 incurrió en costos de producción de USD 600. Al finalizar el ejercicio económico el 31 de diciembre 2015 el cálculo del valor razonable menos los costos de venta resultan en USD 1.000.

**Cuadro 20**  
**Activo Biológico**

<b>Activo Biológico</b>	<b>USD \$</b>
Adquisición	100,00
Total Costos de Producción 2015	600,00
Valor Razonable	1.200,00
Costo de Venta	300,00
<b>Valor Razonable - Costo de Venta</b>	<b>900,00</b>

<b>Cuenta</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
Activo Biológico	900,00	
Ganancia por medición VR-CV		900,00
R/ Reconocimiento del Valor del activo biológico		

<b>Cuenta</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
Gasto por impuesto diferido	66,00	
Pasivo por impuesto diferido		66,00
R/ Impuesto diferido a tasa aplicable		

Elaboración propia.

Tanto el ingreso como el costo del año o de los años en que aún los activos biológicos están en transformación no son imputables a la base imponible de impuesto a la renta, y según el reglamento tampoco lo sería la participación de trabajadores y cualquier otro elemento que los incluya. De ahí que se debe utilizar el impuesto diferido para que sea liquidado cuando se dé la venta o disposición del activo biológico calculando la base imponible según los ingresos de esa operación y aquellos costos reales acumulados imputables.

En el ejemplo mencionado si la entidad vende los productos agrícolas el año 2016 a un precio de USD 1.200, debería reconocer todos los costos y la participación laboral hasta la cosecha y recolección y revertir el pasivo por impuesto diferido registrado en el ejercicio anterior para hacerlo efectivo a favor del Estado.

Adicionalmente, la norma tributaria hace referencia a la medición de activos biológicos por excepción: el modelo del costo. Bajo el cual tributariamente será deducible la correspondiente depreciación más los costos y gastos directamente atribuibles a la transformación biológica del activo, durante la vida útil de los mismos.

### **3.2 Efectos prácticos financieros de la aceptación de los impuestos diferidos.**

Como se mencionó anteriormente la Asamblea Nacional y el Ejecutivo han limitado la aplicación de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias mediante la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención al Fraude Fiscal publicada en Registro Oficial N° 405 del 29 de diciembre del 2014 y su respectivo reglamento, al establecer la aceptación de la aplicación del impuesto diferido en *diez casos específicos* que hacen referencia a la Norma Internacional de Información Financiera NIC 12 del Impuesto a las Ganancias, existiendo por tanto un divorcio entre las normas contables y tributarias que incide en el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente y en los derechos de los ciudadanos.

Al respecto, según el Economista Carlos Illescas en su artículo titulado ¿Tiene efecto en la recaudación tributaria la aplicación del impuesto diferido establecido en la NIC 12 “Impuesto a las ganancias”?, concluye que: "la aplicación del impuesto diferido en ningún instante produce ningún perjuicio en la recaudación de impuestos, por el contrario siguen siendo las entidades controladas las que se perjudican financieramente hablando por el flujo de efectivo”.

A continuación, se desarrollará un ejemplo que evidencia la conclusión de Illescas y que demostrará el impacto financiero de la interpretación de la Administración Tributaria respecto a la no recuperación de los gastos y costos no deducibles de años anteriores. Para ello utilizaremos los siguientes supuestos: una empresa que realizó en el 2015 un análisis del deterioro de su cartera comercial determina que el valor a provisionarse bajo un análisis estadístico es de USD 60.000, valor que representa el 5% de su cartera comercial del año. Sin embargo, la normativa tributaria dicta en su Artículo 10 numeral 11 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno que este gasto debe enviarse a los no deducibles porque excede al 1%. Si se considera únicamente el Artículo 28 numeral 3 del Reglamento de Aplicación Ley Orgánica Régimen Tributario Interno existiría una diferencia temporaria deducible ya que la compañía debería esperar cumplir sus condiciones para dar de baja la cartera y hacer el gasto deducible; sin embargo, en el Artículo

innumerado después del 28 se limita la aplicación de un impuesto diferido por este concepto.

A continuación se revisará el efecto de este escenario para lo cual primero se realizará la aplicación del Artículo 28 numeral 3 asumiendo, hipotéticamente, el efecto que tendría el reconocimiento de un activo por impuesto diferido si estuviese permitido; y, luego se mostrará el efecto que tiene la normativa restrictiva tributaria del Artículo innumerado después del 28.

En el siguiente cuadro se muestra cómo se reconocería la provisión bajo el análisis técnico.

**Cuadro 21**  
**Provisión de incobrables (Deterioro de cartera comercial)**  
**En Dólares Americanos**

<b>Ejercicio Fiscal</b>	<b>2015</b>
<b>Cartera comercial</b>	1.140.000
<b>Provisión</b>	60.000
<b>Saldo en Libros</b>	1.080.000
<b>Provisión deducible</b>	11.400
<b>Provisión no deducible</b>	48.600

Elaboración propia.

Para el ejercicio, se considerará que la empresa generó ingresos anuales por USD \$ 1.200.000 durante cuatro periodos. Si la empresa aplicara NEC (situación hipotética y utilizada sólo para verificar el efecto de la restricción tributaria), los gastos totales anuales ascienden a USD \$700.000 incluyendo la provisión sólo del 1% de incobrables que es deducible (USD11.400) y aplicamos la baja por el exceso en el tercer año (2018), considerando para efectos prácticos una tasa impositiva estándar del 22% anual, se presentarían los siguientes Estados de Resultados:

**Cuadro 22**  
**Estado de Resultados bajo NEC**  
**En Dólares Americanos**

<b>Ejercicio Fiscal</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>
<b>Ingresos</b>	1.200.000	1.200.000	1.200.000	1.200.000
<b>Gastos</b>	700.000	700.000	700.000	748.600
<b>Utilidad Gravable</b>	500.000	500.000	500.000	451.400
<b>Tasa Impositiva 22%</b>	0,22	0,22	0,22	0,22
<b>Impuesto por pagar</b>	110.000	110.000	110.000	99.308

Elaboración propia.

Como resultado, el contribuyente hubiera tenido que pagar impuesto a la renta por USD\$110.000 en cada periodo y en el 2018 pagaría USD \$ 99.308.

Bajo los mismos supuestos pero aplicando una provisión según la técnica contable, en el Cuadro N°23 se muestra el efecto del impuesto diferido de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a las Ganancias” por diferencias temporarias, contemplada dentro de las Normas Internacionales de Información Financiera, bajo la simulación de que no estuviera prohibido el reconocimiento de un activo por impuesto diferido por provisión de créditos incobrables por la Norma Tributaria.

**Cuadro 23**  
**Estado de Resultados bajo NIIF (Con “reverso de gastos no deducibles de años anteriores”)**  
**En Dólares Americanos**

Ejercicio Fiscal	2015	2016	2017	2018
<b>Ingresos</b>	1.200.000	1.200.000	1.200.000	1.200.000
<b>Gastos</b>	748.600	700.000	700.000	700.000
<b>Utilidad Gravable</b>	451.400	500.000	500.000	500.000
<b>Diferencia Temporal</b>	48.600			-48.600
<b>Base Imponible</b>	500.000	500.000	500.000	451.400
<b>Tasa Impositiva 22%</b>	0,22	0,22	0,22	0,22
<b>Impuesto por pagar</b>	110.000	110.000	110.000	99.308

Elaboración propia.

Como se muestra en el cuadro precedente, debido a que el gasto de la provisión del periodo 2015 excede el límite del 1%, la Utilidad gravable base para el pago de impuestos es de US \$451.400 (USD\$48.600 es el exceso del límite de la provisión), dando lugar a una diferencia temporal que se reconocería como Activo por Impuesto Diferido a recuperarse cuando se cumplan las condiciones del Artículo 28 numeral 3 del Reglamento. Para el ejemplo se supone que la empresa cumplió con el requisito de que han pasado 3 años desde la fecha de vencimiento y es así que el ejercicio 2018 recuperaría el activo por impuesto diferido.

Finalmente, en el Cuadro N°23 se refleja que el impuesto sería el mismo valor que el generado bajo los supuestos del Cuadro N°22. Es así que se demuestra que al aplicar el impuesto diferido no sea afecta la recaudación del fisco.

A partir del 2012, con el desconocimiento de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a las ganancias” por parte de la Administración Tributaria y de la aceptación parcial por parte del Reglamento en el año 2014 así como sus siguientes

reformas, se incrementó la base imponible del impuesto a la renta, y sus efectos financieros llegan a ser de gran magnitud para las empresas. A continuación se ejemplifica este efecto:

**Cuadro 24**  
**Estado de Resultados bajo NIIF (Sin reconocimiento de impuesto diferido)**  
**En Dólares Americanos**

Ejercicio Fiscal	2015	Observación	2018	Cambio	Observación
<b>Ingresos</b>	1.200.000		1.200.000		
<b>Gastos</b>	748.600		700.000		
<b>Utilidad Gravable</b>	451.400		500.000		
<b>Diferencia Temporaria</b>	48.600	Valor que se reconoce como Gasto no Deducible	0		No se reconoce la recuperación de la proporción anual de amortización
<b>Base Imponible</b>	500.000		500.000		
<b>Tasa Impositiva 22%</b>	0,22		0,22		
<b>Impuesto por pagar</b>	110.000		110.000	24%	Se incrementa el impuesto a la renta en USD 10.692

Elaboración propia.

Finalmente, en el Cuadro N°24 se puede observar que los US \$ 10.692 que se genera de impuesto a la renta adicional por el no reconocimiento de la diferencia temporaria provocarían que la tasa efectiva impositiva en el ejemplo cambia de 0.22 a 0.24 lo que resulta en un impacto financiero alto. Esto debido a que la empresa pasará de pagar un impuesto por USD 99.308 (impuesto con aplicación de diferidos) a USD \$ 110.000 (sin aplicación del impuesto diferido) en el ejercicio 2018 a pesar de que efectuar la baja de cartera comercial implica que los ingresos no se recibieron efectivamente; es decir, que la capacidad de contribuir al gasto público fue menor.

## **Capítulo Cuatro**

### **Propuesta alternativa enfocada en un Control a una aplicación plena de impuestos diferidos desde un enfoque fiscal.**

Los impuestos diferidos deben ser aplicados obligatoriamente según la normativa contable con el objetivo de que la información financiera represente la realidad económica de los contribuyentes (sean éstos personas naturales o jurídicas que llevan contabilidad) y con ello se puedan tomar decisiones oportunas y adecuadas. Conjuntamente, es deber del Estado promover a través de los órganos legales la correcta aplicación contable, sin confusiones legales tributarias que la afecten y enmarcando a la legislación dentro de los principios de capacidad contributiva y legalidad. Sin que este control implique efectos negativos en la recaudación tributaria y que por el contrario promueva decisiones de inversión en el país.

En los capítulos anteriores se presentó la forma en que el Estado Ecuatoriano ha delimitado la aplicación de la NIC 12 y la afectación a la tasa efectiva real de impuesto a la renta. A continuación, como resultado del análisis mencionado, se presenta una propuesta de mejora a la Ley específicamente para cuatro puntos que a criterio de la autora son más urgentes. Dejando aún abierto el perfeccionamiento de la ley en futuras investigaciones.

#### **4.1 Provisión por desmantelamiento**

Suponiendo que una compañía de servicios petroleros que debe provisionar un desmantelamiento anual de USD\$100 mil, declara el gasto total como no deducible de impuesto a la renta lo que implicaría una carga fiscal del 22% reconocida, para el ejemplo, por 10 años como periodo de duración del Contrato de Exploración y Explotación. Igualmente, se reconoce el respectivo activo por impuesto diferido. En el siguiente cuadro se muestra el efecto financiero de esta transacción.

**Cuadro 25**  
**Carga Fiscal por desmantelamiento**

Descripción	USD \$
Desmantelamiento estimado según estudio técnico (a)	1.000.000,00
Provisión estimada anual, para un contrato de 10 años (b)	100.000,00
Carga Fiscal anual 22% (c)	22.000,00
Carga Fiscal por 10 años (d)	220.000,00
Valor futuro efecto financiero a una tasa del 3.64% ( e)	\$ 259.766,74
Efecto financiero (valor del dinero en el tiempo) (f)=(e-d)	\$ 39.766,74
Efecto financiero (g)= (f) / (d)	18%
<b>Carga Fiscal (h)= (d +f) / (a)</b>	<b>26%</b>

Elaboración propia.

Al finalizar el periodo de contrato, cuando la empresa realice efectivamente los gastos; es decir, estos sean deducibles, la Administración Tributaria habrá recibido pagos periódicos que financieramente serán mayores en un 18% sobre la recuperación del activo por impuesto diferido.

Hasta este punto, la ganancia financiera que recibe la Administración es parte del efecto normal del cumplimiento de la norma y del valor del dinero en el tiempo. Más allá de ese efecto, en beneficio del fisco, debería considerarse la legislación respecto a la forma de recuperación por parte de las empresas del activo diferido, en la que se asegure que el gasto será aceptado por la Administración a pesar de que no exista una base imponible en el año de ejecución del desmantelamiento.

Actualmente, la compañía al término de 10 años habrá reconocido un activo por impuesto diferido de USD\$220 mil, que esperará recuperar en ese lapso de tiempo cuando incurra en los gastos reales. Sin embargo, si en el último año de operaciones no existiera una base imponible, la empresa no podría recuperar el activo por impuesto diferido, tal como se muestra en el cuadro adjunto. Por lo tanto, el efecto del gasto real sería el valor del desmantelamiento añadido el activo por impuesto diferido que no se pudo recuperar  $(1.000.000 + 220.000) = \text{USD } 1.220.000$ . Si se incluye el efecto financiero la empresa habrá perdido un 18% adicional por el efecto del dinero en el tiempo que no podrá recuperar.

## Cuadro 26

### Efecto actual de norma legal tributaria: Desmantelamiento.

Resultados del periodo	2015	2025
Ventas	10.000.000,00	800.000,00
(Gastos)	(7.000.000,00)	(660.000,00)
<b>Utilidad / (Pérdida) Contable</b>	<b>3.000.000,00</b>	<b>140.000,00</b>
Participación Trabajadores 15%	450.000,00	21.000,00
<b>Utilidad antes de impuestos</b>	<b>2.550.000,00</b>	<b>119.000,00</b>

Conciliación Tributaria	2015	2025
<b>Utilidad / (Pérdida Contable)</b>	3.000.000,00	140.000,00
(+) Gastos no deducibles	100.000,00	0,00
(-) Participación Laboral	(450.000,00)	(21.000,00)
(-) Diferencia Temporal Deducible	-	(1.000.000,00)
<b>Base imponible tributaria</b>	<b>2.650.000,00</b>	<b>(881.000,00)</b>
Tasa impositiva IR	22%	22%
<b>Impuesto Causado</b>	<b>583.000,00</b>	<b>-</b>

Elaboración propia.

Entonces, la norma debería ser corregida y en casos como los mencionados en donde la carga fiscal podría llegar al 26%, debería permitir la compensación del activo por impuesto diferido a través de otros instrumentos legales como el trámite de Reclamo por pago indebido o Devolución de Impuestos de tal manera que la carga fiscal sea del 22%.

#### 4.2 Depreciación de Propiedad, Planta y Equipo

Una empresa que utiliza su maquinaria para la producción de bienes cuya venta genera ingresos gravados y que bajo norma contable deberá depreciarla bajo el método de unidades producidas cuyo efecto de depreciación real es mayor que los porcentajes permitidos, deberá reconocer la diferencia como un gasto no deducible y no podrá reconocer por la diferencia un activo por impuesto diferido.

A continuación veremos cuando la empresa no puede reconocer un activo por impuesto diferido, para ello supondremos lo siguiente: la empresa adquirió una máquina a USD 100 mil, y la depreciación anual es del 20%, es decir que según estudios técnicos será útil por 5 años. Durante ese periodo la máquina produce bienes cuya venta representa ingresos gravados ecuatorianos; sin embargo, el Reglamento para la Aplicación Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno permite la deducción máxima anual del 10%. En este caso, bajo normativa actual, la empresa se someterá a una carga de gastos adicional porque se reconocerá solo el 50% de la inversión real:

Cuadro 27

## Efecto actual de norma legal tributaria: Depreciación

CASO: Depreciación mayor al límite	USD \$
Costo de Adquisición de Máquina (a)	100.000,00
Base contable: depreciación anual bajo NIIFs (b) = (a) * 20%	20.000,00
Base Fiscal: Límite máximo de depreciación anual ©= (a) * 10%	10.000,00
Carga Fiscal anual por exceso al límite (d)= (b - c) * 22%	2.200,00
Carga Fiscal total ( e)= d *5 años	11.000,00
Gasto reconocido por la Administración (f)= ((a) – ((c) *5 años))	50.000,00

Elaboración propia.

Para exponer el efecto de lo mencionado, supondremos que la empresa genera ingresos y gastos constantes, se puede observar que la carga impositiva sube del 22% al 24%, sin posibilidad de recuperar el impuesto pagado por la depreciación de la máquina generadora de ingresos gravados, en el largo plazo.

Cuadro 28

## Efecto en carga fiscal: Depreciación.

E. Resultados	2015	2016	2017	2018	2019
Ventas	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00
Gastos	(882.352,94)	(882.352,94)	(882.352,94)	(882.352,94)	(882.352,94)
<b>Utilidad / (Pérdida) Contable</b>	<b>117.647,06</b>	<b>117.647,06</b>	<b>117.647,06</b>	<b>117.647,06</b>	<b>117.647,06</b>
Participación Trabajadores 15%	17.647,06	17.647,06	17.647,06	17.647,06	17.647,06
<b>Utilidad antes de impuestos</b>	<b>100.000,00</b>	<b>100.000,00</b>	<b>100.000,00</b>	<b>100.000,00</b>	<b>100.000,00</b>

Conciliación Tributaria	2015	2016	2017	2018	2019
<b>Utilidad / (Pérdida) Contable)</b>	117.647,06	117.647,06	117.647,06	117.647,06	117.647,06
(+) Gastos no deducibles	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00
(-) Participación Laboral	(17.647,06)	(17.647,06)	(17.647,06)	(17.647,06)	(17.647,06)
(-) Diferencia Temporaria Deducible	0	0	0	0	0
<b>Base imponible tributaria</b>	<b>110.000,00</b>	<b>110.000,00</b>	<b>110.000,00</b>	<b>110.000,00</b>	<b>110.000,00</b>
Tasa impositiva IR	22%	22%	22%	22%	22%
<b>Impuesto Causado</b>	<b>24.200,00</b>	<b>24.200,00</b>	<b>24.200,00</b>	<b>24.200,00</b>	<b>24.200,00</b>
<b>Carga Fiscal</b>	<b>24%</b>	<b>24%</b>	<b>24%</b>	<b>24%</b>	<b>24%</b>

Elaboración propia.

Adicionalmente, se puede analizar la decisión a la que se afrontan las compañías al momento de invertir en propiedad, planta y equipo, bajo situaciones

como la mencionada, en donde el inversionista tratará la evaluación de la carga fiscal así:

**Cuadro 29**

**Escenario de decisión de compra Propiedad planta y equipo**

<b>CASO: Depreciación mayor al límite</b>	<b>USD \$</b>
Costo de Adquisición de Máquina (a)	100.000,00
Deducción de IR (10% por 5 años)* 22%	-11.000,00
Carga financiera final	89.000,00

Elaboración propia.

Cuando lo que se espera en el cumplimiento del espíritu de la Ley respecto a los gastos relacionados a la generación de ingresos gravados es que se acepte la deducción del total de lo invertido y por ende la carga financiera final sería así:

**Cuadro 30**

**Escenario de decisión de compra Propiedad planta y equipo sugerido**

<b>CASO: Depreciación mayor al límite</b>	<b>USD \$</b>
Costo de Adquisición de Máquina (a)	100.000,00
Deducción de IR	22.000,00
Carga financiera final	78.000,00

Elaboración propia.

Ahora bien, se entiende que el Reglamento para la Aplicación Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno permite únicamente el reconocimiento de impuestos diferidos detallados en su norma; sin embargo, la Administración Tributaria ha emitido su interpretación respecto a los pasivos por impuestos diferidos en Circular NAC-DGECCGC15-00000012 (ver anexo 9) en la que menciona que éstos se mantendrán vigentes, inclusive a pesar de la reforma al Reglamento que detalla los casos de aceptación exclusiva de impuestos diferidos. Ahora bien, entendiéndose que las sociedades que llevan contabilidad tuvieron que implementar el cálculo de los impuestos diferidos hace varios años (desde el año 2010 hasta el 2012) muchos reconocieron pasivos diferidos por diferencias temporarias imponibles debido a los efectos del uso de activos revaluados considerando dentro del cálculo la deducción por depreciación máxima tributaria, es decir considerando futuros ingresos imponibles derivados de uso de activos según lo establece la NIC 12 en su párrafo 51A y sus ejemplos. Este reconocimiento de futuros ingresos esperados del uso de activos revaluados que generan impuestos no han sido contemplados por el listado exhaustivo del Reglamento (Artículo innumerado después del 28); sin embargo, la

Circular interpreta que permanecerán vigentes los pasivos diferidos previos al Reglamento. En conclusión, si bien la Administración Tributaria no acepta que se generen impuestos diferidos activos por uso acelerado de la propiedad planta y equipo (depreciación contable mayor al límite tributario), por otro lado si espera que ingresen impuestos por concepto del uso de bienes.

Hasta este punto la interpretación presenta una clara diferenciación al impedir el reconocimiento de activos diferidos ajenos al Reglamento pero al aceptar los pasivos por impuestos diferidos, sumada a esta situación, la Administración Tributaria en pronunciamientos oficiales ha establecido que para el caso de depreciaciones menores al límite, la deducción es únicamente del gasto depreciación contable sin hacer referencia al límite tributario máximo, aceptando un periodo de depreciación mayor.

Esta diferenciación implicaría que se está considerando principios recaudatorios en lugar de principios de legalidad y aún más de capacidad contributiva. Considerando que si un activo se usa en la producción aceleradamente, el contribuyente deberá desembolsar más recursos para adquirir uno nuevo en menor tiempo, caso contrario afectaría su actividad productiva.

A continuación se presenta un cuadro en donde la base contable de depreciación contable es del 5% mientras que la base tributaria es del 10%, según la Administración tributaria lo que debe considerarse en estos casos es que la base fiscal también es del 5% y con ello no existiría diferencia temporaria respecto a la base contable. Si bien, en el análisis realizado se concuerda que los porcentajes del Reglamento son límites máximos, se concluye que por ello el contribuyente deberá diferir la deducción del gasto por años adicionales según la realidad económica del bien.

