

NICCH 12

IMPUESTOS A LA RENTA

(NIC 12)

ÍNDICE

	Párrafos
Norma Internacional de Contabilidad N° 12 <i>Impuestos a la Renta</i>	
OBJETIVO	
ALCANCE	1-4
DEFINICIONES	5-11
Base tributaria	7-11
RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS CORRIENTES	12-14
RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	15-45
Diferencias temporarias tributables	15-23
Combinaciones de Negocios	19
Activos Contabilizados a Valor Justo	20
“Goodwill”	21-21B
Reconocimiento Inicial de un Activo o Pasivo	22-23
Diferencias temporarias deducibles	24-33
Reconocimiento inicial de un activo o pasivo	33
Pérdidas y Créditos Tributarios No Utilizados	34-36
Re-evaluación de los Activos por Impuestos Diferidos No Reconocidos	37
Inversiones en Afiliadas, Sucursales, Coligadas y Participaciones en Negocios Conjuntos	38-45
VALORIZACIÓN	46-56
RECONOCIMIENTO DE IMPUESTOS CORRIENTES Y DIFERIDOS	57-68C

Estado de resultados	58-60
Partidas abonadas o cargadas directamente a patrimonio	61-65A
Impuesto diferido producto de una combinación de negocios	66-68
Impuesto corriente y diferido derivado de transacciones con pagos basados en acciones	68A-68C
PRESENTACIÓN	71-78
Activos y pasivos por impuestos	71-76
Compensación de Partidas	71-76
Gasto por impuestos a la renta	77-78
Gasto (ingreso) por impuesto a la renta relacionada con las utilidades 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
ANEXO A: EJEMPLOS DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS	
ANEXO B: ILUSTRACIONES SOBRE CÁLCULOS Y PRESENTACIÓN	

Norma Internacional de Contabilidad N° 12

Impuestos a la Renta

Objetivo

El objetivo de esta Norma es recomendar el tratamiento contable para los impuestos a la renta. El principal tema en discusión al contabilizar los impuestos a la renta es cómo tratar las consecuencias tributarias actuales y futuras de:

- (a) la recuperación (liquidación) futura del valor de libros de los activos (pasivos) que se reconocen en el balance general de una entidad; y
- (b) las transacciones y otros hechos del período en curso que se reconocen en los estados financieros de una entidad.

Es inherente en el reconocimiento de un activo o pasivo que la entidad que informa espere recuperar o liquidar el valor de libros de ese activo o pasivo. Si es probable que la recuperación o liquidación de ese valor de libros vaya a dar lugar a pagos mayores (menores) de impuestos futuros de los que se tendrían si dicha recuperación o liquidación no tuviera consecuencias tributarias, la presente Norma exige a la entidad reconocer un pasivo (activo) por impuestos diferidos, con ciertas excepciones limitadas.

Esta Norma exige a la entidad contabilizar las consecuencias tributarias de transacciones y otros hechos en la misma forma que contabiliza esas mismas transacciones y otros hechos. Por lo tanto, en el caso de transacciones u otros hechos que se reconocen en el estado de resultados, los correspondientes efectos tributarios también se reconocen en el estado de resultados. En el caso de transacciones y otros hechos que se reconocen directamente en el patrimonio, también se reconocen los correspondientes efectos tributarios directamente en el patrimonio. Asimismo, el reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos en una combinación de negocios afecta el monto del “goodwill” generado en esa combinación de negocios o el monto de cualquier exceso en la participación de la entidad adquiriente en el valor justo neto de los activos, pasivos o pasivos contingentes identificables de la entidad adquirida sobre el costo de la combinación.

Esta Norma también trata el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos que se originan de las pérdidas o créditos tributarios no utilizados así como, la presentación de los impuestos a la renta en los estados financieros y la información a revelar sobre los mismos.

Alcance

- 1 **Esta Norma se aplicará en la contabilización de los impuestos a la renta.**
- 2 Para los fines de esta Norma, los impuestos a la renta incluyen todos los impuestos nacionales y extranjeros que se basan en la renta líquida imponible. También abarcan otros tributos, tales como las retenciones de impuestos, las cuales se pagan por parte de una filial, coligada o negocio conjunto cuando proceden a distribuir utilidades a la entidad que informa.
- 3 [Eliminado en texto original en inglés]
- 4 Esta Norma no trata los métodos de contabilización de subvenciones del gobierno (ver NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones Gubernamentales e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*) ni de los créditos tributarios a la inversión. Sin embargo, esta Norma trata la contabilización de diferencias temporarias que pueden originarse de tales subvenciones o créditos tributarios a la inversión.

Definiciones

- 5 **Los siguientes términos se utilizan en la presente Norma con los significados que a continuación se especifican:**

***Utilidades contables* son utilidades o pérdidas de un período antes de deducir los gastos tributarios.**

***Renta líquida imponible (pérdida tributaria)* son las utilidades (pérdidas) de un período, determinadas de acuerdo a las normas establecidas por las autoridades tributarias, sobre las cuales se calculan los impuestos a la renta a pagar (recuperar).**

***Gastos tributarios (ingresos tributarios)* son los montos totales incluidos en la determinación de las utilidades o pérdidas del período respecto a los impuestos corrientes y diferidos.**

***Impuesto corriente* es el monto de impuestos a la renta por pagar (recuperar) respecto a la renta líquida imponible (pérdida tributaria) de un período.**

***Pasivos por impuestos diferidos* son los montos de impuestos a la renta por pagar en períodos futuros respecto a diferencias temporarias tributables.**

Activos por impuestos diferidos son los montos de impuestos a la renta recuperables en períodos futuros respecto a:

- (a) **diferencias temporarias deducibles;**
- (b) **las pérdidas tributarias acumuladas no utilizadas; y**
- (c) **los créditos tributarios acumulados no utilizados.**

Las *diferencias temporarias* son las diferencias que existen entre el valor de libros de un activo o pasivo en el balance general y su base tributaria. Estas diferencias pueden ser:

- (a) *diferencias temporarias tributables*, las cuales son diferencias temporarias que **generarán montos tributables al determinar la renta líquida imponible (pérdida tributaria) de períodos futuros cuando se recupere o liquide el valor de libros del activo o pasivo; o bien**
- (b) *diferencias temporarias deducibles*, las cuales son diferencias temporarias que **generarán montos que son deducibles al determinar la renta líquida imponible (pérdida tributaria) de períodos futuros cuando se recupere o liquide el valor de libros del activo o pasivo.**

La *base tributaria* de un activo o pasivo es el monto asignado a dicho activo o pasivo para efectos tributarios.

- 6 Los gastos (ingresos) por el impuesto a la renta comprenden tanto la parte relativa a los gastos (ingresos) por el impuesto corriente como la correspondiente a los gastos (ingresos) por el impuesto diferido.

Base tributaria

- 7 La base tributaria de un activo es el monto que será deducible para efectos tributarios contra cualquier beneficio económico tributable que obtenga la entidad cuando recupere el valor de libros del activo. Si esos beneficios económicos no tributan, la base tributaria del activo es igual a su valor de libros.

Ejemplos

1. Una máquina costó \$ 100. Para efectos tributarios, una depreciación de \$ 30 ya ha sido deducida en el período en curso y períodos anteriores y el costo remanente será deducible en períodos futuros, como depreciación o a través de una deducción en la enajenación. Los ingresos generados al utilizarla son tributables, cualquier utilidad en su enajenación tributará y cualquier pérdida en la enajenación será deducible para efectos tributarios. *La base tributaria de la máquina es \$ 70.*
2. Los intereses por cobrar tienen un valor de libros de \$ 100. Los correspondientes ingresos por intereses tributarán sobre base percibida. *La base tributaria de los intereses por cobrar es cero.*
3. Los deudores por ventas tienen un valor de libros de \$ 100. Los correspondientes ingresos ya han sido incluidos en la renta líquida imponible (pérdida tributaria). *La base tributaria de los deudores por ventas es \$ 100.*
4. Los dividendos por cobrar a una filial tienen un valor de libros de \$ 100. Los dividendos no son tributables. *En lo esencial, todo el valor de libros del activo es deducible contra los beneficios económicos. Por lo tanto, la base tributaria de los dividendos por cobrar es \$ 100.*^(a)
5. Un préstamo por cobrar tiene un valor de libros de \$ 100. Su cobro no tendrá consecuencias tributarias. *La base tributaria del préstamo es \$ 100.*

(a) En este análisis no existe una diferencia temporaria tributable. Un análisis alternativo es que los dividendos devengados por cobrar tienen una base tributaria de cero y que una tasa de impuesto de cero se aplica a la diferencia temporaria tributable de \$ 100. En ambos análisis no hay un pasivo por impuestos diferidos.

- 8 La base tributaria de un pasivo es su valor de libros, menos cualquier monto que será deducible para efectos tributarios respecto a ese pasivo en períodos futuros. En el caso de ingresos que se perciben por adelantado, la base tributaria del pasivo resultante es su valor de libros, menos cualquier monto de los ingresos que no resulte tributable en períodos futuros.

Ejemplos

- 1 Los pasivos corrientes incluyen gastos devengados con un valor de libros de \$ 100. Los gastos correspondientes serán deducidos para efectos tributarios sobre base percibida. *La base tributaria de los gastos devengados es cero.*
 - 2 Los pasivos corrientes incluyen ingresos por intereses cobrados por adelantado, con un valor de libros de \$ 100. Los ingresos por intereses correspondientes ya tributaron sobre base percibida. *La base tributaria de los intereses cobrados por adelantado es cero.*
 - 3 Los pasivos corrientes incluyen gastos devengados con un valor de libros de \$ 100. Los gastos correspondientes ya han sido deducidos para efectos tributarios. *La base tributaria de los gastos devengados es \$ 100.*
 - 4 Los pasivos corrientes incluyen sanciones y multas devengadas con un valor de libros de \$ 100. Las sanciones y las multas no son deducibles para efectos tributarios. *La base tributaria de las sanciones y multas devengadas es \$ 100.*^(a)
 - 5 Un préstamo por pagar tiene un valor de libros de \$ 100. El pago del préstamo no tendrá consecuencias tributarias. *La base tributaria del préstamo es \$ 100.*
- (a) *En este análisis no existe una diferencia temporaria deducible. Un análisis alternativo es que las sanciones o multas devengadas por pagar, tienen una base tributaria de cero y que una tasa de impuesto de cero se aplica a la diferencia temporaria tributable resultante de \$ 100. En ambos análisis no hay un activo por impuestos diferidos.*

- 9 Algunas partidas tienen una base tributaria, pero no se reconocen como activos y pasivos en el balance general. Por ejemplo, los costos de investigación se reconocen como gastos al determinar las utilidades contables del período en que se incurren, pero podrían no estar permitidos como una deducción al determinar la renta líquida imponible (pérdida tributaria) hasta un período posterior. La diferencia entre la base tributaria de los costos de investigación que es el monto que la autoridad tributaria permitirá como deducción en períodos futuros y el valor de libros de cero, constituye una diferencia temporaria deducible que genera un activo por impuestos diferidos.
- 10 Cuando la base tributaria de un activo o pasivo no resulta inmediatamente obvia, es útil considerar el principio fundamental en el cual se basa esta Norma: esto es, que la entidad, con ciertas excepciones limitadas, reconocerá un pasivo (activo) por impuestos diferidos cada vez que la recuperación o liquidación del valor de libros de un activo o pasivo va a producir pagos mayores (menores) por impuestos que los que resultarían, si dicha recuperación o liquidación no fuera a tener consecuencias tributarias. En el ejemplo C a continuación del párrafo 52 se ilustran las circunstancias cuando puede ser útil considerar este principio fundamental, por ejemplo, cuando la base tributaria de un activo o pasivo depende de la manera en que se espera recuperar o liquidar el mismo.

- 11 En los estados financieros consolidados, las diferencias temporarias se determinan comparando los valores de libros de los activos y pasivos incluidos en los estados financieros consolidados con la base tributaria que resulte apropiada para los mismos. La base tributaria se determina tomando como referencia la declaración de impuestos consolidada en aquellas jurisdicciones en que se presente dicha declaración. En otras jurisdicciones, la base tributaria se determina tomando como referencia las declaraciones de impuestos de cada una de las entidades del grupo.

Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos corrientes

- 12 **El impuesto corriente del período en curso y anteriores se reconocerá como pasivo, en la medida en que no haya sido pagado. Si el monto ya pagado respecto al período en curso o anteriores supera el monto adeudado por esos períodos, se reconocerá el excedente como un activo.**
- 13 **Se reconocerá como activo el beneficio relacionado con una pérdida tributaria que puede ser absorbida para recuperar un impuesto corriente de un período anterior.**
- 14 Cuando se utiliza una pérdida tributaria para recuperar el impuesto corriente de un período anterior, una entidad reconoce el beneficio como activo en el período en que se produce la pérdida tributaria, porque es probable que la entidad obtenga el beneficio económico y, además, este beneficio pueda valorizarse en forma fiable.

Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos diferidos

Diferencias temporarias tributables

- 15 **Se reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias tributables, excepto cuando el pasivo por impuestos diferidos se origine por:**
- (a) **el reconocimiento inicial del “goodwill”; o**
 - (b) **el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:**
 - (i) **no es una combinación de negocios; y**
 - (ii) **al momento de la transacción, no afectó las utilidades contables ni la renta líquida imponible (pérdida tributaria).**

Sin embargo, se reconocerá un pasivo por impuestos diferidos de acuerdo al párrafo 39 por las diferencias temporarias tributables relacionadas con inversiones en afiliadas, sucursales, coligadas y participaciones en negocios conjuntos.

- 16 Es inherente al reconocimiento de un activo que su valor de libros se recuperará por medio de beneficios económicos que obtendrá la entidad en períodos futuros. Cuando el valor de libros del activo supera su base tributaria, el monto de los beneficios económicos tributables superará el monto que se permitirá como deducción para efectos tributarios. Esta diferencia es una diferencia temporaria tributable y la obligación de pagar los impuestos a la renta resultantes en períodos futuros es un pasivo por impuestos diferidos. En la medida que la entidad recupere el valor de libros del activo, la diferencia temporaria tributable se revertirá y la entidad tendrá una renta líquida imponible. Esto hace probable que los beneficios económicos salgan de la entidad por medio de pagos de impuestos. Por lo tanto, esta Norma exige el reconocimiento de todos los pasivos por impuestos diferidos, excepto en ciertas circunstancias descritas en los párrafos 15 y 39.

Ejemplo

Un activo que costó \$ 150 tiene un valor de libros de \$ 100. La depreciación acumulada para efectos tributarios es \$ 90 y la tasa de impuesto es de 25%.

La base tributaria del activo es \$ 60 (costo de \$ 150 menos la depreciación tributaria acumulada de \$ 90). Para recuperar el valor de libros de \$ 100, la entidad debe ganar ingresos tributables de \$ 100, pero sólo podrá deducir una depreciación tributaria de \$ 60. Por consiguiente, la entidad pagará impuestos a la renta por \$ 10 (el 25% de 40) cuando recupere el valor de libros del activo. La diferencia entre el valor de libros de \$ 100 y la base tributaria de \$ 60 es una diferencia temporaria tributable de \$ 40. Por lo tanto, la entidad reconoce un pasivo por impuestos diferidos de \$ 10 (el 25% de \$ 40) que representa los impuestos a la renta que pagará cuando recupere el valor de libros del activo.

