

- (b) *la cuantía de los anticipos recibidos; y*
- (c) *la cuantía de las retenciones en los pagos.*
41. Las retenciones son cantidades procedentes de las certificaciones hechas a los clientes, que no se recuperan hasta la satisfacción de las condiciones especificadas en el contrato para su cobro, o bien hasta que los defectos de la obra han sido rectificadas. Las certificaciones son las cantidades facturadas por el trabajo ejecutado bajo el contrato, hayan sido pagadas por el cliente o no. Los anticipos son las cantidades recibidas por el contratista antes de que el trabajo haya sido ejecutado.
42. **La empresa debe informar, en los estados financieros, sobre:**
- (a) *los activos que representen cantidades, en términos brutos, debidas por los clientes por causa de contratos de construcción; y*
- (b) *los pasivos que representen cantidades, en términos brutos, debidas a los clientes por causa de estos mismos contratos.*
43. La cantidad bruta debida por los clientes, por causa de los contratos, es la diferencia entre:
- (a) los costes incurridos más las ganancias reconocidas en la cuenta de resultados; y
- (b) la suma de las pérdidas reconocidas en la cuenta de resultados y las certificaciones realizadas y facturadas para el conjunto de contratos en curso, en los cuales, los costes incurridos más las ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas) excedan a los importes de las certificaciones de obra realizadas y facturadas.
44. La cantidad bruta debida a los clientes, por causa de los contratos, es la diferencia entre:
- (a) los costes incurridos más las ganancias reconocidas en la cuenta de resultados; y
- (b) la suma de las pérdidas reconocidas en la cuenta de resultados y las certificaciones realizadas para el conjunto de contratos en curso, en los cuales, las certificaciones de obra realizadas y facturadas excedan a los costes incurridos más las ganancias reconocidas (menos las correspondientes pérdidas reconocidas).
45. La empresa informará, acerca de cualquier activo contingente o pasivo contingente, de acuerdo con la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes. Los activos y pasivos de tipo contingente pueden surgir de circunstancias tales como los costes derivados de garantías, reclamaciones, multas u otras pérdidas eventuales.

## FECHA DE VIGENCIA

46. ***Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1995.***

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 12 (NIC 12)  
(REVISADA EN 2000)**

**Impuesto sobre las Ganancias**

En octubre de 1996, el consejo aprobó la Norma revisada, que se publicó como NIC 12 (revisada en 1996), Impuesto sobre las Ganancias, y derogó la anterior NIC 12 (reordenada en 1994), Contabilidad del Impuesto sobre las Ganancias. La Norma revisada tenía vigencia para los estados financieros que comenzaran a partir del 1 de enero de 1998.

En mayo de 1999, la NIC 10 (revisada en 1999), Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, modificó el párrafo 88. El texto modificado tiene vigencia para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2000.

En abril del 2000, se modificaron los párrafos 20, 62(a), 64 y el Apéndice A, párrafos A10, A11 y B8 para actualizar las referencias cruzadas y la terminología como consecuencia de la emisión de la NIC 40, Inmuebles de Inversión.

**NIC 12**

En octubre de 2000, el Consejo aprobó ciertas modificaciones de la NIC 12, añadiendo los párrafos 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C y 91, a la vez que eliminaba los párrafos 3 y 50. Estas revisiones limitadas especifican el tratamiento contable de las consecuencias de los dividendos en el impuesto sobre las ganancias. El texto revisado tiene vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2001.

Se han emitido dos Interpretaciones SIC que tienen relación con la NIC 12:

- SIC-21: Impuesto sobre las Ganancias — Recuperación de Activos no Depreciables Revalorizados; y
- SIC-25: Impuesto sobre las Ganancias — Cambios en la Situación Fiscal de la Empresa o de sus Accionistas.

**INTRODUCCIÓN**

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

1. La NIC 12 original exigía a las empresas que contabilizaran los impuestos diferidos utilizando el método del diferimiento o el método del pasivo, conocido también como método del pasivo basado en la cuenta de resultados. La NIC 12 (revisada) prohíbe el método del diferimiento y exige la aplicación de otra variante del método del pasivo, conocido como método del pasivo basado en el balance.

El método del pasivo que se basa en la cuenta de resultados, se centra en las diferencias temporales de ingresos y gastos, mientras que el basado en el balance contempla también las diferencias temporarias surgidas de los activos y de los pasivos exigibles. Las diferencias temporales en la cuenta de resultados son diferencias entre la ganancia fiscal y el resultado contable, que se originan en un ejercicio y revierten en otro u otros posteriores. Las diferencias temporarias en el balance son las que existen entre la base fiscal de un activo o pasivo y su importe en libros, dentro del balance. La base fiscal de un activo o pasivo es el valor atribuido a los mismos para efectos fiscales.

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, aunque la NIC 12 original les daba el mismo tratamiento que a las transacciones que dan origen a diferencias temporales:

- (a) dependientes, asociadas o negocios conjuntos que no hayan distribuido todas sus ganancias a la dominante o al inversor;
- (b) activos que se revaloricen contablemente, sin hacer un ajuste similar a efectos fiscales; y
- (c) el coste de una combinación de negocios, que es calificada como una adquisición, y por tanto se distribuye entre los activos y pasivos identificables adquiridos, tomando como referencia los valores razonables de éstos sin hacer un ajuste equivalente a efectos fiscales.

Además, existen algunas diferencias temporarias en este nuevo método que no eran diferencias temporales en el antiguo, por ejemplo las que aparecen cuando:

- (a) los activos y pasivos no monetarios de un establecimiento extranjero, que es parte integrante de las operaciones de la empresa, se convierten a tipos de cambio históricos;
- (b) los activos y pasivos no monetarios de la empresa se reexpresan siguiendo lo dispuesto en 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.

## NIC 12

2. La NIC 12 original permitía que la empresa no reconociese activos y pasivos por impuestos diferidos cuando tuviese una evidencia razonable de que las diferencias temporales correspondientes no fueran a revertir en un período de tiempo determinado. La NIC 12 (revisada) exige a la empresa que proceda a reconocer, con algunas excepciones que se mencionan más abajo, bien sea un pasivo por impuestos diferidos o un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias, con las excepciones señaladas más adelante.
3. 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 sólo 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 empresa a diferir el reconocimiento de los beneficios por pérdidas fiscales no utilizadas hasta el ejercicio en que se produjera su realización efectiva.

La NIC 12 (revisada) exige el reconocimiento de activos por impuestos diferidos, cuando sea probable que la empresa disponga de ganancias fiscales en el futuro para realizar el activo por impuestos diferidos. Cuando una empresa tenga un historial de pérdidas, habrá de reconocer un activo por impuestos diferidos sólo 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.