**Cuadro 31**  
**Efecto actual de norma legal tributaria: Depreciación**

<b>CASO: Depreciación menor al límite</b>	<b>USD \$</b>
Costo de Adquisición de Máquina (a)	100.000,00
Depreciación anual bajo NIIFs (b) = (a) * 5%	5.000,00
Límite máximo de depreciación anual ©= (a) * 10%	10.000,00
Pérdida de deducción anual por no exceder al límite (d)= (b - c) * 22%	(1.100,00)
Pérdida de deducción total ( e)= d *10 años	(11.000,00)
Gasto Reconocido por la Administración (a)	100.000,00
Diferimiento de deducción del gasto (Depreciación contable 20 años- Depreciación tributaria 10 años)	10 años adicionales

Elaboración propia.

De lo mencionado se concluye que: el gasto de depreciación de por sí es un gasto relacionado a la generación de ingresos gravados, esta relación es aún más directa cuando son activos productivos, los límites tributarios de deducción son muy generales y se han mantenido vigentes sin una revisión de aplicación por sectores. La postura legal tributaria debería ser congruente en sí misma; es decir, permitir el reconocimiento sólo de pasivos y no de los activos refleja la falta de aplicación del principio de capacidad contributiva. Por lo mencionado, se debe reconocer que los límites máximos de deducción deben ser evaluados o en su defecto se debería permitir el reconocimiento de activos y pasivos diferidos por este concepto. Cabe la aclaración que la deducción no debería sobrepasar en ningún caso el costo real de adquisición, es decir sin efectos de revaluación.

#### **4.3 Provisión de incobrables (Deterioro de cartera)**

Actualmente la norma tributaria utiliza el término provisión de incobrables para referirse únicamente a la improbabilidad de cobro de la cartera comercial; mientras que, la norma contable se refiere al deterioro de instrumentos financieros independientemente de si son estos comerciales o no. Es por ello que la norma tributaria aún limitada en su alcance debe evolucionar hacia el desarrollo de terminología más técnica y acorde a la realidad económica del país abarcando a más instrumentos financieros que no necesariamente sean de naturaleza comercial. Existiendo una oportunidad para ampliar el alcance y establecer especificaciones para reconocer el deterioro de cartera no comercial, entre otros instrumentos que alivien la carga fiscal de los contribuyentes.

Además, los contribuyentes actualmente se ven sometidos a aplicar dos condicionamientos diferentes para la aplicación de la baja de cartera comercial según el ejercicio fiscal al que pertenecen. Ya que hasta el 2014 la cartera debía estar 5 años en la contabilidad para poder darse de baja, mientras que la cartera comercial otorgada desde el 2015 deberá cumplir alguno de los requisitos del numeral 3 del Artículo 28 del Reglamento para poder darse de baja. Y es justamente en este ámbito donde existe una contradicción en la aplicación de la norma tributaria ya que por una parte permite el castigo de la cartera bajo ciertas condiciones pero por otro impide la aplicación de impuestos diferidos por este concepto, llevando a la conclusión de que una vez deteriorada la cartera no cabría la posibilidad de deducción. Así por ejemplo, si una entidad otorga créditos comerciales durante el 2015 por USD\$100 mil y al finalizar el ejercicio 2016 determina en forma estadística y técnica que el porcentaje

de no recuperable es del 4% de la cartera otorgada del año anterior deberá reconocer un deterioro de activos financieros en igual porcentaje. Bajo normativa tributaria actual este valor es un gasto no deducible, del que no se podrá reconocer un activo por impuesto diferido para que sea utilizado cuando se cumplan las condiciones establecidas en el Reglamento para el efecto. En el siguiente cuadro se muestra el efecto en carga fiscal bajo el esquema descrito.

**Cuadro 32**  
**Efecto actual de norma legal tributaria: incobrables**

<b>Provisión cuentas incobrables (Deterioro)</b>	<b>USD \$</b>
Cartera comercial otorgada en el ejercicio fiscal 2015	100.000,00
% No recuperable según probabilidad estadística para ejercicio 2016	4%
Total cartera no recuperable (Deterioro a registrarse en el 2016)	4.000,00
Carga Fiscal para ejercicio 2016	880,00

<b>Resultados del periodo</b>	<b>2015</b>	<b>2018</b>
Ventas	1.000.000,00	1.000.000,00
Gastos	(882.352,94)	(882.352,94)
<b>Utilidad / (Pérdida) Contable</b>	<b>117.647,06</b>	<b>117.647,06</b>
Participación Trabajadores 15%	17.647,06	17.647,06
<b>Utilidad antes de impuestos</b>	<b>100.000,00</b>	<b>100.000,00</b>

<b>Conciliación Tributaria</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
<b>Utilidad / (Pérdida Contable)</b>	117.647,06	117.647,06
(+) Gastos no deducibles	4.000,00	0
(-) Participación Laboral	(17.647,06)	(17.647,06)
(-) Diferencia Temporal Deducible	-	-
<b>Base imponible tributaria</b>	<b>104.000,00</b>	<b>100.000,00</b>
Tasa impositiva IR	22%	22%
<b>Impuesto Causado</b>	<b>22.880,00</b>	<b>22.000,00</b>
<b>Carga Fiscal</b>	<b>23%</b>	<b>22%</b>

Elaboración propia.

Es decir, que la carga fiscal actual sería del 23% sin posibilidad de recuperar el valor. Mientras que, si se permitiera la aplicación del Reglamento sin limitaciones en el reconocimiento de impuesto diferido, la carga fiscal sería la tarifa de impuesto a la renta, tal como se muestra a continuación:

### Cuadro 33

#### Efecto sugerido para provisión de créditos incobrables

<b>Resultados del periodo</b>	<b>2015</b>	<b>2018</b>
Ventas	1.000.000,00	1.000.000,00
Gastos	(882.352,94)	(882.352,94)
<b>Utilidad / (Pérdida) Contable</b>	<b>117.647,06</b>	<b>117.647,06</b>
Participación Trabajadores 15%	17.647,06	17.647,06
<b>Utilidad antes de impuestos</b>	<b>100.000,00</b>	<b>100.000,00</b>

<b>Conciliación Tributaria</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
<b>Utilidad / (Pérdida Contable)</b>	117.647,06	117.647,06
(+) Gastos no deducibles	4.000,00	-
(-) Participación Laboral	(17.647,06)	(17.647,06)
(-) Diferencia Temporal Deducible	-	(4.000,00)
<b>Base imponible tributaria</b>	<b>104.000,00</b>	<b>96.000,00</b>
Tasa impositiva IR	22%	22%
<b>Impuesto Causado</b>	<b>22.880,00</b>	<b>21.120,00</b>
Carga Fiscal	23%	21%

Elaboración propia.

Por lo mencionado, la forma de cumplir con las condiciones de deducción para provisión por créditos incobrables sería la aceptación del reconocimiento de impuestos diferidos; caso contrario, el mensaje que intrínsecamente está enviando la norma es que no acepta el deterioro de instrumentos financieros bajo normativa contable técnica y no se considera el principio de capacidad contributiva, ya que si no existen ingresos reales por incobrabilidad, entonces la capacidad de contribuir al gasto público disminuye.

#### 4.4. Jubilación

La carga tributaria para los 10 primeros años del reconocimiento de la provisión de jubilación es del 22% debido a que el Fisco no la reconoce como deducible del impuesto a la renta; es decir, que un gasto en beneficio de los empleados acumulado por sus diez primeros años (que está relacionado con la generación de ingresos gravados) se desconoce para efectos del cálculo de impuesto a la renta.

Según lo demostrado en el punto 3.1.5 incluso si la compañía recuperara la deducción cuando efectivice el pago de la jubilación a sus trabajadores luego de 25 años, tendría una carga tributaria menor en la que el efecto sería del 22% tal como se muestra en el cuadro a continuación.

**Cuadro 34****Efectos de reconocimiento impuesto diferido: Jubilación Patronal**

<b>Jubilación</b>	<b>Norma tributaria actual</b>	<b>Norma tributaria sugerida</b>
Gasto Contable Jubilación 25 años	25.000,00	25.000,00
Gasto deducible	15.000,00	25.000,00
Gasto deducible a valor presente	7.970,67	10.217,91
Gasto no deducible	17.029,33	14.782,09
Deducción a valor presente	3.746,45	3.252,06
Pérdida de deducción USD	494,39	
Pérdida de deducción en % sobre el gasto	2,0%	
<b>Carga Fiscal</b>	<b>24%</b>	<b>22%</b>

Elaboración propia.

Ahora bien, algunos contribuyentes pueden tener la interpretación errónea de que al reconocer la provisión por jubilación patronal recién a partir de los 10 primeros años podrían aplicar la deducción completa del gasto acumulado ya que afectarían al periodo fiscal en el que la norma tributaria lo valida como deducible para impuesto a la renta. Pero, esta interpretación estaría alejada de la legalidad tanto tributaria como contable debido a que: la falta de reconocimiento de un beneficio del empleado durante los 10 primeros años constituiría un error contable y como tal la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores señala que el error debe ajustarse al Patrimonio; además, aunque reconociera la parte pertinente como gasto no deducible en conciliación tributaria, la Superintendencia de Compañías determinaría que los Estados Financieros no se sujetan a normativa contable internacional y pediría rectificaciones.

Como conclusión, está claro que la provisión por jubilación debería ser objeto de cambios para que se acepte un gasto relacionado a la generación de ingresos gravados y no se incremente la carga tributaria castigando los 10 primeros años de gasto. Se debería permitir la deducción de la jubilación patronal en base al pago efectivamente realizado a los trabajadores, considerando que aunque la deducción de la provisión fuese luego de 25 años, el efecto financiero incluido el interés implícito sería mayor a favor del contribuyente, y se considerarían gastos relacionados a ingresos, es decir se estaría verificando la capacidad contributiva real de los sujetos pasivos.

#### 4.5 Propuesta de cambio

Como conclusión de los cuatro puntos mencionados, se considera que la propuesta de cambio para los impuestos diferidos en el Reglamento debería referirse en el siguiente sentido:

1. La deducción de los gastos efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana gravados con impuesto a la renta, y no exentos, deberá ser considerada en cada ejercicio fiscal, y en caso de que por cumplimiento legal de técnica contable, este reconocimiento produzca diferencias temporarias, el contribuyente deberá conservar en forma detallada los respaldos y sustentos técnicos de la aplicación de tales diferencias, desde el reconocimiento, medición y revelación de la información por un lapso de 6 años contados desde la liquidación de los impuestos diferidos.
2. De existir divergencias o documentación inexacta como respaldo de la aplicación de impuestos diferidos, la Administración Tributaria se reserva el derecho de glosar aquéllos valores con los respectivos recargos y acciones legales que prescriba la Ley.
3. Para la aplicación de activos por impuestos diferidos se considerarán los siguientes lineamientos:

**Cuadro 35**

#### **Propuesta de Cambio Activos**

<b>Concepto de Diferencia</b>	<b>Ley / Reglamento Actual</b>	<b>Propuesta de Cambio</b>
Desmantelamiento	Art. 10 / Art. Innumerado después del 28 numeral 3.	En el reglamento después del numeral 3) incluir lo siguiente: Si al finalizar el periodo de contratación la base imponible no permite que se recupere el activo por impuesto diferido, el contribuyente deberá solicitar el reclamo por pago en exceso.
Depreciación Propiedad, planta y Equipo	Art. 10 numeral 7/ Art. 28 numeral 6	En el reglamento después del literal g) incluir lo siguiente: Si por efecto de transición a NIIFs, la empresa depreció a un porcentaje mayor al aceptado de forma anual, tendrá derecho a la deducción de la depreciación hasta terminar el valor de compra.
Provisión Créditos Incobrables, (Deterioro de instrumentos financieros comerciales)	Art. 10 numeral 11/ Art. 28 numeral 3.	En el reglamento adicionalmente a lo permitido en el artículo 28, incluir lo siguiente después del literal e): Cuando se afecta a una provisión no reconocida como deducible en los ejercicios anteriores, se podrá reconocer una diferencia temporaria a ser liquidada conforme el cumplimiento de los mencionados literales. Aquellos contribuyentes que se acojan a este

		reconocimiento deberán presentar cada año un anexo de cuentas incobrables con el detalle que para el efecto se expida en ficha técnica.
Jubilación Patronal	Art. 10 numeral 13/ Art. 28 numeral 1 literales f) y g); Art. Innumerado después del 28 numeral 5	En el reglamento después del literal g) incluir lo siguiente: Cuando el empleador realice la acreditación en cuenta a favor del empleado bajo las condiciones del Código Laboral tendrá derecho a la deducción de los 10 primeros años de provisiones realizadas conforme informes actuariales respectivos.

Elaboración propia.

4. Para la aplicación de pasivos por impuestos diferidos se tomarán en cuenta los siguientes parámetros:

**Cuadro 36**  
**Propuesta de Cambio Pasivos**

Concepto Diferencia	de Ley / Reglamento Actual	Propuesta de Cambio
Jubilación Patronal	Art. 10 numeral 13/ Art. 28 numeral 1 literales f) y g); Art. Innumerado después del 28 numeral 5	En el reglamento después del literal g) incluir lo siguiente: Cuando el empleador realice la acreditación en cuenta a favor del empleado bajo las condiciones del Código Laboral tendrá derecho a la deducción de los 10 primeros años de provisiones realizadas conforme informes actuariales respectivos.
Depreciación Propiedad, planta y Equipo	Art. 10 numeral 7/ Art. 28 numeral 6	En el reglamento después del literal g) incluir lo siguiente: Si la depreciación está dentro de los límites máximo permitidos por el Reglamento, no podrá reconocerse una diferencia temporaria debido ya que sería inexistente.

Elaboración propia.

En consecuencia, aquellos gastos que fueron considerados por los sujetos pasivos como no deducibles para efectos de la declaración del impuesto a la renta en un determinado ejercicio fiscal, y que cuya recuperación se delimita en función del cumplimiento armónico de la Ley Tributaria y la normativa Contable, podrán ser presentados únicamente en los campos mencionados en Formulario 101 y en Anexos del Informe de Cumplimiento Tributario recordando que los sujetos pasivos están obligados a presentar los sustentos de la aplicación de impuestos diferidos conforme todas las normas legales vigentes.

## **Capítulo Cinco**

### **Conclusiones y Recomendaciones**

#### **5.1 Conclusiones**

- La norma tributaria ecuatoriana ha presentado un avance al aceptar la realidad en la que han venido trabajando los contribuyentes ecuatorianos por los últimos 6 años desde la aplicación de NIIF. Sin embargo, aún existe la oportunidad para el desarrollo de nuevas propuestas respecto a la aceptación de impuestos diferidos, de tal forma que la Administración Tributaria pueda ser partícipe del mejoramiento de la competitividad ecuatoriana.
- El principio de capacidad contributiva es un fundamento jurídico que se relaciona con la igualdad y la legalidad de aquí que si un régimen impositivo que lo transgrede provoca inseguridad jurídica y desalienta actividades productivas
- La NIC 12 es una norma que ha sido desarrollada ampliamente para ayudar a reflejar la realidad de la situación fiscal de la entidad, sin que ello implique el reconocimiento indebido de derechos y obligaciones para con el Fisco, sino que por el contrario le permite a los lectores de los Estados Financieros mejorar la comprensión de la carga fiscal efectiva de la empresa en análisis y al fisco le permite controlar mejor a los contribuyentes.
- Los países analizados: Chile, Costa Rica, México y España presentan legislación que no limita la aplicación de impuestos diferidos sino que por el contrario fomentan la interpretación y aplicación de la norma contable.
- La delimitación tributaria de diez casos de aceptación de aplicación de impuestos diferidos luego de 6 años en los que los contribuyentes han aplicado la norma contable, si bien ha definido el campo de aplicación ha excluido temas cuya aplicación afecta a la carga fiscal y por ende al principio de capacidad contributiva.
- Los impuestos diferidos producto de la provisión por desmantelamiento requieren la aclaración de que se permitirá la compensación del activo por impuesto diferido a través de otros instrumentos legales como el trámite de

Reclamo por pago indebido o Devolución de Impuestos, debido a que por su naturaleza sólo pueden utilizarse cuando la operación del negocio termina.

- Los límites tributarios de deducción para la depreciación de propiedad planta y equipo son generales y no han sido actualizados conforme las dinámicas económicas por sectores. Además, la postura legal tributaria debería ser congruente y permitir no sólo el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos; sino también, de activos por impuestos diferidos para no afectar a la capacidad contributiva, sin que esto implique sobrepasar el costo real de adquisición de los bienes.
- Los impuestos diferidos por concepto de deterioro de instrumentos financieros son el vínculo conciliador de la norma tributaria y la técnica contable ya que permitirían cumplir con las condiciones de deducción para provisión por créditos incobrables y reflejar correctamente los estados financieros según la técnica contable cuando existe indicios de incobrabilidad.
- Finalmente, el gasto de jubilación es un beneficio que se otorga a los empleados, el cual se encuentra directamente relacionado con la generación de ingresos gravados, por lo que se debería permitir la deducción de la jubilación patronal en base al pago efectivamente realizado a los trabajadores. Considerando que, aunque la deducción sea luego de 25 años, el efecto financiero sería mayor al que actualmente permite la Ley tributaria.

## **5.2 Recomendaciones**

- La administración tributaria debería analizar la aplicación práctica de los impuestos diferidos en los casos analizados en la presente investigación: provisiones de jubilación, cuentas incobrables, desmantelamiento y depreciación de propiedad, planta y equipo considerando la propuesta realizada para que la carga fiscal no sea mayor a la tarifa de impuesto a la renta regular y se considere el principio de capacidad contributiva.
- La administración tributaria debería realizar una actualización de los conceptos contables que son base para la elaboración de medidas tributarias como por ejemplo: los porcentajes de depreciación de propiedad, planta y equipo conforme a sectores económicos y al reconocimiento del deterioro de

instrumentos financieros no comerciales, tales como: cuentas por cobrar proveedores, empleados, relacionadas, entre otras.

- Los cuatro temas profundizados en la presente investigación, no son los únicos que requieren cambios. Sino que por el contrario representan el inicio para que en el futuro se analicen nuevos conceptos que requieren la aplicación de impuestos diferidos; tal es el caso del deterioro de propiedad planta y equipo.
- Los contribuyentes deben definir claramente la medición, valoración y revelación de las diferencias temporarias y permanentes para poder sustentar decisiones financieras y deberían recordar la aplicación de la SIC 25 en regímenes como el caso ecuatoriano en donde existen diversidad de tasas impositivas conforme la residencia de los accionistas.

## Bibliografía

- «Aplicación de las NIIF en Latinoamérica - Adopcion-NIIF-LAM.pdf». Accedido 20 de octubre de 2015. <https://www.kpmg.com/AR/es/servicios-financieros/Enfoques/Aspectos-regulatorios-contables-impositivos/Documents/Adopcion-NIIF-LAM.pdf>.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, y Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. *Normas Internacionales de Información Financiera emitidas a 1 de Enero de 2015*. Vol. 2. London: IFRS Foundation, 2014.
- Deloitte. *Los IFRS en su bolsillo 2011*. Quito, 2011.
- Dino Jarach. *Curso de Derecho Tributario*. Tercera. Buenos Aires: CIMA, 1980.
- «DTA para no iniciados: qué son los activos fiscales y por qué importan tanto a la banca». Accedido 27 de octubre de 2015. [http://www.elconfidencial.com/empresas/2013-11-30/dta-para-no-iniciados-que-son-los-activos-fiscales-y-por-que-importan-tanto-a-la-banca\\_60729/](http://www.elconfidencial.com/empresas/2013-11-30/dta-para-no-iniciados-que-son-los-activos-fiscales-y-por-que-importan-tanto-a-la-banca_60729/).
- Einaudi. «Breves reflexiones sobre el desarrollo jurisprudencial del Principio de capacidad contributiva». Editado por Jorge Bravo Cucci, s. f. <http://www4.congreso.gob.pe/DGP/CCEP/curso/2014/e-06-06-2014/lectura-07.pdf>.
- Espinoza Jiménez, Ramón. *Teoría y práctica de los impuestos diferidos: boletín D-4*. [Mexico: Universidad Autónoma de Baja California, 2003. <https://books.google.com.ec/books?id=OECJTZ3bibYC&pg=PA15&lpg=PA15&dq=colegio+de+contadores+en+mexico+impuestos+diferidos&source=bl&ots=w4EoAuKkqS&sig=hCnojKuNK1wLA-Af8Hj8smyg-xw&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwj8isDzreXNAhXBJh4KHfjYBCoQ6AEI MjAE#v=onepage&q=colegio%20de%20contadores%20en%20mexico%20impuestos%20diferidos&f=false>.
- Eugenio Simón Acosta. «Derechos fundamentales y tributos». En *El Sistema tributario peruano: propuesta para el 2000*, 1999.
- FUNDACIÓN IFRS. «About the IFRS Foundation and the IASB», 2015. <http://www.ifrs.org/About-us/Pages/IFRS-Foundation-and-IASB.aspx>.
- García Bueno, Marco César. *El principio de la capacidad contributiva a la luz de las aportaciones doctrinales en Italia, España y México*. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. México, 2002.
- Héctor Villegas. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2002.
- . *Manual de Finanzas Públicas*. Buenos Aires: Editorial de Palma, 2000.
- IASB, y IFRS Foundation. *Normas Internacionales de Información Financiera*. Traducido por Martínez Pina, Vicente y Torres Pradas, Acerete Gil, y Bachiller Baroja. Vol. 1. Londres: IFRS Foundation Publications Department, 2015. [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).
- Jorge Héctor Damarco. «El principio de capacidad contributiva como fundamento y medida de los impuestos». Universidad de Buenos Aires Facultad de Ciencias Económicas. Accedido 3 de marzo de 2015. [http://www.econ.uba.ar/www/institutos/epistemologia/marco\\_archivos/ponencias/Actas%20XIII/Trabajos%20Episte/Damarco\\_trabajo.pdf](http://www.econ.uba.ar/www/institutos/epistemologia/marco_archivos/ponencias/Actas%20XIII/Trabajos%20Episte/Damarco_trabajo.pdf).
- José Pérez de Ayala. *Derecho Tributario, Estudios de Derecho Financiero*. Madrid, 1968.

