

# Actualización IAS Plus.

## Cambios propuestos a la contabilidad de los impuestos a los ingresos

El 31 de marzo de 2009, la International Accounting Standards Board (IASB) emitió el borrador para discusión pública (ED) ED/2009/2 Income Tax Impuestos a los ingresos que contiene propuestas para un estándar internacional de información financiera (IFRS) que reemplace al actual IAS 12 Income Tax Impuestos a los ingresos y las Interpretaciones relacionadas.

Según las propuestas, se mantendría el enfoque de la 'diferencia temporal' para la contabilidad de los impuestos a los ingresos. Sin embargo, el ED propone eliminar una cantidad de excepciones relacionadas con el reconocimiento de los impuestos diferidos, aclarar otros aspectos del IAS 12 y reducir algunas (pero no todas) de las diferencias entre los IFRS y los US Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) en esta área.

Los comentarios al ED se reciben hasta el 31 de julio de 2009.

### Cambios importantes

Las características clave del ED se resumen en el Apéndice de este boletín. Los cambios más importantes, comparados con los requerimientos del IAS 12, incluyen:

- metodología revisada para el cálculo de los impuestos diferidos;
- eliminación de las excepciones en el reconocimiento inicial de activos y pasivos, así como para muchas inversiones;
- cambios a la asignación de los impuestos entre los diversos componentes de los estados financieros; y
- nuevos requerimientos de medición y revelación para las 'posiciones tributarias inciertas.»

### Revisada la metodología del cálculo

Según las propuestas contenidas en el ED se requerirían los siguientes pasos para el cálculo de los impuestos diferidos

1. Identifique cuáles activos y pasivos se espera afecten la utilidad sujeta a impuestos si son recuperados o liquidados por sus valores en libros. Al valorar el efecto potencial en la utilidad sujeta a impuestos, considere la manera esperada de recuperación o liquidación.
2. Determine la base tributaria al final del período de presentación del reporte de todos los activos y pasivos, así como de los otros elementos que tengan una base tributaria. La base tributaria se determina por las consecuencias que surjan de la venta de los activos o de la liquidación de los pasivos por sus valores en libros al final del período de presentación del reporte.
3. Calcule cualesquiera diferencias temporales (diferencia entre el valor en libros y la base tributaria), las pérdidas tributarias no-utilizadas y los créditos tributarios no-utilizados.
4. Reconozca los activos y pasivos tributarios diferidos que surjan a partir de las diferencias temporales, las pérdidas tributarias no-utilizadas y los créditos tributarios no-utilizados.
5. Mida los activos y pasivos tributarios diferidos con base en las tarifas tributarias y las leyes tributarias que hayan sido sustancialmente promulgadas al final del período de presentación del reporte y que se espere apliquen cuando se liquide el pasivo tributario diferido o se realice el activo tributario diferido.

También se reconocen los activos tributarios diferidos que surjan de las pérdidas tributarias no-utilizadas y de los créditos tributarios no-utilizados, con base en sus cantidades brutas (con la provisión apropiada cuando sea necesario) y la tarifa tributaria relevante.

### Página web IAS Plus

Tenemos más de 8 millones de personas que han visitado nuestro sitio web [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com). Nuestra meta es ser en Internet la fuente más comprensiva de noticias sobre información financiera internacional. Por favor visítelo regularmente

IFRS global office  
Global IFRS leader  
Ken Wild  
[kwild@deloitte.co.uk](mailto:kwild@deloitte.co.uk)

### Centros de excelencia en IFRS

#### Americas

New York  
Robert Uhl  
[iasplusamericas@deloitte.com](mailto:iasplusamericas@deloitte.com)

Montreal  
Robert Lefrancois  
[iasplus@deloitte.ca](mailto:iasplus@deloitte.ca)

#### Asia-Pacific

Hong Kong  
Stephen Taylor  
[iasplus@deloitte.com.hk](mailto:iasplus@deloitte.com.hk)

Melbourne  
Bruce Porter  
[iasplus@deloitte.com.au](mailto:iasplus@deloitte.com.au)

#### Europe-Africa

Johannesburg  
Graeme Berry  
[iasplus@deloitte.co.za](mailto:iasplus@deloitte.co.za)

Copenhagen  
Jan Peter Larsen  
[dk\\_iasplus@deloitte.dk](mailto:dk_iasplus@deloitte.dk)

London  
Veronica Poole  
[iasplus@deloitte.co.uk](mailto:iasplus@deloitte.co.uk)

Paris  
Laurence Rivat  
[iasplus@deloitte.fr](mailto:iasplus@deloitte.fr)

Se destacan los siguientes puntos en relación con la metodología propuesta.