4. Como una excepción a la exigencia general establecida en el anterior párrafo 2, la NIC 12 (revisada) prohíbe el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos que surgen de algunos tipos de activos y pasivos cuyos importes 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 ni activos ni pasivos por impuestos diferidos.
5. La NIC 12 original exigía que fueran reconocidos los impuestos a pagar por las ganancias no distribuidas de las dependientes o asociadas, salvo que fuera razonable presumir que tales ganancias no serían distribuidas, o que su distribución no daría 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 dominante, inversora o participante sea capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria; y
  - (b) sea 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 empresa que revele información sobre el importe acumulado de las diferencias temporarias correspondientes.

6. 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. Tales ajustes dan lugar a diferencias temporarias, y la NIC 12 (revisada) exige que la empresa reconozca el pasivo o el activo por impuestos diferidos (en este último caso sujeto al criterio de probabilidad de ocurrencia), lo cual tendrá el correspondiente efecto en la determinación del importe del fondo de comercio positivo o negativo, surgido de la combinación. No obstante, la NIC 12 (revisada) prohíbe el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos surgidos del propio fondo de comercio (si la amortización de la misma no es deducible a efectos fiscales), así como del fondo de comercio negativo que se trate contablemente como un ingreso diferido.
7. En el caso de una revalorización de activos, la NIC 12 original permite, pero no exige, que la empresa reconozca un pasivo por impuestos diferidos. La NIC 12 (revisada), por el contrario, exige que la empresa reconozca un pasivo por impuestos diferidos en el caso de haberse realizado revalorizaciones de activos.

**NIC 12**

8. 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 a los mismos tipos 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 daba indicaciones sobre la valoración de los activos y pasivos por impuestos diferidos en tales casos. La NIC 12 (revisada), por el contrario, exige que la valoración de los activos y pasivos por impuestos diferidos esté basada en las consecuencias fiscales que podrían derivarse de la manera en que la empresa espera recuperar o pagar el importe en libros de sus activos y pasivos, respectivamente.

9. La NIC 12 original no indicaba si las partidas de impuestos anticipados y diferidos debían descontarse, para contabilizarlas por su valor actual. La NIC 12 (revisada) prohíbe el descuento de tales activos y pasivos por impuestos diferidos. Una modificación del párrafo 39 de la NIC 22, Combinaciones de Negocios, que se publica junto con la NIC 12 (revisada), prohíbe el descuento de los activos y pasivos por impuestos diferidos adquiridos en una combinación de negocios (véase la NIC 22 en este mismo volumen). Anteriormente, el párrafo 39(i) de la citada NIC 22 no prohibía ni exigía el descuento de los activos y pasivos por impuestos diferidos que se derivaran de una combinación de negocios.
10. La NIC 12 original no especificaba si la empresa debía clasificar los impuestos diferidos como partidas corrientes o como partidas no corrientes. La NIC 12 (revisada) prohíbe a las empresas que realizan la distinción entre partidas corrientes y no corrientes en sus estados financieros proceder a clasificar como activos o pasivos corrientes los activos o pasivos por impuestos diferidos.
11. La NIC 12 original establecía que los saldos deudores y acreedores que representasen, respectivamente, impuestos anticipados y 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.
12. La NIC 12 original exigía dar una explicación, en las notas a los estados financieros, acerca de la relación entre el gasto por impuestos y el resultado contable, si tal relación no quedaba explicada suficientemente considerando los tipos impositivos vigentes en el país de la empresa correspondiente. La NIC 12 (revisada) exige que esta explicación tome una de las dos siguientes formas, o bien ambas:
- (i) una conciliación de las cifras que representan el gasto (ingreso) por impuestos y el resultado de multiplicar el resultado contable por el tipo o tipos impositivos aplicables; o
  - (ii) una conciliación numérica de los importes representativos del tipo impositivo medio efectivo y el tipo impositivo existente.

La NIC 12 (revisada) exige además una explicación de los cambios en el tipo o tipos impositivos aplicables, en comparación con los del ejercicio anterior.

13. Entre las nuevas informaciones 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 procedentes de los impuestos diferidos reconocidos en la cuenta de resultados, si esta información no resulta evidente al considerar los cambios en los saldos recogidos en el balance;

- (b) con respecto a las explotaciones en interrupción definitiva, el gasto por impuestos relativo a:
- (i) la ganancia o pérdida derivada de la interrupción definitiva; y
  - (ii) las ganancias o pérdidas de explotación de la actividad de interrupción definitiva; 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 empresa ha experimentado una pérdida, ya sea en el ejercicio actual o en el precedente, en el país con el que se relaciona el activo por impuestos diferidos.

## ÍNDICE

	Párrafos
Objetivo	
Alcance	1-4
Definiciones	5-11
Base fiscal	7-11
Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos corrientes	12-14
Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos diferidos	15-45
Diferencias temporarias imponibles	15-23
Combinaciones de negocios	19
Activos contabilizados por su valor razonable	20
Fondo de comercio	21
Registro inicial de un activo o pasivo	22-23
Diferencias temporarias deducibles	24-33
Fondo de comercio negativo	32
Reconocimiento inicial de un activo o pasivo	33
Pérdidas y créditos fiscales no utilizados	34-36
Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos	37
Inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, y participaciones en negocios conjuntos	38-45
Valoración	46-56
Reconocimiento de impuestos corrientes y diferidos	57-68

**NIC 12**

Cuenta de resultados	58-60
Partidas cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto	61-65A
Impuestos diferidos surgidos de una combinación de negocios	66-68
Presentación	69-78
Activos y pasivos por impuestos	69-76
Compensación de partidas	71-76
Gasto por el impuesto sobre las ganancias	77-78
Gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias relativo a las ganancias o pérdidas de las actividades ordinarias	77
Diferencias de cambio en los activos o pasivos por impuestos diferidos en moneda extranjera	78
Información a revelar	79-88
Fecha de vigencia	89-91

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

**OBJETIVO**

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

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

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

Esta Norma (NIC 12) exige que las empresas 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 la cuenta de resultados se registran también en el mismo. Los efectos fiscales de las transacciones y otros sucesos que se reconocen directamente en el patrimonio neto, se llevan directamente a estas partidas del balance. De forma similar, el reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos, en una combinación de negocios, afecta a la cuantía del fondo de comercio positivo o negativo, derivado de la combinación.

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

## ALCANCE

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

## DEFINICIONES

5. **Los siguientes términos se usan en la presente Norma con el significado que a continuación se especifica:**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**La base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.**
6. El gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias comprende tanto la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente como la correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.