- Mantilla Blanco, Samuel Alberto. *Estándares / Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS/NIIF): incluye ejercicios y estudios de casos*. Cuarta. Bogotá: Ecoe Ediciones, 2014.
- Philippe Danjou. «El uso de las NIIF es obligatorio en 114 países del mundo - Artículo preparado por Philippe Danjou», 4 de marzo de 2015. <http://www.ifrsmasters.com/noticias/96-el-uso-de-las-niif-es-obligatorio-en-114-paises-del-mundo-articulo-preparado-por-philippe-danjou>.
- Portal NIC, NIIF. «¿Qué es el IASB?», 2011. <http://www.nicniif.org/home/iasb/ques-es-el-iasb.html>.
- Procuraduría General de la República. «Sistema Costarricense de Información Jurídica». *Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta*. Accedido 30 de julio de 2016. [http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm\\_articulo.aspx?param1=NRA&nValor1=1&nValor2=7241&nValor3=83730&nValor4=-1&nValor5=42949&nValor6=07/02/2002&strTipM=FA](http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_articulo.aspx?param1=NRA&nValor1=1&nValor2=7241&nValor3=83730&nValor4=-1&nValor5=42949&nValor6=07/02/2002&strTipM=FA).
- «Reforma Tributaria y Oficio Circular 856 Impacto en los estados financieros». Accedido 20 de octubre de 2015. [http://www.pwc.com/cl/es/publicaciones/assets/oficio\\_circular\\_nro856.pdf](http://www.pwc.com/cl/es/publicaciones/assets/oficio_circular_nro856.pdf).
- Tarsitano, Alberto. «El principio de capacidad contributiva un enfoque dogmático». En *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*, editado por Pasquale Pistone y Heleno Tôrres, 983. Biblioteca de derecho tributario. Ciudad de Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005.
- «The Global Competitiveness Report 2015-2016». Económico. Geneva: World Economic Forum. Accedido 9 de julio de 2016. [http://www3.weforum.org/docs/gcr/2015-2016/Global\\_Competitiveness\\_Report\\_2015-2016.pdf](http://www3.weforum.org/docs/gcr/2015-2016/Global_Competitiveness_Report_2015-2016.pdf).
- Wolters Kluwer. «Guías Jurídicas». España. Accedido 9 de julio de 2016. [http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASmjUxNLtbLUouLM\\_DxbIwMDS0NDA1OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAM-sH9jUAAAA=WKE](http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASmjUxNLtbLUouLM_DxbIwMDS0NDA1OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAM-sH9jUAAAA=WKE).

## **Norma Internacional de Contabilidad 12**

# Impuesto a las Ganancias

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) adoptó la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*, que había sido originalmente emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en octubre de 1996. La NIC 12 *Impuesto a las Ganancias* sustituyó algunas partes de la NIC 12 *Contabilización del Impuesto a las Ganancias* (emitida en julio de 1979).

En diciembre de 2010, el IASB modificó la NIC 12 para abordar una cuestión que surge cuando las entidades aplican el principio de medición en la NIC 12 a diferencias temporarias relacionadas con las propiedades de inversión que se miden a valor razonable. Esa modificación también incorporó algunas guías procedentes de una Interpretación relacionada (SIC-21 *Impuestos a las Ganancias—Recuperación de Activos No Depreciables Revaluados*).

Otras NIIF han realizado modificaciones de menor importancia en la NIC 12. Estas incluyen la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* (emitida en mayo de 2011), *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1) (emitido en junio de 2011), *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27) (emitido en octubre de 2012), la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (Contabilidad de Coberturas y modificaciones a las NIIF 9, NIIF 7 y NIC 39) (emitida en noviembre de 2013), NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* (emitida en mayo de 2014) y NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (emitida en julio de 2014).

---

## ÍNDICE

	<i>desde el párrafo</i>
INTRODUCCIÓN	IN1
<b>NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 12</b>	
<b>IMPUESTO A LAS GANANCIAS</b>	
OBJETIVO	
ALCANCE	1
DEFINICIONES	5
Base Fiscal	7
RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS CORRIENTES	12
RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	15
Diferencias temporarias imponibles	15
Diferencias temporarias deducibles	24
Pérdidas y créditos fiscales no utilizados	34
Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos	37
Inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y participaciones en acuerdos conjuntos	38
MEDICIÓN	46
RECONOCIMIENTO DE IMPUESTOS CORRIENTES Y DIFERIDOS	57
Partidas reconocidas en el resultado	58
Partidas reconocidas fuera del resultado	61A
Impuestos diferidos que surgen de una combinación de negocios	66
Impuestos corrientes y diferidos surgidos de pagos basados en acciones	68A
PRESENTACIÓN	71
Activos y pasivos por impuestos	71
Gastos por el impuesto a las ganancias	77
INFORMACIÓN A REVELAR	79
FECHA DE VIGENCIA	89
DEROGACIÓN DE LA SIC-21	99

<b>CON RESPECTO A LOS DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS ENUMERADOS A CONTINUACIÓN, VÉASE LA PARTE B DE ESTA EDICIÓN</b>
--

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

**FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES**

**EJEMPLOS ILUSTRATIVOS**

<p>La Norma Internacional de Contabilidad 12 <i>Impuesto a las Ganancias</i> (NIC 12) está contenida en los párrafos 1 a 99. Aunque la Norma conserva el formato IASB que tenía cuando fue adoptada por el IASB, todos los párrafos tienen igual valor normativo. La NIC 12 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del <i>Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera</i> y del <i>Marco Conceptual para la Información Financiera</i>. La NIC 8 <i>Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores</i> proporciona una base para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías explícitas.</p>
--

## Introducción

IN1 Esta Norma ("NIC 12 revisada") sustituye a la NIC 12 *Contabilización del Impuesto a las Ganancias* ("la NIC 12 original"). La NIC 12 (revisada) tendrá vigencia para los periodos contables que comiencen a partir del 1 de enero de 1998. Los principales cambios que contiene respecto de la NIC 12 (original) son los siguientes.

IN2 La NIC 12 original exigía a las entidades que contabilizaran los impuestos diferidos utilizando el método del diferimiento o el método del pasivo, conocido también como método del pasivo basado en el estado de resultados. La NIC 12 (revisada) prohíbe el método del diferimiento y exige la aplicación de otra variante del método del pasivo, al que se conoce con el nombre de método del pasivo basado en el balance.

El método del pasivo basado en el estado de resultados, se centra en las diferencias temporales, mientras que el basado en el balance contempla las diferencias temporarias surgidas de los activos así como de los pasivos. Las diferencias temporales son diferencias entre la ganancia fiscal y la contable, que se originan en un periodo y revierten en otro u otros posteriores. Las diferencias temporarias son las que existen entre la base fiscal de un activo o pasivo, y su importe en libros en el estado de situación financiera. La base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.

Todas las diferencias temporales, son también diferencias temporarias. Las diferencias temporarias también se generan en las siguientes circunstancias, las cuales no dan origen a diferencias temporales, aun cuando la NIC 12 original les daba el mismo tratamiento que a las transacciones que dan origen a diferencias temporales:

- (a) subsidiarias, asociadas o acuerdos conjuntos que no hayan distribuido todas sus ganancias a la controladora, inversor, participante en un negocio conjunto u operador conjunto;
- (b) activos que se revalúen, sin hacer un ajuste similar a efectos fiscales; y
- (c) los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos en una combinación de negocios se reconocen por lo general por sus valores razonables de acuerdo con la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*, pero no se realizan ajustes equivalentes a efectos fiscales.

Además, existen algunas diferencias temporarias que no son diferencias temporales, por ejemplo, las que aparecen cuando:

- (a) los activos y pasivos no monetarios de una entidad se miden en su moneda funcional, mientras que la ganancia o pérdida fiscal (y, por tanto, la base fiscal de sus activos y pasivos no monetarios) se determina en una moneda diferente.
- (b) los activos y pasivos no monetarios se reexpresan siguiendo la NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*; o
- (c) el importe en libros de un activo o un pasivo difiere, en el momento de su reconocimiento inicial, de su base fiscal correspondiente.

IN3 La NIC 12 original permitía que la entidad no reconociese activos y pasivos por impuestos diferidos, cuando tuviese una evidencia razonable de que las diferencias temporales no fueran a revertir en un período de tiempo considerable. La NIC 12 (revisada) exige a la entidad que proceda a reconocer (sujeta a ciertas condiciones) un pasivo por impuestos diferidos o un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias, con las excepciones abajo discutidas.

- IN4 La NIC 12 original exigía que:
- (a) los activos por impuestos diferidos surgidos de las diferencias temporales fueran reconocidos cuando hubiese una expectativa razonable de realización; y
  - (b) los activos por impuestos diferidos, surgidos de pérdidas fiscales fueran reconocidos como tales solo cuando hubiese seguridad, más allá de cualquier duda razonable, de que las ganancias fiscales futuras serían suficientes para poder realizar los beneficios fiscales derivados de las pérdidas. La NIC 12 original permitía, pero no obligaba, a la entidad a diferir el reconocimiento de los beneficios por pérdidas fiscales no utilizadas, hasta el período de su realización efectiva.
- La NIC 12 (revisada) exige el reconocimiento de activos por impuestos diferidos, cuando sea probable que la entidad disponga de ganancias fiscales en el futuro, para realizar el activo por impuestos diferidos. Cuando una entidad tenga un historial de pérdidas, habrá de reconocer un activo por impuestos diferidos solo en la medida que tenga diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, o bien disponga de otro tipo de evidencia sobre la existencia de beneficios fiscales disponibles en el futuro.
- IN5 Como una excepción a la exigencia general establecida en el anterior párrafo IN3, la NIC 12 (revisada) prohíbe el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos que surgen de algunos tipos de activos y pasivos cuyos valores en libros difieren, en el momento del reconocimiento inicial, de su base fiscal original. Puesto que estas circunstancias no daban lugar a diferencias temporales en la NIC 12 original, no producían activos o pasivos por impuestos diferidos.
- IN6 La NIC 12 original exigía que fueran reconocidos los impuestos a pagar por las ganancias no distribuidas de las subsidiarias o asociadas, salvo que fuera razonable presumir que tales ganancias no serían distribuidas, o que su distribución no diera lugar a obligaciones fiscales. No obstante, la NIC 12 (revisada) prohíbe el reconocimiento de tales pasivos por impuestos diferidos (así como de los surgidos por cualquier ajuste por conversión relativo a los mismos), siempre que se den las dos siguientes condiciones:
- (a) la controladora, inversor, participante en un negocio conjunto u operador conjunto sea capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria; y
  - (b) es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.
- Cuando esta prohibición produzca como resultado que no se reconozcan pasivos por impuestos diferidos, la NIC 12 (revisada) exige a la entidad que revele información sobre el importe acumulado de las diferencias temporarias correspondientes.
- IN7 La NIC 12 original no se refiere explícitamente a los ajustes al valor razonable de activos y pasivos que siguen a una combinación de negocios. Estos ajustes dan lugar a diferencias temporarias y la NIC 12 (revisada) requiere que una entidad reconozca el pasivo por impuestos diferidos resultante o (sujeto al criterio de probabilidad para el reconocimiento) activos por impuestos diferidos con un efecto correspondiente sobre la determinación del importe de la plusvalía o ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas reconocidas. No obstante, la NIC 12 (revisada) prohíbe el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos surgidos del reconocimiento inicial de la plusvalía.
- IN8 En el caso de una revaluación de activos, la NIC 12 original permite, pero no exige, que la entidad reconozca un pasivo por impuestos diferidos. La NIC 12 (revisada) exige que la entidad reconozca un pasivo por impuestos diferidos en el caso de haberse realizado revaluaciones de activos.
- IN9 Las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros de ciertos activos o pasivos, pueden depender de la forma en que se recuperen o se paguen, respectivamente, por ejemplo:
- (a) en ciertos países, las ganancias del capital no tributan con las mismas tasas que las demás ganancias fiscales; y

- (b) en ciertos países, el importe que se deduce fiscalmente, en el caso de venta de un activo, es mayor que el importe que puede ser deducido como depreciación.

La NIC 12 original no suministraba guía alguna sobre la medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos en tales casos. La NIC 12 (revisada), exige que la medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos esté basada en las consecuencias fiscales que podrían derivarse de la manera en que la entidad espera recuperar o pagar el importe en libros de sus activos y pasivos, respectivamente.

IN10 La NIC 12 original no indicaba explícitamente si los activos y pasivos por impuestos podían descontarse. La NIC 12 (revisada) prohíbe el descuento de tales activos y pasivos por impuestos diferidos.

IN11 La NIC 12 original no especificaba si la entidad debía clasificar los saldos por impuestos diferidos como activos y pasivos corrientes o como activos y pasivos no corrientes. La NIC 12 (revisada) requiere que una entidad que realiza la distinción entre corriente y no corriente en sus estados financieros, no clasifique los activos o pasivos por impuestos diferidos como activos y pasivos corrientes<sup>1</sup>.

IN12 La NIC 12 original establecía que los saldos deudores y acreedores que representasen impuestos diferidos podrían ser compensados. La NIC 12 (revisada) establece condiciones más restrictivas para la compensación, basadas en gran medida en las que se han fijado para los activos y pasivos financieros, en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar*<sup>2</sup>.

IN13 La NIC 12 original exigía revelar una explicación acerca de la relación entre el gasto por impuestos y la ganancia contable, si tal relación no quedaba explicada considerando las tasas impositivas vigentes en el país de la entidad que informa. La NIC 12 (revisada) exige que esta explicación tome una de las dos siguientes formas, o bien ambas:

- (a) una conciliación de las cifras que representan el gasto (ingreso) por impuestos y el resultado de multiplicar la ganancia contable por la tasa o tasas impositivas aplicables; o
- (b) una conciliación numérica de los importes representativos de la tasa impositiva promedio efectiva y la tasa impositiva existente.

La NIC 12 (revisada) exige además una explicación de los cambios en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo contable anterior.

IN14 Entre la nueva información a revelar, según la NIC 12 (revisada), se encuentran:

- (a) con respecto a cada clase de diferencia temporaria, así como de las pérdidas por compensar y los créditos fiscales no utilizados:
  - (i) el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos que se hayan reconocido; y
  - (ii) el importe de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en el resultado del periodo, si esta información no resulta evidente al considerar los cambios en los importes reconocidos en el estado de situación financiera;
- (b) con respecto a las operaciones discontinuadas, el gasto por impuestos relativo a:
  - (i) la ganancia o pérdida derivada de la discontinuación; y
  - (ii) las ganancias o pérdidas de operaciones de las actividades ordinarias de la discontinuada; y
- (c) el importe del activo por impuestos diferidos y la naturaleza de la evidencia que apoya el reconocimiento de los mismos, cuando:
  - (i) la realización del activo por impuestos diferidos depende de ganancias futuras por encima de las ganancias surgidas de la reversión de las diferencias temporarias imponibles actuales; y
  - (ii) la entidad ha experimentado una pérdida, ya sea en el periodo actual o en el precedente, en el país con el que se relaciona el activo por impuestos diferidos.

<sup>1</sup> Este requerimiento ha sido trasladado al párrafo 56 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007).

## Norma Internacional de Contabilidad 12 *Impuesto a las Ganancias*

### Objetivo

---

El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias. El principal problema al contabilizar el impuesto a 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 estado de situación financiera de la entidad; y
- (b) las transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

Tras el reconocimiento, por parte de la entidad que informa, de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los valores en libros que figuran en las correspondientes partidas. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la presente Norma exige que la entidad reconozca un pasivo (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 periodo se registran también en los resultados. Para las transacciones y otros sucesos reconocidos fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio), cualquier efecto impositivo relacionado también se reconoce fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio). De forma similar, el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos y pasivos en una combinación de negocios afectará al importe de la plusvalía que surge en esa combinación de negocios o al importe reconocido de una compra en condiciones muy ventajosas.

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 a las ganancias en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.

### Alcance

---

- 1 **Esta Norma se aplicará en la contabilización del impuesto a las ganancias.**
- 2 Para los propósitos de esta Norma, el término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. El impuesto a las ganancias incluye también otros tributos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una entidad subsidiaria, asociada o acuerdo conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la entidad que informa.
- 3 [Eliminado]
- 4 Esta Norma no aborda los métodos de contabilización de las subvenciones del gobierno (véase la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*), 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 esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

**Ganancia contable** es la ganancia neta o la pérdida neta del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias.

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

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

**Impuesto corriente** es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo.

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

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

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

Las **diferencias temporarias** son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. 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 periodos 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 periodos 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 a 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 imponibles que, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no fueran imponibles, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.

Ejemplos	
1	El costo de una máquina es de 100. De los mismos, ya ha sido deducida una depreciación acumulada de 30, en el período corriente y en los anteriores, y el resto del costo será deducible en futuros periodos, ya sea como depreciación o como un importe deducible en caso de disposición del activo en cuestión. Los ingresos de actividades ordinarias generados por el uso de la máquina tributan, las eventuales ganancias obtenidas por su disposición son también objeto de tributación y las eventuales pérdidas por la disposición son fiscalmente deducibles. <i>La base fiscal de la máquina es, por tanto, de 70.</i>
2	Los intereses por cobrar tienen un importe en libros de 100. Fiscalmente, estos ingresos por intereses serán objeto de tributación cuando se cobren. <i>La base fiscal de los intereses por cobrar es cero.</i>
3	Los deudores comerciales de una entidad tienen un importe en libros de 100. Los ingresos de actividades ordinarias correspondientes a los mismos han sido ya incluidos para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal. <i>La base fiscal de los deudores comerciales es de 100.</i>
4	Los dividendos a cobrar de una subsidiaria tienen un importe en libros de 100. Tales dividendos no tributan. <i>En esencia, la totalidad del importe en libros del activo es deducible de los beneficios económicos. En consecuencia, la base fiscal de los dividendos por cobrar es de 100<sup>(a)</sup>.</i>
5	Un préstamo concedido por la entidad tiene un importe en libros de 100. El reembolso del préstamo no tiene ninguna consecuencia fiscal. <i>La base fiscal del préstamo concedido es de 100.</i>
(a)	Bajo esta forma de análisis, no existen diferencias temporarias impositivas. 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 una tasa fiscal del cero por ciento a la diferencia temporal 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 pasivo en periodos futuros. En el caso de ingresos de actividades ordinarias que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.

Ejemplos	
1	Entre los pasivos corrientes se encuentran deudas provenientes de gastos acumulados (o devengados), con un importe en libros de 100. El gasto correspondiente será deducible fiscalmente cuando se pague. <i>La base fiscal de las deudas por esos gastos acumulados (devengados) es cero.</i>
2	Entre los pasivos corrientes se encuentran ingresos por intereses cobrados por anticipado, con un importe en libros de 100. El correspondiente ingreso de actividades ordinarias tributa precisamente cuando se cobra. <i>La base fiscal de los intereses cobrados por anticipado es cero.</i>
3	Entre los pasivos corrientes se encuentran deudas provenientes de gastos acumulados (o devengados), con un importe en libros de 100. El gasto correspondiente ya ha sido objeto de deducción fiscal. <i>La base fiscal de las deudas por gastos acumulados (o devengados) es de 100.</i>
4	Entre los pasivos financieros corrientes se encuentran sanciones y multas con un importe en libros de 100. Ni las sanciones ni las multas son deducibles fiscalmente. <i>La base fiscal de las sanciones y multas acumuladas (o devengadas) es de 100<sup>(a)</sup>.</i>
5	Un préstamo recibido tiene un importe en libros de 100. El reembolso del préstamo no tiene ninguna consecuencia fiscal. <i>La base fiscal del préstamo concedido es de 100.</i>
(a)	Según este análisis, no existen diferencias temporarias deducibles. Otra forma alternativa de realizar el análisis consiste en suponer que las sanciones y multas a pagar tienen una base fiscal de cero, y que se aplica una tasa fiscal del cero por ciento a la diferencia temporal deducible de 100 que resulta. En cualquiera de las dos formas de análisis, no existe ningún activo por impuestos diferidos.

- 9 Algunas partidas tienen base fiscal pero no se reconocen como activos ni pasivos en el estado de situación financiera. Por ejemplo, los costos de investigación contabilizados como un gasto, al determinar la ganancia bruta contable en el

periodo en que se incurren, que no son gastos deducibles para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal hasta un periodo posterior. La diferencia entre la base fiscal de los costos de investigación, esto es el importe que la autoridad fiscal permitirá deducir en periodos futuros, y el importe en libros nulo es una diferencia temporaria 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 51A 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 dependen 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 en las que esta declaración se presenta. En otras jurisdicciones, 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 periodo presente y a los anteriores, debe ser reconocido como un pasivo en la medida en que no haya sido liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponda al periodo presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos períodos, el exceso debe ser reconocido como un activo.**
- 13 **El importe a cobrar que corresponda a una pérdida fiscal, si ésta puede ser retrotraída para recuperar las cuotas corrientes satisfechas en periodos anteriores, debe ser reconocido como un activo.**
- 14 Cuando una pérdida fiscal se utilice para recuperar el impuesto corriente pagado en periodos anteriores, la entidad reconocerá tal derecho como un activo, en el mismo periodo 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 medido de forma fiable.

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

---

#### **Diferencias temporarias imponibles**

- 15 **Se reconocerá un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible, a menos que la diferencia haya surgido por:**
- (a) **el reconocimiento inicial de una plusvalía; o**
  - (b) **el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:**
    - (i) **no es una combinación de negocios; y**
    - (ii) **en el momento de la transacción, no afecte ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.**

**Sin embargo, debe ser reconocido un pasivo diferido de carácter fiscal, con las precauciones establecidas en el párrafo 39, por diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en acuerdos 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 periodos 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 periodos 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
<p>Un activo cuyo costo histórico fue de 150, tiene un importe en libros de 100. La depreciación acumulada, a efectos fiscales, es de 90 y la tasa impositiva es el 25%.</p> <p><i>La base fiscal del activo es de 60 (costo 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.</i></p>

- 17 Ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos se registran contablemente en un periodo, 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 por actividades ordinarias por intereses, que se incluyen en la ganancia 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 cuenta por cobrar reconocida en el estado de situación financiera procedente de tales ingresos de actividades ordinarias es cero, puesto que los ingresos por actividades ordinarias correspondientes no afectarán a la ganancia fiscal hasta que sean cobrados;
  - (b) la depreciación utilizada para determinar la ganancia (pérdida) fiscal puede ser diferente que la calculada para efectos contables. La diferencia temporaria es la diferencia entre el importe en libros del activo y su base fiscal, que será igual al costo original menos todas las deducciones respecto del citado activo que hayan sido permitidas por las normas fiscales, para determinar la ganancia fiscal del periodo actual y de los anteriores. En estas condiciones surgirá una diferencia temporaria imponible, que producirá un pasivo por impuestos diferidos, cuando la depreciación a efectos fiscales sea acelerada (si la depreciación fiscal es menor que la registrada contablemente, surgirá una diferencia temporaria deducible, que producirá un activo por impuestos diferidos);  
y
  - (c) los costos de desarrollo pueden ser objeto de capitalización y amortización en periodos posteriores, a efectos de determinar la ganancia contable, pero deducidos fiscalmente en el periodo en que se hayan producido. Estos costos 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 costos de desarrollo y su base fiscal nula.