- 17 Algunas diferencias temporarias surgen cuando los ingresos o gastos se incluyen en las utilidades contables en un período, pero se incluyen en la renta líquida imponible en un período diferente. Tales diferencias temporarias a menudo se describen como diferencias temporales. Los siguientes son ejemplos de diferencias temporarias de este tipo que son diferencias temporarias tributables y, por lo tanto, generan pasivos por impuestos diferidos:
- (a) los ingresos por intereses se incluyen en las utilidades contables en forma proporcional al tiempo transcurrido, pero en algunas jurisdicciones pueden incluirse en la renta líquida imponible cuando se cobra. La base tributaria de cualquier cuenta por cobrar reconocida en el balance general respecto a dichos ingresos es cero, porque los ingresos no afectan la renta líquida imponible hasta que se cobran;
 - (b) la depreciación utilizada para determinar la renta líquida imponible (pérdida tributaria) puede ser distinta de aquella usada para calcular las utilidades contables. La diferencia temporaria es la diferencia entre el valor de libros del activo y su base tributaria que es el costo original del activo menos todas las deducciones, respecto a ese activo, que permiten las autoridades tributarias para determinar la renta líquida imponible del período en curso y de los períodos anteriores. Surge una diferencia temporaria tributable y genera un pasivo por impuestos diferidos, cuando se acelera la depreciación tributaria (si la depreciación tributaria es más lenta que la

depreciación contable, surge una diferencia temporaria deducible y genera un activo por impuestos diferidos); y

- (c) los costos de desarrollo pueden activarse y amortizarse durante períodos futuros al determinar las utilidades contables, pero deducirse al determinar la renta líquida imponible en el período en que se incurren. Tales costos de desarrollo tienen una base tributaria de cero, pues ya han sido deducidos de la renta líquida imponible. La diferencia temporaria es la diferencia entre el valor de libros de los costos de desarrollo y su base tributaria de cero.

18 Las diferencias temporarias también surgen cuando:

- (a) el costo de una combinación de negocios se asigna a los activos reconociendo los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos a sus valores justos, pero no se efectúa un ajuste equivalente para efectos tributarios (ver párrafo 19);
- (b) los activos son revalorizados y no se realiza un ajuste equivalente para efectos tributarios (ver párrafo 20);
- (c) se origina “goodwill” en una combinación de negocios (ver párrafos 21 y 32);
- (d) la base tributaria de un activo o pasivo en su reconocimiento inicial difiere de su valor de libros inicial, por ejemplo, cuando una entidad se beneficia de subvenciones gubernamentales no tributables relacionadas con activos (ver párrafos 22 y 33); o
- (e) el valor de libros de las inversiones en afiliadas, sucursales y coligadas o participaciones en negocios conjuntos difiere de la base tributaria de estas mismas partidas (ver párrafos 38 al 45).

Combinaciones de negocios

19 El costo de una combinación de negocios se asigna reconociendo los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos a sus valores justos a la fecha de adquisición. Las diferencias temporarias se originan cuando las bases tributarias de los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos no se ven afectadas por la combinación de negocios o se ven afectadas de otra forma. Por ejemplo, cuando se aumenta el valor de libros de un activo a su valor justo, pero la base tributaria del activo permanece al costo del propietario anterior, se origina una diferencia temporaria tributable que genera un pasivo por impuestos diferidos. El pasivo por impuestos diferidos resultante afecta al “goodwill” (ver párrafo 66).

Activos contabilizados a valor justo

- 20 Las Normas de Contabilidad permiten o exigen que ciertos activos se contabilicen a valor justo o se revaloricen (ver, por ejemplo, NIC 16 *Activo Fijo*, NIC 38 *Activos Intangibles*, NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valorización*, y NIC 40 *Propiedades de Inversión*). En algunas jurisdicciones, la revalorización o cualquier otra re-expresión de un activo a su valor justo afecta la renta líquida imponible (pérdida tributaria) del período en curso. Como consecuencia de esto, se ajusta la base tributaria del activo y no se origina ninguna diferencia temporaria. En otras jurisdicciones, la revalorización o re-expresión de un activo no afecta la renta líquida imponible en el período en que la revalorización o re-expresión ocurre, por lo tanto, no se ajusta la base tributaria del activo. Sin embargo, la futura recuperación del valor de libros generará un flujo tributable de beneficios económicos para la entidad y el monto que será deducible para efectos tributarios será diferente al monto de esos beneficios económicos. La diferencia entre el valor de libros de un activo revalorizado y su base tributaria es una diferencia temporaria y da origen a un pasivo o activo por impuestos diferidos. Esto es válido incluso si:
- (a) la entidad no tiene la intención de enajenar el activo. En tales casos, se recuperará el valor de libros revalorizado del activo por medio del uso y esto generará ingresos tributables que superan la depreciación que será admisible para efectos tributarios en períodos futuros; o
 - (b) se difiere el impuesto sobre las ganancias de capital, si las ganancias de la enajenación del activo se invierten en otros similares. En dichos casos, el impuesto se pagará finalmente cuando se vendan los activos o a medida que vayan siendo utilizados.

“Goodwill”

- 21 El “goodwill” que se origina de una combinación de negocios se valoriza como el monto en exceso del costo de la combinación sobre la participación de la entidad adquiriente en el valor justo neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la entidad adquirida. Muchas autoridades tributarias no permiten reducciones del valor de libros del “goodwill” como un gasto deducible al determinar la renta líquida imponible. Además, en dichas jurisdicciones, a menudo el costo del “goodwill” no es deducible cuando una filial enajena su negocio subyacente. En dichas jurisdicciones, el “goodwill” tiene una base tributaria de cero. Cualquier diferencia entre el valor de libros del “goodwill” y su base tributaria de cero corresponde a una diferencia temporaria tributable. Sin embargo, esta Norma no permite el reconocimiento del pasivo por impuestos diferidos resultante, porque el “goodwill” se mide como un valor residual y el reconocimiento del pasivo por impuestos diferidos aumentaría el valor de libros del “goodwill”.
- 21A. Las reducciones posteriores de un pasivo por impuestos diferidos que no es reconocido, porque se origina del reconocimiento inicial del “goodwill”, también se consideran que surgen del reconocimiento inicial del “goodwill” y, por lo tanto, no se reconocen según el párrafo 15(a). Por ejemplo, si el “goodwill” adquirido en una combinación de negocios tiene un costo de \$ 100, pero una base tributaria de cero, el párrafo 15(a) prohíbe a la

entidad reconocer el pasivo por impuestos diferidos resultante. Si la entidad posteriormente reconoce una pérdida por deterioro de \$ 20 por ese “goodwill”, el monto de la diferencia temporaria tributable relacionada con el “goodwill” se reduce de \$ 100 a \$ 80, con una disminución resultante del valor del pasivo por impuestos diferidos no reconocido. También se considera que esa disminución del valor del pasivo por impuestos diferidos no reconocido está relacionada con el reconocimiento inicial del “goodwill” y, por lo tanto, se prohíbe reconocerla según el párrafo 15(a).

- 21B. Sin embargo, los pasivos por impuestos diferidos por diferencias temporarias tributables relacionadas con el “goodwill” se reconocen en la medida que no se originen del reconocimiento inicial del “goodwill”. Por ejemplo, si el “goodwill” adquirido en una combinación de negocios tiene un costo de \$ 100 que es deducible para efectos tributarios a una tasa del 20% anual a partir del año de adquisición, la base tributaria del “goodwill” es \$ 100 en el reconocimiento inicial y \$ 80 al cierre del año de adquisición. Si el valor de libros del “goodwill” al cierre del año de adquisición permanece invariable en \$ 100, se origina una diferencia temporaria tributable de \$ 20 al cierre de ese año. Ya que esa diferencia no se relaciona con el reconocimiento inicial del “goodwill”, se reconoce el pasivo por impuestos diferidos resultante.

Reconocimiento inicial de un activo o pasivo

- 22 Puede originarse una diferencia temporaria en el reconocimiento inicial de un activo o pasivo, por ejemplo, si parte o todo el costo de un activo no será deducible para efectos tributarios. El método de contabilización de dicha diferencia temporaria depende de la naturaleza de la transacción que llevó al reconocimiento inicial del activo y pasivo:
- (a) en una combinación de negocios, una entidad reconoce cualquier pasivo o activo por impuestos diferidos y esto afecta el “goodwill” o el monto de cualquier valor superior al costo de la combinación sobre la participación de la adquirente en el valor justo neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la entidad adquirida (ver párrafo 19);
 - (b) si la transacción afecta las utilidades contables o la renta líquida imponible, la entidad reconoce el pasivo o activo por impuestos diferidos y los gastos o ingresos por impuestos diferidos resultantes en el estado de resultados (ver párrafo 59);
 - (c) si la transacción no es una combinación de negocios y no afecta las utilidades contables ni la renta líquida imponible, la entidad, en la ausencia de la exención permitida por los párrafos 15 y 24, reconoce el pasivo o activo por impuestos diferidos resultante y ajusta el valor de libros del activo o pasivo por el mismo monto. Tales ajustes harían menos transparentes los estados financieros. Por lo tanto, esta Norma no le permite a la entidad reconocer el pasivo o activo por impuestos diferidos resultante, en el reconocimiento inicial o posteriormente (ver ejemplo a continuación). Además, una entidad no reconocerá los cambios posteriores del pasivo o activo por impuestos diferidos no reconocidos, en la medida que deprecie el activo.

Ejemplo que ilustra el párrafo 22(c)

Una entidad tiene la intención de utilizar un activo que costó \$ 1.000 durante toda su vida útil de cinco años y posteriormente enajenarlo por un valor residual de cero. La tasa de impuestos es 40%. La depreciación del activo no es deducible para efectos tributarios. En la enajenación, toda ganancia de capital no tributaría y toda pérdida de capital no sería deducible.

A medida que la entidad va recuperando el valor de libros del activo, la entidad generará una renta imponible de \$ 1.000 y pagará un impuesto de \$ 400. La entidad no reconoce el pasivo por impuesto diferido resultante de \$ 400, porque se genera del reconocimiento inicial del activo.

Al año siguiente, el valor de libros del activo es \$ 800. Al generar una renta imponible de \$ 800, la entidad pagará un impuesto de \$ 320. La entidad no reconoce el pasivo por impuestos diferidos de \$ 320, porque se genera del reconocimiento inicial del activo.

- 23 De acuerdo a la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*, el emisor de un instrumento financiero compuesto (por ejemplo, un bono convertible) clasifica el componente pasivo del instrumento como un pasivo y el componente de patrimonio como patrimonio. En algunas jurisdicciones, la base tributaria del componente pasivo en el reconocimiento inicial es igual a la suma de los valores de libros iniciales de los componentes de pasivos y patrimonio. La diferencia temporaria tributable resultante se origina del reconocimiento inicial del componente patrimonio en forma separada del componente de pasivo. Por lo tanto, no procede la excepción establecida en el párrafo 15(b). Por consiguiente, una entidad reconoce el pasivo por impuestos diferidos resultante. De acuerdo al párrafo 61, el impuesto diferido se carga directamente al valor de libros del componente de patrimonio. De acuerdo con el párrafo 58, los cambios posteriores del pasivo por impuestos diferidos se reconocen en el estado de resultados como gastos (ingresos) por impuestos diferidos.

Diferencias temporarias deducibles

- 24 **Se reconocerá un activo por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias deducibles en la medida que sea probable disponer de renta líquida imponible contra la cual se pueda utilizar la diferencia temporaria deducible, a menos que se origine el activo por impuestos diferidos del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:**
- (a) **no sea una combinación de negocios; y**
 - (b) **al momento de la transacción, no se afecten las utilidades contables ni la renta líquida imponible (pérdida tributaria).**

- (c) **Sin embargo, por las diferencias temporarias deducibles relacionadas con inversiones en afiliadas, sucursales, coligadas y participaciones en negocios conjuntos, se reconocerá un activo por impuestos diferidos de acuerdo al párrafo 44.**

- 25 Es inherente al reconocimiento de un pasivo, que éste se liquidará a su valor de libros, por medio de salidas de recursos desde la entidad que incluyen beneficios económicos, en períodos futuros. Cuando los recursos salen de la entidad, parte o todos sus montos pueden ser deducibles al determinar la renta líquida imponible de un período posterior al período en que se reconoce el pasivo. En tales casos, existe una diferencia temporaria entre el valor de libros del pasivo y su base tributaria. Por lo tanto, se origina un activo por impuestos diferidos respecto a los impuestos a la renta que serán recuperables en períodos futuros, cuando se permita que esa parte del pasivo sea una deducción al determinar la renta líquida imponible. Asimismo, si el valor de libros de un activo es menor que su base tributaria, la diferencia da origen a un activo por impuestos diferidos respecto a los impuestos a la renta que serán recuperables en períodos futuros.

Ejemplo

Una entidad reconoce un pasivo de \$ 100 por los costos devengados por la garantía de productos. Para efectos tributarios, dichos costos no serán deducibles hasta que la entidad pague los reclamos. La tasa de impuesto es de 25%.

La base tributaria del pasivo es cero (valor de libros \$ 100, menos el monto que será deducible para efectos tributarios respecto a ese pasivo en períodos futuros). Al cancelar el pasivo por su valor de libros, la entidad reducirá su renta líquida imponible futura en \$ 100 y, por consiguiente, disminuirá sus pagos futuros por impuestos en \$ 25 (el 25% de \$ 100). La diferencia entre el valor de libros de \$ 100 y la base tributaria de cero corresponde a una diferencia temporaria deducible de \$ 100. Por lo tanto, la entidad reconoce un activo por impuestos diferidos de \$ 25 (el 25% de \$ 100), siempre que sea probable que la entidad genere suficiente renta líquida imponible en períodos futuros para obtener beneficios a partir de una reducción en los pagos por impuestos.

- 26 Los siguientes son ejemplos de diferencias temporarias deducibles que generan activos por impuestos diferidos:

- (a) los costos por beneficios de jubilación pueden deducirse al determinar las utilidades contables, a medida que se reciben los servicios de los empleados, pero se pueden deducir al determinar la renta líquida imponible cuando la entidad pague los aportes a un fondo o cuando pague los beneficios de jubilación. Existe una diferencia temporaria entre el valor de libros del pasivo y su base tributaria; esta última generalmente es cero. Dicha diferencia temporaria deducible genera un activo por impuestos diferidos, a medida que los beneficios económicos fluyan a la entidad en

la forma de una deducción de la renta líquida imponible cuando se paguen los aportes o beneficios de jubilación;

- (b) los costos de investigación se reconocen como un gasto al determinar las utilidades contables del período en que se incurren, pero no se permite que sean una deducción al determinar la renta líquida imponible (pérdida tributaria) hasta un período posterior. La diferencia entre la base tributaria de los costos de investigación, al ser el monto que la autoridad tributaria permitirá como deducción en períodos futuros, y el valor de libros de cero constituye una diferencia temporaria deducible que genera un activo por impuestos diferidos.
 - (c) el costo de una combinación de negocios es asignado reconociendo los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos a sus valores justos a la fecha de adquisición. Cuando se reconoce un pasivo asumido a la fecha de adquisición, pero los costos relacionados no se deducen al determinar la renta líquida imponible hasta un período posterior, se origina una diferencia temporaria deducible que genera un activo por impuestos diferidos. También surge un activo por impuestos diferidos cuando el valor justo de un activo identificable adquirido es menor que su base tributaria. En ambos casos, el activo por impuestos diferidos resultante afecta al “goodwill” (ver párrafo 66); y
 - (d) se puede contabilizar a valor justo o revalorizar ciertos activos, sin hacer un ajuste equivalente para efectos tributarios (ver párrafo 20). Una diferencia temporaria deducible se origina, si la base tributaria del activo supera a su valor de libros.
- 27 El reverso de diferencias temporarias deducibles genera deducciones al determinar la renta líquida imponible de períodos futuros. Sin embargo, los beneficios económicos en la forma de reducciones de los pagos por impuestos fluirán a la entidad, sólo si esta genera suficiente renta líquida imponible contra la cual se pueden compensar las deducciones. Por lo tanto, la entidad reconoce activos por impuestos diferidos, sólo cuando es probable que se dispondrá de renta líquida imponible contra la cual se puedan utilizar las diferencias temporarias deducibles.
- 28 Es probable que se dispondrá de la renta líquida imponible contra la cual se pueda utilizar una diferencia temporaria deducible cuando existan suficientes diferencias temporarias tributables relacionadas con la misma autoridad tributaria y el mismo contribuyente, que se espera se revierten:
- (a) en el mismo período que el reverso esperado de la diferencia temporaria deducible;
o
 - (b) en períodos a los cuales se pueda absorber o arrastrar una pérdida tributaria originada por el activo por impuestos diferidos.