**El paso 1 es nuevo.** La idea es que solamente es necesario considerar el impuesto diferido con relación a los activos y pasivos que la entidad espere recuperar o liquidar su valor en libros y que afecten la utilidad sujeta a impuestos (así como para los otros elementos que tengan una base tributaria – vea abajo). El ED hace una lista de las circunstancias en las cuales no habrá efecto en la utilidad sujeta a impuestos cuando la entidad recupere el valor en libros del activo o liquide el valor en libros del pasivo – i.e. cuando:

- a) en la recuperación o liquidación del valor en libros no surge ningún ingreso sujeto a impuestos o ninguna cantidad deducible; o
- b) del impuesto a los ingresos surge igual impuesto a los ingresos y cantidad deducible, teniendo cero como efecto neto; o
- c) la tarifa tributaria igual a cero aplica a cualquier cantidad sujeta a impuestos o deducible. (En este caso, si bien la recuperación o liquidación del valor en libros puede afectar la utilidad sujeta a impuestos, en la práctica el efecto es el mismo que la situación que se describe en (a).)

Cuando el método esperado de recuperación no se espera que de origen a una consecuencia tributaria futura, para ese elemento no se requiere el cálculo del impuesto diferido (i.e. no se requieren pasos adicionales en el proceso de cálculo).

**Hay una nueva definición de 'base tributaria' (la 'base tributaria' según el IAS 12).** La definición que se propone para la base tributaria es “la medición, según la ley tributaria sustancialmente promulgada, del activo, pasivo u otro elemento”. Si bien la redacción de la definición propuesta no es muy diferente de la definición de base tributaria que tiene el IAS 12 (“la cantidad que se atribuye al activo o pasivo para propósitos tributarios”), surge una diferencia clave como resultado de la orientación ampliada que se propone en el ED la cual requeriría que la base tributaria del activo sea determinada a partir del supuesto de que el activo se recupere a través de la venta, y la base tributaria del pasivo se determine a partir del supuesto de que se liquide por su valor en libros al final del período de presentación del reporte.

Según el IAS 12, las propuestas visualizan que algunos elementos tendrán una base tributaria que no se reconoce como activos/pasivos (e.g. costos de investigación reconocidos como gastos para los propósitos de la contabilidad cuando se incurran pero para los cuales está disponible una deducción tributaria futura).

**Todos los activos tributarios serían reconocidos – pero, cuando sea apropiado, serían reducidos por una provisión de valuación para llegar al saldo neto de la cantidad que sea más probable que no sea recuperada.** Esto contrasta con el enfoque actual según el IAS 12 en el cual el activo tributario diferido se reconoce solamente si su realización es 'probable'. Este cambio no se espera que afecte la cantidad neta que se reconoce en el estado de posición financiera.

**Se propone una cantidad de cambios en relación con la medición de los activos y pasivos tributarios diferidos, entre los cuales se incluyen:**

- la tarifa tributaria usada tiene que ser consistente con la base tributaria – pero, para los activos, no necesariamente será la tarifa a pagar en la venta del activo. Tal y como se discute arriba, la base tributaria del activo sería determinada con base en las deducciones que estén disponibles en la venta del activo. Si esas deducciones están disponibles solamente en la venta, el activo/pasivo tributario diferido sería medido a la tarifa tributaria aplicable a la venta. Sin embargo, si las mismas deducciones están disponibles si el activo se recupera mediante el uso o venta, y la entidad espera recuperar el activo mediante el uso, entonces el activo/pasivo tributarios diferido sería medido usando la tarifa aplicable a la recuperación mediante el uso; y
- los efectos tributarios de las expectativas de la entidad respecto de las distribuciones futuras tendrían que ser tenidos en cuenta al medir los activos y pasivos tributarios diferidos. Esto contrasta con la posición según el IAS 12 la cual requiere el uso de la tarifa tributaria aplicable a las utilidades no-distribuidas hasta que se reconozca el pasivo para hacer la distribución.