- 18 Las diferencias temporarias surgen también cuando:
- (a) los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios se reconocen por sus valores razonables de acuerdo con la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* pero no se realizan ajustes equivalentes a efectos fiscales (véase el párrafo 19);
  - (b) se revalúan los activos, pero no se realiza un ajuste similar a efectos fiscales (véase el párrafo 20);
  - (c) surge una plusvalía 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 en libros inicial, por ejemplo, cuando una entidad se beneficia de subvenciones gubernamentales no imponibles relativas a activos (véanse los párrafos 22 y 33); o
  - (e) el importe en libros de las inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o el de la participación en acuerdos conjuntos, difiere de la base fiscal de estas mismas partidas (véanse los párrafos 38 a 45).

### **Combinaciones de negocios**

- 19 Con limitadas excepciones, los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos en una combinación de negocios se reconocerán según sus valores razonables en la fecha de la 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, surgirá una diferencia temporaria imponible, que dará 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, pero la base fiscal del activo sea el costo del propietario anterior. El pasivo por impuestos diferidos resultante afectará a la plusvalía (véase el párrafo 66).

### **Activos contabilizados por su valor razonable**

- 20 Las NIIF permiten o requieren que ciertos activos se contabilicen a su valor razonable, o bien que sean revaluados (véanse, por ejemplo, la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, la NIC 38 *Activos Intangibles*, la NIC 40 *Propiedades de Inversión* y la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*). En algunas jurisdicciones, la revaluación o cualquier otra reexpresión del valor del activo a valor razonable afecta a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo corriente. Como resultado de esto, se ajusta la base fiscal del activo, y no surge ninguna diferencia temporaria. En otras jurisdicciones, sin embargo, la revaluación o reexpresión de un activo no afecta a la ganancia fiscal del periodo en que una u otra se llevan a efecto, y por tanto no se ajusta la base fiscal. No obstante, la recuperación futura del importe en libros producirá un flujo fiscal de beneficios económicos para la entidad, y los importes que serán deducibles para efectos fiscales serán diferentes de las cuantías de esos beneficios económicos. La diferencia entre el importe en libros de un activo revaluado y su base fiscal, es una diferencia temporaria, y da lugar a un activo o pasivo por impuestos diferidos. Esto se cumple incluso cuando:
- (a) la entidad no desea disponer del activo. En estos casos, el importe en libros del activo se recuperará mediante el uso, lo que generará beneficios fiscales por encima de la depreciación deducible fiscalmente en periodos futuros; o
  - (b) se difiera el pago de impuestos sobre las ganancias, a condición de que el importe de la disposición de los activos se reinvierta en otros similares. En estos casos el impuesto se acabará pagando cuando se vendan los nuevos activos, o bien a medida que vayan siendo utilizados.

### **Plusvalía**

- 21 La plusvalía que surja en una combinación de negocios se medirá como el exceso del apartado (a) sobre el (b) siguientes:
- (a) Suma de:
    - (i) la contraprestación transferida medida de acuerdo con la NIIF 3, que, generalmente, se requiere que sea el valor razonable en la fecha de la adquisición;

- (ii) el importe de cualquier participación no controladora en la adquirida reconocida de acuerdo con la NIIF 3; y
  - (iii) en una combinación de negocios llevada a cabo por etapas, el valor razonable en la fecha de adquisición de la participación previa de la adquirente en el patrimonio de la adquirida.
- (b) El neto de los importes en la fecha de la adquisición de los activos identificables adquiridos y de los pasivos asumidos medidos de acuerdo con la NIIF 3.

Muchas autoridades fiscales no permiten reducciones en el importe en libros de la plusvalía como gasto deducible al determinar la ganancia fiscal. Además, en estos países, el costo de la plusvalía no suele ser deducible, cuando la entidad subsidiaria dispone de los negocios de los cuales procede. En estas jurisdicciones, la plusvalía tiene una base fiscal igual a cero. Cualquier diferencia entre el importe en libros de la plusvalía y su base fiscal nula, será una diferencia temporaria imponible. No obstante, esta Norma no permite el reconocimiento del pasivo por impuestos diferidos correspondiente, puesto que la plusvalía se mide de forma residual, y el reconocimiento de un pasivo de esta naturaleza podría incrementar el importe en libros de la plusvalía.

21A Las reducciones posteriores de un pasivo por impuestos diferidos, que no se ha reconocido porque surge del reconocimiento inicial de una plusvalía, se considerarán que proceden del reconocimiento inicial de la plusvalía y, por tanto, no se reconocerán, según el párrafo 15(a). Por ejemplo, si en una combinación de negocios una entidad reconoce una plusvalía de 100 u.m. que tiene una base fiscal nula, el párrafo 15(a) prohíbe que la entidad reconozca el pasivo por impuestos diferidos resultante. Si la entidad reconociera posteriormente una pérdida por deterioro del valor de esa plusvalía de 20 u.m., el importe de la diferencia temporaria imponible relacionada con la plusvalía, se reducirá desde 100 u.m. hasta 80 u.m., con el correspondiente decremento en el valor del pasivo por impuestos diferidos no reconocido. Ese decremento no reconocido en el valor del pasivo por impuestos diferidos también se lo considera relacionado con el reconocimiento inicial de la plusvalía y, por tanto, el párrafo 15(a) prohíbe su reconocimiento.

21B Los pasivos por impuestos diferidos por diferencias temporarias imponibles relacionados con la plusvalía se reconocerán, sin embargo, en la medida en que no hayan surgido del reconocimiento inicial de esa plusvalía. Por ejemplo, si en una combinación de negocios una entidad reconoce una plusvalía de 100 u.m., que es deducible a efectos fiscales a una tasa del 20 por ciento anual, comenzando desde el año de la adquisición, la base fiscal de la plusvalía es de 100 u.m. en el momento del reconocimiento inicial, y de 80 u.m. al final del año de adquisición. Si el importe en libros de la plusvalía al final del año de la adquisición permanece constante en 100 u.m., surgirá al final de ese año una diferencia temporaria imponible por 20 u.m. Puesto que esa diferencia temporaria imponible no se relaciona con el reconocimiento inicial de la plusvalía se reconocerá el correspondiente pasivo por impuestos diferidos.

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

22 En el reconocimiento inicial de un activo o de un pasivo puede surgir una diferencia temporaria, si, por ejemplo, una parte o la totalidad del costo de un activo no es deducible a efectos fiscales. El método de contabilización de esta diferencia temporaria dependerá de la naturaleza de la transacción que haya llevado al reconocimiento inicial del activo o del pasivo:

- (a) en una combinación de negocios, una entidad reconocerá cualquier pasivo o activo por impuestos diferidos y esto afecta al importe con que se reconoce la plusvalía o la ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas (véase el párrafo 19);
- (b) si la transacción afecta a la ganancia contable o a la ganancia fiscal, una entidad reconocerá cualquier pasivo o activo por impuestos diferidos, y reconocerá el correspondiente ingreso o gasto por impuesto diferido, en el resultado del periodo (véase el párrafo 59);

- (c) si la transacción no es una combinación de negocios, y no afecta ni a la ganancia contable ni a la 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 que ilustra este párrafo). Además, las entidades no reconocerán tampoco, a medida que el activo se deprecie, los cambios subsiguientes en el activo o el pasivo por impuestos diferidos que no se haya registrado inicialmente.

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

Una entidad planea utilizar un activo, cuyo costo ha sido de 1.000, a lo largo de su vida útil de cinco años, y luego venderlo a un valor residual de cero. La tasa impositiva vigente es del 40%. La depreciación del activo no es deducible fiscalmente. Al proceder a su venta, cualquier ganancia de capital 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.*

*Al año siguiente, el importe en libros del activo 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.*

- 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, y el componente de patrimonio como una partida del patrimonio. En algunos países, la base fiscal del componente de pasivo es igual al importe en libros inicial de la suma de los componentes de pasivo y patrimonio. La diferencia temporal 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(b) no será aplicable. En consecuencia, la entidad procederá a reconocer el correspondiente pasivo por impuestos diferidos. Según el párrafo 61A, el impuesto diferido se carga directamente al importe en libros del componente de patrimonio. Según el párrafo 58, los cambios posteriores en el pasivo por impuestos diferidos se reconocerán, en el resultado, 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:

- (a) no es una combinación de negocios; y
- (b) en el momento de la transacción, no afecte ni a la ganancia 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 entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, así como con participaciones en acuerdos conjuntos.

- 25 Detrás del reconocimiento de cualquier pasivo, está inherente la expectativa de que la cantidad correspondiente será liquidada, en futuros periodos, 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 periodos posteriores al del reconocimiento del pasivo. En estos casos se producirá una diferencia temporaria entre el importe en libros del citado pasivo y su base fiscal. Por consiguiente, aparecerá un activo por impuestos diferidos, respecto a los impuestos sobre las ganancias que se recuperarán en periodos 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 periodos 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. La tasa impositiva vigente 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 periodos futuros). 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 periodos posteriores como para conseguir tal reducción en los pagos por el impuesto.*

- 26 Los siguientes son ejemplos de diferencias temporarias deducibles que dan lugar a activos por impuestos diferidos:
- (a) los costos por beneficios por retiro, que pueden deducirse para determinar la ganancia 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. En este caso existirá una diferencia temporaria entre el importe en libros del pasivo y su base fiscal; base fiscal que habitualmente tendrá valor nulo. Esta diferencia temporaria deducible hará surgir el activo por impuestos diferidos a medida que los beneficios económicos entren en la entidad, en la forma de una deducción del beneficio fiscal cuando se paguen los beneficios por retiro o se realicen las aportaciones al fondo externo;
  - (b) los costos de investigación se tratan como un gasto del periodo en que se producen al determinar la ganancia contable, pero su deducción a efectos fiscales puede no estar permitida hasta un periodo 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 periodos, y su importe en libros, que será igual a cero, constituirá una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos;
  - (c) con limitadas excepciones, una entidad reconocerá los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios por sus valores razonables, en la fecha de adquisición. Si se reconoce un pasivo asumido en la fecha de adquisición, pero los costos relacionados no se deducen para determinar el beneficio fiscal hasta un periodo posterior, surge una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos. También surge un activo por impuestos diferidos cuando el valor razonable de un activo identificable

- adquirido es inferior a su base fiscal. En ambos casos, el activo por impuestos diferidos resultante afectará a la plusvalía (véase el párrafo 66); y
- (d) ciertos activos pueden ser contabilizados por su valor razonable, o pueden ser revaluados sin que se haga un ajuste similar para fines fiscales (véase el párrafo 20). En tal caso, aparecerá una diferencia temporaria deducible, siempre que la base fiscal del activo exceda a su importe en libros.
- 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 periodos futuros. 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:
- (a) en el mismo periodo en el que se prevea que reviertan las diferencias temporarias deducibles; o
- (b) en periodos en los que una pérdida fiscal, surgida por un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores.
- En tales circunstancias, se reconocerá un activo por impuestos diferidos en el periodo en que aparezcan las diferencias temporarias deducibles.
- 29 Cuando el importe de las diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma entidad fiscal, sea insuficiente, solo se reconocerán activos por impuestos diferidos en la medida que se den 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 periodo en el que reviertan las diferencias temporarias deducibles (o en los periodos en los que la pérdida fiscal, procedente de un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores). Al evaluar si la entidad tendrá suficientes ganancias fiscales en periodos futuros, se han de ignorar las partidas imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperen en periodos futuros, puesto que los activos por impuestos diferidos, que surjan por causa de 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 periodos oportunos.
- 30 Las oportunidades de planificación fiscal son acciones que la entidad puede emprender para crear, o incrementar, ganancias fiscales en un determinado periodo, 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 por intereses, ya sea en el momento en que sean exigibles o en el momento de recibirlos;
- (b) difiriendo el ejercicio del derecho de ciertas deducciones sobre la ganancia fiscal;
- (c) vendiendo, y quizá arrendando posteriormente con opción de compra, activos que se han revaluado 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 imponibles (como por ejemplo, en ciertos países, los bonos emitidos por el Estado), para comprar otras inversiones que generen ganancia imponible.

En el caso de que las oportunidades de planificación fiscal anticipen la ganancia tributable de un periodo posterior a otro previo en el tiempo, la utilización de las pérdidas o de los créditos fiscales por operaciones de periodos 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 guías que se ofrecen en los párrafos 35 y 36.

32 [Eliminado]

### **Plusvalía**

32A Si el importe en libros de la plusvalía que surge en una combinación de negocios es menor que su base imponible, la diferencia da lugar a un activo por impuestos diferidos. El activo por impuestos diferidos que surge en el reconocimiento inicial de la plusvalía deberá reconocerse como parte de la contabilización de una combinación de negocios en la medida en que sea probable que se encuentre disponible el beneficio fiscal contra el cual se pueda utilizar la diferencia temporaria deducible.

### **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 del gobierno relacionada con el mismo se deduce del costo para determinar el importe en libros del activo en cuestión, pero sin embargo no se deduce para efectos 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 del

gobierno 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 periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados, pero solo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales utilizar esas pérdidas o créditos fiscales no usados.**

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 estas 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 probabilidad de disponer de ganancias fiscales contra las que cargar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, la entidad puede considerar los siguientes criterios:

- (a) 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 usar contra ellos las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, antes de que el derecho de utilización expire;
- (b) 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;
- (c) si las pérdidas fiscales no utilizadas han sido producidas por causas identificables, cuya repetición es improbable; y
- (d) si la entidad dispone de oportunidades de planificación fiscal (véase el párrafo 30) que vayan a generar ganancias fiscales en los periodos 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 resulte factible utilizar 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 Al final del periodo sobre el que se informa, una entidad evaluará nuevamente los activos por impuestos diferidos no reconocidos. 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 los párrafos 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 subsidiarias, sucursales y asociadas, y participaciones en acuerdos conjuntos**

- 38 Aparecen diferencias temporarias cuando el importe en libros de las inversiones financieras en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de las participaciones en acuerdos conjuntos (igual a la porción que represente la participación del inversor en los activos netos de la subsidiaria, sucursal, asociada o participada, contando incluso con el importe en libros de la plusvalía) sea diferente de su base fiscal (que a menudo coincide con el costo). Estas diferencias pueden surgir en las más variadas circunstancias, como por ejemplo:

- (a) por la existencia de ganancias no distribuidas en las subsidiarias, sucursales, asociadas o acuerdos conjuntos;
- (b) por las diferencias de cambio, cuando la controladora y su subsidiaria estén situadas en diferentes países; y
- (c) por una reducción en el importe en libros de las inversiones en una asociada, su importe recuperable.

En los estados financieros consolidados, la diferencia temporaria puede ser diferente de la diferencia temporaria registrada en los estados financieros individuales de la controladora, si ésta contabiliza, en sus estados financieros, la inversión al costo o por su valor revaluado.

- 39 **Una entidad debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos en todos los casos de diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en acuerdos conjuntos, excepto que se den conjuntamente las dos condiciones siguientes:**

- (a) **la controladora, inversor, participante en un negocio conjunto u operador conjunto sea capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria; y**
- (b) **es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.**

- 40 Puesto que la controladora tiene poder para establecer la política de dividendos de su subsidiaria, 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 controladora haya estimado que tales 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 medirán en términos de su moneda funcional (véase la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas 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 calculan en una moneda distinta, las variaciones en la tasa 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 a los resultados del periodo (véase el párrafo 58).
- 42 La entidad 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 entidad 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 costo 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 El acuerdo entre las partes para crear un acuerdo conjunto contempla el reparto de las ganancias y establece si la decisión sobre estos temas exige el consentimiento de todos los participantes, o de un grupo de los mismos. Cuando el participante en un acuerdo conjunto u operador conjunto puede controlar el calendario de la distribución de su parte en las ganancias del acuerdo conjunto, y es probable que no se repartan su parte de los dividendos en un futuro previsible, no tendrá que reconocer ningún pasivo por impuestos diferidos.
- 44 **Una entidad debe reconocer un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias deducibles procedentes de inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de participaciones en acuerdos conjuntos, solo en la medida que sea probable que:**
- (a) las diferencias temporarias reviertan en un futuro previsible; y
  - (b) se disponga de ganancias fiscales contra las cuales puedan utilizarse las diferencias temporarias.
- 45 Al decidir reconocer o no activos por impuestos diferidos, por las diferencias temporarias asociadas con sus inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en acuerdos conjuntos, la entidad considerará las guías establecidas en los párrafos 28 a 31.

## Medición

---

- 46 Los pasivos (activos) corrientes de tipo fiscal, ya procedan del periodo presente o de periodos anteriores, deben ser medidos por las cantidades que se espere pagar (recuperar) de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y tasas impositivas que se hayan aprobado, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del periodo sobre el que se informa.
- 47 Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse empleando las tasas fiscales que se espera sean de aplicación en el periodo en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas (y leyes fiscales) que al final del periodo de presentación hayan sido aprobadas, o prácticamente aprobadas, terminado el proceso de aprobación.

48 Los activos y pasivos por impuestos, ya sean corrientes o diferidos, se miden usualmente empleando las tasas y leyes fiscales que han sido aprobadas. No obstante, en algunas jurisdicciones los anuncios de tasas (y leyes fiscales) por parte del gobierno tienen, en esencia, el mismo efecto que su aprobación, que puede seguir al anuncio por un período de varios meses. En tales circunstancias, los activos y pasivos impositivos se miden utilizando las tasas fiscales anunciadas (y leyes fiscales).

49 En los casos en que se apliquen diferentes tasas impositivas según los niveles de ganancia fiscal, los activos y pasivos por impuestos diferidos se medirán utilizando las tasas promedio que se espere aplicar, a la ganancia o a la pérdida fiscal, en los periodos en los que se espere que vayan a revertir las correspondientes diferencias.

50 [Eliminado]

51 **La medición de los pasivos por impuestos diferidos y los activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera, al final del periodo sobre el que se informa, recuperar o liquidar el importe en libros de sus activos y pasivos.**

51A En algunos países, la forma en que la entidad vaya a recuperar (liquidar) el importe en libros de un activo (pasivo), puede afectar alguna o ambas de las siguientes circunstancias:

- (a) la tasa 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 medir los activos y los pasivos por impuestos diferidos utilizando la tasa y la base fiscal que sean coherentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente.

**Ejemplo A**

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

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

**Ejemplo B**

Una partida de propiedades, planta y equipo con un costo de 100 y un importe en libros de 80 se revalúa a 150. Este ajuste del valor no tiene consecuencias fiscales. La depreciación acumulada, a efectos fiscales, es de 30 y la tasa impositiva es el 30%. Si la partida se vendiese por un precio mayor que su costo, la depreciación acumulada fiscal de 30 se incluiría en la ganancia fiscal, pero las cantidades recibidas por encima del costo no tributarían.

*La base fiscal del elemento es de 70, y existe una diferencia temporaria imponible por importe de 80. Si la entidad espera recuperar el importe en libros del elemento 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 elemento por importe de 150, el pasivo por impuestos diferidos resultante se computaría de la siguiente manera:*

	<i>Diferencia temporaria imponible</i>	<i>Tasa impositiva</i>	<i>Pasivo por impuestos diferidos</i>
Depreciación fiscal acumulada	30	30%	9
Ingresos de la venta, deducido el costo	50	<i>nula</i>	-
<b>Total</b>	<u>80</u>		<u>9</u>

*(Nota: de acuerdo con el párrafo 61A, el impuesto diferido adicional que surja en la revaluación se reconocerá en otro resultado integral)*

### Ejemplo C

La situación es la del ejemplo B, pero si el elemento se vende por más de su costo 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 costo ajustado por inflación de 110.

*Si la entidad espera recuperar el importe en libros del elemento mediante su uso, deberá generar ingresos imponibles por importe de 150, pero solo podrá deducir depreciaciones por importe de 70. Considerando que 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 elemento por 150, la entidad podrá deducir el costo 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 61A, el impuesto diferido adicional que surja en la revaluación se reconocerá en otro resultado integral)*

- 51B Si un pasivo por impuestos diferidos o un activo por impuestos diferidos surge de un activo no depreciable medido utilizando el modelo de revaluación de la NIC 16, la medición del pasivo por impuestos diferidos o del activo por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros del activo no depreciable mediante la venta, independientemente de la base de medición del importe en libros de ese activo. Por lo tanto, si la norma fiscal especificara un tipo fiscal aplicable al importe tributable derivado de la venta de un activo, que fuese diferente del tipo fiscal aplicable al importe gravable que se derivaría del uso del activo, se aplicará el primer tipo en la medición del activo o pasivo por impuestos diferidos asociado con el activo no depreciable.
- 51C Si un activo o pasivo por impuestos diferidos surge de propiedades de inversión que se miden utilizando el modelo del valor razonable de la NIC 40, existe una presunción refutable de que el importe en libros de la propiedad de inversión se recuperará mediante la venta. Por consiguiente, a menos de que la presunción sea refutada, la medición del pasivo por impuestos diferidos o activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros de la propiedad de inversión en su totalidad mediante la venta. Esta presunción es refutada si la propiedad de inversión es depreciable y se mantiene dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es consumir sustancialmente todos los beneficios económicos incorporados en dicha propiedad de inversión a lo largo del tiempo, en lugar de mediante su venta. Si la presunción es refutada, se observarán los requerimientos de los párrafos 51 y 51A.

### Ejemplo Ilustrativo del párrafo 51C

Una propiedad de inversión tiene un costo de 100 y un valor razonable de 150. Se mide utilizando el modelo del valor razonable de la NIC 40. Comprende un terreno con un costo de 40 y un valor razonable de 60 y un edificio con un costo de 60 y un valor razonable de 90. El terreno tiene una vida útil ilimitada.