En tales circunstancias, se reconoce el activo por impuestos diferidos en el período en que se originan las diferencias temporarias deducibles.

29 Cuando las diferencias temporarias tributables relacionadas con la misma autoridad tributaria y el mismo contribuyente sean insuficientes, se reconoce el activo por impuestos diferidos en la medida que:

- (a) sea probable que la entidad tendrá la suficiente renta líquida imponible relacionada con la misma autoridad tributaria y el mismo contribuyente en el mismo período que el reverso de la diferencia temporaria deducible (o en los períodos en los cuales se puede absorber o arrastrar una pérdida tributaria que se origina por el activo por impuestos diferidos). Al evaluar si tendrá suficiente renta líquida imponible en períodos futuros, la entidad no considera los montos tributables que se originan de diferencias temporarias deducibles que se espera originar en períodos futuros, porque el activo por impuestos diferidos que surge de estas diferencias temporarias deducibles requerirá de renta líquida futura para ser utilizado; o
- (b) la entidad tiene oportunidades de aprovechar la planificación tributaria para generar renta líquida imponible en los períodos apropiados.

30 Las oportunidades de la planificación tributaria son medidas que la entidad adoptaría con el objeto de generar o aumentar la renta imponible en un período en particular antes del vencimiento de una pérdida tributaria o crédito tributario acumulado. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, se puede generar o aumentar la renta líquida imponible:

- (a) optando por tener ingresos por intereses tributables ya sea como cobrados o por cobrar;
- (b) difiriendo el reclamo de ciertas deducciones a la renta líquida imponible;
- (c) vendiendo y quizás retroarrendando activos cuyo valor ha aumentado, pero por los cuales no se ha ajustado la base tributaria para reflejar dicha alza de valor; y
- (d) vendiendo un activo que genera renta no imponible (como por ejemplo, en algunas jurisdicciones, los bonos emitidos por el Estado) con el objeto de comprar otra inversión que genera renta imponible.

Cuando las oportunidades de planificación tributaria permitan trasladar la renta líquida imponible de un período posterior a uno anterior, la utilización de una pérdida tributaria o crédito tributario acumulado sigue dependiendo de la existencia de renta líquida imponible futura proveniente de fuentes distintas de las diferencias temporarias a generarse en el futuro.

31 Cuando la entidad tiene antecedentes de pérdidas recientes, la entidad considera la guía incluida en los párrafos 35 y 36.

32 [Eliminado en texto original en inglés]

Reconocimiento inicial de un activo o pasivo

33 Un caso en el cual se origina un activo por impuestos diferidos en el reconocimiento inicial de un activo es cuando una subvención gubernamental no tributable relacionada con un activo se deduce para llegar al valor de libros del activo, pero para efectos tributarios no se deduce del monto depreciable del activo (en otras palabras, su base tributaria); el valor de libros del activo es menor que su base tributaria y esto da origen a una diferencia temporaria deducible. También se pueden contabilizar subvenciones gubernamentales como ingresos diferidos en cuyo caso la diferencia entre los ingresos diferidos y su base tributaria de cero corresponde a una diferencia temporaria deducible. Cualquiera sea el método de presentación que la entidad adopte, la entidad no reconoce el activo por impuestos diferidos resultante, por la razón dada en el párrafo 22.

Pérdidas y Créditos Tributarios No Utilizados

34 **Se reconocerá un activo por impuestos diferidos por las pérdidas tributarias y los créditos tributarios acumulados no utilizados, hasta la medida que sea probable que haya renta líquida imponible disponible contra la cual se puedan utilizar las pérdidas tributarias y créditos tributarios no utilizados.**

35 Los criterios para reconocer los activos por impuestos diferidos que se originan de pérdidas tributarias y créditos tributarios acumulados no utilizados son los mismos que aquellos para reconocer activos por impuestos diferidos que se originan de diferencias temporarias deducibles. Sin embargo, la existencia de pérdidas tributarias no utilizadas constituye una evidencia firme que puede que no se disponga de renta líquida imponible futura. Por lo tanto, cuando una entidad tiene antecedentes de pérdidas recientes, ésta reconoce un activo por impuestos diferidos que se origina de pérdidas tributarias o créditos tributarios no utilizados, sólo en la medida que la entidad tenga suficientes diferencias temporarias tributables o exista otra evidencia convincente que se dispondrá de suficiente renta líquida imponible, contra la cual la entidad pueda utilizar las pérdidas tributarias o créditos tributarios no utilizados. En dichas circunstancias, el párrafo 82 exige la revelación del monto del activo por impuestos diferidos y la naturaleza de la evidencia que respalda su reconocimiento.

36 La entidad considera los siguientes criterios al evaluar la probabilidad de disponer de renta líquida imponible, contra la cual se pueden utilizar las pérdidas o créditos tributarios no utilizados:

- (a) si la entidad tiene suficientes diferencias temporarias tributables relacionadas con la misma autoridad tributaria y la misma entidad tributable, para generar montos

tributables contra los cuales se pueden utilizar las pérdidas tributarias o créditos tributarios no utilizados antes que venzan;

- (b) si es probable que la entidad tendrá renta líquida imponible antes que venzan las pérdidas tributarias o créditos tributarios no utilizados;
- (c) si las pérdidas tributarias no utilizadas se generan por causas identificables que no tienen probabilidades de presentarse nuevamente; y
- (d) si la entidad dispone de oportunidades de planificación tributaria (ver párrafo 30) que vayan a generar renta líquida imponible en el período en que las pérdidas o los créditos fiscales puedan ser utilizados.

En la medida que no sea probable disponer de la renta líquida imponible, contra la cual se pueda utilizar las pérdidas tributarias o créditos tributarios no utilizados, no se reconoce el activo por impuestos diferidos.

Re-evaluación de los Activos por Impuestos Diferidos No Reconocidos

- 37 A la fecha de cada balance general, una entidad re-evalúa los activos por impuestos diferidos no reconocidos. La entidad reconoce un activo por impuestos diferidos no reconocido anteriormente en la medida que se ha vuelto probable que la renta líquida imponible futura permitirá recuperar el activo por impuestos diferidos. Por ejemplo, un mejoramiento en las condiciones comerciales puede hacer más probable que la entidad pueda generar la suficiente renta líquida imponible a futuro para que el activo por impuestos diferidos cumpla con los criterios de reconocimiento presentados en el párrafo 24 o 34. Otro ejemplo es cuando la entidad re-evalúa los activos por impuestos diferidos a la fecha de una combinación de negocios o posteriormente (ver párrafos 67 y 68).

Inversiones en Afiliadas, Sucursales, Coligadas y Participaciones en Negocios Conjuntos

- 38 Las diferencias temporarias se originan cuando el valor de libros de las inversiones en afiliadas, sucursales y coligadas o participaciones en negocios conjuntos (particularmente la porción que represente la participación del inversionista en los activos netos de la filial, sucursal, coligada o negocio conjunto, incluido el valor de libros del “goodwill”) difieren de la base tributaria (que a menudo es el costo) de la inversión o participación. Tales diferencias pueden surgir en varias circunstancias, por ejemplo:

- (a) la existencia de utilidades no distribuidas en las afiliadas, sucursales, coligadas y negocios conjuntos;
- (b) variaciones en los tipos de cambio, cuando la matriz y su filial estén situadas en diferentes países; y
- (c) una reducción en el valor de libros de una inversión en una coligada a su valor recuperable.

- (d) En los estados financieros consolidados, la diferencia temporaria puede ser diferente de la diferencia temporaria relacionada con esa inversión registrada en los estados financieros individuales de la matriz, si ésta contabiliza, en sus estados financieros individuales, la inversión al costo o a su valor revalorizado.
- 39 **Una entidad reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias tributables relacionadas con inversiones en afiliadas, sucursales y coligadas, o con participaciones en negocios conjuntos, excepto cuando se cumplen ambas condiciones siguientes:**
- (a) **la matriz, inversionista o participante de un negocio conjunto pueda controlar la oportunidad del reverso de la diferencia temporaria; y**
- (b) **es probable que la diferencia temporaria no se revierta en el futuro previsible.**
- 40 Puesto que la matriz controla la política de dividendos de su filial, también puede controlar la oportunidad del reverso de las diferencias temporarias asociadas con esa inversión (incluidas no sólo las diferencias temporarias derivadas de utilidades no distribuidas, sino también las relacionadas con cualquier diferencia de cambio). Además, con frecuencia podría ser impracticable determinar el monto de impuestos a la renta a pagar cuando las diferencias temporarias se reviertan. Por lo tanto, cuando la matriz haya estimado que esas utilidades no serán objeto de distribución en un futuro previsible, la matriz no reconocerá un pasivo por impuestos diferidos. Las mismas consideraciones se aplican en el caso de las inversiones en sucursales.
- 41 Los activos y pasivos no monetarios de una entidad se miden en términos de su moneda funcional (ver NIC 21 *Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de Moneda Extranjera*). Si la renta líquida imponible o pérdida tributaria de la entidad (y, por lo tanto, la base tributaria de sus activos y pasivos no monetarios) se calcula en una moneda distinta, las variaciones en el tipo de cambio dan origen a diferencias temporarias, que generan el reconocimiento de un pasivo o de un activo por impuestos diferidos (en este último caso sujeto a las condiciones establecidas en el párrafo 24). El impuesto diferido resultante se carga o abona al estado de resultados (ver párrafo 58).
- 42 Una entidad que ha invertido en una coligada no controla esa entidad, y normalmente no está en posición de determinar su política de dividendos. Por lo tanto, en ausencia de un acuerdo que establezca que las utilidades de la coligada no serán distribuidas en un futuro previsible, la entidad inversionista reconoce un pasivo por impuestos diferidos que se origina de las diferencias temporarias tributables relacionadas con su inversión en la coligada. En algunos casos, el inversionista puede no ser capaz de determinar el monto de los impuestos que tendría que pagar si recuperase el costo de su inversión en una coligada, pero puede determinar que serán iguales o superiores a un monto 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 utilidades 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 utilidades, y es probable que no se repartan dividendos en un futuro previsible, no se reconoce ningún pasivo por impuestos diferidos.
- 44 **Una entidad reconocerá un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias deducibles que se originan de inversiones en afiliadas, sucursales, coligadas y participaciones en negocios conjuntos, sólo en la medida que sea probable que:**
- (a) **las diferencias temporarias se reviertan en un futuro previsible; y**
 - (b) **se disponga de renta líquida imponible contra la cual puedan utilizarse las diferencias temporarias.**
- 45 Al decidir si se reconoce un activo por impuestos diferidos por las diferencias temporarias deducibles asociadas con sus inversiones en afiliadas, sucursales y coligadas, o con participaciones en negocios conjuntos, la entidad considera la guía que se presenta en los párrafos 28 al 31.

Valorización

- 46 **Los pasivos (activos) por impuestos corrientes del período en curso o de períodos anteriores se valorizarán por el monto que se espere pagar a (recuperar de) la autoridad tributaria, utilizando las tasas (y leyes) tributarias que se hayan aprobados, o prácticamente aprobados, a la fecha del balance general.**
- 47 **Los activos y pasivos por impuestos diferidos se valorizarán a las tasas de impuesto que se espera sean de aplicación en el período en el que el activo se realice o el pasivo se liquide, basándose en las tasas (y leyes) tributarias que hayan sido aprobadas o prácticamente aprobadas a la fecha del balance general.**
- 48 Los activos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos se valorizan generalmente empleando las tasas (y leyes) tributarias que han sido aprobadas. Sin embargo, en algunas jurisdicciones, los anuncios de tasas (y leyes) tributarias por parte del gobierno tienen, en esencia, el mismo efecto que su aprobación, que puede seguir al anuncio por un período de varios meses después. En tales circunstancias, los activos y pasivos por impuestos se valorizan utilizando las tasas (y leyes) tributarias anunciadas.

- 49 En los casos en que se apliquen diferentes tasas de impuesto según los niveles de renta imponible, los activos y pasivos por impuestos diferidos se valorizan utilizando las tasas promedios que se espera aplicar a la renta líquida imponible o a la pérdida tributaria, en los períodos en los que se espere que vayan a revertir las diferencias temporarias.
- 50 [Eliminado en texto original en inglés]
- 51 **La valorización de los activos y los pasivos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias tributarias que se derivarían de la forma en que la entidad espera, a la fecha del balance general, recuperar el valor de libros de sus activos o liquidar el valor de libros de sus pasivos.**
- 52 En algunas jurisdicciones, la forma en que la entidad recupera (liquida) el valor de libros de un activo (pasivo) puede afectar alguna o ambas de las siguientes circunstancias:
- (a) la tasa de impuesto a aplicar cuando la entidad recupera (liquida) el valor de libros del activo (pasivo); y
 - (b) la base tributaria del activo (pasivo).
 - (c) En tales casos, la entidad valoriza los activos y los pasivos por impuestos diferidos utilizando la tasa de impuesto y la base tributaria que sean consecuentes con la forma en que se espera recuperar o liquidar la partida correspondiente.

Ejemplo A

Un activo tiene un valor de libros de \$ 100 y una base tributaria de \$ 60. Se aplicaría una tasa del 20% si se vendiera el activo, y una tasa de 30% a otro tipo de ingresos.

La entidad reconoce un pasivo por impuestos diferidos de \$ 8 (el 20% de \$ 40) si espera vender el activo sin usarlo más, y un pasivo por impuestos diferidos de \$ 12 (el 30% de \$ 40) si espera conservar el activo y recuperar su valor de libros mediante su uso.

Ejemplo B

Un activo con un costo de \$ 100 y un valor de libros de \$ 80 se revaloriza a \$ 150. No se realiza un ajuste equivalente para efectos tributarios. La depreciación acumulada para efectos tributarios es de \$ 30, y la tasa de impuesto es 30%. Si se vende el activo por un precio mayor que su costo, la depreciación acumulada tributaria de \$ 30 se incluiría en la renta líquida imponible, pero los montos recibidos superiores al costo no tributarán.

La base tributaria del activo es \$ 70 y existe una diferencia temporaria imponible de \$ 80. Si la entidad espera recuperar el valor de libros del activo mediante su uso, debe generar renta imponible de \$ 150, pero sólo podrá deducir una depreciación de \$ 70. En este caso, existe un pasivo por impuestos diferidos de \$ 24 (30% de \$ 80). Si la entidad espera recuperar el valor de libros mediante la venta del activo por \$ 150, el pasivo por impuestos diferidos resultante se calcularía de la siguiente manera:

	<i>Diferencia Temporaria Tributable en \$</i>	<i>Tasa de Impuesto</i>	<i>Pasivo por Impuestos Diferidos en \$</i>
Depreciación tributaria acumulada	30	30%	9
Montos recibidos por un monto superior al costo	50	0	-
Total	80		9

(nota: de acuerdo con el párrafo 61, el impuesto diferido adicional que surge de la revalorización se carga directamente contra el patrimonio)

Ejemplo C

Los hechos son iguales al ejemplo B, excepto que si el activo se vende por más de su costo, la depreciación tributaria acumulada se incluirá en la renta imponible (gravada al 30%), y el monto de la venta tributará al 40%, después de deducir un costo ajustado por inflación de \$ 110.