**Eliminación de la 'excepción del reconocimiento inicial'**

El ED propone eliminar la denominada 'excepción del reconocimiento inicial' disponible según el IAS 12. La actual excepción prohíbe el reconocimiento de activos y pasivos tributarios diferidos en relación con las diferencias temporales que surjan en el reconocimiento inicial del activo o pasivo distinto a en una combinación de negocios cuando en el momento del reconocimiento el activo o pasivo no impacte la utilidad contable o la utilidad sujeta a impuestos.

IASB ha desarrollado un enfoque que propone medir el activo o pasivo por separado de los efectos tributarios relacionados. Este enfoque requeriría que cuando en el reconocimiento inicial del activo o pasivo surja una diferencia temporal, la entidad debe desagregar el activo o pasivo en dos componentes:

- el valor razonable del activo o pasivo, excluyendo cualesquiera efectos tributarios específicos-de-la-entidad, i.e. el activo o pasivo con una base tributaria disponible para los participantes en el mercado en la transacción del activo o pasivo individual (fuera de una combinación de negocios); y
- cualesquiera efectos tributarios específicos-de-la-entidad, i.e. la ventaja o desventaja tributaria que surja de cualquier diferencia entre la base tributaria disponible para los participantes en el mercado y la que esté disponible para la entidad.

Los impuestos diferidos serían reconocidos por cualquier diferencia temporal que surja entre el valor en libros inicial del activo o pasivo y la base tributaria disponible para la entidad, aún cuando el activo o pasivo pueda haber sido reconocido inicialmente fuera de una combinación de negocios sin impactar la utilidad contable o las utilidades sujetas a impuestos.

Cuando entre la cantidad pagada y el agregado del activo o pasivo y los impuestos diferidos en esas circunstancias surja una diferencia, esta diferencia sería reconocida como una provisión contra, o como una prima adicional, al activo o pasivo tributario diferido. La provisión o la prima serían presentadas dentro del impuesto diferido en el estado de posición financiera y sería reducida a pro-rata con los cambios en el activo o pasivo tributario relacionado.

El personal de IASB ha desarrollado ejemplos de la aplicación de este enfoque revisado, los cuales han sido publicados en la orientación para la aplicación que acompaña al ED.

### Asignación de los impuestos entre los componentes de los estados financieros

Para el reconocimiento inicial de los impuestos diferidos, el ED es consistente con el IAS 12: las entidades en el momento de la transacción reconocerían el gasto tributario que surja, haciéndolo en el mismo componente de ingresos comprensivos (i.e. operaciones continuadas, operaciones descontinuadas u otros ingresos comprensivos) o de patrimonio en el cual reconozca la transacción.

Con relación a los cambios subsiguientes en los saldos tributarios (excepto en relación con las provisiones por valuación para los activos tributarios diferidos para las cuales se proponen principios específicos) el ED propone un enfoque nuevo, el cual resultaría en que todos los cambios subsiguientes en los saldos (incluyendo los cambios que surjan de los cambios a las leyes y reglas tributarias que actualmente se contabilizan de acuerdo con la SI-25 Impuestos a los ingresos – Cambios en la condición tributaria de la entidad o de sus accionistas) se reconozcan en utilidad o pérdida, dentro de las operaciones continuadas.

Si, durante el reconocimiento inicial y subsiguiente, la suma de los gastos tributarios individuales asignados a cada componente no es igual al gasto tributario total, el ED ofrece orientación sobre cómo asignar esta diferencia entre los diferentes componentes de los ingresos comprensivos.

### Posiciones tributarias inciertas

Es común que surjan incertidumbres en relación con el tratamiento tributario de los elementos y si el tratamiento adoptado en últimas será sostenido durante la investigación por parte de la autoridad tributaria relevante. A esos tipos de incertidumbres se les refiere como 'posiciones tributarias inciertas'. El IAS 12 no ofrece ninguna orientación explícita sobre cómo contabilizar las posiciones tributarias inciertas, y se ha desarrollado práctica divergente.