La depreciación acumulada del edificio a efectos fiscales es de 30. Los cambios no realizados en el valor razonable de la propiedad de inversión no afectan a la ganancia fiscal. Si la propiedad de inversión se vende por más del costo, la reversión de la depreciación fiscal acumulada de 30 se incluirá en la ganancia fiscal y tributará a la tasa impositiva ordinaria del 30%. Para los ingresos por ventas que excedan al costo, la legislación fiscal especifica tasas impositivas del 25% de los activos mantenidos por un plazo inferior a dos años y el 20% para los activos mantenidos por dos años o más.

continúa...

<b>Ejemplo Ilustrativo del párrafo 51C</b>			
<p>La depreciación acumulada del edificio a efectos fiscales es de 30. Los cambios no realizados en el valor razonable de la propiedad de inversión no afectan a la ganancia fiscal. Si la propiedad de inversión se vende por más del costo, la reversión de la depreciación fiscal acumulada de 30 se incluirá en la ganancia fiscal y tributará a la tasa impositiva ordinaria del 30%. Para los ingresos por ventas que excedan al costo, la legislación fiscal especifica tasas impositivas del 25% de los activos mantenidos por un plazo inferior a dos años y el 20% para los activos mantenidos por dos años o más.</p> <p>Dado que la propiedad de inversión se mide utilizando el modelo del valor razonable de la NIC 40, existe una presunción refutable de que la entidad recuperará el importe en libros de la propiedad de inversión en su totalidad mediante la venta. Si esa presunción no es refutada, el impuesto diferido reflejará las consecuencias fiscales de recuperar el importe en libros en su totalidad mediante la venta, incluso si la entidad espera obtener ingresos por arrendamiento procedentes de la propiedad antes de la venta.</p> <p>La base fiscal del terreno si se vende es de 40 y existe una diferencia temporal imponible de 20 (60-40). La base fiscal del edificio si se vende es de 30 (60-30) y existe una diferencia temporal imponible de 60 (90-30). Como resultado, la diferencia temporal imponible total relativa a la propiedad de inversión es de 80 (20+60).</p> <p>De acuerdo con el párrafo 47, la tasa impositiva es la tasa esperada a aplicar en el periodo en que se realice la propiedad de inversión. Por ello, el pasivo por impuestos diferidos resultante se calculará de la forma siguiente, si la entidad espera vender la propiedad después de mantenerla por más de dos años:</p>			
	<i>Diferencia temporal imponible</i>	<i>Tasa impositiva</i>	<i>Pasivo por impuestos diferidos</i>
Depreciación fiscal acumulada	30	30%	9
Ingresos de la venta, deducido el costo	50	20%	10
<b>Total</b>	<b>80</b>		<b>19</b>
<p>Si la entidad espera vender la propiedad después de mantenerla por un plazo inferior a dos años, el cálculo anterior se modificaría para aplicar una tasa impositiva del 25% en lugar del 20%, a los ingresos deducido el costo.</p> <p>Si, en su lugar, la entidad mantiene el edificio en un modelo de negocio cuyo objetivo es consumir sustancialmente todos los beneficios económicos incorporados en el edificio a lo largo del tiempo, en lugar de mediante la venta, esta presunción sería refutada para el edificio. Sin embargo, el terreno no es depreciable. Por ello, la presunción de recuperación mediante la venta no sería refutada para el terreno. De ello se deduce que el pasivo por impuestos diferidos reflejaría las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros del edificio mediante su uso y del importe en libros del terreno mediante la venta.</p> <p>Si se utiliza el edificio, la base fiscal es 30 (60-30) y existe una diferencia temporal imponible de 60 (90-30), dando lugar a un pasivo por impuestos diferidos de 18 (30% de 60).</p> <p>Si se vende el terreno, la base fiscal es 40 y existe una diferencia temporal imponible de 20 (60-40), dando lugar a un pasivo por impuestos diferidos de 4 (20% de 20).</p> <p>Como resultado, si la presunción de recuperación mediante la venta es refutada para el edificio, el pasivo por impuestos diferidos relativo a la propiedad de inversión es de 22 (18+4).</p>			

51D La presunción refutable del párrafo 51C también se aplicará cuando un pasivo por impuestos diferidos o un activo por impuestos diferidos surge de la medición de propiedades de inversión en una combinación de negocios si la entidad utilizará el modelo del valor razonable al medir posteriormente esas propiedades de inversión.

- 51E Los párrafos 51B a 51D no cambian los requerimientos para aplicar los principios de los párrafos 24 a 33 (diferencias temporarias deducibles) y los párrafos 34 a 36 (pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados) de esta Norma al reconocer y medir los activos por impuestos diferidos.
- 52 [trasladado y reenumerado 51A]
- 52A En algunas jurisdicciones, el impuesto a las ganancias se grava a una tasa mayor o menor, siempre que una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las ganancias acumuladas se paguen como dividendos a los accionistas de la entidad. En algunas otras jurisdicciones, el impuesto a las ganancias puede ser devuelto o pagado si una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las ganancias acumuladas se pagan como dividendos a los accionistas de la entidad. En estas circunstancias, los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos, se miden a la tasa 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 a 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 a las ganancias se reconocerán en la ganancia o pérdida neta del periodo, 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 los párrafos 58(a) y (b).

**Ejemplo ilustrativo de los párrafos 52A y 52B**

El ejemplo que sigue trata de la medición de los activos y pasivos por el impuesto, ya sean corrientes o diferidos, para una entidad en una jurisdicción donde se gravan a una tasa más alta las ganancias no distribuidas (50%), y se reembolsa una parte del importe cuando las ganancias se distribuyan. La tasa sobre las ganancias distribuidas es del 35%. Al final del periodo sobre el que se informa, 31 de diciembre de 20X1, la entidad no reconoce un pasivo por dividendos propuestos o declarados después del periodo sobre el que se informa. Como resultado, no se reconocen dividendos en 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 a las ganancias que la entidad pagará cuando recupere o pague el importe en libros de sus activos y pasivos, basándose en la tasa 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 beneficios por retiro (véase la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*).

- 56 **El importe en libros de un activo por impuestos diferidos debe someterse a revisión al final de cada periodo sobre el que se informe. 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, en la medida en que pase a ser probable que haya disponible suficiente ganancia fiscal.**

## Reconocimiento de impuestos corrientes y diferidos

---

- 57 La contabilización de los efectos fiscales, tanto en el periodo corriente como los diferidos para posteriores periodos, 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.

### Partidas reconocidas en el resultado

- 58 **Los impuestos corrientes y diferidos se reconocerán como ingreso o gasto y se incluirán en el resultado del periodo, excepto en la medida en que el impuesto surja de:**

- (a) una transacción o suceso que se reconoce en el mismo periodo o en otro diferido, fuera del resultado, ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio (véanse los párrafos 61A a 65); o
- (b) una combinación de negocios (distinta de la adquisición por una entidad de inversión, tal como se define en la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, de una subsidiaria que se requiere medir al valor razonable con cambios en resultados) (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 la ganancia contable de un determinado periodo, se computen dentro de la ganancia (pérdida) fiscal en otro diferente. El correspondiente impuesto diferido se reconocerá en el resultado del periodo. Son ejemplos de lo anterior:

- (a) los ingresos de actividades ordinarias por intereses, regalías o dividendos que se reciban al final de los periodos a los que corresponden, y se computen en la ganancia contable según la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* o la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, según corresponda, pero se incluyan en la ganancia o pérdida fiscal cuando sean cobrados; y
- (b) los costos 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 periodo 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:

- (a) un cambio en las tasas o en las normativas fiscales;
- (b) una reestimación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos; o
- (c) 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 el resultado del periodo, excepto en la medida en que se relacione con partidas previamente reconocidas fuera de los resultados del periodo (véase el párrafo 63).

## Partidas reconocidas fuera del resultado

- 61 [Eliminado]
- 61A **Los impuestos corrientes y los impuestos diferidos deberán reconocerse fuera del resultado si se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo periodo o en otro diferente, fuera del resultado. Por lo tanto, los impuestos corrientes y los impuestos diferidos que se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo periodo o en otro diferente:**
- (a) **en otro resultado integral, deberán reconocerse en otro resultado integral (véase el párrafo 62).**
  - (b) **directamente en patrimonio, deberán reconocerse directamente en el patrimonio (véase el párrafo 62A).**
- 62 Las Normas Internacionales de Información Financiera requieren o permiten que determinadas partidas se reconozcan en otro resultado integral. Ejemplos de estas partidas son:
- (a) un cambio en el importe en libros procedente de la revaluación de las propiedades, planta y equipo (véase la NIC 16); y
  - (b) [eliminado]
  - (c) diferencias de cambio que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio extranjero (véase la NIC 21).
  - (d) [eliminado]
- 62A Las Normas Internacionales de Información Financiera requieren o permiten que ciertas partidas sean acreditadas o cargadas directamente al patrimonio. Ejemplos de estas partidas son:
- (a) un ajuste al 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*); y
  - (b) los importes que surgen del reconocimiento inicial del componente de patrimonio de un instrumento financiero compuesto (véase el párrafo 23).
- 63 En circunstancias excepcionales puede ser difícil determinar el importe del impuesto corriente y diferido relativo a partidas reconocidas fuera del resultado (sea en otro resultado integral o directamente en patrimonio). Este podría ser el caso, por ejemplo, cuando:
- (a) exista una escala progresiva en el impuesto a las ganancias, y sea imposible calcular la tasa a la cual ha tributado un componente específico de la ganancia o la pérdida fiscal;
  - (b) un cambio en la tasa impositiva u otra norma fiscal afecte a un activo o pasivo por impuestos diferidos relacionados (en todo o en parte) con una partida que fue previamente reconocida fuera del resultado del periodo; o
  - (c) una entidad determine que un activo por impuestos diferidos debe reconocerse, o debe darse de baja por su importe total, y este se corresponda (en todo o en parte) con una partida que fue previamente reconocida fuera del resultado del periodo.
- En estos casos, la parte del impuesto correspondiente al periodo y la parte diferida, relacionadas con partidas que se han reconocido fuera del resultado, se basarán en una proporción razonable de los impuestos corrientes y diferidos por la entidad en la jurisdicción fiscal correspondiente, o en otro método con el que se consiga una distribución más apropiada, en esas circunstancias.
- 64 La NIC 16 no especifica si la entidad debe trasladar cada año desde el superávit de revaluación a las ganancias acumuladas una cantidad igual a la diferencia entre la depreciación o amortización del activo revaluado y la depreciación o amortización que se hubiera practicado sobre el costo 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 a las propiedades, planta y equipo.

65 Cuando un activo se revalúa a efectos fiscales, y esa revaluación está relacionada con una revaluación contable practicada en un periodo anterior, o con una que se espera realizar en algún periodo posterior, los efectos fiscales de la revaluación contable y del ajuste en la base fiscal se reconocerán en otro resultado integral en los periodos en que tienen lugar. Sin embargo, si las revaluaciones a efectos fiscales no se relacionan con revaluaciones contables de un periodo anterior, o con otras que se esperan realizar en un periodo futuro, los efectos fiscales del ajuste de la base fiscal se reconocerán en el resultado del periodo.

65A Una entidad que pague dividendos a sus accionistas puede estar obligada a pagar una porción de dichos dividendos a las autoridades fiscales, en nombre de los accionistas. En muchas jurisdicciones estas cuantías se denominan retenciones de impuestos. Estos montos, pagados o por pagar a las autoridades fiscales, se cargan al patrimonio como parte de los dividendos.

### **Impuestos diferidos que surgen de una combinación de negocios**

66 Como se ha explicado en los párrafos 19 y 26(c), en una combinación de negocios pueden surgir diferencias temporarias. De acuerdo con la NIIF 3, una entidad reconocerá cualquier activo resultante por impuestos diferidos (en la medida en que cumplan los criterios de reconocimiento del párrafo 24) o cualquier pasivo resultante por impuestos diferidos como activos y pasivos identificables en la fecha de adquisición. Por consiguiente, esos activos y pasivos por impuestos diferidos afectan al importe de la plusvalía o a la ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas que reconozca la entidad. Sin embargo, de acuerdo con el párrafo 15(a), una entidad no reconocerá los pasivos por impuestos diferidos que surjan del reconocimiento inicial de la plusvalía.

67 Como resultado de una combinación de negocios, podría cambiar la probabilidad de realizar un activo por impuestos diferidos de la adquirente anterior a la adquisición. Una adquirente puede considerar probable la recuperación de sus propios activos por impuestos diferidos que no se reconocieron antes de la combinación de negocios. Por ejemplo, la adquirente podría ser capaz de utilizar los beneficios de sus pérdidas fiscales no utilizadas para compensarlos con ganancias fiscales futuras de la adquirida. De forma alternativa, como resultado de la combinación de negocios puede dejar de ser probable que los beneficios fiscales futuros permitan recuperar los activos por impuestos diferidos. En estos casos, la adquirente reconocerá un cambio en el activo por impuestos diferidos en el periodo de la combinación de negocios, pero no lo incluirá como parte de la contabilización de la combinación de negocios. Por ello, la adquirente no lo tendrá en cuenta para medir la plusvalía o la ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas que reconozca en la combinación de negocios.

68 Es posible que el beneficio potencial de las pérdidas fiscales de la adquirida compensables en el futuro, o de otros activos por impuestos diferidos no satisfaga los criterios para su reconocimiento por separado cuando una combinación de negocios se contabiliza inicialmente, pero pueda ser posteriormente realizado. Una entidad reconocerá los beneficios por impuestos diferidos adquiridos que aparezcan tras la combinación de negocios de la forma siguiente:

- (a) Los beneficios por impuestos diferidos de la adquirida reconocidos dentro del periodo de medición que procedan de nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la adquisición deberán aplicarse para reducir el importe en libros de cualquier plusvalía relacionada con esa adquisición. Si el importe en libros de esa plusvalía es nulo, cualesquiera beneficios por impuestos diferidos que permanezcan deberán reconocerse en resultados.
- (b) Cualesquiera otros beneficios por impuestos diferidos adquiridos que se realicen deberán reconocerse en resultados (o si esta Norma así lo requiere, fuera del resultado).

## Impuestos corrientes y diferidos surgidos de pagos basados 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 podría surgir en un periodo 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 medición 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 costos de investigación, discutidos en el párrafo 9 y el apartado (b) del párrafo 26 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 cero, será una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos. Si el importe que las autoridades fiscales permitirán deducir en periodos futuros no se conociese al final del periodo, deberá estimarse a partir de la información disponible al término del periodo. Por ejemplo, si el importe que las autoridades fiscales permitirán deducir en periodos futuros depende del precio de las acciones de la entidad en una fecha futura, la medición de la diferencia temporaria deducible deberá basarse en el precio de las acciones de la entidad al finalizar el periodo.
- 68C Como se destacó en el párrafo 68A, el importe de la deducción fiscal (o deducción fiscal futura estimada, medida de acuerdo con el párrafo 68B) puede diferir del gasto por remuneración acumulado correspondiente. El párrafo 58 de la Norma requiere que los impuestos corrientes y diferidos sean reconocidos como ingreso o gasto e incluidos en el resultado del periodo, excepto en la medida en que el impuesto surja de (a) una transacción o suceso que se reconoce fuera de resultados, en el mismo periodo o en uno diferente, o (b) una combinación de negocios (distinta de la adquisición por una entidad de inversión de una subsidiaria que se requiere medir al valor razonable con cambios en resultados). Si el importe de la deducción fiscal (o la deducción fiscal futura estimada) excede el importe del correspondiente gasto por remuneración acumulado, esto indica que la deducción fiscal está asociada no solo con el gasto por remuneración sino también con una partida de patrimonio. En esta situación, el exceso correspondiente del impuesto corriente o diferido debe reconocerse directamente en el patrimonio.

## Presentación

---

### Activos y pasivos por impuestos

- 69 a [Eliminados]  
70
- ### Compensación
- 71 **Una entidad compensará 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 por el importe neto, o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.**
- 72 Aunque los activos y pasivos corrientes de naturaleza fiscal se evalúen y reconozcan por separado, se compensan en el estado de situación financiera sujetos a 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 por impuestos, 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 de un grupo 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:**

- (a) **tiene reconocido legalmente el derecho de compensar, frente a la autoridad fiscal, los importes reconocidos en esas partidas; y**
- (b) **los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos se derivan del impuesto a las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, que recaen sobre:**
  - (i) **la misma entidad o sujeto fiscal; o**
  - (ii) **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 periodos 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 periodos, 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 periodo 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.

### **Gastos por el impuesto a las ganancias**

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

77 **El gasto (ingreso) por impuesto relacionado con el resultado del periodo procedente de actividades ordinarias se presentará como parte del resultado del periodo en los estados del resultado del periodo y otro resultado integral.**

77A [Eliminado]

#### **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 el estado del resultado integral. Por consiguiente, cuando las diferencias de cambio en los activos y pasivos por impuestos diferidos extranjeros se reconozcan en el estado del resultado integral, estas diferencias pueden clasificarse como gastos (ingresos) por impuestos diferidos, si se considera que esa presentación es más útil para los usuarios de los estados financieros.

## Información a revelar

---

- 79 **Los componentes principales del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias se revelarán por separado en los estados financieros.**
- 80 Los componentes del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias pueden incluir:
- (a) el gasto (ingreso) por impuesto corriente;
  - (b) cualesquiera ajustes reconocidos en el periodo para el impuesto corriente de periodos anteriores;
  - (c) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias;
  - (d) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas 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 periodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos del presente periodo;
  - (f) el importe de los beneficios de carácter fiscal procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos 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 han incluido en la determinación del resultado del periodo, de acuerdo con la NIC 8, porque no ha podido ser contabilizado de forma retroactiva.
- 81 **La siguiente información deberá también revelarse, por separado:**
- (a) **el importe agregado de los impuestos, corrientes y diferidos, relacionados con las partidas cargadas o acreditadas directamente a patrimonio (véase el párrafo 62A);**
  - (ab) **el importe del ingreso por impuestos relativo a cada componente del otro resultado integral [véase el párrafo 62 y la NIC 1 (revisada en 2007)];**
  - (b) [eliminado]
  - (c) **una explicación de la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y la ganancia contable, en una de las siguientes formas, o en ambas a la vez:**
    - (i) **una conciliación numérica entre el gasto (ingreso) del impuesto y el resultado de multiplicar la ganancia contable por la tasa o tasas impositivas aplicables, especificando también la manera de computar las tasas aplicables utilizadas; o**
    - (ii) **una conciliación numérica entre la tasa promedio efectiva y la tasa impositiva aplicable, especificando también la manera de computar la tasa aplicable utilizada;**
  - (d) **una explicación de los cambios habidos en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo anterior;**
  - (e) **el importe (y fecha de validez, si la tuvieran) de las diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales no utilizados para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el estado de situación financiera;**

- (f) la cantidad total de diferencias temporarias relacionadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en acuerdos conjuntos, para los cuales no se han reconocido 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 estado de situación financiera, para cada periodo presentado;
    - (ii) el importe de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en el resultado del periodo, si esta información no resulta evidente al considerar los cambios en los importes reconocidos en el estado de situación financiera;
  - (h) con respecto a las operaciones discontinuadas, el gasto por impuestos relativo a:
    - (i) la ganancia o pérdida derivada de la discontinuación; y
    - (ii) la ganancia o pérdida del período por las actividades ordinarias de la operación discontinuada, junto con los importes correspondientes para cada uno de los periodos anteriores presentados;
  - (i) el importe de las consecuencias en el impuesto sobre las ganancias de los dividendos para los accionistas de la entidad que hayan sido propuestos o declarados antes de que los estados financieros hayan sido autorizados para su emisión, pero no reconocidos como pasivos en los estados financieros;
  - (j) si una combinación de negocios en la que la entidad es la adquirente produce un cambio en el importe reconocido de su activo por impuestos diferidos anterior a la adquisición (véase el párrafo 67), el importe de ese cambio; y
  - (k) si los beneficios por impuestos diferidos adquiridos en una combinación de negocios no están reconocidos en la fecha de la adquisición pero lo hayan sido tras dicha fecha (véase el párrafo 68), una descripción del suceso o del cambio en las circunstancias que dieron lugar al reconocimiento de beneficios por impuestos diferidos.
- 82 Una entidad debe revelar el importe del activo por impuestos diferidos, así como de la naturaleza de la evidencia que apoya su reconocimiento, cuando:
- (a) la realización del activo por impuestos diferidos depende de ganancias fiscales futuras por encima de las ganancias surgidas de la reversión de las diferencias temporarias imponibles actuales; y
  - (b) la entidad ha experimentado una pérdida, ya sea en el periodo actual 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 a las ganancias, en el caso de que se pagaran dividendos a sus accionistas. Además, la entidad revelará la cuantía de las consecuencias potenciales, que sea practicable determinar, en el impuesto a las ganancias, así como si hay otras consecuencias potenciales que no es practicable determinar.
- 83 [Eliminado]
- 84 La información a revelar requerida en el párrafo 81(c), permitirá a los usuarios de los estados financieros entender si la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y la ganancia 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 la ganancia contable puede estar afectada por factores tales como los ingresos de actividades ordinarias exentas 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 las eventuales tasas impositivas soportadas en el extranjero.

85

Al explicar la relación entre el gasto (ingreso) por impuestos y la ganancia contable, la entidad utilizará la tasa impositiva aplicable que suministre la información más significativa para los usuarios de sus estados financieros. A menudo, la tasa más significativa es la tasa nominal del país en el que está domiciliada la entidad, sumando la tasa aplicada a los impuestos nacionales con las 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 las tasas 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 la tasa impositiva aplicable.

<b>Ejemplo ilustrativo del párrafo 85</b>		
En 19X2, la entidad ha tenido una ganancia 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). La tasa impositiva es del 30% en el país A y del 20% en el país B. En el país A los gastos de 100 (en 19X1 fue de 200) no son deducibles a efectos fiscales.		
<i>Lo que sigue es un ejemplo de conciliación con la tasa impositiva nacional.</i>		
	<i>19X1</i>	<i>19X2</i>
<i>Ganancia contable</i>	<u>2.500</u>	<u>3.000</u>
<i>Impuestos a la tasa nacional (30%)</i>	750	900
<i>Efecto fiscal de los gastos que no son fiscalmente deducibles</i>	60	30
<i>Efecto de las menores tasas en el país B</i>	<u>(50)</u>	<u>(150)</u>
<i>Gastos por el impuesto a las ganancias</i>	<u>760</u>	<u>780</u>
<i>Lo que sigue es un ejemplo de conciliación, preparado mediante agregación de las conciliaciones separadas de cada país. En este método, el efecto de las diferencias entre la tasa impositiva del país de la entidad que informa y la tasa impositiva en el otro país, no aparece como información separada en la conciliación. Una entidad puede necesitar discutir el efecto de los cambios significativos, ya sea en las tasas impositivas o en la medida de ganancias obtenidas en los diferentes países, a fin de explicar los cambios habidos en la tasa o tasas impositivas aplicables, como exige el párrafo 81(d).</i>		
	<i>2.500</i>	<i>3.000</i>
<i>Ganancia contable</i>	<u>2.500</u>	<u>3.000</u>
<i>Impuestos según las tasas aplicables a las ganancias en cada país</i>	700	750
<i>Efecto fiscal de los gastos que no son fiscalmente deducibles</i>	60	30
<i>Gastos por el impuesto a las ganancias</i>	<u>760</u>	<u>780</u>

86

La tasa promedio efectiva será igual al gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias dividido entre la ganancia contable.