Si la entidad espera recuperar el valor de libros del activo mediante su uso, debe generar renta imponible de \$ 150, sobre los que sólo podrá deducir una depreciación de \$ 70. En este caso, la base tributaria es \$ 70, existe una diferencia temporaria tributable de \$ 80 y un pasivo por impuestos diferidos de \$ 24 (30% de \$ 80), como en el ejemplo B.

Si la entidad espera recuperar el valor de libros vendiendo inmediatamente el activo por \$ 150, la entidad podrá deducir el costo corregido monetariamente de \$ 110. Las ganancias netas de \$ 40 tributarán al 40%. Además, la depreciación tributaria acumulada de \$ 30 se incluirá en la renta líquida imponible y tributará al 30%. En esta situación, la base tributaria es \$ 80 (\$ 110 menos \$ 30), existe una diferencia temporaria tributable de \$ 70 y un pasivo por impuestos diferidos de \$ 25 (40% de \$ 40 más 30% de \$ 30). Si la base tributaria no resulta inmediatamente 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 surge de la revalorización se carga directamente contra el patrimonio).

- 52A. En algunas jurisdicciones, los impuestos a la renta son pagaderos a una tasa mayor o menor, si una parte o la totalidad de las utilidades netas o de las utilidades acumuladas se pagan como dividendos a los accionistas de la entidad. En otras jurisdicciones, los impuestos a la renta pueden ser devueltos o pagados, si una parte o la totalidad de las utilidades netas o de las utilidades acumuladas se pagan como dividendos a los accionistas de la entidad. En tales circunstancias, los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos se miden a la tasa de impuesto aplicable a las utilidades no distribuidas.
- 52B. En las circunstancias descritas en el párrafo 52A, las consecuencias de impuesto a la renta de los dividendos, se reconocen cuando se registra el pasivo por el pago de los dividendos. Las consecuencias de impuesto a la renta de los dividendos están relacionadas más directamente con transacciones o hechos pasados, que con las distribuciones a los propietarios. Por lo tanto, las consecuencias de impuesto a la renta de los dividendos se reconocen en el estado de resultados del período, tal como se exige en el párrafo 58, salvo en la medida en que las consecuencias de impuestos a la renta de los dividendos surjan de las circunstancias descritas en los párrafos 58(a) y (b).

Ejemplo ilustrativo de los párrafos 52A y 52B

El siguiente ejemplo trata de la medición de los activos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos, para una entidad en una jurisdicción donde se gravan a una tasa más alta las utilidades no distribuidas (50%), y se reembolsa una parte del monto cuando las utilidades se distribuyan. La tasa de impuesto sobre las utilidades distribuidas es del 35%. A la fecha del balance general, 31 de diciembre de 20X1, la entidad no reconoce ningún pasivo por dividendos propuestos o declarados después de la fecha del balance general, por lo cual no se han reconocido dividendos para el año 20X1. La renta imponible para 20X1 es de \$ 100.000. La diferencia temporaria tributable neta para el año 20X1 es de \$ 40.000.

La entidad reconoce un pasivo por impuestos corrientes y un gasto corriente por el mismo concepto por \$ 50.000. No se reconoce ningún activo por el monto potencialmente recuperable producto de dividendos futuros. La entidad también reconoce un pasivo por impuestos diferidos y un gasto por impuestos diferidos por \$ 20.000 (el 50% de \$ 40.000), que representa los impuestos a la renta que la entidad pagará cuando recupere o liquide el valor de libros de sus activos y pasivos, basándose en la tasa de impuesto aplicable a las utilidades no distribuidas.

Posteriormente, el 15 de marzo de 20X2, la entidad reconoce como pasivo dividendos de \$ 10.000, procedentes de las utilidades de operaciones previas.

El 15 de marzo de 20X2, la entidad reconoce la recuperación de impuestos a la renta por \$ 1.500 (15% de los dividendos reconocidos como pasivo), como un activo por impuestos corrientes y una reducción del gasto corriente por impuestos a la renta del 20X2.

53 Los activos y pasivos por impuestos diferidos no serán descontados.

- 54 Una determinación fiable del monto descontado de los activos y pasivos por impuestos diferidos exige programar detalladamente la oportunidad del reverso de cada diferencia temporaria. En muchos casos dicha programación es impracticable o sumamente compleja de realizar. Por lo tanto, resulta inapropiado exigir el descuento de los activos o pasivos por impuestos diferidos. El hecho de permitir este descuento, sin exigirlo, generaría montos por concepto de activos y pasivos por impuestos diferidos que no serían comparables entre entidades. Por lo tanto, esta Norma no exige ni permite descontar los activos y pasivos por impuestos diferidos.

- 55 Las diferencias temporarias se determinan tomando como referencia el valor de libros de un activo o pasivo. Esto se aplica incluso cuando el monto en cuestión se determina mediante el descuento, por ejemplo en el caso de obligaciones por beneficios de jubilación (ver NIC 19 *Beneficios a los Empleados*).
- 56 **El valor de libros de un activo por impuestos diferidos se revisará a la fecha de cada balance general. Una entidad reducirá el valor de libros del activo por impuestos diferidos, en la medida que estime probable que ya no dispondrá de suficiente renta líquida imponible, como para permitir cargar contra la misma la totalidad o una parte, de los beneficios del activo por impuestos diferidos a ser utilizado. Tal reducción será revertida, en la medida que sea probable que se dispondrá de suficiente renta imponible.**

Reconocimiento de impuestos corrientes y diferidos

- 57 La contabilización de los efectos tributarios corrientes y diferidos, de una determinada transacción u otro evento, es consecuente con la contabilización de la transacción u otro evento correspondiente. Los párrafos 58 al 68C implementan este principio.

Estado de resultados

- 58 **Los impuestos corrientes y diferidos serán reconocidos como gasto o ingreso e incluidos en el estado de resultados del período, excepto en la medida en que tales impuestos han surgido de:**
- (a) **una transacción o hecho económico que esté reconocido, en el mismo período o en uno diferente, directamente en patrimonio (ver párrafos 61 al 65); o**
 - (b) **una combinación de negocios (ver párrafos 66 al 68).**
- 59 La mayoría de los pasivos y de los activos por impuestos diferidos surgen cuando los ingresos y gastos, que se incluyen en la utilidad contable de un período, se incluyen dentro de la renta líquida imponible (pérdida tributaria) en un período diferente. El correspondiente impuesto diferido se reconoce en el estado de resultados. Son ejemplos de lo anterior:
- (a) los ingresos por intereses, regalías o dividendos, se cobran con posterioridad pero se incluyen sobre base devengada en el estado de resultados, según la NIC 18 *Ingresos Ordinarios*, pero se incluyen en la renta imponible (pérdida tributaria) sobre base percibida, y
 - (b) los costos de activos intangibles, se han activado de acuerdo con la NIC 38 *Activos Intangibles*, y están siendo amortizados en el estado de resultados, pero fueron deducidos para efectos tributarios en el momento en que fueron incurridos.
- 60 El valor de libros de los activos y pasivos por impuestos diferidos puede cambiar, incluso cuando no haya cambiado el monto de las diferencias temporarias correspondientes. Esto puede pasar, por ejemplo, como resultado de:

- (a) un cambio en las tasas o leyes tributarias;
- (b) una re-evaluación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos; o
- (c) un cambio en la forma esperada de recuperar un activo.

El impuesto diferido resultante, se reconoce en el estado de resultados, excepto en la medida en que se relacione con partidas previamente cargadas o abonadas directamente a patrimonio (ver párrafo 63).

Partidas abonadas o cargadas directamente a patrimonio

- 61 **Los impuestos a la renta sean corrientes o diferidos, deben ser cargados o abonados directamente al patrimonio si se relacionan con partidas que se llevan directamente a las cuentas del patrimonio, ya sea en el mismo u otro período.**
- 62 Las Normas de Información Financiera exigen o permiten que ciertas partidas sean cargadas o abonadas directamente a patrimonio. Ejemplos de tales partidas son:
- (a) un cambio en el valor de libros procedente de la revalorización de activos fijos (ver NIC 16 *Activos Fijos*);
 - (b) un ajuste al saldo inicial de las utilidades retenidas procedente de un cambio en las políticas contables, que se aplique retroactivamente, o de la corrección de un error (ver la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*).
 - (c) las diferencias de cambio producidas por la traducción de los estados financieros de una operación en el extranjero (ver la NIC 21 *Efectos de la Variación en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera*); y
 - (d) los montos que surgen del reconocimiento inicial del componente de patrimonio, en un instrumento financiero compuesto (ver párrafo 23).
- 63 En algunas circunstancias excepcionales, puede ser difícil determinar el monto de los impuestos corrientes o diferidos que corresponde a las partidas cargadas o abonadas directamente a patrimonio. Este podría ser el caso, por ejemplo, cuando:
- (a) exista una escala progresiva en el impuesto a la renta y sea imposible calcular la tasa a la cual ha tributado un componente específico de la renta líquida imponible (pérdida tributaria);
 - (b) un cambio en la tasa de impuesto u otra norma tributaria afecta a un activo o pasivo por impuestos diferidos relacionado, en todo o en parte, con una partida que ha sido previamente cargada o abonada a patrimonio; o
 - (c) una entidad determina que un activo por impuestos diferidos debe ser reconocido, o ya no debería ser reconocido completamente, y el activo por impuestos diferidos se

relaciona, en todo o en parte, con una partida que ha sido previamente cargada o abonada a patrimonio.

En tales casos, el impuesto corriente y diferido, relacionado con partidas que han sido abonadas o cargadas a patrimonio, se basará en una asignación a prorrata razonable de los impuestos corrientes y diferidos de la entidad en la jurisdicción tributaria correspondiente, u otro método que logre una asignación más apropiada bajo las circunstancias.

- 64 La NIC 16 *Activos Fijos* no especifica si la entidad debe transferir cada año desde la reserva por revalorización a las utilidades retenidas un monto igual a la diferencia entre la depreciación o amortización del activo revalorizado y la depreciación o amortización basada en el costo de ese activo. Si una entidad hace esta transferencia, el monto transferido es neto de cualquier impuesto diferido relacionado. Consideraciones similares se aplican a las transferencias hechas tras la enajenación de un activo fijo.
- 65 Cuando un activo es revalorizado para efectos tributarios, y tal revalorización está relacionada con otra revalorización contable, efectuada en períodos anteriores, o con una que se espera realizar en algún período posterior, los efectos tributarios de la revalorización contable y del ajuste en la base tributaria se abonarán o cargarán a patrimonio en los períodos en que ocurren. Sin embargo, si la revalorización para efectos tributarios no se relaciona con una revalorización contable de un período anterior, o con una que se espera realizar en el futuro, los efectos tributarios del ajuste de la base tributaria se reconocerán en el estado de resultados.
- 65A Cuando una entidad paga dividendos a sus accionistas, puede tener la obligación de pagar una porción de tales dividendos a las autoridades tributarias, por cuenta de los accionistas. En muchas jurisdicciones, este monto se denomina impuesto de retención. Tal monto, pagado o por pagar a las autoridades, se carga a patrimonio como parte de los dividendos.

Impuesto diferido producto de una combinación de negocios

- 66 Como se explica en el párrafo 19 y 26 (c), pueden surgir diferencias temporarias en una combinación de negocios. De acuerdo con la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*, una entidad reconoce los activos por impuestos diferidos (si cumplen los criterios establecidos para su reconocimiento en el párrafo 24) o los pasivos por impuestos diferidos como activos y pasivos identificables a la fecha de adquisición. En consecuencia, esos activos y pasivos por impuestos diferidos afectan al “goodwill” o el exceso de la participación de la entidad adquirente en el valor justo neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida sobre el costo de la combinación. Sin embargo, de acuerdo con el párrafo 15(a), la entidad no reconoce los pasivos por impuestos diferidos que surjan del reconocimiento inicial del “goodwill”.
- 67 Como resultado de una combinación de negocios, una entidad adquirente puede considerar probable la recuperación de su propio activo por impuestos diferidos que no se reconoció con anterioridad a la combinación. Por ejemplo, la adquirente podría utilizar el beneficio de sus pérdidas tributarias no utilizadas contra las futuras rentas impositivas de la adquirida. En tales casos, la adquirente reconoce un activo por impuestos diferidos, pero no lo incluirá como parte de la contabilización de la combinación de negocios, y por lo tanto no lo tendrá en cuenta al determinar el “goodwill” o el exceso de la participación de la entidad adquirente

en el valor justo neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida sobre el costo de la combinación.

68 Si el beneficio potencial de las pérdidas acumuladas por impuestos a la renta de la adquirida, o de otros activos por impuestos diferidos no cumplieron los criterios de la NIIF 3 para su reconocimiento por separado cuando se contabilizó inicialmente la combinación, pero fue realizado posteriormente, la entidad adquirente reconocerá el correspondiente ingreso por el impuesto diferido en el estado de resultados del período. Además, la adquirente deberá:

- (a) reducir el valor de libros del “goodwill” al monto que se hubiera reconocido de haberse contabilizado el activo por impuestos diferidos como un activo identificable desde la fecha de adquisición; y
- (b) reconocer la reducción en el valor de libros del “goodwill” como un gasto.

Sin embargo, este procedimiento no podrá dar lugar a la generación de un exceso de la participación de la entidad adquirente en el valor justo neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida sobre el costo de la combinación, ni incrementará el monto previamente reconocido de tal exceso.

Ejemplo

Una entidad adquirió una filial que tenía diferencias temporarias deducibles de \$ 300. La tasa de impuesto en el momento de la adquisición era del 30%. El resultante activo por impuestos diferidos por \$ 90 no fue reconocido como un activo identificable al determinar el “goodwill” de \$ 500 resultante de la combinación de negocios. Pasados dos años después de la combinación, la entidad evaluó que la renta imponible futura será suficiente para que la entidad recupere todas las diferencias temporarias deducibles.

La entidad reconoce un activo por impuestos diferidos de \$ 90 y en el estado de resultados del período, un ingreso por impuestos diferidos de \$ 90. La entidad también reduce el valor de libros de “goodwill” en \$ 90, y reconoce un gasto por este monto en el estado de resultados del período. En consecuencia, el costo del “goodwill” se reduce hasta \$ 410, que es el monto por el que se habría reconocido si se hubiese contabilizado el activo por impuestos diferidos de \$ 90 como un activo identificable a la fecha de adquisición.

Si la tasa tributaria se hubiera incrementado al 40%, la entidad habría reconocido un activo por impuestos diferidos de \$ 120 (40% de \$ 300) y, en el resultado del período, un ingreso por impuestos diferidos por \$ 120. Si la tasa tributaria se hubiera reducido hasta el 20%, la entidad habría reconocido un activo por impuestos diferidos por \$ 60 (20% de \$ 300) y un ingreso por impuestos diferidos de \$ 60. En ambos casos, la entidad también reduciría el valor de libros del “goodwill” por \$ 90 y reconoce un gasto por dicho monto en el estado de resultados.