El ED propone que los activos y pasivos tributarios corrientes y diferidos se deben medir usando el promedio ponderado de la cantidad de todos los resultados posibles, asumiendo que las autoridades tributarias revisarán las cantidades que se presenten y que tendrán conocimiento pleno de toda la información relevante. Este enfoque se ilustra en el ejemplo que se presenta abajo.

La medición de las posiciones tributarias inciertas es un proceso mecánico pero muy subjetivo. Si bien el ED señala que IASB no tiene la intención de que las entidades busquen información adicional para determinar las valoraciones de sus posiciones tributarias inciertas, en la práctica algunas entidades necesitan hacerlo cuando no hayan sido determinadas las probabilidades de los resultados posibles. En algunas jurisdicciones, la determinación del rango de los resultados posibles para cada posición tributaria incierta y de la probabilidad de que ocurra cada uno de esos resultados puede demostrar ser una tarea muy difícil que puede requerir asesoría tributaria experta.

#### Ejemplo – posiciones tributarias inciertas

En su declaración tributaria del 20X1 una entidad tiene la intención de reclamar una deducción tributaria por desembolsos de CU100.000 (CU30.000 por impuestos a tarifa tributaria del 30%). En consulta con sus asesores tributarios, la entidad desarrolló los siguientes estimados de la cantidad de la deducción que en últimas será permitida, así como de las probabilidades asociadas con cada resultado. Los resultados y las probabilidades se basan en el supuesto de que la posición tributaria está sujeta a revisión por parte de la autoridad tributaria y que la entidad en últimas negocia con la autoridad tributaria la liquidación para pagar una cantidad adicional de impuesto (dado que en su declaración de impuestos ha reclamado toda la cantidad de CU100.000).

Cantidad posible de la deducción en últimas permitida (CU)	Probabilidad individual	Probabilidad ponderada del resultado (CU)
30,000	30%	9,000
25,000	25%	6,250
20,000	20%	4,000
15,000	15%	2,250
10,000	10%	1,000
		Total 22,500

Con base en el anterior análisis de la probabilidad, la entidad concluiría que la deducción tributaria representa un beneficio esperado de CU22.500 (efecto de impuestos).