**NIC 12***Base fiscal*

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

*Ejemplos*

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

*Ejemplos*

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

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

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

#### RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS CORRIENTES

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

#### RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

##### *Diferencias temporarias imponibles*

15. ***Se debe reconocer un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible, a menos que la diferencia haya surgido por:***
  - (a) ***un fondo de comercio cuya amortización no sea fiscalmente deducible; o bien por***
  - (b) ***el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:***
    - (i) ***no es una combinación de negocios; y además***
    - (ii) ***en el momento en que fue realizada no afectó ni al resultado contable bruto 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 empresas dependientes, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos.***

**NIC 12**

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 empresa recibirá en ejercicios futuros. Cuando el importe en libros del activo exceda a su base fiscal, el importe de los beneficios económicos imponibles excederá al importe fiscalmente deducible de ese activo. Esta diferencia será una diferencia temporaria imponible, y la obligación de pagar los correspondientes impuestos en futuros ejercicios será un pasivo por impuestos diferidos. A medida que la empresa recupere el importe en libros del activo, la diferencia temporaria deducible irá revirtiendo y, por tanto, la empresa tendrá una ganancia imponible. Esto hace probable que los beneficios económicos salgan de la empresa 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 ilustrativo del párrafo 16**

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

La base fiscal del activo es de 60 (coste de 150 menos depreciación fiscal acumulada de 90). Para recuperar el importe en libros de 100, la empresa debe obtener ganancias fiscales por importe de 100, aunque sólo podrá deducir una depreciación fiscal de 60. A consecuencia de lo anterior, la empresa 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 empresa reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por importe de 10 (el 25 % de 40) que representa los impuestos a satisfacer, a medida que vaya recuperando el importe en libros del activo.

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

- (c) aparece, en la consolidación de estados financieros, un fondo de comercio positivo o negativo (véanse los párrafos 21 y 32);
- (d) la base fiscal de un activo o un pasivo, en el momento de ser reconocido por primera vez, difiere de su importe inicial en libros, por ejemplo cuando una empresa se beneficia de subvenciones oficiales no imponibles relativas a activos (véanse los párrafos 22 y 33); o
- (e) el importe en libros de las inversiones en empresas dependientes, sucursales y asociadas, o el de la participación en negocios conjuntos, difiere de la base fiscal de estas mismas partidas (véanse los párrafos 38 a 45).

#### Combinaciones de negocios

19. En el caso de una combinación de negocios calificada como adquisición, el coste de la compra se distribuye entre los activos y pasivos identificables adquiridos, tomando como referencia los valores razonables de los mismos en el momento de efectuar la transacción. Las diferencias temporarias aparecerán cuando la base fiscal de los activos y pasivos identificables adquiridos no resulte modificada por el hecho de la combinación, o bien si los importes en libros y la base fiscal se modifican de forma diferente por la combinación. Por ejemplo, aparece una diferencia temporal imponible, que da lugar a un pasivo por impuestos diferidos, en el caso de que el importe en libros de un determinado activo se incremente hasta su valor razonable tras la combinación, siempre que la base fiscal del activo sea la misma que la que correspondía al propietario anterior. El importe del pasivo por impuestos diferidos afecta, en este caso, al fondo de comercio (véase el párrafo 66).

#### Activos contabilizados por su valor razonable

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

#### Fondo de comercio

21. El fondo de comercio se define como el exceso del coste de adquisición sobre el valor de la participación del comprador en el valor razonable de los activos y pasivos identificables adquiridos. En muchos casos, las autoridades fiscales no permiten la amortización del fondo de comercio como gasto deducible al determinar la ganancia fiscal. Además, en estos países, el coste del fondo de comercio no suele ser deducible, ni siquiera cuando la empresa dependiente enajena los activos de los que procede. En tales situaciones, el fondo de comercio tiene una base fiscal igual a cero. Así, cualquier diferencia entre el importe en libros del fondo de comercio y su base fiscal, que es nula, será una diferencia temporal imponible. No obstante, esta Norma no permite el reconocimiento del pasivo por impuestos diferidos resultante, puesto que el fondo de comercio es un elemento residual, y el reconocimiento de un pasivo de esta naturaleza podría incrementar el propio importe en libros de la partida en cuestión.

## NIC 12

## Registro inicial de un activo o pasivo

22. Las diferencias temporarias también pueden aparecer al registrar por primera vez un activo o un pasivo, por ejemplo cuando una parte o la totalidad de su valor no son deducibles a efectos fiscales. El método de contabilización de tal diferencia temporaria depende de la naturaleza de las transacciones que hayan producido el registro inicial del activo:
- (a) En el caso de una combinación de negocios, la compradora procederá a reconocer los activos o pasivos por impuestos diferidos, lo cual afectará al importe del fondo de comercio (véase el párrafo 19).
  - (b) Si la transacción afecta al resultado contable o a la ganancia fiscal, la empresa procederá a reconocer los activos o pasivos por impuestos diferidos, así como el correspondiente ingreso o gasto por impuesto diferido, respectivamente, en la cuenta de resultados (véase el párrafo 59).
  - (c) Si la transacción no es una combinación de negocios, y no afecta ni al resultado contable ni a la ganancia fiscal, la empresa 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 empresas 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 empresas no reconocerán tampoco, a medida que el activo se amortice, los cambios siguientes en el activo o el pasivo por impuestos diferidos que no se haya registrado inicialmente.
23. De acuerdo con la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar, el emisor de un instrumento financiero compuesto (por ejemplo un bono convertible) procederá a clasificar el componente de pasivo del instrumento como un pasivo financiero, y el componente de capital como una partida del patrimonio neto. En algunos países, la base fiscal del componente de pasivo es igual al importe inicial en libros de la suma de los componentes de pasivo y patrimonio. La diferencia temporaria imponible aparecerá al registrar, ya desde el momento inicial, el componente de pasivo y el de patrimonio del instrumento por separado. Por tanto, la excepción establecida en el párrafo 15(b) no será aplicable. En consecuencia, la empresa procederá a reconocer el correspondiente pasivo por impuestos diferidos. Según el párrafo 61, el impuesto diferido se carga directamente al importe en libros del componente de patrimonio neto del instrumento en cuestión. De igual manera, según el párrafo 58, los cambios siguientes en el valor del pasivo por impuestos diferidos se reconocerán, en la cuenta de resultados, como gastos (ingresos) por impuestos diferidos.

## Ejemplo ilustrativo del párrafo 22(c)

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

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

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

## Diferencias temporarias deducibles

24. ***Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, por causa de todas y cada una de las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar las deducciones por diferencias temporarias, salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca por causa de:***
- (a) ***un fondo de comercio negativo que reciba el tratamiento de ingreso diferido, de acuerdo con la NIC 22, Combinaciones de Negocios; o bien***

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

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

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

#### Ejemplo ilustrativo del párrafo 25

Una empresa 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 empresa pague las correspondientes reclamaciones. El tipo impositivo es del 25 %.