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

- 68A En algunas jurisdicciones tributarias una entidad puede obtener una deducción tributaria (esto es, un monto que es deducible para la determinación de la renta imponible) asociada a remuneración pagada en forma de acciones, en opciones sobre acciones o en otros instrumentos de patrimonio de la entidad. El monto de esa deducción tributaria podría ser distinto del gasto de la remuneración acumulada asociada, y podría ocurrir en un período contable posterior. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, una entidad podría reconocer un gasto por el consumo de los servicios recibidos de un empleado como contrapartida por las opciones sobre acciones concedidas, de acuerdo con la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*, y no recibir la deducción tributaria hasta que las opciones sobre acciones sean ejercidas con la medición de la deducción tributaria basada en el precio que tengan las acciones de la entidad en la fecha de ejercicio.
- 68B Al igual que los costos de investigación, analizados en los párrafos 9 y 26 (b) de esta Norma, la diferencia entre la base tributaria de los servicios recibidos de los empleados hasta la fecha (que es el monto que las autoridades tributarias permitan como deducción en períodos futuros), y el valor de libros de cero, es una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos. Si el monto que las autoridades tributarias permitirán deducir en períodos futuros no se conoce al final del período, deberá estimarse a partir de la información disponible al término del período. Por ejemplo, si el monto que las autoridades tributarias permitirán deducir en períodos futuros depende del precio de las acciones de la entidad en una fecha futura, la medición de la diferencia temporaria deducible deberá basarse en el precio de las acciones de la entidad al finalizar el período.
- 68C Como se ha señalado en el párrafo 68A, el monto de la deducción tributaria (o de la deducción tributaria futura estimada, medida de acuerdo con el párrafo 68B) podría diferir del gasto por remuneraciones acumuladas correspondiente. El párrafo 58 de la Norma requiere que los impuestos corrientes y diferidos se reconozcan como ingreso o gasto, y se incluyan en el estado de resultados del período, salvo y en la medida en que el impuesto proceda de (a) una transacción o evento que se haya reconocido, en el mismo o diferente período, directamente en el patrimonio, o (b) de una combinación de negocios. Si el monto de la deducción tributaria (o deducción tributaria futura estimada) excede al monto del correspondiente gasto acumulado por remuneraciones, esto indica que la deducción tributaria se relaciona no sólo con el gasto por remuneraciones, sino también con una partida del patrimonio. En esta situación, el exceso del impuesto corriente o diferido asociado debiera reconocerse directamente en patrimonio.

Presentación

Activos y pasivos por impuestos

- 69 [Eliminado en texto original en inglés]
- 70 [Eliminado en texto original en inglés]

Compensación de partidas

- 71 **Una entidad debe compensar los activos y pasivos por impuestos corrientes si, y sólo si, la entidad:**
- (a) **tiene un derecho legalmente aplicable para compensar los montos reconocidos; y**
 - (b) **tiene la intención de liquidar en forma neta, o bien realizar los activos y liquidar simultáneamente los pasivos.**
- 72 Aunque los activos y pasivos tributarios corrientes se evalúan y reconocen por separado se compensan en el balance general con los mismos criterios que aquellos establecidos para los instrumentos financieros en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*. Una entidad tendrá, normalmente, un derecho legalmente aplicable para compensar activos corrientes tributarios con pasivos corrientes tributarios, cuando los mismos se relacionen con impuestos girados por la misma autoridad tributaria, y ésta permita a la entidad liquidar o recibir un solo pago neto.
- 73 En estados financieros consolidados, un activo tributario corriente en una entidad se compensará con un pasivo tributario corriente de otra entidad del grupo si, y sólo si, las entidades correspondientes tienen el derecho legalmente aplicable de liquidar o recibir un solo pago neto, y dichas entidades tengan la intención de hacer o recibir tal pago neto o recuperar el activo y pagar el pasivo simultáneamente.
- 74 **Una entidad compensará activos por impuestos diferidos con pasivos por impuestos diferidos si, y sólo si:**
- (a) **tiene reconocido legalmente el derecho de compensar, ante la autoridad tributaria los montos reconocidos en esas partidas; y**
 - (b) **los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos se derivan del impuesto a la renta correspondiente a la misma autoridad tributaria, que recaen sobre:**
 - (i) **la misma entidad contribuyente; o bien**
 - (ii) **diferentes entidades contribuyentes que pretenden, o liquidar los activos y pasivos tributarios corrientes por su monto neto, o realizar los activos y pagar los pasivos simultáneamente, en cada uno de los períodos futuros en los que se espere liquidar o recuperar montos significativos de activos o pasivos por impuestos diferidos.**
- 75 A fin de evitar la necesidad de establecer una programación detallada de la oportunidad en que cada diferencia temporaria se revertirá, esta Norma exige a una entidad compensar los activos y pasivos por impuestos diferidos de la misma entidad contribuyente si, y sólo si, se relacionan con impuesto a la renta correspondiente a la misma administración tributaria, siempre y cuando la entidad tenga el derecho legalmente aplicable de compensar los activos por impuestos corrientes, con los pasivos por impuestos corrientes.

- 76 En algunas circunstancias escasas, una entidad puede tener el derecho legalmente aplicable de compensar, y la intención de liquidar en términos netos, en algunos períodos, pero no en otros. En tales casos, muy especiales, puede requerirse una programación detallada para determinar si el pasivo por impuestos diferidos, de una entidad contribuyente, resultará en un incremento en los pagos por impuestos, en el mismo período en que un activo por impuestos diferidos de otra entidad contribuyente, resultará en una disminución en los pagos por impuestos de la segunda entidad contribuyente.

Gasto por impuesto a la renta

Gasto (ingreso) por impuesto a la renta relacionada con las utilidades o pérdidas de las actividades ordinarias

- 77 **El monto del gasto (ingreso) por impuestos, relacionado con utilidades o 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 específica donde tales diferencias deben ser presentadas en el estado de resultados. Por lo tanto, cuando las diferencias de cambio en los activos y pasivos por impuestos diferidos extranjeros sean reconocidas en el estado de resultados, tales diferencias pueden ser presentadas por separado como gastos o ingresos por impuesto a la renta diferido, si se considera que esa presentación es la más útil para los usuarios de los estados financieros.

Información a revelar

- 79 **Los componentes principales del gasto (ingreso) por el impuesto a la renta, deben ser revelados por separado.**
- 80 Los componentes del gasto (ingreso) por el impuesto a la renta pueden incluir:
- (a) el gasto (ingreso) corriente por impuesto a la renta
 - (b) cualquier ajuste reconocido en el período por concepto de impuestos corrientes de períodos anteriores.
 - (c) el monto del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el origen y reverso de diferencias temporarias;
 - (d) el monto del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas tributarias o por nuevos impuestos;
 - (e) el monto de los beneficios, procedentes de pérdidas tributarias, créditos tributarios, o diferencias temporarias, no reconocidos en períodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuesto del presente período;

- (f) el monto de los beneficios, procedentes de pérdidas tributarias, créditos tributarios o diferencias temporarias, no reconocidos en períodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos diferidos;
- (g) el impuesto diferido surgido del castigo o reverso de un castigo anterior, de saldos de activos por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 56; y
- (h) el monto del gasto (ingreso) por el impuesto, relacionado con los cambios en las políticas contables y los errores, que se ha incluido en el estado de resultados del período, de acuerdo con la NIC 8 porque no pueden ser contabilizados en forma retroactiva.

81 Las siguientes informaciones también deben ser reveladas, separadamente:

- (a) **el monto total de los impuestos, corrientes o diferidos, relativos a partidas cargadas o abonadas directamente a patrimonio;**
- (b) [Eliminado en texto original en inglés];
- (c) **una explicación de la relación entre el gasto (ingreso) por impuesto a la renta y la utilidad contable, en una de las siguientes formas, o en ambas**
 - (i) **una conciliación numérica entre el gasto (ingreso) por impuesto a la renta y el resultado de multiplicar la utilidad contable por la tasa o tasa(s) de impuesto aplicable(s), revelando también la base sobre la cual se ha(n) calculado la(s) tasa(s) aplicable(s) de impuesto, o**
 - (ii) **una conciliación numérica entre la tasa promedio tributaria efectiva y la tasa de impuesto aplicable, revelando también la base sobre la cual se ha calculado la tasa de impuesto aplicable;**
- (d) **una explicación de los cambios en la(s) tasa(s) tributaria(s) aplicable(s), en comparación con el período contable anterior;**
- (e) **el monto (y la fecha de vencimiento, si hubiese), de diferencias temporarias deducibles, pérdidas tributarias o créditos tributarios para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el balance general;**
- (f) **el monto total de diferencias temporarias relacionadas con inversiones en afiliadas, sucursales y coligadas, o con participaciones en negocios conjuntos, para los cuales no se han reconocido pasivos por impuestos diferidos (ver párrafo 39);**
- (g) **con respecto a cada tipo de diferencia temporaria, y con respecto a cada tipo de pérdida o crédito tributario no utilizado:**
 - (i) **el monto de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el balance general, para cada uno de los períodos sobre los que se informa;**

- (ii) **el monto de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en el estado de resultados, si éste no resulta evidente de los cambios reconocidos en el balance general;**
 - (h) **con respecto a operaciones descontinuadas, el gasto por impuestos relativo a:**
 - (i) **la pérdida o la ganancia derivada de la descontinuación; y**
 - (ii) **la utilidad o pérdida por las actividades ordinarias, de la operación descontinuadas del período, junto con los correspondientes montos para cada uno de los períodos presentados; y**
 - (i) **el monto del efecto de impuesto a la renta sobre los dividendos a los accionistas de la entidad que hayan sido propuestos o declarados, antes que los estados financieros hayan sido autorizados para su emisión, pero no reconocidos como pasivos en de los estados financieros.**
- 82 **Una entidad revelará el monto de un activo por impuestos diferidos, así como la naturaleza de la evidencia que respalda su reconocimiento, cuando:**
- (a) **la utilización del activo por impuestos diferidos dependa de las rentas imponibles futuras, por encima de las utilidades que surgen del reverso de las diferencias temporarias imponibles existentes; y**
 - (b) **la entidad haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente período o en el anterior, en la jurisdicción a la cual se relaciona el activo por impuestos diferidos.**
- 82A **En las circunstancias descritas en el párrafo 52A, una entidad revelará la naturaleza de las consecuencias potenciales que podrían producirse, en el impuesto a la renta, producto del pago de dividendos a sus accionistas. Además, la entidad debe revelar los montos de las consecuencias posibles, que sea practicable determinar, en el impuesto a la renta, y si hay otras consecuencias posibles en el impuesto a la renta que no sea practicable determinar.**
- 83 [Eliminado en texto original en inglés]
- 84 Las revelaciones requeridas por el párrafo 81(c), permiten a los usuarios de los estados financieros entender si la relación entre el gasto (ingreso) por impuesto a la renta y la utilidad contable es inusual, y comprender los factores significativos que pudieran afectar a tal relación en el futuro. La relación entre el gasto (ingreso) por impuesto a la renta y la utilidad contable puede estar afectada por factores tales como ingresos exentos de tributación, los gastos que no son deducibles al determinar la renta imponible (pérdida tributaria), el efecto de las pérdidas tributarias y el efecto de las tasas de impuesto a la renta extranjeras.
- 85 Al explicar la relación entre el gasto (ingreso) por impuesto a la renta y la utilidad contable, una entidad utiliza una tasa de impuesto a la renta que proporciona la información más útil para los usuarios de sus estados financieros. Muy a menudo, la tasa más útil es la del país en el que está domiciliada la entidad, sumando la tasa aplicada para los impuestos nacionales

con las correspondientes a cualquier impuesto local, que se calculen sobre un nivel de rentas imponibles (pérdidas tributarias) similares. Sin embargo, para una entidad que opera en diferentes jurisdicciones tributarias, puede resultar más útil agregar las conciliaciones hechas por separado utilizando las tasas nacionales de cada uno de las jurisdicciones tributarias. El siguiente ejemplo ilustra cómo la presentación de la conciliación numérica se puede ver afectada por la selección de la tasa de impuesto aplicable.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 85		
En 19X2, una entidad tiene una utilidad contable, antes de impuestos, en su propio país (país A) por \$ 1.500 (en 19X1 fue de \$ 2.000) y en el país B por \$ 1.500 (en 19X1, \$ 500). La tasa de impuesto es 30% en el país A y 20% en el país B. En el país A hay gastos, que no son deducibles tributariamente por \$ 100 (en 19X1: \$ 200).		
<i>Lo que sigue es un ejemplo de una conciliación con la tasa de impuesto nacional.</i>		
	19X1	19X2
	\$	\$
Utilidad contable	<u>2.500</u>	<u>3.000</u>
Impuestos a la tasa nacional 30%	750	900
Efecto tributario de los gastos que no son deducibles tributariamente	60	30
Efecto de las menores tasas en el país B	<u>(50)</u>	<u>(150)</u>
Gasto por impuesto	<u><u>760</u></u>	<u><u>780</u></u>
<i>Lo que sigue es un ejemplo de conciliación, preparado mediante la suma de las conciliaciones separadas de cada país. Bajo este método, el efecto de las diferencias entre la tasa de impuesto del país de la entidad y la tasa de impuesto en el otro país, no aparece como información separada en la conciliación. Una entidad puede necesitar analizar el efecto de los cambios significativos, ya sea en las tasas de impuesto o en la combinación de utilidades obtenidas en los diferentes países, a fin de explicar los cambios en la tasa o tasas de impuesto aplicables, como exige el párrafo 81 (d).</i>		
Utilidad contable	<u>2.500</u>	<u>3.000</u>
Impuesto según las tasas aplicables a las utilidades en cada país	700	750
Efecto tributario de los gastos que no son deducibles tributariamente	<u>60</u>	<u>30</u>
Gasto por impuesto	<u><u>760</u></u>	<u><u>780</u></u>

- 86 La tasa promedio efectiva es el gasto (ingreso) por impuesto a la renta dividido por la utilidad contable.
- 87 A menudo, puede resultar impracticable calcular el monto de los pasivos no reconocidos por impuestos diferidos que surgen de las inversiones en afiliadas, sucursales y coligadas y de las participaciones en negocios conjuntos (ver párrafo 39). Por ello, esta Norma exige que una entidad revele información sobre las diferencias temporarias subyacentes, pero no sobre

los pasivos por impuestos diferidos correspondientes. Sin embargo, cuando sea posible, se aconseja a las entidades que revelen los montos de los pasivos por impuestos diferidos no reconocidos, puesto que los usuarios de los estados financieros pueden encontrar útil tal información.

- 87A El párrafo 82A exige que una entidad revele la naturaleza de las consecuencias potenciales, en el impuesto a la renta que, podrían producirse en el caso de que pagara dividendos a sus accionistas. Una entidad revela las características importantes del sistema de impuesto a la renta y los factores que vayan a afectar al monto de las consecuencias potenciales en el impuesto a la renta del pago de dividendos.
- 87B A veces, puede no ser practicable el cálculo del monto total de las consecuencias potenciales en el impuesto a la renta, que va a tener el pago de dividendos a los accionistas. Este podría ser el caso, por ejemplo, para una entidad que tuviera un gran número de afiliadas extranjeras. Sin embargo, incluso en tales circunstancias, algunas porciones del monto total pueden ser fácilmente determinables. Por ejemplo, en un grupo consolidado, la matriz y alguna de sus afiliadas pueden haber pagado impuestos a la renta a una tasa más alta sobre utilidades sin distribuir, y tener conciencia del monto que les será reembolsado en el caso de pago de dividendos a los accionistas en el futuro, con cargo a las utilidades retenidas consolidadas. En este caso, se revela el monto del reembolso. Cuando sea aplicable, una entidad revela también que existen consecuencias adicionales potenciales, en el impuesto a la renta, que no son posible determinar. En los estados financieros individuales de la matriz, si los hubiere, las revelaciones de las consecuencias potenciales en el impuesto a la renta, serán aquellas relativas a las utilidades retenidas de la matriz.
- 87C Una entidad obligada a proporcionar las revelaciones del párrafo 82A, puede también estar obligada a proporcionar otras revelaciones relacionadas con las diferencias temporarias que estén relacionadas con sus inversiones en afiliadas, sucursales y coligadas o participaciones en negocios conjuntos. En tales casos, la entidad habrá de considerar esto al determinar qué información revelar según lo establecido en el párrafo 82A. Por ejemplo, una entidad puede estar obligada a revelar el monto total de las diferencias temporarias, asociadas a las inversiones en afiliadas, para las cuales no se han reconocido pasivos por impuestos diferidos (ver párrafo 81(f)). Si no fuera practicable calcular los montos de los pasivos por impuestos diferidos no reconocidos (ver párrafo 87), pueden haber montos relativos a tales afiliadas, derivadas de las consecuencias potenciales en el impuesto a la renta de los dividendos, que tampoco sea practicable determinar.
- 88 Una entidad revela información respecto a cualquier pasivo y activo contingente relacionado con impuestos, de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*. Pueden surgir pasivos contingentes y activos contingentes, por ejemplo, derivados de litigios sin resolver con la autoridad tributaria. De igual forma cuando cambios en las tasas o leyes tributarias son aprobados o anunciados después de la fecha del balance general, una entidad revela información acerca de cualquier efecto significativo que tales cambios vayan a tener sobre sus activos y pasivos por impuestos, ya sean de tipo corriente o diferido (ver NIC 10 *Hechos Ocurridos Después de la Fecha del Balance General*).