ED/2009/2 Impuestos a los ingresos – características clave

Tema	Vista de conjunto
<b>Metodología de cálculo</b> (cambiada)	<p>La contabilidad de los impuestos diferidos se aplica únicamente cuando la entidad espere un efecto, en la utilidad sujeta a impuestos, a partir de la recuperación de activos o de la liquidación de pasivos.</p> <p>La 'base tributaria' del activo/pasivo se determina por referencia a las consecuencias tributarias que surgirían si el activo fuera vendido o el pasivo liquidado al final del período de presentación del reporte.</p>
<b>Posiciones tributarias inciertas</b> (nuevo)	<p>Introduce orientación sobre cómo la incertidumbre, si la hay, se tiene en cuenta en la medición de los impuestos a los ingresos. Las 'posiciones tributarias inciertas' se tienen que medir usando el promedio ponderado de la probabilidad de todos los resultados posibles.</p>
<b>Inversiones</b> (cambiado)	<p>Eliminado el reconocimiento de la excepción para las diferencias temporales relacionadas con inversiones en subsidiarias, asociadas, sucursales y negocios conjuntos, diferentes a las que estén relacionadas con subsidiarias en el extranjero y negocios conjuntos en el extranjero que esencialmente sean de duración permanente.</p>
<b>Asignación del impuesto</b> (cambiado)	<p>Eliminación del concepto de 'rastreo hacia atrás' a favor de un enfoque más mecánico que permite la asignación a pro-rata en algunos casos.</p> <p>El reconocimiento del impuesto diferido en el patrimonio usualmente se limita al evento inicial en el patrimonio.</p> <p>(En el ED se presenta un punto de vista alternativo al actual enfoque de 'rastreo hacia atrás', pero no está respaldado por IASB).</p>
<b>Consolidación del impuesto</b> (aclaración)	<p>Nuevos requerimientos de asignación y revelación para la asignación del impuesto a las entidades dentro de grupos que registren una declaración tributaria consolidada, distintos a los estados financieros individuales de esas entidades.</p>
<b>Activos tributarios diferidos</b> (cambiado)	<p>Los activos tributarios diferidos se reconocen sobre una base 'bruta' junto con la provisión por valuación asociada, de manera que el valor en libros sea la cantidad más alta que sea más probable que sea realizable contra la utilidad sujeta a impuestos.</p>
<b>Reconocimiento inicial de activos y pasivos</b> (cambiado)	<p>Eliminada la excepción del reconocimiento a favor del enfoque de 'división-de-contabilidad,' resultante en el reconocimiento separado del activo/pasivo y de cualquier ventaja/desventaja tributaria específica-de-la-entidad. En algunos casos el efecto puede ser similar al resultado según la excepción del reconocimiento inicial.</p>
<b>Cambios en la condición tributaria</b> (aclarado)	<p>El ED propone incorporar los requerimientos existentes en la SIC-25 dentro del IFRS propuesto y adicionalmente aclarar que el cambio en la condición tributaria se reconoce solamente en la fecha de aprobación por la autoridad tributaria relevante, o en la fecha de registro si no se requiere aprobación.</p>
<b>Clasificación</b> (cambiado)	<p>Los saldos tributarios diferidos serán clasificados como activos o pasivos corrientes (o no-corrientes), resultando en simetría de tratamiento entre el elemento que da origen al impuesto diferido y saldo tributario diferido mismo.</p>
<b>Tarifas tributarias afectadas por distribuciones</b> (cambiado)	<p>Eliminación del requerimiento de usar la tarifa no-distribuida (para las distribuciones a los accionistas) cuando se miden activos y pasivos tributarios – movimiento hacia el enfoque de la tarifa esperada. Para determinar la tarifa apropiada (distribuida versus no-distribuida), las entidades deben considerar la experiencia pasada así como la intención y capacidad para hacer distribuciones durante el período en el cual se espera que el activo o pasivo diferido sea recuperado o liquidado.</p>
<b>Promulgación sustantiva</b> (aclarado)	<p>La noción de 'promulgación sustantiva' ha sido aclarada para significar las situaciones cuando los pasos futuros en el proceso de aprobación históricamente no hayan afectado el resultado y sea improbable que ocurran.</p>
<b>Créditos tributarios</b> (aclarado)	<p>Se proponen definiciones nuevas para 'créditos tributarios por inversión' y 'créditos tributarios.' Sin embargo, el ED propone mantener la exclusión de alcance para los 'créditos tributarios por inversión' y al hacerlo no ofrece ninguna orientación adicional sobre cómo se deben contabilizar.</p>
<b>Nuevas revelaciones</b> (cambiado)	<p>Los nuevos requerimientos de revelación incluyen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• descripción y efectos financieros posibles de la estimación de las incertidumbres y su oportunidad (tales como las posiciones tributarias inciertas);</li> <li>• impactos de los efectos en los resultados posibles de la revisión, por las autoridades tributarias, de los impuestos corrientes y diferidos;</li> <li>• un análisis del movimiento para cada tipo de diferencia temporal, pérdida tributaria no-utilizada y crédito tributario no-utilizado;</li> <li>• diferencias entre las bases tributarias y las cantidades reportadas de los activos y pasivos para las 'entidades' (cuando el ingreso está sujeto a impuestos en manos de los propietarios);</li> <li>• detalles de las transacciones entre las jurisdicciones tributarias con diferentes tarifas tributarias;</li> <li>• detalles impuestos consolidados de los grupos, incluyendo cantidades de los gastos y de las cuentas por cobrar/por pagar corrientes/diferidas de otras entidades del grupo, y las bases de asignación (estados financieros individuales); y</li> <li>• políticas de contabilidad para los intereses y sanciones, así como para las diferencias de cambio en los activos y pasivos tributarios extranjeros.</li> </ul>
<b>Tratamientos que se incorporan desde el IAS 12</b>	<p>Desde el IAS 12 se incorpora una cantidad de requerimientos, entre los cuales se incluyen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• el cálculo del impuesto corriente;</li> <li>• tratamiento de los impuestos diferidos que surgen en relación con combinaciones de negocios, pagos basados-en-acciones y transacciones en moneda extranjera;</li> <li>• la prohibición de descontar los impuestos diferidos;</li> <li>• requerimientos de compensación; y</li> <li>• muchas revelaciones</li> </ul>
<b>Enmiendas a otros estándares, que son consecuencia del ED</b>	<p>El IAS 32 sería enmendado para eliminar la referencia a las consecuencias de los impuestos a los ingresos en las transacciones de patrimonio.</p> <p>El IAS 34 sería enmendado para requerir las provisiones por valuación a ser determinadas de acuerdo con el nuevo Estándar de impuestos a los ingresos, más que ser distribuidas durante el período anual de presentación de reportes.</p> <p>El IFRS 1 sería enmendado para ofrecerle confianza adicional a quienes adoptan por primera vez</p>
<b>Requerimientos</b>	<p>Generalmente se espera que los requerimientos revisados sean aplicados sobre una base prospectiva a partir del comienzo del primer período anual de presentación de reportes al cual se aplique el nuevo IFRS.</p> <p>En consecuencia, no se requerirá que se re-emita la información comparativa.</p>