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

26. Los siguientes ejemplos recogen diferencias temporarias deducibles que producen activos por impuestos diferidos:
- (a) las prestaciones por retiro, que puedan deducirse para determinar el resultado contable a medida que se reciben los servicios de los empleados, pero que no se pueden deducir fiscalmente hasta que la empresa 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 que habitualmente tendrá valor nulo. Esta diferencia temporaria deducible hará surgir el activo por impuestos diferidos a medida que los beneficios económicos salgan de la empresa en la forma de una deducción del beneficio fiscal cuando se paguen las prestaciones por retiro o se realicen las aportaciones al fondo externo;
  - (b) los costes de investigación se tratan como un gasto del ejercicio en que se producen al determinar el resultado contable, pero su deducción a efectos fiscales puede no estar permitida hasta un ejercicio posterior a efectos del cálculo de la ganancia (pérdida) fiscal. La diferencia entre la base fiscal de los gastos de investigación, que será igual al importe que la administración tributaria permitirá deducir en futuros ejercicios, y su importe en libros, que será igual a cero, constituirá una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos;
  - (c) en una combinación de negocios calificada como adquisición, el coste de la compra se distribuirá entre los activos y pasivos reconocidos, tomando como referencia los valores razonables de estos elementos en el momento de realizar la transacción. Cuando se reconozca un pasivo procedente de la adquisición, pero los costes relacionados no se deduzcan fiscalmente hasta un ejercicio posterior, aparecerá una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos. También aparecerá un activo por impuestos diferidos cuando el valor razonable de un activo identificable adquirido sea menor que su base fiscal. En ambos casos, el activo por impuestos diferidos surgido afectará al fondo de comercio de la explotación; y

**NIC 12**

(d) ciertos activos pueden ser contabilizados por su valor razonable, o pueden ser revalorizados sin que se haga un ajuste similar para fines fiscales (véase el párrafo 20). En tal caso, aparecerá una diferencia temporal deducible, siempre que la base fiscal del activo exceda a su importe en libros.

27. La reversión de las diferencias temporarias deducibles dará lugar, como su propio nombre indica, a reducciones en la determinación de las ganancias fiscales de ejercicios posteriores. No obstante, los beneficios económicos, en forma de reducciones en pagos de impuestos, llegarán a la empresa sólo si es capaz de obtener ganancias fiscales suficientes como para cubrir las posibles deducciones. Por tanto, la empresa reconocerá activos fiscales por impuestos diferidos sólo 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 ejercicio fiscal en el que se prevea que reviertan las diferencias temporarias deducibles; o

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

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

29. Cuando la cuantía de las diferencias temporarias imponibles relacionadas con la misma autoridad fiscal y referidas a la misma entidad fiscal, sea insuficiente, sólo se reconocerán activos por impuestos diferidos en la medida que se dé cualquiera de estos supuestos:

(a) cuando sea probable que la empresa vaya a tener suficientes ganancias fiscales, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma entidad fiscal, en el mismo ejercicio en el que reviertan las diferencias temporarias deducibles (o en los ejercicios en los que la pérdida fiscal, procedente de un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores). Al evaluar si la empresa tendrá suficientes ganancias fiscales en ejercicios futuros, se han de ignorar las partidas imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperen en ejercicios futuros, puesto que los activos por impuestos diferidos, que surjan por causa de esas diferencias temporarias deducibles, requerirán ellos mismos ganancias futuras para poder ser realizados efectivamente; o

(b) cuando la empresa tenga la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal para crear ganancias fiscales en los ejercicios oportunos.

30. Las oportunidades de planificación fiscal son acciones que la empresa puede emprender para crear o incrementar ganancias fiscales en un determinado ejercicio, antes de que prescriba la posibilidad de deducir una pérdida fiscal u otro crédito por operaciones anteriores en el tiempo. Por ejemplo, en algunos países puede crearse o incrementarse la ganancia fiscal por medio de las siguientes actuaciones:

(a) eligiendo el momento de la tributación de los ingresos financieros, ya sea en el momento en que sean exigibles o en el momento de recibirlos;

(b) difiriendo el ejercicio del derecho de ciertas deducciones sobre la ganancia fiscal;

(c) vendiendo, y quizás arrendando posteriormente con opción de compra, activos que se han revalorizado pero cuya base fiscal no ha sido objeto de ajuste para reflejar la subida de valor; y

(d) vendiendo un activo que genere ganancias no 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 ejercicio posterior a otro previo en el tiempo, la utilización de las pérdidas o de los créditos fiscales por operaciones de ejercicios anteriores aun dependerá de la existencia de ganancias tributables futuras, de fuentes distintas a las que puedan originar diferencias temporarias en el futuro.

31. Cuando la empresa tiene un historial de pérdidas recientes, habrá de considerar las directrices que se ofrecen en los párrafos 35 y 36.



## Fondo de comercio negativo

32. Esta Norma no permite el reconocimiento del activo por impuestos diferidos que surge de las diferencias temporarias deducibles asociadas con un fondo de comercio negativo, que se contabiliza como ingreso diferido de acuerdo con la NIC 22, Combinaciones de Negocios, porque ese fondo de comercio negativo es un importe residual y el reconocimiento del activo por impuestos diferidos incrementaría el importe en libros reconocido del propio fondo de comercio.

## Reconocimiento inicial de un activo o pasivo

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

## Pérdidas y créditos fiscales no utilizados

34. ***Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de ejercicios posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero sólo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados.***
35. Los criterios a emplear para el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos, que nacen de la posibilidad de compensación de pérdidas y créditos fiscales no utilizados, son los mismos que los utilizados para reconocer activos por impuestos diferidos surgidos de las diferencias temporarias deducibles. No obstante, la existencia de pérdidas fiscales no utilizadas puede ser una evidencia para suponer que, en el futuro, no se dispondrá de ganancias fiscales. Por tanto, cuando una empresa tiene en su historial pérdidas recientes, procederá a reconocer un activo por impuestos diferidos surgido de pérdidas o créditos fiscales no utilizados sólo si dispone de una cantidad suficiente de diferencias temporarias imponibles, o bien si existe alguna otra evidencia convincente de que dispondrá en el futuro de suficiente ganancia fiscal contra la que cargar dichas pérdidas o créditos. En tales circunstancias, el párrafo 82 exige revelar la cuantía del activo por impuestos diferidos, así como la naturaleza de la evidencia en que se apoya el reconocimiento del mismo.
36. Al evaluar la posibilidad de disponer de ganancias fiscales contra las que cargar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, la empresa considerará los siguientes criterios:
- (a) si la empresa tiene suficientes diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal y referidas a la misma entidad fiscal, que puedan dar lugar a importes imponibles, en cantidad suficiente como para cargar contra ellos las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, antes de que el derecho de utilización expire;
  - (b) si es probable que la empresa 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, que es improbable que se repitan; y
  - (d) si la empresa dispone de oportunidades fiscales (véase el párrafo 30) que vayan a generar ganancias fiscales en los ejercicios en que las pérdidas o los créditos fiscales puedan ser utilizados.

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



## NIC 12

*Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos*

37. A la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa procederá a reconsiderar los activos por impuestos diferidos que no haya reconocido anteriormente. En ese momento, la empresa 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 empresa sea capaz de generar ganancias fiscales en cuantía suficiente como para cumplir los criterios establecidos en los párrafos 24 ó 34 para su reconocimiento. Otro ejemplo es cuando la empresa proceda a reconsiderar los activos por impuestos diferidos, en el momento de realizar una combinación de negocios o con posterioridad a la misma (véanse los párrafos 67 y 68).