Fecha de vigencia

- 89 **Esta Norma tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 de enero de 2009.**

90 No aplicable en Chile.

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 que cubran períodos comenzados a partir del 1 de enero de 2001. Se recomienda la aplicación anticipada. Si la adopción anticipada afecta a los estados financieros, la entidad debe revelar este hecho.

Anexo A: Ejemplos de diferencias temporarias

Este anexo acompaña, pero no es parte de la NIC 12.

A. Ejemplos de circunstancias que dan lugar a diferencias temporarias tributables

Todas las diferencias temporarias tributables dan lugar a pasivos por impuestos diferidos.

Transacciones que afectan al estado de resultados

- 1 Los ingresos financieros son cobrados en forma posterior y son, incluidos sobre base devengada en el estado de resultados, mientras que se incluyen en la renta imponible sobre base percibida.
- 2 Los ingresos procedentes de la venta de bienes se incluyen en la utilidad contable cuando se entregan los bienes, pero se incluyen en la renta imponible cuando se cobran. *(Nota: como se explica en B3, en esta operación se genera también una diferencia temporaria deducible por las existencias relacionadas).*
- 3 La depreciación de un activo es acelerada para fines tributarios.
- 4 Los costos de desarrollo se activaron y se amortizarán posteriormente contra resultados, pero se deducen de la renta imponible en el mismo período en que son incurridos.
- 5 Los gastos anticipados, han sido deducidos de la renta imponible, en el período actual o en anteriores cuando se pagaron.

Transacciones que afectan al balance general

- 6 La depreciación de un activo no es deducible tributariamente, y además no se podrá deducir su monto cuando el activo sea vendido o desechado. *(Nota: el párrafo 15b de la Norma prohíbe el reconocimiento del correspondiente pasivo por impuestos diferidos, a menos que el activo haya sido adquirido en una combinación de negocios; ver también el párrafo 22 de la Norma).*
- 7 Un prestatario registra el préstamo por el monto de los fondos recibidos (que es igual a la cantidad que debe pagar al vencimiento) menos los costos de obtención del mismo. En los períodos posteriores se incrementa el valor de libros del préstamo por los montos que se van cargando, como amortización de los citados gastos, al estado de resultados. Los gastos de obtención se dedujeron para fines tributarios en el período en que fue reconocido el préstamo. *(notas: (1) la diferencia temporaria tributable es igual al monto de los gastos ya deducidos tributariamente al determinar la renta imponible, en este o los períodos anteriores, menos el monto acumulado que se han amortizado con cargo a la utilidad contable, y (2) puesto que el reconocimiento inicial del préstamo afecta a la renta imponible, no es aplicable la excepción del párrafo 15b de la presente Norma. Por lo tanto, el prestatario reconoce el pasivo por impuestos diferidos).*

- 8 Un préstamo por pagar fue medido, al reconocerlo inicialmente, por el monto neto recibido, una vez deducidos los costos de obtención del mismo. Los costos de obtención se amortizan contablemente durante la vida de la operación, pero no son deducibles para la determinación de la renta imponible, ni en el período actual ni en períodos posteriores. *(notas: (1) la diferencia temporaria tributable es igual al monto de los costos de obtención aún no amortizados, y (2) el párrafo 15b de la Norma prohíbe el reconocimiento del correspondiente pasivo por impuestos diferidos).*
- 9 El componente de pasivo de un instrumento financiero compuesto (por ejemplo un bono convertible) se mide por el monto descontado a reembolsar al vencimiento (ver NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*). El descuento no es deducible para la determinación de la renta imponible (pérdida tributaria).

Ajustes al valor justo y revalorizaciones

- 10 Los activos financieros o las propiedades de inversión se contabilizan a su valor justo, que excede al costo de adquisición, pero no se hace un ajuste equivalente para efectos tributarios.
- 11 Una entidad revaloriza los elementos de activo fijo (siguiendo el tratamiento de la revalorización en la NIC 16 *Activo Fijo*) pero no se realiza un ajuste equivalente para efectos tributarios. *(Nota: el párrafo 61 de la Norma exige que el impuesto diferido correspondiente se cargue directamente contra patrimonio).*

Consolidaciones y combinación de negocios

- 12 El valor de libros de un activo se aumenta a su valor justo en una combinación de negocios, y no se hace un ajuste equivalente para propósitos tributarios. *(Nótese que en el reconocimiento inicial, el pasivo por impuestos diferidos que resulta incrementa el goodwill o disminuye el monto de cualquier exceso en la participación de la entidad adquiriente en el valor justo neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la entidad adquirida sobre el costo de la combinación (Ver párrafo 66 de esta Norma)).*
- 13 Las disminuciones en el valor de libros del goodwill no son deducibles para determinar la renta imponible y el costo del goodwill no sería deducible al vender la entidad que se ha comprado. *(Nótese que el párrafo 15a de esta Norma prohíbe el reconocimiento del correspondiente pasivo por impuestos diferidos).*
- 14 Las pérdidas no realizadas por transacciones con entidades del grupo se eliminan incorporándose en el valor de libros de las existencias o del activo fijo.
- 15 Las utilidades retenidas de las afiliadas, sucursales y coligadas, o de los negocios conjuntos se incluyen en las utilidades retenidas consolidadas, pero sólo se pagan impuestos si dichas utilidades se distribuyen a la matriz que informa. *(nota: el párrafo 39 de esta Norma prohíbe el reconocimiento del correspondiente pasivo por impuestos diferidos si la matriz, inversionista o participante, es capaz de ejercer control sobre el momento en que se producirá el reverso de la diferencia temporaria, y es probable que dicha diferencia temporaria no se revertirá en el futuro previsible).*

- 16 Las inversiones en afiliadas, sucursales y coligadas situadas en el extranjero, o las participaciones en negocios conjuntos extranjeros, son afectadas por fluctuaciones en los tipos de cambios. *(notas: (1) puede producirse una diferencia temporaria tributable o una diferencia temporaria deducible, y (2) el párrafo 39 de esta Norma prohíbe el reconocimiento del correspondiente pasivo por impuestos diferidos resultante si la matriz, inversionista o participante, es capaz de ejercer control sobre el momento en que se producirá el reverso de la diferencia temporaria, y es probable que dicha diferencia temporaria no se revertirá en el futuro previsible).*
- 17 Los activos y pasivos no monetarios de una entidad se miden en su moneda funcional, pero la renta imponible o pérdida tributaria se determina en una moneda diferente. *(notas: (1) puede producirse una diferencia temporaria tributable o una diferencia temporaria deducible, (2) cuando hay una diferencia temporaria tributable, se reconoce el correspondiente pasivo por impuestos diferidos (párrafo 41 de la Norma), y (3) el impuesto diferido se reconoce en el estado de resultados, Ver párrafo 58 de la Norma).*

Hiperinflación

- 18 Los activos no monetarios se re-expresan en función de la unidad de medida vigente a la fecha del balance general (Ver NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*), y no se hace ningún ajuste equivalente para propósitos tributarios. *(notas: (1) el impuesto diferido se carga al estado resultados, y (2) si, además de la re-expresión, se revalorizan los activos no monetarios, los impuestos diferidos relativos a la revalorización se cargan contra patrimonio, mientras que los impuestos diferidos correspondientes a la re-expresión se cargan en el estado de resultados).*

B. Ejemplos de circunstancias que dan origen a diferencias temporarias deducibles

Todas las diferencias temporarias deducibles dan origen a un activo por impuestos diferidos. Sin embargo, algunos activos por impuestos diferidos pueden no satisfacer los criterios de reconocimiento, del párrafo 24 de la Norma.

Transacciones que afectan al estado de resultados

- 1 Los costos por fondos de beneficios por retiro, se cargan a resultados al determinar la utilidad contable, a medida que los empleados prestan sus servicios, pero no se deducen tributariamente para la determinación de la renta imponible hasta que la entidad paga los beneficios por retiro o realiza los aportes a un fondo. *(nota: diferencias temporarias deducibles similares surgen cuando otros gastos, tales como las garantías de los productos o los intereses, son deducibles de la renta imponible sobre base percibida).*
- 2 La depreciación acumulada de un activo en los estados financieros es mayor que la depreciación acumulada deducida, hasta la fecha del balance general, para propósitos tributarios.

- 3 El costo de los productos vendidos antes de la fecha del balance general, se carga en el estado de resultados cuando se entregan los bienes o servicios, pero se deduce tributariamente, para determinar la renta imponible, cuando son percibidos. *(nota: como se explica en A2, arriba también existe una diferencia temporaria **tributable** asociada con la correspondiente cuenta por cobrar).*
- 4 El valor neto realizable de una partida de existencias, o el monto recuperable de un elemento de activo fijo, es menor que su valor de libros anterior, y por lo tanto la entidad procede a reducir el valor de libros del activo, pero tal reducción no tiene efecto tributario hasta que los bienes sean vendidos.
- 5 Los costos de investigación (o de organización u otros de puesta en marcha) se reconocen como gastos al determinar la utilidad contable, pero no pueden ser deducidos tributariamente, para la determinación de la renta imponible, hasta un período posterior.
- 6 Los ingresos se difieren en el balance general, pero han sido incluidos al determinar la renta imponible de este período o períodos anteriores.
- 7 Una subvención del gobierno, que se incluye en el balance general como ingreso diferido, no será considerada como ingreso tributable en períodos futuros. *(nota: el párrafo 24 de la Norma prohíbe el reconocimiento del correspondiente activo por impuestos diferidos; Ver también el párrafo 33 de la Norma).*

Ajustes al valor justo y revalorizaciones

- 8 Los activos financieros o las propiedades de inversión se contabilizan a su valor justo, que es menor que el costo histórico, pero no se hace un ajuste equivalente para fines tributarios.

Combinación y consolidación de negocios

- 9 Un pasivo es reconocido a su valor justo en una combinación de negocios, pero nada del gasto relacionado es deducido para determinar la renta líquida imponible hasta un período posterior. *(Nótese que el activo por impuesto diferido resultante disminuye el goodwill o aumenta el monto de cualquier exceso del interés del adquirente en el valor justo de los activos identificables, pasivos y pasivos contingentes de la adquirida sobre el costo de la combinación. Ver párrafo 66 de la Norma).*
- 10 [Eliminado en texto original en inglés]
- 11 Las utilidades no realizadas por transacciones entre empresas del mismo grupo se eliminan del valor de libros de los activos, tales como existencias o activos fijos, pero no se realiza un ajuste equivalente para efectos tributarios.
- 12 Las inversiones en afiliadas, sucursales y coligadas en el extranjero, o las participaciones en negocios conjuntos extranjeros, están afectadas por fluctuaciones en los tipos de cambios. *(notas: (1) puede existir una diferencia temporaria tributable o una de carácter deducible, y (2) el párrafo 44 de esta Norma exige el reconocimiento del correspondiente activo por impuestos diferidos en la medida, y sólo en la medida, que sea probable que: (a) la diferencia temporaria se revertirá en el futuro previsible, y (b) se tendrán rentas imposables contra las que la diferencia temporaria podrá ser utilizada).*

- 13 Los activos y pasivos no monetarios de una entidad están medidos en su moneda funcional pero la renta imponible o pérdida tributaria es determinada en una moneda diferente. *(notas: (1) puede existir una diferencia temporaria tributable o una diferencia temporaria deducible, (2) cuando hay una diferencia temporaria deducible, el correspondiente activo por impuestos diferidos se reconoce en la medida que sea probable que se dispondrá de suficiente renta imponible (Ver párrafo 41 de la Norma), y (3) el impuesto diferido se reconoce en el estado de resultados (Ver el párrafo 58 de la Norma)).*

C. Ejemplos de circunstancias en que el valor de libros de un activo o un pasivo es igual a su base tributaria

- 1 Gastos devengados que ya se han deducido al determinar el pasivo por impuesto corriente de la entidad, ya sea en este período o en alguno anterior.
- 2 Un préstamo por pagar está medido al monto originalmente recibido, y este monto es el mismo que se pagará al vencimiento final del mismo.
- 3 Los gastos devengados que nunca serán deducibles tributariamente.
- 4 Los ingresos devengados que nunca tributarán.

Anexo B

Ilustraciones sobre cálculos y presentación

Este Anexo acompaña, pero no es parte de la NIC 12. Los extractos de los estados de resultados y balances generales se proporcionan sólo para mostrar los efectos que tendrían, en tales estados financieros, las transacciones que se describen a continuación. Los mencionados extractos no cumplen necesariamente con todos los requisitos de revelación y presentación exigidos por otras Normas.

En todos los ejemplos de este Anexo se supone que las entidades no tienen otras transacciones que aquellas que se describen.

Ejemplo 1 - Activos depreciables

Una entidad compra un equipo por \$ 10.000 y lo deprecia linealmente a lo largo de su vida útil esperada, de cinco años. Para efectos tributarios, el equipo se deprecia 25% anualmente sobre base lineal. Las pérdidas tributarias pueden ser compensadas contra las rentas imponibles obtenidas en los cinco años anteriores. En el año 0, la renta imponible de la entidad fue de \$ 5.000. La tasa de impuestos es del 40%.

La entidad espera recuperar el valor de libros del equipo mediante su utilización en la manufactura de productos para la venta. Por lo tanto, los cálculos tributarios actuales son los siguientes:

Montos expresados en \$	Año				
	1	2	3	4	5
Ingresos imponibles	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000
Depreciación tributaria	2.500	2.500	2.500	2.500	0
Renta imponible (pérdida tributaria)	<u>(500)</u>	<u>(500)</u>	<u>(500)</u>	<u>(500)</u>	<u>2.000</u>
Gasto (ingreso) corriente por impuesto al 40%	<u>(200)</u>	<u>(200)</u>	<u>(200)</u>	<u>(200)</u>	<u>800</u>

La entidad reconoce un activo corriente por impuesto al final de los años 1 al 4, porque recupera el beneficio de la pérdida tributaria contra la renta imponible del año 0.

Las diferencias temporarias asociadas al equipo, y los correspondientes activos y pasivos por impuestos diferidos, así como los gastos e ingresos por impuestos, son como sigue:

Montos expresados en \$	Año				
	1	2	3	4	5
Valor de libros	8.000	6.000	4.000	2.000	0
Base tributaria	<u>7.500</u>	<u>5.000</u>	<u>2.500</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
Diferencia temporaria tributable	<u>500</u>	<u>1.000</u>	<u>1.500</u>	<u>2.000</u>	<u>0</u>
Saldo inicial del pasivo por impuesto diferido	0	200	400	600	800
Gasto (ingreso) por impuesto diferido	<u>200</u>	<u>200</u>	<u>200</u>	<u>200</u>	<u>(800)</u>
Saldo final del pasivo por impuesto diferido	<u>200</u>	<u>400</u>	<u>600</u>	<u>800</u>	<u>0</u>

La entidad reconoce un pasivo por impuestos diferidos en los años 1 al 4 porque el reverso de la diferencia temporaria tributable creará renta imponible en los años posteriores. El estado de resultados de la entidad es como sigue:

Montos expresados en \$	Año				
	1	2	3	4	5
Ingresos	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000
Depreciación	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000
Ganancia antes de impuestos	0	0	0	0	0
Gasto (ingreso) por el impuesto corriente	(200)	(200)	(200)	(200)	800
Gasto (ingreso) por el impuesto diferido	200	200	200	200	(800)
Gasto (ingreso) total por el impuesto	0	0	0	0	0
Ganancia neta del período	0	0	0	0	0

Ejemplo 2 - Activos y pasivos por impuestos diferidos

Este ejemplo trata el caso de una entidad en dos períodos consecutivos, X5 y X6. En X5 la tasa de impuesto a la renta vigente era 40% de la renta imponible. En X6 la tasa de impuesto a la renta vigente fue 35% de la renta imponible.