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés del IAS Plus Update – April 2009 – “Changes proposed for income tax accounting” Traducción realizada por Samuel A. Mantilla, asesor de investigación contable de Deloitte & Touche Ltda., Colombia, con la revisión técnica de César Cheng, Socio Director General de Deloitte & Touche Ltda., Colombia

Deloitte se refiere a Deloitte Touche Tohmatsu -asociación suiza- y a su red de firmas miembro, cada una como una entidad única e independiente. Deloitte presta servicios profesionales en auditoría, impuestos, consultoría y asesoramiento financiero a organizaciones públicas y privadas de diversas industrias. Con una red global de firmas miembro en 140 países, Deloitte brinda su experiencia y profesionalismo de clase mundial para ayudar a sus clientes a alcanzar el éxito desde cualquier lugar del mundo en el que éstos operen.

Los 165.000 profesionales de la firma están comprometidos con la visión de ser modelo de excelencia; están unidos por una cultura de cooperación basada en la integridad y el valor excepcional a los clientes y mercados, en el compromiso mutuo y en la fortaleza de la diversidad. Disfrutan de un ambiente de aprendizaje continuo, experiencias retadoras y oportunidades de lograr una carrera en Deloitte. Sus profesionales están dedicados al fortalecimiento de la responsabilidad empresarial, a la construcción de la confianza y al logro de un impacto positivo en sus comunidades.

Deloitte se refiere a Deloitte Touche Tohmatsu -asociación suiza- y a su red de firmas miembro, cada una como una entidad única e independiente.

#### **Limitación de responsabilidad**

Este material y la información aquí incluida es proporcionada por Deloitte Touche Tohmatsu con el fin de mostrar un aspecto general sobre uno o varios temas en particular, y no son un tratamiento exhaustivo sobre el(los) mismo(s). Por lo tanto, la información presentada no sustituye a la asesoría o a nuestros servicios profesionales en materia contable, fiscal, legal, financiera, de consultoría o de otro tipo. No es recomendable considerar esta información como la única base para cualquier resolución que pudiese afectar a usted o a su negocio. Antes de tomar cualquier decisión o acción que pudiese afectar a sus finanzas personales o a su empresa debe consultar a un asesor profesional.

Este material y la información incluida se proporcionan sin interpretación alguna, Deloitte Touche Tohmatsu no hace ninguna declaración ni otorga garantía alguna, de manera expresa o implícita, sobre el mismo y la información proporcionada. Sin limitar lo anterior, Deloitte Touche Tohmatsu no garantiza que el material o el contenido estén libres de error o que cumplan con criterios particulares de desempeño o calidad. Deloitte Touche Tohmatsu renuncia expresamente a cualesquier garantías implícitas, incluidas de manera enunciativa mas no limitativa, garantías de comercialización, propiedad, adecuación para un propósito en particular, no infracción, compatibilidad, seguridad y exactitud. Al utilizar este material y la información aquí incluida lo hace bajo su propio riesgo y asume completa responsabilidad sobre las consecuencias que pudieran derivar por el uso de los mismos. Deloitte Touche Tohmatsu no se responsabiliza por daños especiales, indirectos, incidentales, derivados, punitivos o cualesquier otros deterioros resultantes de una acción de contrato, estatuto, extracontractual (incluyendo, sin limitación, negligencia) o de otro tipo, relacionados con el uso de este material o de la información proporcionada. Si alguna parte de lo anterior no es completamente ejecutoria, la parte remanente seguirá siendo aplicable.