87

A menudo, puede resultar impracticable computar el importe de los pasivos por impuestos diferidos que surgen de las inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de las participaciones en acuerdos 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 esta información.

- 87A El párrafo 82A exige que la entidad revele la naturaleza de las consecuencias potenciales que, en el impuesto a las ganancias, podrían producirse en el caso de que se pagaran dividendos a sus accionistas. Una 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 a 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 subsidiarias extranjeras. No obstante, incluso en tales circunstancias, algunas porciones de la cuantía total pueden ser fácilmente determinables. Por ejemplo, en un grupo consolidado, la controladora y alguna de sus subsidiarias pueden haber pagado impuestos sobre las ganancias a una tasa más alta 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 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 a las ganancias, que no es posible determinar. En los estados financieros individuales de la controladora, si los hubiere, las revelaciones de las consecuencias potenciales en el impuesto a las ganancias, serán las relativas a las ganancias acumuladas de la propia controladora.
- 87C Una entidad obligada a suministrar las revelaciones del párrafo 82A puede también estar obligada a suministrar otra información a revelar relacionada con las diferencias temporarias que estén asociadas con sus inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas o participaciones en acuerdos conjuntos. En estos 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 subsidiarias, para las cuales no se han reconocido pasivos por impuestos diferidos [véase el párrafo 81(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 subsidiarias y derivados de las consecuencias potenciales de los dividendos, que tampoco sea practicable determinar.
- 88 La entidad revelará cualquier tipo de pasivos contingentes y activos contingentes, de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*. Pueden aparecer pasivos contingentes y activos 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 cambios en las tasas impositivas, después del periodo sobre el que se informa, 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 Ocurridos Después del Periodo sobre el que se Informa*).

## Fecha de vigencia

---

- 89 Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos 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 cubran periodos 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 a las Ganancias*, aprobada en 1979.
- 90 Esta Norma deroga la antigua NIC 12 *Contabilización del Impuesto a las Ganancias*, aprobada en 1979.
- 91 Los párrafos 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B y 87C, y la eliminación de los párrafos 3 y 50, tendrán vigencia para los estados financieros anuales<sup>3</sup> que cubran periodos comenzados a partir del 1 de enero de 2001. Se aconseja su aplicación anticipada. Si la adopción anticipada afecta a los estados financieros, una entidad revelará este hecho.

- 92 La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además modificó los párrafos 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 y 81, eliminó el párrafo 61 y añadió los párrafos 61A, 62A y 77A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.
- 93 El párrafo 68 deberá aplicarse prospectivamente desde la fecha de vigencia de la NIIF 3 (revisada en 2008) al reconocimiento de los activos por impuestos diferidos adquiridos en combinaciones de negocios.
- 94 Por ello, las entidades no ajustarán la contabilización de combinaciones de negocios anteriores si los beneficios fiscales no cumplieron los criterios para su reconocimiento separado a partir de la fecha de la adquisición y se reconocerán con posterioridad a la adquisición, a menos que los beneficios se reconozcan dentro del periodo de medición y procedan de información nueva sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la adquisición. Cualesquiera otros beneficios por impuestos reconocidos deberán llevarse a resultados (o si esta Norma así lo requiere, fuera del resultado).
- 95 La NIIF 3 (revisada en 2008) modificó los párrafos 21 y 67 y agregó los párrafos 32A y 81(j) y (k). Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si una entidad aplicase la NIIF 3 (revisada en 2008) a un periodo anterior, las modificaciones se aplicarán también a ese periodo.
- 96 [Eliminado]
- 97 [Eliminado]
- 98 El párrafo 52 se renumeró como 51A, se modificaron el párrafo 10 y los ejemplos que siguen al párrafo 51A, y se añadieron los párrafos 51B y 51C y el ejemplo siguiente y los párrafos 51D, 51E y 99 mediante *Impuestos Diferidos: Recuperación de Activos Subyacentes*, emitido en diciembre de 2010. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2012. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.
- 98A La NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, emitida en mayo de 2011, modificó los párrafos 2, 15, 18(e), 24, 38, 39, 43 a 45, 81(f), 87 y 87C. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 11.
- 98B *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1), emitido en junio de 2011, modificó el párrafo 77 y eliminó el párrafo 77A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 1 (modificada en junio de 2011).
- 98C El documento *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27), emitido en octubre de 2012, modificó los párrafos 58 y 68C. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se permite la aplicación anticipada del documento *Entidades de Inversión*. Si una entidad aplica esas modificaciones con anterioridad, aplicará también todas las modificaciones incluidas en el documento *Entidades de Inversión* al mismo tiempo.
- 98D [Eliminado]
- 98E La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo 59. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 15.
- 98F La NIIF 9 emitida en julio de 2014, modificó el párrafo 20 y eliminó los párrafos 96, 97 y 98D. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

3 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".

## Derogación de la SIC-21

---

- 99 Las modificaciones realizadas mediante el documento *Impuestos Diferidos: Recuperación de Activos Subyacentes* emitido en diciembre de 2010 sustituyen a la Interpretación SIC-21 *Impuestos a las Ganancias–Recuperación de Activos No Depreciables Revaluados*.

## **Anexo N°2: Reforma a la NIC 12, Enero 2016**

Narrow-scope amendments

### **IAS 12 Income Taxes: Recognition of Deferred Tax Assets for Unrealised Losses**

The objective of this project is to clarify the accounting for deferred tax assets for unrealised losses on debt instruments measured at fair value. A revised draft amendment to IAS 12 *Income Taxes* was published for comment in August 2014.

#### **Why are we doing the project?**

The IFRS Interpretations Committee received a request to clarify the accounting for deferred tax assets when an entity:

- has deductible temporary differences relating to unrealised losses on debt instruments that are classified as available-for-sale financial assets and measured at fair value;
- is not allowed to deduct unrealised losses for tax purposes;
- has the ability and intention to hold the debt instruments until the unrealised loss reverses; and
- has insufficient taxable temporary differences and no other probable taxable profits against which the entity can utilise those deductible temporary differences.

In order to resolve the significant diversity in practice, the Interpretations Committee recommended to the IASB to clarify the accounting in IAS 12 *Income Taxes*.

#### **What are we doing?**

The issue had initially been considered as part of the 2010-2012 Cycle of Annual Improvements to IFRSs, but based on the comment letters received on the Exposure Draft, the IASB tentatively decided at its meeting in December 2012 that addressing the issue would require a narrow-scope amendment instead.

Furthermore, the IASB asked the Interpretations Committee to develop a recommendation for this amendment.

#### **How are we doing it?**

At its meeting in May 2014, the IASB discussed and tentatively agreed with the recommendation of the Interpretations Committee that the proposed amendments to IAS 12 should include an illustrative example that addresses the following aspects in the application of the existing principles in IAS 12:

- a. An unrealised loss on a debt instrument measured at fair value gives rise to a deductible temporary difference even if (i) the debt instrument holder expects to recover the carrying amount of the debt instrument by holding it to maturity and collecting all of the contractual cash flows, and (ii) the loss is not tax deductible until realised.

- b. An entity assesses the utilisation of deductible temporary differences related to unrealised losses on debt instruments measured at fair value in combination with other deductible temporary differences. If tax law, however, restricts the utilisation of deductible temporary differences so that they are deductible only against the taxable profits of a specific type, the entity still assesses utilisation of such deductible temporary differences in combination with other deductible temporary differences, but only of the appropriate type. An example of such a restriction could be, for example, that capital losses are deductible only against capital gains.
- c. An entity's estimate of future taxable profit, made for the purposes of recognising deferred tax assets, assumes that it will recover an asset for more than its carrying amount, if the recovery of an asset for more than its carrying amount is probable.
- d. An entity excludes the tax deductions represented by existing deductible temporary differences from the probable future taxable profit against which those differences are assessed for utilisation. The IASB also tentatively agreed with the recommendation of the Interpretations Committee that it should propose an amendment to paragraphs 24-31 of IAS 12 to clarify this point.
- e. The example should illustrate the assessment of the utilisation of deductible temporary differences when all three sources of taxable profits (ie future reversal of existing taxable temporary differences, future taxable profit and tax planning opportunities) are available but are insufficient in total to support the recognition of deferred tax assets for all of the deductible temporary differences.
- f. As a consequence of (e), the example should explain how an entity should determine the amount of deferred tax to recognise in OCI, compared to the amount that it should recognise in profit or loss, when the entity cannot recognise all deferred tax assets because it has insufficient future taxable profits. The Interpretations Committee noted that this determination should be on a reasonable pro-rata allocation, unless tax law requires a different allocation.

However, the IASB disagreed with the recommendation of the Interpretations Committee that items (a)-(c) should only be addressed in an illustrative example. The IASB tentatively decided that these items should also be addressed by amending the mandatory guidance in IAS 12.

Finally, the IASB tentatively agreed with the recommendation of the Interpretations Committee that the illustrative example should explain the application of IAS 12 to debt instruments measured at fair value in accordance with IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement* as well as those measured at fair value in accordance with IFRS 9 *Financial Instruments*.

At its meeting June 2014, the IASB considered how to amend the mandatory guidance of IAS 12 to clarify items (a)-(d).

In addition, the IASB tentatively decided:

- that the proposed amendments to IAS 12 should illustrate the application of IAS 12 to debt instruments that are:
  - classified as available-for-sale financial assets (IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement*); and
  - classified as financial assets that are measured at fair value through other comprehensive income (IFRS 9 *Financial Instruments*, as it is to be amended by the limited amendments to the classification and measurement requirements for financial assets).
- for entities already applying IFRS, that retrospective application of the proposed amendments is limited so that transfers between retained earnings and other components of equity in the opening statement of the financial position should not be required in order to restate cumulative amounts previously recognised in profit or loss, other comprehensive income or directly in equity. Full retrospective application should be permitted.
- that it would not propose an exception to, or exemption from, the retrospective application of IFRS for the proposed amendments to IAS 12 for first-time adopters of IFRS.

In August 2014, the IASB published for comment the Exposure Draft *Recognition of Deferred Tax Assets for Unrealised Losses* (Proposed amendments to IAS 12). The comment period ended on 18 December 2014.

In March 2015, the Interpretations Committee was presented with a summary and an analysis of the 68 comment letters received on the Exposure Draft.

The Interpretations Committee decided to propose that the IASB should proceed with the proposed amendments, subject to some amendments to the proposed wording for further clarification.

The Interpretations Committee also recommended that:

- the example illustrating paragraph 26(d) should be further shortened and additional explanation about identification of the tax base included in the Basis for Conclusions; and
- limited retrospective application should be further clarified and consideration given to the need to recycle amounts from OCI in subsequent periods.

The Interpretations Committee expressed concern about the ability of an entity to recover an asset for more than its carrying amount when it is measured at fair value and recovery is not based on contractual cash flows. The Interpretations Committee asked the staff to include discussion of the concern in the Basis for Conclusions.

At its meeting on 23 June 2015, the IASB was presented with a summary and an analysis of the 68 comment letters received on the Exposure Draft as well as the recommendations from the Interpretations Committee.

The IASB decided that it should proceed with finalising the proposed amendments, subject to some revisions to the proposed wording as follows:

- a. revise the example illustrating paragraph 26(d) to clarify that the debt instrument is measured at fair value and remove information that is superfluous to the objective of the example, and add an explanation about the identification of the tax base in paragraph BC6;
- b. clarify the transition requirements;
- c. revise the proposed guidance relating to recovery of an asset for more than its carrying amount in a way that enhances understanding and reduces the risk of an arbitrary estimate of probable future taxable profit;
- d. clarify that 'taxable profit excluding tax deductions' used for assessing the utilisation of deductible temporary differences is different from 'taxable profit on which income taxes are payable'; and
- e. shorten Illustrative Example 7 and amend it to be consistent with the guidance in paragraph 63 on allocation of deferred tax between profit or loss and other comprehensive income.

At the July 2015 meeting, all IASB members agreed that:

- a. the amendments to IAS 12 should be finalised without re-exposure;
- b. the effective date of the amendments should be 1 January 2017 and earlier application should be permitted; and
- c. the due process requirements to date have been complied with.

The IASB published the final amendments to IAS 12 in January 2016.

**Anexo N°3: NIIF, NIC y sus interpretaciones vigentes a la fecha**

<b>Norma</b>	<b>Vigencia para períodos anuales después de</b>	<b>Última enmienda vigente para períodos anuales después de</b>
<b><u>Normas Internacionales de Información Financiera</u></b>		
NIIF 1 Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera	01 de Julio de 2009	01 de Enero de 2013
NIIF 2 Pagos Basados en Acciones	01 de Enero de 2005	01 de Julio de 2014
NIIF 3 Combinaciones de Negocios	01 de Julio de 2009	01 de Julio de 2014
NIIF 4 Contratos de Seguro	01 de Enero de 2005	01 de Enero de 2006
NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas	01 de Enero de 2005	01 de Enero de 2010
NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales	01 de Enero de 2006	-
NIIF 7 Instrumentos Financieros: Información a Revelar	01 de Enero de 2007	01 de Enero de 2018
NIIF 8 Segmentos de Operación	01 de Enero de 2009	01 de Julio de 2014
NIIF 9 Instrumentos Financieros	01 de Febrero de 2015	01 de Enero de 2018
NIIF 10 Estados Financieros Consolidados	01 de Enero de 2013	01 de Enero de 2014
NIIF 11 Acuerdos Conjuntos	01 de Enero de 2013	01 de Enero de 2016
NIIF 12 Información a Revelar Sobre Participaciones en Otras Entidades	01 de Enero de 2013	01 de Enero de 2014
NIIF 13 Medición del Valor Razonable	01 de Enero de 2013	01 de Julio de 2014
NIIF 14 Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas	01 de Enero de 2016	-
NIIF 15 Ingresos procedentes de contratos con clientes	01 de Enero de 2017	-
<b><u>Interpretaciones a las Normas Internacionales de Información Financiera</u></b>		
CINIIF 1 Cambios en pasivos existentes por Retiro de Servicio, Restauración y Similares	01 de septiembre de 2004	
CINIIF 2 Aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares	01 de enero de 2005	01 de enero de 2013
CINIIF 4 Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento	01 de enero de 2006	
CINIIF 5 Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental	01 de enero de 2006	
CINIIF 6 Obligaciones surgidas de la participación en Mercados Específicos-Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos	01 de diciembre de 2005	
CINIIF 7 Aplicación del procedimiento de reexpresión según la NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	01 de marzo de 2006	
CINIIF 10 Información financiera intermedia y deterioro del valor	01 de enero de 2006	01 de enero de 2013
CINIIF 12 Acuerdos de Concesión de Servicios	01 de enero de 2008	
CINIIF 14 NIC 19-El Límite de un Activo por Beneficios Definidos, Obligación de Mantener un Nivel Mínimo de Financiación y su Interacción	01 de enero de 2008	

CINIIF 16 Cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero	01 de octubre de 2008	
CINIIF 17 Distribuciones, a los Propietarios, de Activos Distintos al Efectivo	01 de julio de 2009	
CINIIF 19 Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio	01 de julio de 2010	01 de enero de 2013
CINIIF 20 Costos de desbroce de la fase de producción de una mina a cielo abierto	01 de enero de 2013	
CINIIF 21 Gravámenes		
<b><u>Normas Internacionales de Contabilidad</u></b>		
NIC 1 Presentación de Estados Financieros	01 de enero de 2009	01 de Julio de 2013
NIC 2 Inventarios	01 de enero de 2005	
NIC 7 Estados de Flujo de Efectivo	01 de enero de 1994	01 de Abril de 2009
NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	01 de enero de 2005	
NIC 10 Hechos Ocurredos Después del Periodo sobre el que se Informa	01 de enero de 2005	
NIC 12 Impuesto a las Ganancias	01 de enero de 1998	01 de Enero de 2012
NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo	01 de enero de 2005	01 de Enero de 2016
NIC 17 Arrendamientos	01 de enero de 2005	01 de Abril de 2009
NIC 19 Beneficios a los Empleados	01 de enero de 1999	01 de Enero de 2013
NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales	01 de enero de 1984	01 de Mayo de 2008
NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera	01 de enero de 2005	01 de Enero de 2008
NIC 23 Costos por Préstamos	01 de enero de 2009	
NIC 24 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas	01 de enero de 2011	01 de Julio de 2014
NIC 26 Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro	01 de enero de 1988	
NIC 27 Estados Financieros Separados	01 de enero de 2005	01 de enero de 2016
NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos	01 de enero de 2005	01 de Enero de 2013
NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	01 de enero de 1990	01 de Mayo de 2008
NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar	01 de enero de 2005	01 de Mayo de 2012
NIC 33 Ganancias por Acción	01 de enero de 2005	
NIC 34 Información Financiera Intermedia	01 de enero de 1999	01 de Enero de 2013
NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos	31 de marzo de 2004	01 de Enero de 2014
NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes	01 de julio de 1999	28 de Octubre de 2005
NIC 38 Activos Intangibles	31 de marzo de 2004	01 de Enero de 2016
NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición	01 de enero de 2005	Será sustituida por NIIF 9
NIC 40 Propiedades de Inversión	01 de enero de 2005	01 de Julio de 2014
NIC 41 Agricultura	01 de enero de 2003	01 de Enero de 2016
<b><u>Interpretaciones a las Normas Internacionales de Contabilidad</u></b>		
SIC-7 Introducción del Euro	01 de junio de 1998	
SIC-10 Ayudas Gubernamentales—Sin Relación	01 de agosto de 1998	

Específica con Actividades de Operación		
SIC-15 Arrendamientos Operativos-Incentivos	01 de julio de 1999	
SIC-25 Impuesto sobre las ganancias-Cambios en la Situación Fiscal de la Entidad o de sus Accionistas	15 de julio de 2000	
SIC-27 Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento	31 de diciembre de 2001	01 de enero de 2013
SIC-29 Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar	31 de diciembre de 2001	01 de enero de 2008
SIC-32 Activos Intangibles-Costos de Sitios Web	25 de marzo de 2002	

## **Anexo N°4: SIC 25 Impuesto a las Ganancias- cambios en la situación fiscal de la entidad o de sus Accionistas 2015**

### **Interpretación SIC-25** ***Impuesto a las Ganancias—Cambios en la Situación Fiscal de la Entidad o de sus Accionistas***

#### **Referencias**

---

- NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)
- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*
- NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*

#### **Problema**

---

- 1 Un cambio en la situación fiscal de la entidad o de sus accionistas puede tener consecuencias para la entidad que provoquen un aumento o disminución de sus activos o pasivos por impuestos. Esto puede ocurrir, por ejemplo, al registrarse públicamente los instrumentos patrimoniales o al reestructurarse el patrimonio de la entidad. También puede ocurrir al trasladarse un accionista controlador a un país extranjero. Como resultado de lo anterior, la entidad puede soportar diferente imposición; lo que supone por ejemplo que puede ganar o perder incentivos fiscales o estar sujeta a tasas fiscales diferentes en el futuro.
- 2 Un cambio en la situación fiscal de la entidad o de sus accionistas puede tener un efecto inmediato en los pasivos o activos corrientes por impuestos. El cambio puede también incrementar o disminuir los pasivos o activos por impuestos diferidos reconocidos por la entidad, dependiendo del efecto que tenga sobre las consecuencias fiscales que surgirán por la recuperación o cancelación futura del importe en libros de los activos y pasivos, respectivamente, de la entidad.
- 3 El problema planteado es cómo debe la entidad contabilizar las consecuencias fiscales de un cambio en su situación fiscal o en la de sus accionistas.

#### **Acuerdo**

---

- 4 Un cambio en la situación fiscal de una entidad o de sus accionistas no da lugar a incrementos o disminuciones en los importes reconocidos fuera del resultado. Las consecuencias fiscales corrientes y diferidas de un cambio en la situación fiscal deberán incluirse en el resultado del periodo, a menos que esas consecuencias se asocien a transacciones y hechos que dieron lugar, en el mismo o diferente periodo, a un cargo o crédito directos en el importe reconocido del patrimonio o en el importe reconocido en otro resultado integral. Aquellas consecuencias fiscales que estén asociadas a cambios en el importe reconocido del patrimonio, ya sea en el mismo o en diferente periodo (no incluidas en el resultado), deberán cargarse o acreditarse directamente a patrimonio. Aquellas consecuencias fiscales que estén asociadas a importes reconocidos en otro resultado integral deberán reconocerse en otro resultado integral.

SIC-25

## **Fecha del acuerdo**

---

Agosto de 1999

## **Fecha de vigencia**

---

Este acuerdo tendrá vigencia a partir del 15 de julio de 2000. Los cambios en las políticas contables deberán contabilizarse de acuerdo con los requerimientos de la NIC 8.

La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además modificó el párrafo 4. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

**Anexo N°5: Resolución Superintendencia Chilena**



SUPERINTENDENCIA  
VALORES Y SEGUROS

REF.: ESTABLECE FORMA EXCEPCIONAL  
DE CONTABILIZACIÓN DE LOS  
CAMBIOS EN ACTIVOS Y PASIVOS  
POR IMPUESTOS DIFERIDOS  
PRODUCIDOS POR LA LEY N°20.780.

OFICIO CIRCULAR N° 8 5 6

17 OCT 2014

A todas las entidades fiscalizadas

Esta Superintendencia, en uso de la facultad que le confiere la letra e) del artículo 4° del D.L. N°3.538, ha estimado pertinente impartir las siguientes instrucciones:

No obstante lo establecido en las Normas Internacionales de Contabilización (IAS por sus siglas en inglés) N° 12 y sus respectivas interpretaciones, las diferencias en activos y pasivos por concepto de Impuestos Diferidos que se produzcan como efecto directo del incremento en la tasa de impuestos de primera categoría introducido por la Ley 20.780, deberán contabilizarse en el ejercicio respectivo contra patrimonio.