Las donaciones para fines benéficos se reconocen como gastos cuando se efectúan y no son deducibles para efectos tributarios.

En X5, las autoridades competentes comunicaron a la entidad que tenían la intención de demandar judicialmente a la entidad por causa de sus emisiones sulfurosas. Aunque en diciembre de X6 la demanda no había sido presentada ante los tribunales, la entidad reconoció una provisión de \$ 700 en X5, que era la mejor estimación de la multa que se le impondría tras la demanda. Las multas no son deducibles para efectos tributarios.

En X2, la entidad incurrió en costos de \$ 1.250 en relación con el desarrollo de un nuevo producto. Esos desembolsos fueron deducidos tributariamente en X2. Para efectos contables, la entidad activó estos egresos y los amortizó linealmente en cinco años. Al 31/12/X4 el saldo por amortizar de estos gastos de desarrollo de producto ascendía a \$ 500.

En X5, la entidad llegó a un acuerdo, con sus empleados activos, para proporcionar asistencia médica a los mismos desde el momento de su retiro. La entidad reconoce como un gasto el costo de este plan a medida que los empleados prestan sus servicios. No se han pagado beneficios a empleados por este concepto ni en X5 ni en X6. Estos beneficios son deducibles tributariamente cuando se pagan a los trabajadores retirados. La entidad ha estimado como probable disponer de rentas imponibles en el futuro contra las cuales podrá utilizar cualquier activo por impuestos diferidos resultante.

Los edificios se deprecian linealmente a una tasa de 5% anual para efectos contables, y linealmente a una tasa de 10% anual para efectos tributarios. Los vehículos se deprecian linealmente a una tasa de 20% para efectos contables y linealmente a una tasa de 25%. En el año

en que se adquiere un activo se carga contablemente al estado de resultados un año entero de depreciación.

Al 1/1/X6 el edificio de la entidad se revalorizó a \$ 65.000, y la entidad estimó que la vida útil restante del edificio era de 20 años desde la fecha de la revalorización. Esta revalorización no afectó a la renta imponible en X6, y la autoridad tributaria no ajustó la base tributaria del edificio para reflejar los efectos de la revalorización. En X6, la entidad transfirió \$ 1.033 desde la cuenta de reserva de revalorización a la cuenta utilidades retenidas. Esto representa la diferencia de \$ 1.590, entre la depreciación actual del edificio, \$ (3.250) y la depreciación equivalente basada en el costo del edificio \$ (1.660), que es el valor de libros al 1/1/X6 de \$ 33.200, dividido por los 20 años de vida útil restante, menos el impuesto diferido relacionado de \$ 557 (ver párrafo 64 de la Norma).

Gasto por el impuesto corriente

	X5	X6
	\$	\$
Utilidad contable	8.775	8.740
Más:		
Depreciación contable	4.800	8.250
Donaciones benéficas	500	350
Multa por polución medioambiental	700	–
Costos de desarrollo de productos	250	250
Beneficios de salud	2.000	1.000
	<u>17.025</u>	<u>18.590</u>
Menos:		
Depreciación tributaria	<u>(8.100)</u>	<u>(11.850)</u>
Renta imponible	<u>8.925</u>	<u>6.740</u>
Gasto por impuesto corriente al 40%	<u>3.570</u>	
Gasto por impuesto corriente al 35%		<u>2.359</u>

Valor de libros de los activos fijos

Costo	Edificio	Vehículos	Total
	\$	\$	\$
Saldo al 31/12/X4	50.000	10.000	60.000
Adiciones en X5	<u>6.000</u>	<u>–</u>	<u>6.000</u>
Saldo al 31/12/X5	56.000	10.000	66.000
Eliminación de la depreciación acumulada sobre la revalorización, al 1/1/X6	(22.800)	–	(22.800)
Revalorización al 1/1/X6	<u>31.800</u>	<u>–</u>	<u>31.800</u>
Saldo al 1/1/X6	65.000	10.000	75.000
Adiciones en X6	<u>–</u>	<u>15.000</u>	<u>15.000</u>
	<u>65.000</u>	<u>25.000</u>	<u>90.000</u>

Valor de libros de los activos fijos, continuación

Costo	Edificio \$	Vehículos \$	Total \$
Depreciación acumulada	5%	20%	
Saldo al 31/12/X4	20.000	4.000	24.000
Depreciación en X5	<u>2.800</u>	<u>2.000</u>	<u>4.800</u>
Saldo al 31/12/X5	<u>22.800</u>	<u>6.000</u>	<u>28.800</u>
Revalorización a 1/1/X6	<u>(22.800)</u>	<u>—</u>	<u>(22.800)</u>
Saldo a 1/1/X6	—	6.000	6.000
Depreciación en X6	<u>3.250</u>	<u>5.000</u>	<u>8.250</u>
Saldo a 31/12/X6	<u><u>3.250</u></u>	<u><u>11.000</u></u>	<u><u>14.250</u></u>
Valor de libros			
31/12/X4	<u>30.000</u>	<u>6.000</u>	<u>36.000</u>
31/12/X5	<u>33.200</u>	<u>4.000</u>	<u>37.200</u>
31/12/X6	<u><u>61.750</u></u>	<u><u>14.000</u></u>	<u><u>75.750</u></u>

Base tributaria de los activos fijos

Costo	Edificio \$	Vehículos \$	Total \$
Saldo al 31/12/X4	50.000	10.000	60.000
Adiciones en X5	<u>6.000</u>	<u>—</u>	<u>6.000</u>
Saldo al 31/12/X5	56.000	10.000	66.000
Adiciones en X6	<u>—</u>	<u>15.000</u>	<u>15.000</u>
Saldo al 31/12/X6	56.000	25.000	81.000
Depreciación acumulada	10%	25%	
Saldo al 31/12/X4	40.000	5.000	45.000
Depreciación en X5	<u>5.600</u>	<u>2.500</u>	<u>8.100</u>
Saldo al 31/12/X5	<u>45.600</u>	<u>7.500</u>	<u>53.100</u>
Depreciación X6	<u>5.600</u>	<u>6.250</u>	<u>11.850</u>
Saldo al 31/12/X6	51.200	13.750	64.950
Base tributaria			
31/12/X4	<u>10.000</u>	<u>5.000</u>	<u>15.000</u>
31/12/X5	<u>10.400</u>	<u>2.500</u>	<u>12.900</u>
31/12/X6	<u><u>4.800</u></u>	<u><u>11.250</u></u>	<u><u>16.050</u></u>

Activos, pasivos y gastos por impuestos diferidos al 31/12/X4

	Valor de libros \$	Base tributaria \$	Diferencias temporarias \$
Cuentas por cobrar	500	500	-
Existencias	2.000	2.000	-
Costos de desarrollo de productos	500	-	500
Inversiones	33.000	33.000	-
Activos fijos	<u>36.000</u>	<u>15.000</u>	<u>21.000</u>
Total activos	<u>72.000</u>	<u>50.500</u>	<u>21.500</u>
Impuestos corrientes por pagar	3.000	3.000	-
Cuentas por pagar	500	500	-
Multas por pagar	-	-	-
Pasivo por beneficios de salud	-	-	-
Deudas a largo plazo	20.000	20.000	-
Impuestos diferidos	<u>8.600</u>	<u>8.600</u>	<u>-</u>
Total pasivos	<u>32.100</u>	<u>32.100</u>	<u>-</u>
Capital	5.000	5.000	-
Reserva de revalorización	-	-	-
Utilidades retenidas	<u>34.900</u>	<u>13.400</u>	-
Total pasivos y patrimonio	<u>72.000</u>	<u>50.500</u>	-
DIFERENCIAS TEMPORARIAS			<u>21.500</u>
Pasivo por impuestos diferidos	21.500 al 40%		8.600
Activo por impuestos diferidos	-	-	-
Pasivo neto por impuestos diferidos			<u>8.600</u>

Activos, pasivos y gastos por impuestos diferidos al 31/12/X5

	Valor de libros \$	Base tributaria \$	Diferencias temporarias \$
Cuentas por cobrar	500	500	-
Existencias	2.000	2.000	-
Costos de desarrollo de productos	250	-	250
Inversiones	33.000	33.000	-
Activos fijos	<u>37.200</u>	<u>12.900</u>	<u>24.300</u>
Total activos	<u>72.950</u>	<u>48.400</u>	<u>24.550</u>
Impuestos corrientes por pagar	3.570	3.570	-
Cuentas por pagar	500	500	-
Multas por pagar	700	700	-
Pasivo por beneficios de salud	2.000	-	(2.000)
Deudas a largo plazo	12.475	12.475	-
Impuestos diferidos	<u>9.020</u>	<u>9.020</u>	<u>-</u>
Total pasivos	28.265	26.265	(2.000)
Capital	5.000	5.000	-
Reserva de revalorización	-	-	-
Utilidades retenidas	<u>39.685</u>	<u>17.135</u>	
Total pasivos y patrimonio	<u>72.950</u>	<u>48.400</u>	
DIFERENCIAS TEMPORARIAS			<u>22.550</u>
Pasivo por impuestos diferidos	24.550 al 40%		9.820
Activo por impuestos diferidos	(2.000) al 40%		<u>(800)</u>
Pasivo neto por impuestos diferidos			9.020
Menos: Saldo inicial de pasivo por impuestos diferidos			<u>(8.600)</u>
Gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el origen y reverso de diferencias temporarias			<u><u>420</u></u>

Activos, pasivos y gastos por impuestos diferidos al 31/12/X6

	Valor de libros \$	Base tributaria \$	Diferencias temporarias \$
Cuentas por cobrar	500	500	–
Existencias	2.000	2.000	–
Costos de desarrollo de productos	–	–	–
Inversiones	33.000	33.000	–
Activos fijos	<u>75.750</u>	<u>16.050</u>	<u>59.700</u>
Total activos	<u>111.250</u>	<u>51.550</u>	<u>59.700</u>
Impuestos corrientes por pagar	2.359	2.359	–
Cuentas por pagar	500	500	–
Multas por pagar	700	700	–
Pasivo por beneficios de salud	3.000	–	(3.000)
Deudas a largo plazo	12.805	12.805	–
Impuestos diferidos	<u>19.845</u>	<u>19.845</u>	<u>–</u>
Total pasivos	39.209	36.209	(3.000)
Capital	5.000	5.000	–
Reserva de revalorización	19.637	–	–
Utilidades retenidas	<u>47.404</u>	<u>10.341</u>	<u>–</u>
Total pasivos y patrimonio	<u>111.250</u>	<u>51.550</u>	<u>–</u>
DIFERENCIAS TEMPORARIAS			<u>56.700</u>
Pasivo por impuestos diferidos			20.895
Activo por impuestos diferidos			<u>(1.050)</u>
Pasivo neto por impuestos diferidos			19.845
Menos: Saldo inicial de pasivos por impuestos diferidos			(9.020)
Ajuste del saldo inicial del pasivo por impuestos diferidos por reducción de la tasa			1.127
Impuestos diferidos originados por reserva de revalorización			(11.130)
Gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el origen y reverso de diferencias temporarias			<u>822</u>

Ejemplo de revelaciones

Los montos a ser revelados, de acuerdo con la Norma, son los siguientes:

Principales componentes del gasto (ingreso) por impuesto a la renta (párrafo 79)

	X5	X6
	\$	\$
Gasto corriente por impuesto a la renta	3.570	2.359
Impuesto diferidos relacionado con el origen y reverso de diferencias temporarias	420	822
Gastos (ingresos) por impuestos diferidos producidos por la reducción en la tasa de impuesto	—	(1.127)
Gasto por impuesto a la renta	<u>3.990</u>	<u>2.054</u>

Monto total de los impuestos, corrientes y diferidos, relativos a partidas cargadas o abonadas directamente a patrimonio (párrafo 81(a))

	X5	X6
	\$	\$
Impuestos diferidos relativos a la revalorización del edificio	<u>—</u>	<u>(11.130)</u>

Además, durante X6, se han transferido impuestos diferidos por \$ 557 desde utilidades retenidas a la reserva de revalorización. Este monto es la diferencia entre la depreciación actual del edificio y la depreciación equivalente basada en el costo del edificio.

Explicación de la relación entre el gasto por el impuesto a la renta y la utilidad contable (párrafo 81(c))

La Norma permite dos métodos alternativos para explicar la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y la utilidad contable. Ambos métodos se ilustran a continuación:

- (i) una conciliación numérica entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el resultado de multiplicar la utilidad contable por la(s) tasa(s) tributaria(s) aplicable(s), revelando también la base sobre la cual se calcula la(s) tasa(s) de impuesto(s) aplicable(s);

	X5	X6
	\$	\$
Utilidad contable	<u>8.775</u>	<u>8.740</u>
Impuestos a la tasa impositiva vigente del 35% (X5: 40%)	3.510	3.059
Efecto tributario de los gastos que no son deducibles al calcular la renta imponible:		
Donaciones benéficas	200	122
Multas por polución medioambiental	280	—
Reducción en el saldo inicial de impuestos diferidos producida por la reducción en la tasa de impuesto	—	(1.127)
Gasto por impuesto a la renta	<u>3.990</u>	<u>2.054</u>

La tasa de impuesto aplicable es la suma de la tasa nacional 30% (X5:35%) y la tasa local de impuesto a la renta (5%).

(ii) una conciliación numérica entre la tasa efectiva promedio y la tasa de impuesto aplicable, revelando también la base sobre la cual se calcula la tasa de impuestos aplicable.

	X5	X6
	%	%
Tasa de impuesto aplicable	<u>40,0</u>	<u>35,0</u>
Efecto tributario de los gastos que no son tributariamente deducibles:		
Donaciones benéficas	2,3	1,4
Multas por polución medioambiental	3,2	-
Efecto de la reducción en la tasa de impuesto sobre los impuestos diferidos iniciales	<u>-</u>	<u>(12,9)</u>
Tasa de impuesto promedia efectiva (gasto por impuesto dividido por la utilidad antes de impuestos)	<u>45,5</u>	<u>23,5</u>

La tasa de impuesto aplicable es la suma de la tasa nacional de 30% (X5: 35% y la tasa de impuesto local de 5%).

Una explicación de los cambios en la(s) tasa(s) de impuesto aplicable(s), en comparación con el período anterior (párrafo 81(d))

En X6, el Gobierno aprobó un cambio en la tasa de impuesto nacional desde el 35% al 30%.

Con respecto a cada tipo de diferencia temporaria, y con respecto a cada tipo de pérdida tributaria o crédito tributario no utilizado:

(i) El monto de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el balance general para cada uno de los períodos que se informa;

(ii) El monto de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en el estado de resultados, si esto no resulta evidente de los cambios en los montos reconocidos en el balance general (Ver párrafo 81 (g)).

	X5	X6
	\$	\$
Depreciación acelerada para efectos tributarios	9.720	10.322
Obligaciones por beneficios de salud que son deducidos tributariamente cuando se pagan	(800)	(1.050)
Costos de desarrollo de productos deducidos de la renta imponible de años anteriores	100	-
Revalorización, neta de la depreciación correspondiente	<u>-</u>	<u>10.573</u>
Pasivo por impuesto diferido	<u>9.020</u>	<u>19.845</u>

(nota: el monto del gasto o ingreso por impuesto diferido reconocido en el estado de resultados para el año actual es evidente considerando los cambios en los montos reconocidos en el balance general).