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

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

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

39. **La empresa debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos en todos los casos de diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, excepto que se den conjuntamente las dos condiciones siguientes:**
- (a) **la dominante o inversora es capaz de controlar el momento de reversión de la diferencia temporaria;** y
  - (b) **es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.**
40. Puesto que la dominante tiene poder para establecer la política de dividendos de su dependiente, será capaz también de controlar el momento de la reversión de las diferencias temporarias asociadas con la inversión (entre las que figurarán no sólo las diferencias temporarias derivadas de ganancias no distribuidas, sino también las relacionadas con eventuales diferencias de conversión). Además, con frecuencia podría ser muy difícil estimar la cuantía de impuestos a pagar cuando las diferencias temporarias reviertan. Por tanto, cuando la dominante haya estimado que estas ganancias no serán objeto de distribución en un futuro previsible, no procederá a reconocer un pasivo por impuestos diferidos. Las mismas consideraciones se aplican en el caso de las sucursales.
41. La empresa contabilizará, en la moneda de los estados financieros, los activos y pasivos no monetarios de una explotación en el extranjero que es parte integrante de las actividades de la empresa (véase la NIC 21, Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera). Si la ganancia o pérdida fiscal de la explotación en el extranjero (y, por tanto, la base fiscal de sus activos y pasivos no monetarios) se calcula en la divisa correspondiente, los cambios de cotización en la misma pueden dar lugar a diferencias temporarias. Puesto que tales diferencias temporarias se relacionan con los activos y pasivos de la explotación en el extranjero, y no con las inversiones en la explotación extranjera por parte de la empresa que presenta sus estados financieros, se procederá a reconocer por parte de la entidad los correspondientes activos o pasivos por impuestos diferidos (en las condiciones establecidas en el párrafo 24). El impuesto diferido resultante será cargado o abonado a la cuenta de resultados (véase el párrafo 58).

42. La empresa que ha invertido en una asociada no controla esta empresa y, normalmente, no está en posición de determinar su política de dividendos. Por tanto, en ausencia de un acuerdo que establezca que los dividendos de la asociada no serán distribuidos en un futuro previsible, la empresa inversora procederá a reconocer un pasivo por impuestos diferidos nacido de las diferencias temporarias impositivas relacionadas con su inversión en la asociada. En algunos casos, el inversor puede no ser capaz de determinar la cuantía de los impuestos que tendría que pagar si recuperase el coste de su inversión en una asociada, pero puede determinar que serán iguales o superiores a un mínimo. En tales casos, el pasivo por impuestos diferidos se mide por referencia a ese mínimo.
43. Normalmente, el acuerdo entre las partes para crear un negocio conjunto contempla el reparto de ganancias, y establece si la decisión de distribución exige el consentimiento de todos los participantes o de una determinada mayoría de los mismos. Cuando el participante puede controlar el reparto de ganancias, y es probable que no se repartan dividendos en un futuro previsible, no tendrá que reconocer ningún pasivo por impuestos diferidos.
44. **La empresa debe reconocer un activo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias procedentes de inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, o de participaciones en negocios conjuntos, sólo en la medida que:**
- (a) **las diferencias temporarias vayan a revertir en un futuro previsible; y**
- (b) **se espere disponer de ganancias fiscales contra las cuales cargar las citadas diferencias temporarias.**
45. Al decidir reconocer o no activos por impuestos diferidos, por las diferencias temporarias asociadas con sus inversiones en empresas dependientes, sucursales y asociadas, o con participaciones en y negocios conjuntos, la empresa considerará las directrices establecidas en los párrafos 28 a 31.

## VALORACIÓN

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

## NIC 12

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

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

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

## Ejemplo A

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

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

## Ejemplo B

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

La base fiscal del activo es de 70, y existe una diferencia temporaria imponible por importe de 80. Si la empresa espera recuperar el importe en libros del activo mediante su uso, deberá generar ingresos imponibles por importe de 150, pero sólo 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 empresa esperase recuperar el importe en libros mediante la venta del activo por importe de 150, el pasivo por impuestos diferidos resultante se computaría de la siguiente manera:

	Diferencia Temporal Imponible	Tipo impositivo	Pasivo por impuestos diferidos
Depreciación fiscal acumulada	30	30 %	9
Ingresos netos (deducido el coste)	<u>50</u>	exento	—
Total	<u>80</u>		<u>9</u>

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

## Ejemplo C

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

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

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

Nota: (de acuerdo con el párrafo 61, el impuesto diferido adicional que aparece con la revalorización se carga directamente contra el patrimonio neto.

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

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

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

La empresa 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 empresa también reconoce un pasivo por impuestos diferidos y un gasto por impuestos diferidos por 20 000 (50 % de 40 000), que representa el impuesto sobre las ganancias que la empresa pagará cuando recupere o pague el importe en libros de sus activos y pasivos, basándose en el tipo del impuesto aplicable a las ganancias no distribuidas.

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

El 15 de marzo de 20X2, la empresa 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 empresas. Por tanto, esta Norma no exige, ni permite, descontar los saldos de activos y pasivos por impuestos diferidos.

## NIC 12

55. Las diferencias temporarias se calcularán tomando como referencia el importe en libros del activo o pasivo. Esto será de aplicación incluso cuando el saldo en cuestión se determina mediante el descuento, por ejemplo en el caso de pasivos por fondos de prestaciones por retiro (véase la NIC 19, Retribuciones a los Empleados).
56. ***El importe en libros de un activo por impuestos diferidos debe someterse a revisión en la fecha de cada balance. La empresa debe reducir el importe del saldo del activo por impuestos diferidos en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal en el futuro como para permitir cargar contra la misma la totalidad o una parte de los beneficios que comporta el activo por impuestos diferidos. Esta reducción deberá ser objeto de reversión, siempre que la empresa recupere la expectativa de suficiente ganancia fiscal futura como para poder utilizar los saldos dados de baja.***

## RECONOCIMIENTO DE IMPUESTOS CORRIENTES Y DIFERIDOS

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

*Cuenta de resultados*

58. ***Los impuestos, tanto si son del ejercicio corriente como si son diferidos, deben ser reconocidos como gasto o ingreso, e incluidos en la determinación de la ganancia o pérdida neta del ejercicio, excepto si tales impuestos han surgido de:***
- (a) ***una transacción o suceso económico que se ha reconocido, en el mismo ejercicio, cargando o abonando directamente al patrimonio neto (véanse los párrafos 61 a 65); o***
  - (b) ***una combinación de negocios que se ha calificado como adquisición (véanse los párrafos 66 a 68).***
59. La mayoría de los pasivos y de los activos por impuestos diferidos aparecerán cuando los ingresos y gastos, que se incluyen en el resultado contable de un determinado ejercicio, se computen dentro de la ganancia fiscal en otro diferente. El correspondiente impuesto diferido se reconocerá en la cuenta de resultados. Son ejemplos de lo anterior:
- (a) los ingresos ordinarios por intereses, regalías o dividendos que se reciban al final de los períodos a los que corresponden y se computen en la cuenta de resultados de forma proporcional al tiempo que ha transcurrido hasta el cierre, según la NIC 18, Ingresos Ordinarios, pero se incluyan en la ganancia o pérdida fiscal cuando sean cobrados; y
  - (b) los costes de activos inmateriales, que se hayan capitalizado de acuerdo con la NIC 38, Activos Inmateriales, y se amorticen posteriormente, mientras que se deducen para efectos fiscales en el mismo ejercicio en que se hayan incurrido.
60. El importe en libros de los activos y pasivos por impuestos diferidos puede cambiar, incluso cuando no haya cambiado el importe de las diferencias temporarias correspondientes. Esto puede pasar, por ejemplo, como resultado de:
- (a) un cambio en los tipos 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 la cuenta de resultados, excepto en la medida en que se relacione con partidas previamente cargadas o abonadas directamente a las cuentas del patrimonio neto (véase el párrafo 63).