#### VIGENCIA

Las instrucciones contenidas en el presente Oficio Circular, serán aplicables a partir de los estados financieros referidos al 30 de septiembre del presente año.

  
CARLOS PAVEZ TOLOSA  
SUPERINTENDENTE



Av. Libertador Bernardo  
O'Higgins 1449 Piso 1°  
Santiago - Chile  
Fono: (56-2) 617 4000  
Fax: (56-2) 617 4101  
Casilla: 2167 - Correo 21  
www.svs.cl

## **Anexo N°6 Normas Tributarias y Contables Costa Rica**

- **Reglamento a Ley del Impuesto sobre la Renta**

### CAPITULO XX

#### LIBROS Y NORMAS DE CONTABILIDAD

**Artículo 57. Registro de las operaciones.** El sistema contable del declarante debe ajustarse a las Normas Internacionales de Contabilidad aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y a las que ese colegio llegare a aprobar y adoptar en el futuro. La diferencia entre los ingresos totales y los costos y gastos totales se denomina "utilidad neta del período". Para obtener la "renta imponible" del período, se debe hacer una conciliación, restando de la utilidad neta del período el total de ingresos no gravables y adicionando aquellos costos y gastos no deducibles. Tales ajustes se registrarán aplicando la Norma Internacional de Contabilidad 12 relativa al impuesto sobre renta diferido.

- **Resolución N° 52-01**

N° 52-01- Dirección General de Tributación.- San José, a las ocho horas del seis de diciembre del dos mil uno.

#### **Resuelve**

**Artículo 1°.** Se establecen los siguientes criterios interpretativos respecto del efecto en el impuesto sobre las utilidades, en la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica:

**C ) Propiedad, planta y equipo (NIC 4, 16 y 36) [...]** 4. Por disponerlo expresamente la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, no procede la deducción del gasto por depreciación por revaluación de activos, aun cuando la norma internacional establezca como técnicamente correcto, la revaluación de activos fijos para efectos financieros. Constituye la anterior restricción una diferencia permanente en el impuesto sobre la renta que deberá ser tratada conforme lo establece la NIC 12.

**D) Impuesto sobre renta diferido (NIC 12)**

1. A los efectos del mejor control de la conciliación de la utilidad financiera y la base imponible del impuesto sobre las utilidades, los contribuyentes deberán aplicar la NIC 12, para registrar el impuesto sobre renta diferido
2. Para los fines establecidos en el artículo 57 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la contabilización del impuesto sobre la renta diferido debe comprender las partidas de pérdidas acumuladas y diferidas por amortizar, que se generen en las actividades agrícolas e industriales a efectos de la correcta aplicación de la amortización de dichas pérdidas, de acuerdo con lo que dispone el artículo 8 inciso g de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**E) Cambios en los precios (NIC 15 y 29)**

1. Para efectos de la determinación de la base imponible del impuesto a las utilidades, los ajustes para reconocer los efectos en los cambios de los precios que establece la NIC 15, no constituyen ingresos gravables ni gastos deducibles.
2. El mismo tratamiento indicado en el aparte anterior, deberá aplicarse a los ajustes resultantes de lo establecidos por NIC 29 relacionada con información financiera en economías hiperinflacionarias.
3. Por tanto, a los efectos del tratamiento contable, esas partidas constituyen diferencias permanentes de acuerdo con lo que dispone la NIC 12.

**I) Costos de investigación y desarrollo y activos intangibles (NIC 38):**

3. Cuando, en aplicación de lo dispuesto en los dos párrafos anteriores, el contribuyente opte por el diferimiento y la aplicación de los gastos en varios períodos, se generará una diferencia temporal, causándose un activo por impuesto de renta diferido que deberá registrarse de conformidad con lo que dispone la NIC 12.

- **Circular del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica**

La Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, de conformidad con las facultades que le confiere el artículo 14 de la Ley de Regulación de la Profesión de Contadores Públicos y Creación del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica N° 1038, del 19 de agosto de 1947, acordó ratificar la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, que fue realizada en la sesión del 27-2001 del 27 de agosto de 2001.

**CIRCULAR N° 06-2014**

**Se dispone:**

**Primero:** Ratificar que el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica ha adoptado el conjunto de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y sus respectivas interpretaciones, como principios de contabilidad generalmente aceptados en el país, al reconocerse que esas normas contables establecen los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y eventos económicos que son importante en los estados financieros con propósitos generales y sectores específicos. Esta ratificación mediante esta circular está de conformidad con la observancia de la Declaración sobre las Obligaciones de los Miembros aprobadas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) No. 7: "Normas internacionales de Información Financiera que son emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)

Fuente: Ministerio de Hacienda Costa Rica

<http://www.hacienda.go.cr/contenido/13122-leyes-tributarias>

Sistema Costarricense de Información Jurídica

## Anexo N°7: NIF MEXICANA

### NIF D-4 Impuestos a la Utilidad

#### Contenido

Esta norma tiene por objeto establecer las normas que deben observarse en el reconocimiento de los impuestos a la utilidad. La NIF D-4 fue aprobada por unanimidad para su emisión por el Consejo Emisor del CINIF en julio de 2007 para su publicación en agosto de 2007, estableciendo su entrada en vigor a partir del 1° de enero de 2008.

#### Principales cambios en relación con el Boletín D-4 anterior.

Los cambios más importantes que presenta esta norma con respecto al Boletín D-4, Tratamiento contable del impuesto sobre la renta, del impuesto al activo y de la participación de los trabajadores en la utilidad, son los siguientes:

- a. **PTU causada y diferida.** Debido a que este concepto se considera un gasto ordinario asociado a los beneficios a los empleados, las normas de reconocimiento contable relativas se reubican en la NIF D-3 "*Beneficios a los empleados*". Esto da lugar al cambio de nombre de la NIF D-4
- b. **Impuesto al activo (IMPAC).** Se requiere reconocer el IMPAC como un **crédito fiscal** y, consecuentemente, como un activo por impuesto diferido sólo en aquellos casos en los que exista la probabilidad de recuperarlo contra el impuesto a la utilidad de periodos futuros; antes se reconocía dentro de pagos anticipados en la medida en que existiera probabilidad de recuperación y, como norma de presentación, se requería su compensación con el impuesto diferido
- c. **Definiciones.** Se incorpora la definición de tasa efectiva de impuesto para poder manejar este concepto con mayor facilidad dentro de la norma; se elimina el término de diferencia permanente porque se considera inaplicable en el método de activos y pasivos, incluso, desde la norma anterior, se ha requerido el reconocimiento de impuestos diferidos por el total de las diferencias entre el valor contable y valor fiscal de los distintos activos y pasivos; asimismo, se precisan algunas otras definiciones con la intención de que sean de mayor utilidad en la aplicación de la norma; algunos ejemplos de éstas son: valor fiscal de un activo, valor fiscal de un pasivo y crédito fiscal
- d. **Método retrospectivo.** En párrafos transitorios se establece en qué casos la aplicación inicial de esta norma debe hacerse con base en el método retrospectivo prescrito en la NIF B-1 "*Cambios contables y correcciones de errores*"

- e. **Efecto acumulado de ISR.** Al entrar en vigor esta NIF, las entidades que tengan dentro del capital contable el rubro "Efecto acumulado de ISR" (derivado del reconocimiento inicial del impuesto diferido) deben reclasificar el saldo correspondiente al rubro de resultados acumulados, a menos que se identifique este importe o una parte de él con alguna de las otras partidas integrales que a la fecha estén pendientes de reciclaje. En este último caso, el monto respectivo debe incorporarse a la otra partida integral correspondiente

Con base en la NIF A-5 "Elementos básicos de los estados financieros", **las otras partidas integrales** son ingresos, costos o gastos que, por disposición específica de alguna norma particular, están reconocidos como componentes separados en el capital contable en espera de reciclarse al estado de resultados al momento de su realización o acorde con lo que dispongan las NIF particulares. Estas partidas surgen con motivo de la valuación de algunos activos y pasivos de la entidad y, en ocasiones, son parte de las diferencias temporales que provocan impuestos diferidos. Algunos ejemplos son: el ajuste por valuación de instrumentos financieros disponibles para la venta o de los utilizados con fines de cobertura de flujos de efectivo y el resultado por conversión de los estados financieros de entidades extranjeras. Hasta el 31 de diciembre de 2007 también puede existir un Resultado por tenencia de activos no monetarios (RETANM) no realizado, de acuerdo a lo establecido en la nueva NIF B-10

- f. Desde el reconocimiento inicial y a la fecha de cierre del balance general, debe evaluarse la **probabilidad de recuperación** de cada uno de los activos por impuesto diferido reconocidos en la entidad. En la medida en que la probabilidad de recuperación de un activo se reduce, **debe reconocerse una estimación** para activo por impuesto diferido no recuperable. Cualquier estimación reconocida debe cancelarse en la medida en que vuelva a ser probable la recuperación del activo

Al igual que el Boletín D-4 vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, la determinación de los impuestos a la utilidad (nombre actual), debe hacerse bajo el método de **activos y pasivos** que compara los valores contables y fiscales de una entidad. De esta comparación surgen diferencias temporales, tanto deducibles como acumulables a las que debe aplicarse la tasa fiscal correspondiente

#### **Consideraciones adicionales**

1. Los activos y pasivos por impuesto diferido no deben reconocerse a valor presente
2. Debe reconocerse un pasivo por impuesto diferido por las diferencias temporales acumulables. Este tipo de diferencias surge cuando:
  - a) El valor contable de un activo es mayor que su valor fiscal, o
  - b) El valor contable de un pasivo es menor que su valor fiscal

Debe reconocerse un activo por impuesto diferido por las diferencias temporales deducibles. Este tipo de diferencias surge cuando:

- a) El valor contable de un activo es menor que el valor fiscal, o
  - b) El valor contable de un pasivo es mayor que el valor fiscal
3. El impuesto diferido del periodo debe segregarse en: a) la porción que corresponde a la utilidad o pérdida neta, la cual debe reconocerse en el estado de resultados; y b) la porción que corresponde a las otras partidas integrales, la cual debe reconocerse directamente en dichas partidas integrales
  4. Siempre y cuando la entidad haya reconocido impuestos diferidos hasta el año 2007 con base en el Boletín D-4 anterior, la aplicación de esta NIF en el año 2008 no provoca cambios contables de acuerdo con lo establecido en la NIF B-1 "*Cambios contables y correcciones de errores*", motivo por el cual, no procede reestructurar los estados financieros de periodos anteriores. Consecuentemente, cualquier efecto de impuesto diferido generado a la fecha de entrada en vigor de esta NIF derivado de su aplicación, debe reconocerse en los resultados acumulados
  5. El no reconocimiento de los pasivos y activos por impuestos diferidos debe considerarse como un error contable, siempre y cuando, la entidad haya tenido la obligación de hacerlo, ya sea con base en esta NIF o, en su caso, con base en el Boletín D-4 abrogado, mientras estuvo vigente. La corrección de tal error debe hacerse de manera retrospectiva con base en la NIF B-1 "*Cambios contables y correcciones de errores*"
  6. La NIF D-4 converge con lo establecido en la NIC-12, Impuestos a la utilidad

## **Normas de Presentación**

### **Impuesto causado**

Dentro del balance general, el impuesto causado debe presentarse como un pasivo a corto plazo. Este importe debe incluir el impuesto causado y no enterado del periodo actual y de los anteriores, así como, los anticipos efectuados; si estos últimos fueran mayores, el importe neto debe presentarse como un activo a corto plazo.

Los pasivos y activos por impuesto causado clasificados dentro del mismo plazo deben compensarse en un solo rubro, salvo que:

- a. Tales activos y pasivos no correspondan a la misma autoridad fiscal; o
- b. No se tenga el derecho de compensar dichos impuestos ante la misma autoridad fiscal

En el estado de resultados, el impuesto causado debe presentarse como un componente del rubro llamado **impuestos a la utilidad**, sin incluir el impuesto atribuible a las operaciones discontinuadas, el cual debe presentarse dentro del rubro llamado operaciones discontinuadas.

## Impuesto diferido

Dentro del balance general, los pasivos y activos por impuesto diferido, en su caso, netos de las estimaciones para activo por impuesto diferido no recuperable, deben presentarse en el largo plazo y deben compensarse dentro de un solo rubro, salvo que:

- a. Tales activos y pasivos no correspondan a la misma autoridad fiscal, o
- b. No se tenga el derecho de compensar dichos impuestos ante la misma autoridad fiscal

El impuesto diferido del periodo, en su caso, neto de las estimaciones por impuesto diferido no recuperable y de las cancelaciones de dichas estimaciones, debe presentarse:

- a. En el estado de resultados, si es que está relacionado con la utilidad o pérdida neta; este impuesto debe incorporarse como un componente del rubro llamado **impuestos a la utilidad**, sin incluir el impuesto atribuible a las operaciones discontinuadas
- b. En el capital contable, si es que está relacionado con las otras partidas integrales; este impuesto debe sumarse o restarse al importe de dichas partidas integrales

Dentro del estado de resultados o en sus notas, debe presentarse la composición del rubro llamado impuestos a la utilidad, por lo que respecta al impuesto causado y al diferido. En dicho rubro no deben incluirse los impuestos causado y diferido atribuibles a las operaciones discontinuadas.

El impuesto diferido del periodo atribuible a las operaciones discontinuadas debe presentarse dentro del rubro llamado operaciones discontinuadas.

## Normas de Revelación

Adicional a lo que ya se incluía como normas de revelación, se adiciona lo siguiente:

- a. La integración del impuesto a la utilidad derivado de las operaciones discontinuadas en el periodo, señalando los impuestos causado y diferido asociados a:
  - i. el gasto o ingreso derivado de la discontinuación de operaciones
  - ii. las actividades del periodo del segmento discontinuado
- b. Los conceptos e importes de las otras partidas integrales que se afectaron a consecuencia del impuesto diferido del periodo y los montos por los que se afectaron
- c. En el caso de activos por impuesto diferido, el importe bruto, el de la estimación por impuesto diferido no recuperable y la variación de este último concepto en el periodo, relacionando dichos importes por lo que se refiere a:

- i. Los conceptos de diferencias temporales deducibles más importantes
  - ii. Las pérdidas fiscales; en este caso deben mencionarse las fechas de vencimiento para su aplicación
  - iii. Los créditos fiscales; en este caso deben mencionarse las fechas de vencimiento para su compensación
- d. El impuesto diferido derivado de los ajustes a valor razonable a los activos adquiridos y los pasivos asumidos, como consecuencia de las adquisiciones de negocios efectuadas en el periodo
  - e. Los pasivos y activos contingentes relacionados con los impuestos a la utilidad; por ejemplo: una deducción fiscal que esté en litigio
  - f. La tasa efectiva de impuesto, así como una conciliación entre ésta y la tasa de impuesto causado, mostrando las partidas e importes por los que dichas tasas difieren entre sí

#### **Entidades con propósitos no lucrativos**

Considerando que esta NIF establece el tratamiento contable del impuesto a la utilidad, el CINIF decidió excluir de su alcance a las entidades con propósitos no lucrativos debido a que, con base en la NIF A-3 *"Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros"*, este tipo de entidades no genera utilidad o pérdida. No obstante, se establece la obligación de aplicar esta NIF a los efectos de las operaciones de las entidades con propósitos no lucrativos que son consideradas como operaciones lucrativas por las disposiciones fiscales.

#### **Impuesto Empresarial a Tasa Única**

El Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) entró en vigor a partir del 1° de enero de 2008. Asimismo, el CINIF emitió la Interpretación a las Normas de Información Financiera (INIF 8) en donde da a conocer el efecto que debe tener este nuevo impuesto en la determinación de los impuestos diferidos. Las conclusiones del CINIF y que debe de aplicarse en forma integral y entenderse en conjunto con las NIF son las siguientes, las cuales deben aplicarse a los estados financieros cuyo periodo contable termine a partir del 1° de octubre de 2007:

1. El IETU debe ser tratado como un impuesto a la utilidad, debido a que se determina sobre el remanente de una amplia gama tanto de ingresos como de deducciones de la entidad. Asimismo, debe observarse la obligatoriedad del reconocimiento contable a partir del 1° de octubre de 2007 (ver Boletín Técnico No. 1)
2. Los estados financieros deben presentar el impuesto que en esencia se causa, ya sea el ISR o el IETU
3. Se deben hacer proyecciones financieras por 4 años para identificar cual será el impuesto que se causará en dichos años. Estas deben estar basadas en supuestos razonables, confiables, debidamente respaldadas. En base a los resultados de estas proyecciones se tomarán los siguientes lineamientos:

- a. Las entidades que solo pagarán ISR o que en forma circunstancial paguen en algún año IETU, deben de reconocer únicamente ISR diferido; es decir, no deben reconocer IETU diferido
- b. Cuando la causación de IETU será permanente, entonces se deberá determinar las partidas temporales para IETU y registrar los activos y pasivos por IETU diferido que correspondan, eliminando los del ISR diferido
- c. En aquellas empresas en donde no pueden definir si esencialmente pagarán IETU o ISR, deberán determinar tanto el IETU como el ISR diferidos, pero sólo deben reconocer el que represente el pasivo más grande o, en su caso el activo más pequeño y éste último deberá ser sujeto a pruebas de realización

## Anexo N°8: Comparación Normativa Chilena y Española

Normativa Chilena	Explicación de la norma
<p>LEY N° 20780 del 29.09.2014</p> <p><b>Artículo 21.-</b> Las sociedades anónimas, los contribuyentes del número 1 del artículo 58, los empresarios individuales, comunidades y sociedades de personas que declaren sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general <u>según contabilidad completa</u>, deberán declarar y pagar conforme a los artículos 65, número 1, y 69 de esta ley, un impuesto único de 40%, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, el que se aplicará sobre:</p> <p><b>i.</b> Las partidas del número 1 del artículo 33, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo. La tributación señalada se aplicará, salvo que estas partidas resulten gravadas conforme a lo dispuesto en el literal i) del inciso tercero de este artículo;</p> <p><b>ii.</b> Las cantidades que se determinen por aplicación de lo dispuesto en los artículos 17, número 8, inciso cuarto; 35, 36, inciso segundo; 38, 41 E, 70 y 71 de esta ley, y aquellas que se determinen por aplicación de lo dispuesto en los incisos tercero al sexto del artículo 64, y en el artículo 65 del Código Tributario, según corresponda, y</p> <p><b>iii.</b> Las cantidades que las sociedades anónimas destinen a la adquisición de acciones de su propia emisión, de conformidad a lo previsto en el artículo 27 A de la ley N° 18.046, sobre Sociedades Anónimas, cuando no las hayan enajenado dentro del plazo que establece el artículo 27 C de la misma ley. Tales cantidades se reajustarán de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes que antecede a aquél en que se efectuó la adquisición y el mes anterior al de cierre del ejercicio en que debieron enajenarse dichas acciones.</p> <p><b>No se afectarán con este impuesto, ni con aquel señalado en el inciso tercero siguiente: (i) los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores; (ii) el impuesto de Primera Categoría; el impuesto único de este artículo y el impuesto territorial, todos</b></p>	<p>#1 del Artículo 58</p> <p>“Las personas naturales que no tengan residencia ni domicilio en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes,...</p> <p><b>Artículo 68.-</b>...Los demás contribuyentes no indicados en los incisos anteriores deberán llevar contabilidad completa...</p> <p><b>Artículo 33.-</b> Para la</p>

Normativa Chilena	Explicación de la norma
<p>ellos pagados; (iii) los intereses, reajustes y multas pagados al Fisco, municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley, y;</p> <p>(iv) las partidas a que se refiere el número 12° del artículo 31 y las patentes mineras, en ambos casos en la parte que no puedan ser deducidas como gasto.</p> <p>Los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, que sean propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas, comunidades o sociedades que determinen su renta efectiva de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, deberán declarar y pagar los impuestos referidos, según corresponda, sobre las cantidades que se señalan a continuación en los literales i) al iv), impuestos cuyo importe se incrementará en un monto equivalente al 10% de las citadas cantidades. Esta tributación se aplicará en reemplazo de la establecida en el inciso primero:</p> <p>i) Las partidas del número 1 del artículo 33, que corresponden a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, cuando hayan beneficiado al propietario, socio, comunero o accionista. En estos casos, el Servicio podrá determinar fundadamente el beneficio que tales sujetos han experimentado. Cuando dichas cantidades beneficien a dos o más accionistas, comuneros o socios y no sea posible determinar el monto del beneficio que corresponde a cada uno de ellos, se afectarán con la tributación establecida en este inciso, en proporción a su participación en el capital o en las utilidades de la empresa o sociedad respectiva.</p> <p>ii) Los préstamos que la empresa, establecimiento permanente, la comunidad o sociedad respectiva, con excepción de las sociedades anónimas abiertas, efectúe a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, en la medida que el Servicio determine de manera fundada que constituyen un retiro, remesa o distribución, encubierta de cantidades afectas a dichos impuestos. La tributación de este inciso se aplicará sobre el total de la cantidad prestada, reajustada según el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior al del otorgamiento del préstamo y el mes que antecede al término del ejercicio, deduciéndose debidamente reajustadas todas aquellas cantidades que el propietario, socio o accionista beneficiario haya restituido a la empresa o sociedad a título de pago del capital del préstamo y sus reajustes durante el ejercicio respectivo. Para estos efectos el</p>	<p>determinación de la renta líquida</p> <p>imponible, se aplicarán las siguientes normas:</p> <p>1°.- Se agregarán a la renta líquida las partidas que se indican a continuación y siempre que hayan disminuido la renta líquida declarada:...</p> <p><b>Artículo 17°.-</b> No constituye renta:</p> <p>8°.- Las enajenaciones a que se refiere el presente número se regirán por las siguientes reglas:</p> <p>a) Enajenación o cesión de acciones de sociedades anónimas, en comandita por acciones o de derechos sociales en sociedades de personas.</p>