Ejemplo 3 - Combinaciones de negocios

El 1 de enero de X5, la entidad A adquirió el 100 por ciento de las acciones de la entidad B, por un costo de \$ 600. A la fecha de adquisición, la base tributaria en la jurisdicción tributaria de A de la inversión en B es de \$ 600. Las disminuciones en el valor de libros del goodwill no son deducibles tributariamente y el costo del goodwill tampoco sería deducible si B enajenara su negocio subyacente. La tasa de impuesto en la jurisdicción de A es de 30% y la tasa de impuesto en la jurisdicción de B es de 40%.

El valor justo de los activos adquiridos y pasivos asumidos identificables (excluyendo los activos y pasivos por impuestos diferidos) por A se refleja en la tabla siguiente, junto con sus bases tributarias en la jurisdicción tributaria de B y las diferencias temporarias resultantes.

	Costo de Adquisición	Base Tributaria	Diferencias Temporarias
	\$	\$	\$
Activo fijo	270	155	115
Cuentas por cobrar	210	210	–
Existencias	174	124	50
Obligaciones por beneficios de retiro	(30)	–	(30)
Cuentas por pagar	(120)	(120)	–
Valor justo de los activos y pasivos identificables adquiridos y asumidos, excluyendo los impuestos diferidos	<u>504</u>	<u>369</u>	<u>135</u>

El activo por impuestos diferidos originado por las obligaciones por beneficios de retiro se compensa con los pasivos por impuestos diferidos que surgen de los activos fijos y de las existencias (Ver párrafo 74 de la Norma).

En la jurisdicción tributaria de B no es deducible el costo del goodwill. Por lo tanto, la base tributaria del goodwill en la jurisdicción de B es cero. Sin embargo, de acuerdo con el párrafo 15(a) de la Norma, A no reconoce ningún pasivo por impuestos diferidos originado por la diferencia temporaria tributable asociada, con el goodwill en la jurisdicción tributaria de B.

El valor de libros de la inversión efectuada en B, en los estados financieros consolidados de A, se detalla como sigue:

	\$
Valor justo de los activos y pasivos identificables adquiridos y asumidos excluyendo los impuestos diferidos	504
Pasivo por impuestos diferidos (\$ 135 al 40%)	<u>(54)</u>
Valor justo de los activos y pasivos identificables adquiridos y asumidos	450
Goodwill	<u>150</u>
Valor de libros	<u><u>600</u></u>

Debido a que en el momento de la adquisición, la base tributaria de la inversión de A en B, en la jurisdicción tributaria de A, es de \$ 600, no se asocia ninguna diferencia temporaria con la inversión en la jurisdicción tributaria de A.

Durante X5, el patrimonio de B (incorporando los ajustes por valor justo reconocidos como resultado de la combinación de negocio) ha cambiado de la siguiente manera:

	\$
Al 1° de enero de X5	450
Utilidad retenida de X5 (Utilidad neta de \$ 150 menos dividendos por pagar por \$ 80)	<u>70</u>
Al 31 de diciembre de X5	<u><u>520</u></u>

La entidad A reconoce un pasivo por cualquier retención de impuesto y otros impuestos que puedan recaer sobre el dividendo por recibir de \$ 80.

En 31 de diciembre de X5, el valor de libros de la inversión de A en B, excluyendo el dividendo devengado por cobrar, es como sigue:

	\$
Activos netos de B	520
Goodwill	<u>150</u>
Valor de libros	<u><u>670</u></u>

La diferencia temporaria asociada con la inversión de A en B es de \$ 70. Este monto es igual a la utilidad retenida acumulada desde la fecha de adquisición.

Si A ha determinado no vender la inversión en el futuro previsible, y que B no distribuirá sus utilidades retenidas en el futuro previsible, no se reconocerá ningún pasivo por impuestos diferidos con relación a la inversión de A en B (Ver los párrafos 39 y 40 de la Norma). Nótese que esta excepción sería aplicable para una inversión en una coligada sólo si existe un acuerdo que requiere que las utilidades de la coligada no sean distribuidas en el futuro previsible (Ver párrafo 42 de la Norma). La entidad A debe revelar el monto de la diferencia temporaria para la cual no ha reconocido ningún impuesto diferido, es decir, \$ 70. (Ver párrafo 81 (f) de la Norma).

Si A espera vender su inversión en B, o bien que B distribuirá sus utilidades retenidas en el futuro previsible, A reconocerá un pasivo por impuestos diferidos en la medida que se espere que la diferencia temporaria vaya a revertir. La tasa de impuesto es indicativa de la manera en la que A espera recuperar el valor de libros de su inversión (Ver el párrafo 51 de la Norma). La entidad A abona o carga el impuesto diferido al patrimonio en la medida que el impuesto diferido se haya originado por causa de diferencias de cambio que hayan sido llevadas también directamente al patrimonio (párrafo 61 de la Norma). A revela separadamente:

- (a) El monto del impuesto diferido que ha sido cargado o abonado directamente al patrimonio (párrafo 81(a) de la Norma); y
- (b) El monto de cualquier eventual diferencia temporaria que no se espere que revierta en el futuro previsible y para la cual, por tanto, no se ha reconocido impuesto diferido (véase el párrafo 81(f) de la Norma).

Ejemplo 4 - Instrumentos financieros compuestos

Una entidad recibe un préstamo convertible en capital, de \$ 1.000 sin intereses el 31 de diciembre de X4, reembolsable a la par el 1 de enero de X8. De acuerdo con la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*, la entidad procede a clasificar el componente de pasivo del instrumento como pasivo y el componente de capital como patrimonio. La entidad asigna un valor de libros inicial de \$ 751 al componente de pasivo del préstamo convertible y \$ 249 al componente de capital. Luego, la entidad reconoce el descuento implícito como gasto por intereses a una tasa anual del 10% del valor de libros del componente de pasivo al comienzo del año. La autoridad tributaria no permite a la entidad ninguna deducción por el descuento registrado sobre el componente pasivo del préstamo convertible. La tasa de impuesto es de 40%.

Las diferencias temporarias asociadas con el componente de pasivo y los resultantes pasivos, gastos e ingresos por concepto de impuestos diferidos, son como sigue:

	Año			
	X4	X5	X6	X7
	\$	\$	\$	\$
Valor de libros del componente de pasivo	751	826	909	1.000
Base tributaria	<u>1.000</u>	<u>1.000</u>	<u>1.000</u>	<u>1.000</u>
Diferencia temporaria tributable	<u>249</u>	<u>174</u>	<u>91</u>	<u>-</u>
Saldo inicial del pasivo por impuestos diferidos al 40%	-	100	70	37
Impuestos diferidos cargados al Patrimonio	100	-	-	-
Gasto (ingreso) por impuestos diferidos	<u>-</u>	<u>(30)</u>	<u>(33)</u>	<u>(37)</u>
Saldo final del pasivo por impuestos diferidos al 40%	<u>100</u>	<u>70</u>	<u>37</u>	<u>-</u>

Como se explica en el párrafo 23 de la Norma, al 31 de diciembre de X4, la entidad reconoce el pasivo por impuestos diferidos resultante ajustando el valor de libros inicial del componente de patrimonio del préstamo convertible. Por lo tanto, los montos reconocidos en esa fecha son los siguientes:

	\$
Componente de pasivo	751
Pasivo por impuestos diferidos	100
Componente de patrimonio (249 menos 100)	<u>149</u>
	<u>1.000</u>

Las variaciones posteriores en el pasivo por impuestos diferidos se reconocen en el estado de resultados como ingresos por impuestos (Ver párrafo 23 de la Norma). Por lo tanto, el estado de resultados de la entidad es como sigue:

	Año			
	X4	X5	X6	X7
	\$	\$	\$	\$
Gasto por intereses (descuento implícito)	–	75	83	91
Gasto por impuesto diferido (ingreso)	–	(30)	(33)	(37)
	<u>–</u>	<u>45</u>	<u>50</u>	<u>54</u>

Ejemplo 5 Pagos basados en acciones

De acuerdo con la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*, una entidad ha reconocido un gasto por el consumo de servicios recibidos de los empleados como consideración de las opciones sobre acciones concedidas. No se origina una deducción tributaria hasta que las opciones sean ejercidas, y la deducción se basa en el valor intrínseco de las opciones en la fecha de ejercicio.

Según se explica en el párrafo 68B de la Norma, la diferencia entre la base tributaria de los servicios prestados por los empleados hasta la fecha (siendo el monto que las autoridades tributarias permitirán deducir en períodos futuros con respecto a tales servicios), y el valor de libros de cero, es una diferencia temporaria deducible que origina un activo por impuestos diferidos. El párrafo 68B requiere que, si el monto que las autoridades tributarias permitirán deducir en un futuro no se conoce al final del período, debe ser estimado, sobre la base de la información disponible al final del período. Si el monto que las autoridades tributarias permiten deducir en períodos futuros depende del precio de las acciones de la entidad en una fecha futura, la medición de la diferencia temporaria deducible deberá basarse en el precio de las acciones de la entidad al término del período. Consecuentemente, en este ejemplo, la deducción tributaria estimada futura (y por lo tanto la medición del activo por impuesto diferido) debiera basarse en el valor intrínseco de las opciones al final del período.

Según se explicó en el párrafo 68C de la Norma, si la deducción tributaria (o la deducción tributaria futura estimada) excede al monto del gasto por remuneración acumulado asociado, esto indica que la deducción tributaria está asociada no sólo con el gasto por remuneración sino también con una partida de patrimonio. En esta situación, el párrafo 68C requiere que el exceso del impuesto corriente o diferido asociado sea reconocido directamente en el patrimonio.

La tasa de impuesto de la entidad es de 40 por ciento. Las opciones se concedieron al comienzo del año 1, devengadas al final del año 3 y ejecutadas al final del año 5. El detalle de los gastos reconocidos por los servicios prestados y consumidos por los empleados en cada período contable, el número de opciones pendientes al final de cada año, y el valor intrínseco de las opciones al final de cada año, es como sigue:

	Gasto de personal por servicios prestados \$	Número de opciones al final del año	Valor intrínseco por opción \$
Año 1	188.000	50.000	5
Año 2	185.000	45.000	8
Año 3	190.000	40.000	13
Año 4	0	40.000	17
Año 5	0	40.000	20

La entidad reconoce un activo por impuestos diferidos y un ingreso por impuestos diferidos en los años 1 al 4 y un ingreso por el impuesto corriente en el año 5 como sigue. En los años 4 y 5, parte de los ingresos por impuestos diferidos y corrientes se reconoce directamente en el patrimonio, porque la deducción tributaria estimada (y real) supera el gasto acumulado por remuneraciones.

Año 1

	\$
Activo por impuestos diferido e ingreso por impuesto diferido (\$ 50.000 x 5 x 1/3(*) x 0,40) =	<u>33.333</u>

(*) La base tributaria de los servicios prestados por los empleados se basa en el valor intrínseco de las opciones, y esas opciones fueron concedidas a cambio de servicios por tres años. Como sólo se han prestado los servicios correspondientes a un año, es necesario multiplicar el valor intrínseco de la opción por un tercio para obtener la base tributaria de los servicios prestados por los empleados en el año 1.

Todo el ingreso tributario diferido se reconoce en el estado de resultados, porque la deducción tributaria estimada futura de \$ 83.333 ($\$ 50.000 \times 5 \times 1/3$) es menor que el gasto acumulado por remuneración de \$ 188.000.

Año 2

	\$	\$
Activo por impuestos diferido al final del año (\$45.000 × 8 × 2/3 × 0,40) =	96.000	
Menos el activo por impuesto diferido al comienzo del año	<u>(33.333)</u>	
Ingreso por impuesto diferido del año		<u>62.667*</u>
* Este monto consiste de lo siguiente:		
El ingreso tributario diferido por la diferencia temporaria entre la base tributaria de los servicios prestados por los empleados durante el año y el valor de libros de cero. (\$ 45.000 × 8 × 1/3 × 0,40)	48.000	
El ingreso imponible resultante de un ajuste en la base tributaria de los servicios prestados por los empleados en años anteriores:		
(a) aumento en el valor intrínseco (\$ 45.000 × 3 × 1/3 × 0,40)	18.000	
(b) disminución en el número de opciones (\$ 5.000 × 5 × 1/3 × 0,40)	<u>(3.333)</u>	
Ingreso por impuesto diferido del año		<u>62.667</u>

Todo el ingreso por impuesto diferido se reconoce en el estado de resultados porque la deducción tributaria futura estimada de \$ 240.000 ($\$ 45.000 \times 8 \times 2/3$) es menor que el gasto por remuneraciones acumuladas de \$ 373.000 ($\$ 188.000 + \$ 185.000$)

Año 3

	\$
Activo por impuestos diferidos al final del año: (\$ 40.000 × 13 × 0,40) =	208.000
Menos el activo por impuestos diferidos al comienzo del año	<u>(96.000)</u>
Ingreso por impuesto diferido del año	<u>112.000</u>

Todo el ingreso por impuesto diferido se reconoce en el estado de resultados, porque la deducción tributaria futura estimada de \$ 520.000 (\$ 40.000 x 13) es menor que el gasto por remuneraciones acumuladas de \$ 563.000 (\$ 188.000 + \$ 185.000 + \$ 190.000)

Año 4

	\$	\$
Activo por impuesto diferido al final del año: (\$ 40.000 × 17 × 0,40) =	272.000	
Menos activos por impuestos diferidos al comienzo del año	<u>(208.000)</u>	
Ingreso por impuesto diferido del año		<u>64.000</u>

El ingreso por impuesto diferido se reconoce en parte en el estado de resultados y en parte directamente en el patrimonio como sigue:

	\$	\$
Deducción tributaria futura estimada (\$ 40.000 × 17) =	680.000	
Gasto por remuneraciones acumuladas	<u>563.000</u>	
Exceso de deducción tributaria		<u>117.000</u>
Ingreso por impuesto diferido del año	64.000	
Exceso reconocido directamente en el patrimonio (\$ 117.000 × 0,40) =	<u>46.800</u>	
Reconocido en el estado de resultados		<u>17.200</u>

Año 5

	\$	\$
Gasto por impuesto diferido (reverso del activo por impuesto diferido)	272.000	
Monto reconocido directamente en el patrimonio (reverso de ingresos por impuestos diferidos acumulados reconocidos directamente en el patrimonio)	<u>46.800</u>	

Monto reconocido en resultados	<u>225.200</u>
Ingreso por el impuesto corriente basado en el valor intrínseco de la opción en la fecha de ejercicio ($\$ 40.000 \times 20 \times 0,40$) =	320.000
Monto reconocido en resultados ($\$ 563.000 \times 0,40$) =	<u>225.200</u>
Monto reconocido directamente en el patrimonio	<u>94.800</u>

Resumen

Estado de resultados				Balance general		
	Gastos de personal por servicios prestados	Gastos (ingresos) por impuesto corriente	Gastos (ingresos) por impuesto diferido	Subtotal por impuesto (ingreso)	Patrimonio	Activo por impuesto diferido
	\$	\$	\$	\$	\$	\$
Año 1	188.000	-	(33.333)	(33.333)	-	33.333
Año 2	185.000	-	(62.667)	(62.667)	-	96.000
Año 3	190.000	-	(112.000)	(112.000)	-	208.000
Año 4	-	-	(17.200)	(17.200)	(46.800)	272.000
Año 5	-	(225.200)	225.200	-	46.800	-
					(94.800)	
Totales	563.000	(225.200)	-	(225.200)	(94.800)	-