*Partidas cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto*

61. ***Los impuestos sobre las ganancias, ya sean del ejercicio corriente o diferidos, deben ser cargados o abonados directamente al patrimonio neto si se relacionan con partidas que se llevan directamente a las cuentas del patrimonio neto, ya sea en el mismo ejercicio o en otro diferente.***

62. Las Normas Internacionales de Contabilidad exigen o permiten que ciertas partidas sean cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto. Ejemplos de tales partidas son:
- (a) un cambio en el importe en libros procedente de la revalorización del inmovilizado material (véase la NIC 16, Inmovilizado Material);
  - (b) un ajuste del saldo inicial de las reservas por ganancias acumuladas procedente de un cambio en las políticas contables, que se aplique retrospectivamente, o de la corrección de un error fundamental (véase la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables);
  - (c) las diferencias de cambio producidas por la conversión de los estados financieros de una entidad extranjera (véase la NIC 21, Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera); y
  - (d) los importes que surgen del reconocimiento inicial, en un instrumento financiero compuesto, del componente de patrimonio neto (véase el párrafo 23).
63. En algunas circunstancias muy excepcionales puede ser difícil determinar el importe de los impuestos, ya sean del ejercicio corriente o diferidos, que se corresponden con las partidas cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto. Este podría ser el caso, por ejemplo, cuando:
- (a) exista una escala progresiva en el impuesto sobre las ganancias, y sea imposible calcular el tipo al cual ha tributado un componente específico de la ganancia o la pérdida fiscal;
  - (b) un cambio en el tipo impositivo u otra norma fiscal afecte a un activo o pasivo por impuestos diferidos relacionados, en todo o en parte, con una partida que haya sido llevada directamente al patrimonio neto; o
  - (c) la empresa determine que debe reconocer, o debe dar de baja, por su importe total, un activo por impuestos diferidos, cuando tal activo se relacione, en todo o en parte, con una partida que ha sido llevada directamente al patrimonio neto.

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

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

**NIC 12***Impuestos diferidos surgidos de una combinación de negocios*

66. Como se ha explicado en los párrafos 19 y 26(c), pueden aparecer diferencias temporarias en una combinación de negocios calificada como adquisición. De acuerdo con la NIC 22, Combinaciones de Negocios, la empresa procederá a reconocer los activos por impuestos diferidos (si cumplen los criterios establecidos para su reconocimiento en el párrafo 24) o los pasivos por impuestos diferidos resultantes de los activos y pasivos identificables en el momento de la adquisición. En consecuencia, estos activos y pasivos por impuestos diferidos afectarán a la cuantía del fondo de comercio positivo o negativo. No obstante, de acuerdo con los párrafos 15(a) y 24(a), la empresa no reconocerá los pasivos por impuestos diferidos que surjan del propio fondo de comercio (siempre que la amortización de esta partida no sea deducible a efectos fiscales), ni los activos por impuestos diferidos surgidos por el fondo de comercio negativo que se trate contablemente como un ingreso diferido.
67. Como resultado de una combinación de negocios, la eventual empresa adquirente puede considerar probable la recuperación de un activo por impuestos diferidos, que no se contabilizó con anterioridad a la combinación. Por ejemplo, la empresa adquirente podría usar ahora la capacidad de deducción de sus pérdidas fiscales no utilizadas para compensar con ganancias fiscales futuras de la empresa adquirida. En tales casos, la empresa adquirente reconocerá un activo por impuestos diferidos y tomará en cuenta este hecho al determinar el fondo de comercio o fondo de comercio negativo, resultante de la adquisición.
68. Cuando la empresa adquirente no haya reconocido un activo por impuestos diferidos entre los activos identificables de la empresa adquirida, en la fecha de la combinación de ambas, y tal activo por impuestos diferidos haya sido objeto de reconocimiento posterior en los estados financieros consolidados de la empresa adquirente, el ingreso por impuestos diferidos resultante se llevará directamente a la cuenta de resultados. Además, el adquirente:
- (a) ajustará el importe bruto en libros del fondo de comercio, así como la amortización acumulada del mismo, a las cantidades que podría haber contabilizado de haber reconocido el activo por impuestos diferidos como uno de los activos identificables en la fecha de la combinación de negocios; y
  - (b) reconocerá como gasto la reducción en el importe en libros del fondo de comercio.

No obstante, el adquirente no procederá a reconocer un fondo de comercio negativo, ni a incrementar el importe en libros del fondo de comercio negativo que existiera con anterioridad.

*Ejemplo (párrafos 66-68)*

Una empresa adquirió una dependiente que contaba con diferencias temporarias deducibles por 300. El tipo impositivo en el momento de la adquisición era del 30 %. El correspondiente activo por impuestos diferidos por 90 no fue reconocido como un activo identificable al determinar el fondo de comercio de 500 procedente de la adquisición. Este fondo de comercio se amortiza en 20 años. Pasados 2 años tras la adquisición, la empresa estima probable que la ganancia fiscal futura será suficiente para que la empresa recupere todas las diferencias temporarias deducibles.

La empresa reconocerá un activo por impuestos diferidos de 90 (30 % de 300) y, en la cuenta de resultados, un ingreso por impuestos diferidos de 90. También procederá a reducir el coste del fondo de comercio por importe de 90, y la amortización acumulada de la misma por importe de 9 (que representan la amortización de 2 años). El saldo de 81 se reconocerá como un gasto en la cuenta de resultados. En consecuencia, el coste original del fondo de comercio, y la amortización acumulada de la misma, se reducirán a los importes (410 y 41, respectivamente) que alcanzarían ahora si el activo por impuestos diferidos de 90 hubiera sido reconocido como un activo identificable en la fecha de la combinación de negocios.

Si el tipo impositivo se hubiera incrementado al 40 %, la empresa reconocería un activo por impuestos diferidos de 120 (40 % de 300) y, en la cuenta de resultados, un ingreso por impuestos diferidos por importe de 120. Si el tipo impositivo se hubiera reducido hasta el 20 %, la empresa reconocería un activo por impuestos diferidos por importe de 60 (20 % de 300) y un ingreso por impuestos diferidos de 60. En ambos casos, la empresa también reduciría el coste original del fondo de comercio por importe de 90, y la amortización acumulada por importe de 9, procediendo a contabilizar el saldo neto de 81 como un gasto en la cuenta de resultados.