Normativa Chilena	Explicación de la norma
<p>Servicio considerará, entre otros elementos, las utilidades de balance acumuladas en la empresa a la fecha del préstamo y la relación entre éstas y el monto prestado; el destino y destinatario final de tales recursos; el plazo de pago del préstamo, sus prórrogas o renovaciones, tasa de interés u otras cláusulas relevantes de la operación, circunstancias y elementos que deberán ser expresados por el Servicio, fundadamente, al determinar que el préstamo es un retiro, remesa o distribución encubierto de cantidades afectas a la tributación de este inciso. Las sumas que establece este numeral, se deducirán como tales en la empresa, comunidad o sociedad acreedora, de las cantidades a que se refieren el número 4.-, de la letra A), del artículo 14 y los números 2.- y 3.- de la letra B), del mismo artículo.</p> <p>iii) El beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva. Para estos efectos, se presumirá de derecho que el valor mínimo del beneficio será del 10% del valor del bien determinado para fines tributarios al término del ejercicio; del 20% del mismo valor en el caso de automóviles, station wagons y vehículos similares; y del 11% del avalúo fiscal tratándose de bienes raíces, o en cualquiera de los casos señalados, el monto equivalente a la depreciación anual mientras sea aplicable, cuando represente una cantidad mayor, cualquiera que sea el período en que se hayan utilizado los bienes en el ejercicio o en la proporción que justifique fehacientemente el contribuyente.</p> <p>Del valor mínimo del beneficio calculado conforme a las reglas anteriores podrán rebajarse las sumas efectivamente pagadas que correspondan al período por el uso o goce del bien, aplicándose a la diferencia la tributación establecida en este inciso tercero.</p> <p>En el caso de contribuyentes que realicen actividades en zonas rurales, no se aplicará la tributación establecida en el inciso tercero al beneficio que represente el uso o goce de los activos de la empresa ubicados en tales sitios. Tampoco se aplicará dicha tributación al beneficio que represente el uso o goce de los bienes de la empresa destinados al esparcimiento de su personal, o el uso de otros bienes por éste, si no fuere habitual. En caso que dicho uso fuere habitual, se aplicará el impuesto establecido en el inciso primero de este artículo, que será de cargo de la empresa, comunidad o sociedad propietaria y el beneficio por dicho uso se calculará conforme a las reglas precedentes.</p> <p>Cuando el uso o goce de un mismo bien se haya concedido simultáneamente a más de un socio, comunero o accionista y no sea posible determinar la proporción del beneficio que corresponde a cada uno de ellos, éste se determinará distribuyéndose conforme a las reglas que establece el artículo 14, letra A), para la atribución de rentas. En caso que el uso o goce se haya conferido por un período inferior al año</p>	<p>i) No constituirá renta aquella parte que se obtenga hasta la concurrencia del valor de aporte o adquisición del bien respectivo, incrementado o disminuido, según el caso, por los aumentos o disminuciones de capital posteriores efectuados por el enajenante. Para estos efectos, los valores indicados deberán reajustarse de acuerdo al porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor entre el mes anterior a la adquisición, aporte, aumento o disminución de capital y el mes anterior al de la enajenación.</p> <p>ii) Para determinar el mayor valor afecto a impuesto, se deducirá del precio o valor asignado a la enajenación, el</p>

Normativa Chilena	Explicación de la norma
<p>comercial respectivo, circunstancia que deberá ser acreditada por el beneficiario, ello deberá ser considerado para efectos del cálculo de los impuestos.</p> <p>Las sumas que establece este numeral no se deducirán en la empresa, comunidad o sociedad respectiva, de las cantidades a que se refieren el número 4.- de la letra A) del artículo 14, y los números 2.- y 3.- de la letra B) del mismo artículo.</p> <p><b>iv)</b> En el caso que cualquier bien de la empresa, comunidad o sociedad sea entregado en garantía de obligaciones, directas o indirectas, del propietario, comunero, socio o accionista, y ésta fuera ejecutada por el pago total o parcial de tales obligaciones, se aplicará la tributación de este párrafo al propietario, comunero, socio o accionista cuyas deudas fueron garantizadas de esta forma. En este caso, la tributación referida se calculará sobre la garantía ejecutada, según su valor corriente en plaza, conforme a lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario.</p> <p>Las sumas que establece este numeral, hasta el valor tributario del activo que resulta ejecutado, se deducirán en la empresa, comunidad o sociedad respectiva, de las cantidades a que se refieren el número 4.- de la letra A) del artículo 14, y los números 2.- y 3.- de la letra B) del mismo artículo. Para la aplicación de la tributación establecida en el inciso tercero, se entenderá que las partidas señaladas en el literal i) benefician, que el préstamo se ha efectuado, que el beneficio señalado en el literal iii) se ha conferido o que se han garantizado obligaciones al propietario, comunero, socio o accionista, según sea el caso, cuando dichas cantidades tengan como beneficiario de las partidas señaladas en el literal i), deudor del préstamo, beneficiario por el uso o goce señalado en el literal iii), o sujeto cuyas deudas se han garantizado, a sus respectivos cónyuges, hijos no emancipados legalmente, o bien a cualquier persona relacionada con aquellos, en los términos del artículo 100 de la ley N° 18.045 sobre mercado de valores, salvo el cónyuge o parientes hasta el segundo grado de consanguinidad de las personas señaladas en la letra c) de este último artículo, y además se determine que el beneficiario final, en el caso de los préstamos y garantías es el propietario, socio, comunero o accionista respectivo.</p>	<p>valor de costo para fines tributarios que corresponda al bien respectivo de acuerdo a lo establecido en el numeral anterior...</p> <p>La norma chilena establece que las empresas, personas naturales y sociedades no residentes, empresarios individuales, comunidades y personas llevan sus registros según CONTABILIDAD COMPLETA y aceptan los gastos a ser diferidos en periodos anteriores</p>

Normativa Española	<i>Explicación de la norma</i>
	Las reversiones permitidas

Normativa Española	<i>Explicación de la norma</i>
<p>Ley 27/2014, de 27 noviembre, del Impuesto sobre Sociedades</p> <p><b>Artículo 11. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos.</b>  12. Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta Ley, con el límite del 70 por ciento de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas. Las cantidades no integradas en un período impositivo serán objeto de integración en los períodos impositivos siguientes con el mismo límite. A estos efectos, se integrarán en primer lugar, las dotaciones correspondientes a los períodos impositivos más antiguos.</p> <p><b>Artículo 13. Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales.</b>  1. Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del Impuesto concorra alguna de las siguientes circunstancias:  a) Que haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación.  b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.  c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.  d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.  No serán deducibles las siguientes pérdidas por deterioro de créditos:  1.º Las correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.  2.º Las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.</p>	<p>por diferencias temporarias deducibles que provengan de: artículo 12.2.a) de esta Ley (que tengan antigüedad de menos de seis meses) así como los derivados de la aplicación de los artículos 13.1.b) (planes de pensiones regulados) y 14.1.f) de esta Ley (Las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a los Planes y Fondos de Pensiones), correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación</p> <p>Pues principalmente a las que provengan de deterioros</p>

Normativa Española	Explicación de la norma
<p>3.º Las correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.</p> <p><b>Artículo 14. Provisiones y otros gastos.</b></p> <p>1. No serán deducibles los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.</p> <p>Estos gastos serán fiscalmente deducibles en el período impositivo en que se abonen las prestaciones.</p> <p>2. No serán deducibles los gastos relativos a retribuciones a largo plazo al personal mediante sistemas de aportación definida o prestación definida. No obstante, serán deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, así como las realizadas a planes de previsión social empresarial. Dichas contribuciones se imputarán a cada partícipe o asegurado, en la parte correspondiente, salvo las realizadas a planes de pensiones de manera extraordinaria por aplicación del artículo 5.3.c) del citado Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.</p> <p>Serán igualmente deducibles las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:</p> <p>1.º Que sean imputadas fiscalmente a las personas a quienes se vinculen las prestaciones.</p> <p>2.º Que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción de las prestaciones futuras.</p> <p>3.º Que se transmita la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones.</p> <p>Asimismo, serán deducibles las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, siempre que se cumplan los requisitos anteriores, y las contingencias cubiertas sean las previstas en el artículo 8.6 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.</p> <p>3. No serán deducibles los siguientes gastos asociados a provisiones:</p> <p>a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.</p> <p>b) Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.</p> <p>c) Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.</p>	<p>de inmovilizado o deterioros de otros créditos concedidos que no sean los de operaciones estrictamente comerciales.</p> <p>Se puede decir, que las empresas que pueden verse afectadas por esta medida son principalmente entidades financieras, inmobiliarias, eléctricas, etc.</p> <p>Además, la reforma trata de que la reversión de las diferencias que han provocado activos por impuestos diferidos (que fueron positivas en su día), y ahora cuando reviertan serán negativas, y entonces, este efecto negativo en el resultado contable pudiera</p>

Normativa Española	<i>Explicación de la norma</i>
<p>d) Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.</p> <p>e) Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan en efectivo.</p> <p>4. Los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales serán deducibles cuando se correspondan a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de los planes que se formulen.</p> <p>5. Los gastos que, de conformidad con los tres apartados anteriores, no hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión o se destine el gasto a su finalidad.</p> <p>6. Los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan mediante la entrega de los mismos, serán fiscalmente deducibles cuando se produzca esta entrega.</p> <p>7. Los gastos relativos a las provisiones técnicas realizadas por las entidades aseguradoras, serán deducibles hasta el importe de las cuantías mínimas establecidas por las normas aplicables. Con ese mismo límite, el importe de la dotación en el ejercicio a la reserva de estabilización será deducible en la determinación de la base imponible, aun cuando no se haya integrado en la cuenta de pérdidas y ganancias. Cualquier aplicación de dicha reserva se integrará en la base imponible del período impositivo en el que se produzca.</p> <p>Las correcciones por deterioro de primas o cuotas pendientes de cobro serán incompatibles, para los mismos saldos, con la dotación para la cobertura de posibles insolvencias de deudores.</p> <p>8. Serán deducibles los gastos relativos al fondo de provisiones técnicas efectuados por las sociedades de garantía recíproca, con cargo a su cuenta de pérdidas y ganancias, hasta que el mencionado fondo alcance la cuantía mínima obligatoria a que se refiere el artículo 9 de la Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre Régimen Jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca. Las dotaciones que excedan las cuantías obligatorias serán deducibles en un 75 por ciento.</p> <p>No se integrarán en la base imponible las subvenciones otorgadas por las Administraciones públicas a las sociedades de garantía recíproca ni las rentas que se deriven de dichas subvenciones, siempre que unas y otras se destinen al fondo de provisiones técnicas. Lo previsto en este apartado también se aplicará a las sociedades de reafianzamiento en cuanto a las actividades que de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de la Ley sobre Régimen Jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca, han de integrar necesariamente su objeto social.</p> <p>9. Los gastos inherentes a los riesgos derivados de garantías de reparación y revisión, serán deducibles hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el período impositivo y en los dos anteriores en relación a las ventas con garantías realizadas en dichos períodos impositivos.</p> <p>Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a las dotaciones para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas. Las entidades de nueva creación también podrán deducir las dotaciones a que hace referencia el párrafo primero, mediante la fijación del porcentaje referido en este respecto de los gastos y ventas realizados en los períodos impositivos que hubieren transcurrido.</p> <p>CAPÍTULO VI</p>	<p>provocar bases imponibles negativas. Esto es, la reversión se producirá hasta dejar la base imponible en cero, pero no se pueden provocar pérdidas por ello. Las cantidades que no puedan ser deducidas ahora por ese motivo, lo serán durante los ejercicios siguientes sin ningún problema, pero siempre con el mismo límite. Es decir los activos por impuestos diferidos deducibles se mantienen con ese nombre hasta que se recuperen incluso en el año 19.</p> <p>Los activos por pérdidas fiscales son aquellas partidas que Basilea III indica que se</p>

Normativa Española	<i>Explicación de la norma</i>
<p><b>Conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria</b></p> <p><b>Artículo 130. <i>Conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria.</i></b></p> <p>1. Los activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, se convertirán en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, cuando se de cualquiera de las siguientes circunstancias:</p> <p>a) Que el contribuyente registre pérdidas contables en sus cuentas anuales, auditadas y aprobadas por el órgano correspondiente. En este supuesto, el importe de los activos por impuesto diferido objeto de conversión estará determinado por el resultado de aplicar sobre el total de los mismos, el porcentaje que representen las pérdidas contables del ejercicio respecto de la suma de capital y reservas.</p> <p>b) Que la entidad sea objeto de liquidación o insolvencia judicialmente declarada.</p> <p>Asimismo, los activos por impuesto diferido por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las bases imponibles negativas se convertirán en un crédito exigible frente a la Administración tributaria cuando aquellos sean consecuencia de integrar en la base imponible las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, así como las dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que generaron los activos por impuesto diferido a que se refiere el primer párrafo de este apartado.</p> <p>2. La conversión de los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado anterior en un crédito exigible frente a la Administración tributaria se producirá en el momento de la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre sociedades correspondiente al período impositivo en que se hayan producido las circunstancias descritas en el apartado anterior.</p> <p>3. La conversión de los activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria a que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que el contribuyente pueda optar por solicitar su abono a la Administración tributaria o por compensar dichos créditos con otras deudas de naturaleza tributaria de carácter estatal que el propio contribuyente genere a partir del momento de la conversión. El procedimiento y el plazo de compensación o abono se establecerán de forma reglamentaria.</p> <p>4. Los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 1 anterior podrán canjearse por valores de Deuda Pública, una vez transcurrido el plazo de 18 años, computado desde el último día del período impositivo en que se produzca el registro contable de tales activos. En el supuesto de activos registrados con anterioridad a la entrada en vigor de esta norma, este plazo se computará desde dicha entrada en vigor. El procedimiento y el plazo del canje se establecerán de forma reglamentaria.</p>	<p>excluyera del cómputo del Patrimonio Neto.</p> <p>Con la reforma los activos por diferencias temporarias deducibles se recuperarían incluso si las empresas tienen pérdidas, de esta forma sí pueden incorporar estos rubros en el cálculo del Patrimonio Neto y no afectar la competitividad de las instituciones españolas.</p> <p>La ley tributaria española dedica un capítulo para establecer los lineamientos de conversión de los activos</p>

Normativa Española	Explicación de la norma
<p><b>Disposición transitoria trigésima tercera.</b> <i>Conversión de activos por impuesto diferido generados en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 en crédito exigible frente a la Administración tributaria.</i></p> <p>El régimen establecido en el artículo 130 de esta Ley resultará de aplicación a los activos por impuesto diferido generados en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los artículos 13.1.b) y 14.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación.</p> <p>En el supuesto de activos registrados con anterioridad al primer período impositivo que se haya iniciado a partir de 1 de enero de 2014, el plazo a que se refiere el apartado 4 del artículo 130 de esta Ley se computará desde el último día del citado período impositivo.</p> <p><b>Disposición transitoria trigésima sexta.</b> <i>Límite en la compensación de bases imponibles negativas y activos por impuesto diferido para el año 2016.</i></p> <p>Con efectos para los períodos impositivos que se inicien en el año 2016, los límites establecidos en el apartado 12 del artículo 11, en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26, en la letra e) del apartado 1 del artículo 62 y en las letras d) y e) del artículo 67, de esta Ley serán del 60 por ciento, en los términos establecidos, respectivamente, en los citados preceptos.</p>	<p>por impuestos diferidos.</p>

**Anexo N°9: Circular NAC-DGECCGC15-00000012**

**DEDUCIBILIDAD DEL IMPUESTO A LA RENTA  
DE LOS COSTOS Y GASTOS**

Circular del SRI 12  
Registro Oficial Suplemento 653 de 21-dic.-2015  
Estado: Vigente

No. NAC-DGECCGC15-00000012

**LA DIRECTORA GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS A LAS  
SOCIEDADES**

De acuerdo a lo establecido en el artículo 7 del Código Tributario, en concordancia con el artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, es facultad del Director General del Servicio de Rentas Internas, expedir las circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias.

En concordancia, el artículo 83 de la Constitución de la República del Ecuador señala que son deberes y responsabilidades de los habitantes del Ecuador acatar y cumplir la Constitución, la ley y las decisiones legítimas de autoridad competente, cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social y pagar los tributos establecidos por la ley.

Por su parte, a través del artículo 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno se establece el Impuesto a la Renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la mencionada Ley.

El artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que, en general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta al Impuesto a la Renta, se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos, señalando además los casos particulares de gastos deducibles, para dichos efectos, que aplicarán en cada ejercicio impositivo, de conformidad con la ley.

El artículo 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que, en general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos.

El artículo 7 del mismo cuerpo legal señala que el ejercicio impositivo es anual y comprende el lapso que va del primero de enero al 31 de diciembre. Cuando la actividad generadora de la renta se inicie en fecha posterior al primero de enero, el

ejercicio impositivo se cerrará obligatoriamente el 31 de diciembre de cada año.

Por otra parte el artículo innumerado a continuación del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que para efectos tributarios se permite el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, únicamente en los casos y condiciones que se establezcan en el reglamento. En caso de divergencia entre las normas tributarias y las normas contables y financieras, prevalecerán las primeras.

El artículo 19 de la misma ley señala que están obligadas a llevar contabilidad y declarar el impuesto en base a los resultados que arroje la misma todas las sociedades.

También lo estarán las personas naturales y sucesiones indivisas que indique el Reglamento.

El artículo 20 de la misma norma legal establece que la contabilidad se llevará por el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, tomando en consideración los principios contables de general aceptación, para registrar el movimiento económico y determinar el estado de situación financiera y los resultados imputables al respectivo ejercicio impositivo.

El artículo 21 de la Ley en mención manda que los estados financieros servirán de base para la presentación de las declaraciones de impuestos, así como también para su presentación a la Superintendencia de Compañías y a la Superintendencia de Bancos y Seguros, según el caso. Las entidades financieras así como las entidades y organismos del sector público que, para cualquier trámite, requieran conocer sobre la situación financiera de las empresas, exigirán la presentación de los mismos estados financieros que sirvieron para fines tributarios.

El artículo innumerado agregado a continuación del artículo 28 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que para efectos tributarios y en estricta aplicación de la técnica contable, se permite el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, únicamente en los casos y condiciones señalados en el mismo Reglamento.

El artículo 39 del mismo reglamento señala que los estados financieros deben ser preparados de acuerdo a los principios del marco normativo exigido por el organismo de control pertinente y servirán de base para la elaboración de las declaraciones de obligaciones tributarias, así como también para su presentación ante los organismos de control correspondientes. Para fines tributarios los contribuyentes cumplirán con las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno, este reglamento y demás normativa tributaria emitida por el Servicio de Rentas Internas.

La Resolución No. 08.G.DSC.010 de la Superintendencia de Compañías publicada en el Registro Oficial No. 498 de 31 de diciembre de 2008 [../..../ImageVisualizer/imageSearchRes.aspx?tpx=RO&spx=0&nmx=498&fcx=31-12-2008&pgx=1](http://www.scribd.com/document/121212121/..../ImageVisualizer/imageSearchRes.aspx?tpx=RO&spx=0&nmx=498&fcx=31-12-2008&pgx=1) y sus reformas, contiene el cronograma de aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera "NIIF" por parte de las compañías y entes sujetos al control y vigilancia de la Superintendencia de

## Compañías.

La disposición reformativa y derogatoria primera del Libro I del Código Orgánico Monetario y Financiero dispone que en la legislación vigente debe sustituirse Superintendencia de Bancos y Seguros y Superintendencia de Compañías y Valores, por Superintendencia de Bancos y Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, respectivamente.

El artículo 2 del Código Tributario señala que las disposiciones de las leyes tributarias, prevalecerán sobre toda otra norma de leyes generales. En consecuencia, no serán aplicables por la administración ni por los órganos jurisdiccionales las leyes y decretos que de cualquier manera contravengan este precepto.

Con base en las disposiciones constitucionales y legales anteriormente citadas, esta Administración Tributaria recuerda a los sujetos pasivos de impuestos administrados por el Servicio de Rentas Internas, lo siguiente:

### I. Con relación a la deducibilidad de los costos o gastos

- a. Los costos o gastos efectuados con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana gravados con el impuesto a la renta y no exentos, deberán ser considerados por los sujetos pasivos, por cada ejercicio fiscal, en atención a la naturaleza anual de este tributo.
- b. La aplicación de la deducibilidad de costos y gastos para efectos de la determinación de la base imponible sujeta al impuesto a la renta se rige por las disposiciones de la normativa tributaria vigente, sin encontrarse prevista la aplicación de una figura de reverso de gastos no deducibles, para dichos efectos.

Aquellos gastos que fueron considerados por los sujetos pasivos como no deducibles, para efectos de la declaración del impuesto a la renta en un ejercicio fiscal, no podrán ser considerados como deducibles en ejercicios fiscales futuros.

### II. Con relación al reconocimiento tributario de impuestos diferidos

- a. Los estados financieros sirven de base para la presentación de las declaraciones de impuestos, así como también para su presentación a la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros y a la Superintendencia de Bancos, según el caso.
- b. Los principios para la presentación, reconocimiento, medición e información a revelar, en relación a los impuestos diferidos, se encuentran establecidos en la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 - Impuesto a las ganancias (NIC 12) y en la Sección 29 de la NIIF para las PYMES.
- c. Se reconocerán los efectos de la aplicación de activos por impuestos diferidos, únicamente en los casos y condiciones establecidos en la normativa tributaria pertinente, provenientes de sucesos económicos, transacciones o registros contables, que se produzcan a partir del 1 de enero del 2015; a excepción de los efectos provenientes de las pérdidas y los créditos tributarios conforme la normativa tributaria vigente, según corresponda a cada caso.

Los pasivos por impuestos diferidos que hayan sido contabilizados por los sujetos pasivos, en cumplimiento del marco normativo tributario y en atención a la

aplicación de la técnica contable, se mantendrán vigentes para su respectiva liquidación.

Para fines tributarios, en caso de divergencia entre las normas tributarias y las normas contables y financieras, prevalecerán las primeras.

- d. En la estimación de los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos, el sujeto pasivo utilizará la tarifa del impuesto a la renta pertinente conforme la normativa tributaria y de acuerdo a lo establecido en la técnica contable.
- e. Los activos y pasivos por impuestos diferidos, reconocidos de conformidad con la normativa tributaria, contarán con sus respectivos soportes.
- f. Para que los activos y pasivos por impuestos diferidos puedan ser recuperados o pagados posteriormente a través de la conciliación tributaria, deberán ser reconocidos contablemente en el Estado de Situación Financiera, en una cuantía correcta y en el momento adecuado, respetando la norma tributaria vigente y las normas contables citadas en la presente circular, según sea el caso.

Comuníquese y publíquese.

Dado en Quito DM, a 04 de diciembre de 2015.

Dictó y firmó la circular que antecede, la Economista Ximena Amoroso Iñiguez, Directora General del Servicio de Rentas Internas, en Quito DM, a 04 de diciembre de 2015.

Lo certifico.

f.) Dra. Alba Molina P, Secretaria General, Servicio de Rentas Internas.