## PRESENTACIÓN

*Activos y pasivos por impuestos*

69. **Los activos y pasivos derivados del impuesto sobre las ganancias deben presentarse por separado de otros activos o pasivos en el balance. Las partidas de activos y pasivos por impuestos diferidos deben distinguirse de los activos y pasivos por impuestos corrientes.**
70. **Cuando una empresa realiza, en sus estados financieros, la distinción entre partidas corrientes y a largo plazo, no debe proceder a clasificar los activos (pasivos) por impuestos diferidos como activos (pasivos) corrientes.**

*Compensación de partidas*

71. **Una empresa debe compensar los activos por impuestos y los pasivos por impuestos si, y sólo si, la entidad:**
- (a) **tiene reconocido legalmente un derecho para compensar frente a la autoridad fiscal los importes reconocidos en esas partidas; y**
  - (b) **tiene la intención de liquidar las deudas netas que resulten, o bien de realizar los activos y liquidar simultáneamente las deudas que ha compensado con ellos.**
72. Aunque los activos y pasivos de naturaleza fiscal se evalúen y reconozcan por separado, pueden compensarse en el balance con los mismos criterios que los establecidos para los instrumentos financieros en la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar. Una empresa tendrá, normalmente, un derecho reconocido legalmente para compensar activos corrientes por impuestos con pasivos corrientes de la misma naturaleza cuando los mismos se relacionen con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, y ésta permita a la empresa 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 empresa se compensará con un pasivo corriente fiscal de otra empresa del grupo si, y sólo si, las empresas correspondientes tienen reconocido legalmente el derecho de pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta, en el caso de que tales empresas tengan la intención de hacer o recibir tal pago neto o recuperar el activo y pagar, simultáneamente, el pasivo.
74. **Una empresa debe compensar activos por impuestos diferidos con pasivos por impuestos diferidos si, y sólo 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 sobre las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, que recaen sobre:**
    - (i) **la misma entidad o sujeto fiscal; o bien**
    - (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 ejercicios futuros en los que se espere liquidar o recuperar cantidades significativas de activos o pasivos por los impuestos diferidos.**
75. A fin de evitar la necesidad de establecer un calendario detallado de los momentos en que cada diferencia temporaria revertirá, esta Norma exige a las empresas la compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos de la misma entidad o sujeto fiscal si, y sólo si, se relacionan con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma administración fiscal, siempre y cuando la empresa 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 empresa puede tener reconocido legalmente el derecho de compensar, y la intención de liquidar en términos netos, las deudas fiscales de unos determinados ejercicios, pero no de otros. En tales casos muy especiales, puede requerirse una programación temporal detallada para determinar si el pasivo por impuestos diferidos, de una entidad o sujeto fiscal, producirá un incremento en los pagos por impuestos, en el mismo ejercicio en que un activo por impuestos diferidos, de otra entidad o sujeto fiscal, vaya a producir una disminución en los pagos de esta segunda entidad fiscal.

**NIC 12***Gasto por el impuesto sobre las ganancias*

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

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

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

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

**INFORMACIÓN A REVELAR**

79. ***Los componentes principales del gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias deben ser revelados por separado en los estados financieros.***

80. Los componentes del gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias pueden incluir:

- (a) el gasto (ingreso) corriente, y por tanto correspondiente al ejercicio presente, por el impuesto;
- (b) cualquier ajuste de los impuestos corrientes del ejercicio presente o de los 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 los tipos fiscales o con la aparición de nuevos impuestos;
- (e) el importe de los beneficios de carácter fiscal procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en ejercicios anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos del presente ejercicio;
- (f) el importe de los beneficios de carácter fiscal, procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en ejercicios anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos diferidos;
- (g) el impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 56; y
- (h) el importe del gasto (ingreso) por el impuesto, relacionado con los cambios en las políticas contables y los errores fundamentales, que se han incluido en la determinación de la ganancia o pérdida neta del ejercicio, de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido en la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables.

81. ***Las siguientes informaciones deben ser reveladas, por separado, dentro de la información financiera de la empresa:***

- (a) ***el importe total de los impuestos, corrientes o diferidos, relativos a partidas cargadas o abonadas directamente a las cuentas del patrimonio neto en el ejercicio;***
- (b) ***el gasto (ingreso) por el impuesto, correspondiente a los resultados extraordinarios reconocidos como tales en el ejercicio;***
- (c) ***una explicación de la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el resultado contable, en una de las siguientes formas, o en ambas a la vez:***
  - (i) ***una conciliación numérica entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el resultado de multiplicar el resultado contable por el tipo o tipos impositivos aplicables, especificando también la manera de computar los tipos aplicables utilizados, o bien***

- (ii) *una conciliación numérica entre el tipo medio efectivo y el tipo impositivo aplicable, especificando también la manera de computar el tipo aplicable utilizado;*
  - (d) *una explicación de los cambios habidos en el tipo o tipos impositivos aplicables, en comparación con los del ejercicio anterior;*
  - (e) *la cuantía y fecha de validez, si la tuvieran, de cualesquiera diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el balance;*
  - (f) *la cantidad total de diferencias temporarias relacionadas con inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, para los cuales no se han reconocido en el balance pasivos por impuestos diferidos (véase el párrafo 39);*
  - (g) *con respecto a cada tipo de diferencia temporaria, y con respecto a cada tipo de pérdidas o créditos fiscales no utilizados:*
    - (i) *el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el balance, para cada uno de los ejercicios sobre los que se informa;*
    - (ii) *el importe de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en la cuenta de resultados, si éste no resulta evidente de los cambios reconocidos en el balance;*
  - (h) *con respecto a las explotaciones en interrupción definitiva, el gasto por impuestos relativo a:*
    - (i) *la pérdida o la ganancia derivada de la interrupción definitiva; y*
    - (ii) *la pérdida o la ganancia por las actividades ordinarias, que la explotación en interrupción definitiva ha proporcionado en el ejercicio, junto con los correspondientes importes para cada uno de los ejercicios sobre los que se informa; y*
  - (i) *el importe de las consecuencias que en el impuesto sobre las ganancias tengan los dividendos que hayan sido propuestos o declarados a los accionistas de la empresa, antes de que los estados financieros hayan sido formulados, pero no hayan sido reconocidos como pasivos dentro de los estados financieros.*
82. *La empresa debe revelar el importe del activo por impuestos diferidos, así como la naturaleza de la evidencia que apoya su reconocimiento, cuando:*
- (a) *la realización del activo por impuestos diferidos dependa de ganancias futuras, por encima de las ganancias surgidas de la reversión de las diferencias temporarias imponibles actuales; y*
  - (b) *la empresa haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente ejercicio o en el precedente, en el país con el que se relaciona el activo por impuestos diferidos.*
- 82A. *En las circunstancias descritas en el párrafo 52A, la empresa debe revelar la naturaleza de las consecuencias potenciales que podrían producirse en el impuesto sobre las ganancias, en el caso de que se pagaran dividendos a sus accionistas. Además, la empresa debe revelar la cuantía de las consecuencias potenciales, que sea practicable determinar, en el impuesto sobre las ganancias, así como si hay otras consecuencias potenciales que no es practicable determinar.*
83. La empresa revelará la naturaleza e importe de cada resultado de carácter extraordinario, ya sea en el cuerpo principal de la cuenta de resultados o en las notas a los estados financieros. Cuando esta información a revelar se ofrezca en las notas a los estados financieros, en el cuerpo principal de la cuenta de resultados se revelará el importe total de los resultados extraordinarios, neto ya de los correspondientes gastos (ingresos) por el impuesto sobre las ganancias. Aunque los usuarios de los estados financieros puedan encontrar de utilidad las informaciones reveladas sobre los gastos (ingresos) por impuestos de cada una de las partidas de los resultados extraordinarios, podría ser en ocasiones difícil distribuir el gasto (ingreso) entre tales partidas. En tales circunstancias, el gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias puede ofrecerse de forma agregada para todas ellas.

**NIC 12**

84. Las informaciones a revelar requeridas en el párrafo 81(c), permitirán a los usuarios de los estados financieros entender si la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el resultado contable está fuera de lo normal, así como comprender los factores significativos que pudieran afectar a tal relación en el futuro. La relación entre el gasto (ingreso) por impuestos y el resultado contable puede estar afectada por factores tales como los ingresos ordinarios exentos de tributación, los gastos que no son deducibles al determinar la ganancia o la pérdida fiscal, el efecto de las pérdidas fiscales o el de los eventuales tipos impositivos soportados en el extranjero.
85. Al explicar la relación entre el gasto (ingreso) por impuestos y el resultado contable, la empresa utilizará el tipo impositivo aplicable que suministre la información más significativa para los usuarios de sus estados financieros. Muy a menudo, el tipo más significativo es el tipo nominal del país en el que está domiciliada la empresa, sumando el tipo aplicado a los impuestos nacionales con los correspondientes a cualesquiera impuestos locales, que se calculen sobre un nivel de ganancias o pérdidas similares. No obstante, para una empresa que opera en diferentes países o administraciones fiscales, puede resultar más significativo agregar las conciliaciones hechas por separado utilizando los tipos nacionales de cada uno de los países. El ejemplo preparado al efecto ilustra cómo la presentación de la conciliación numérica se puede ver afectada por el tipo impositivo aplicable.
86. El tipo medio efectivo será igual al gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias dividido entre el resultado contable.
87. A menudo, puede resultar impracticable computar el importe de los pasivos por impuestos diferidos que surgen de las inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, o de las participaciones en negocios conjuntos (véase el párrafo 39). Por ello, esta Norma exige que la empresa 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 empresas que revelen también información acerca de las cuantías de los pasivos por impuestos diferidos no reconocidos, puesto que los usuarios de los estados financieros pueden encontrar útil esa información.
- 87A. El párrafo 82A exige que la empresa revele la naturaleza de las consecuencias potenciales que, en el impuesto sobre las ganancias, podrían producirse en el caso de que se pagaran dividendos a sus accionistas. La empresa revelará las características importantes del sistema impositivo sobre las ganancias y los factores que vayan a afectar al montante de las potenciales consecuencias del pago de dividendos sobre el impuesto sobre las ganancias.
- 87B. A veces, puede no ser practicable el cálculo del importe total de las potenciales consecuencias que, sobre el impuesto, va a tener el pago de dividendos a los accionistas. Este podría ser el caso, por ejemplo, para una empresa que tuviera un gran número de dependientes extranjeras. No obstante, incluso en tales circunstancias, algunas porciones de la cuantía total pueden ser fácilmente determinables. Por ejemplo, en un grupo consolidado, la dominante y alguna de sus dependientes pueden haber pagado impuestos sobre las ganancias a un tipo más alto por haber dejado ganancias sin distribuir, y tener conciencia de las cuantías que les podrían ser reembolsadas en el caso de pago de dividendos a los accionistas en el futuro, con cargo a las reservas por ganancias acumuladas consolidadas. En tal caso, se revelará la cuantía de estos reembolsos. Cuando sea aplicable, la empresa revelará también que existen consecuencias adicionales potenciales, en el impuesto sobre las ganancias, que no es posible determinar. En los estados financieros individuales de la dominante, si los hubiere, las revelaciones de las consecuencias potenciales en el impuesto sobre las ganancias serán las relativas a las reservas por ganancias acumuladas de la propia dominante.
- 87C. Una empresa obligada a suministrar las informaciones del párrafo 82A puede también estar obligada a suministrar otras informaciones relacionadas con las diferencias temporarias que estén asociadas con sus inversiones en dependientes, sucursales y asociadas o participaciones en negocios conjuntos. En tales casos, la empresa habrá de considerar esto a la hora de determinar qué información revelar según lo establecido en el párrafo 82A. Por ejemplo, una empresa puede estar obligada a revelar la cuantía total de las diferencias temporarias, asociadas con las inversiones en dependientes, para las cuales no se han reconocido pasivos por impuestos diferidos (véase el párrafo 81.f). Si no fuera practicable el cómputo de las cuantías de los pasivos por impuestos diferidos (véase el párrafo 87), puede haber importes, relativos a tales dependientes y derivados de las consecuencias potenciales de los dividendos, que tampoco sea practicable determinar.
88. La empresa revelará información acerca de cualesquiera activos contingentes y pasivos contingentes relacionados con los impuestos, de acuerdo con la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes. Pueden aparecer activos contingentes y pasivos contingentes, por ejemplo, derivados de litigios sin resolver con la administración fiscal. De igual forma, en el caso de que se hayan aprobado o anunciado leyes fiscales, o simplemente cambios en los tipos impositivos, tras la fecha del balance, la empresa revelará información acerca de cualquier efecto significativo que tales cambios vayan a suponer sobre sus activos y pasivos por impuestos, ya sean de tipo corriente o diferidos (véase la NIC 10, Hechos Posteriores a la Fecha del Balance).

## Ejemplo ilustrativo del párrafo 85

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

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

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

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

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

## FECHA DE VIGENCIA

89. ***Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1998, salvo por lo especificado en el párrafo 91. Si alguna empresa aplica esta Norma en estados financieros que abarquen ejercicios comenzados antes del 1 de enero de 1998, debe revelar en los mismos el hecho de que aplica lo previsto en esta Norma, en lugar de la antigua NIC 12, Contabilización del Impuesto sobre las Ganancias, aprobada en 1979.***
90. Esta Norma deroga la antigua NIC 12, Contabilización del Impuesto sobre las Ganancias, aprobada en 1979.
91. ***Los párrafos 52A, 52B, 65A, 81(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 abarquen ejercicios comenzados a partir del 1 de enero de 2001. Se aconseja la aplicación anticipada. Si la adopción anticipada afecta a los estados financieros, la empresa debe revelar este hecho.***

<sup>(3)</sup> 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».