

IFRS in Focus (edición en español)

Contabilidad, según los IFRS, para los efectos de la legislación de la reforma tributaria de los Estados Unidos

Contenidos

Cambio en la tarifa del impuesto corporativo

Modificaciones de los traslados de pérdida operacional neta

Impuesto estimado de transición de repatriación (IRC Sección 965)

Ingreso global intangible de baja tributación

Deducción por FDII

Impuesto base de erosión anti-abuso (BEAT)

AMT corporativo

Otros problemas

Para más información por favor vea los siguientes sitios web:

www.iasplus.com

www.deloitte.com

El 22 de diciembre de 2017, la legislación tributaria de los Estados Unidos comúnmente conocida como Ley de reducción de impuestos y trabajos [Tax Cuts and Jobs Act] (la "Ley") fue firmada como ley por el presidente. Como resultado, el reconocimiento de los efectos tributarios de la Ley está requerido en los períodos intermedios y anuales que incluyan el 22 de diciembre de 2017.

La contabilidad para los efectos de la Ley según el IAS 12 *Income Taxes* [NIC 12 Impuestos a las ganancias] presentará desafíos importantes para algunas entidades. Podrían surgir en la determinación de cómo un aspecto de la Ley aplica a los hechos y circunstancias específicos de la entidad, en la obtención de los datos para cuantificar esa aplicación o una combinación de los dos. No obstante, todas las entidades deben hacer en sus estados financieros su mejor estimado de todos los efectos de la Ley y proporcionar revelaciones en relación con los juicios importantes y las incertidumbres de la estimación, según sea necesario. Cuando nueva información esté disponible o sea refinado el entendimiento de la ley en períodos subsiguientes, esos estimados deben ser revisados.

La Ley es una legislación de amplio alcance, compleja, que hace muchos cambios al Internal Revenue Code. Este IFRS in Focus destaca los efectos en la presentación de reportes financieros de algunas de sus determinaciones más importantes, más ampliamente aplicables.

- El cambio en la tarifa del impuesto corporativo al 21 por ciento comparado con el máximo del 35 por ciento.
- Modificaciones a la disponibilidad de los traslados de la pérdida operacional neta [net operating loss (NOL)].
- La imposición de un impuesto estimado de transición de repatriación [Deemed Repatriation Transition Tax].
- La introducción de:
 - Determinaciones sobre el Ingreso global intangible de baja tributación [Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI)] según las cuales, en ciertas circunstancias, los ingresos de ciertas subsidiarias en el extranjero se incluyen en los ingresos sujetos a impuestos de su accionista de los Estados Unidos.
 - Impuesto base de erosión anti-abuso [Base Erosion Anti-Abuse Tax (BEAT)] pagable por las corporaciones que ganen utilidades en jurisdicciones de baja tarifa tributaria.
 - Nuevas deducciones relacionadas con ingresos intangibles derivados en el extranjero y GILTI.
- La derogación de la tarifa corporativa alternativa mínima [Corporate Alternative Minimum Tax (AMT)].

Cambio en la tarifa del impuesto corporativo

La Ley reduce la tarifa del impuesto corporativo al 21 por ciento, con efecto a partir del 1 de enero de 2018. Dado que el IAS 12.47 requiere que los activos y pasivos tributarios diferidos [deferred tax assets and liabilities (DTA y DTL, respectivamente)] sea medido a las tarifas tributarias promulgadas o sustancialmente promulgadas que se espere apliquen al período cuando el activo sea realizado o el pasivo liquidado, las entidades tienen que ajustar los DTA y DTL en sus estados financieros para los períodos de presentación de reporte que terminen en o después del 22 de diciembre de 2017.

Para las entidades con final de año calendario, ¿cuál es el impacto que el cambio en la tarifa del impuesto corporativo tiene en los DTA y DTL que existan a la fecha de la promulgación?

Los DTA y DTL que existan a la fecha de promulgación (22 de diciembre de 2017) y se espere que reversen luego de la fecha efectiva de la Ley (1 de enero de 2018, para las entidades de final de año calendario) deben ser ajustados a la nueva tarifa tributaria estatutaria del 21 por ciento. Cualesquiera DTA y DTL que se espere reversar antes de la fecha efectiva no serían afectados por la nueva tarifa tributaria estatutaria.

Si algunos saldos tributarios diferidos son atribuibles a elementos previamente reconocidos fuera de utilidad o pérdida (i.e., en otros ingresos comprensivos [other comprehensive income (OCI)] o directamente en patrimonio, ¿cómo debe ser presentado el efecto del cambio en la tarifa tributaria?

Tal y como es requerido por el IAS 12.58 y 60(a), el efecto del cambio en la tarifa tributaria en esos elementos debe ser reconocido ya sea en OCI o directamente en patrimonio consistente con el reconocimiento de la cantidad original. A esto algunas veces se les refiere como “rastreo hacia atrás” [backwards tracing]. En situaciones excepcionales, es difícil determinar la cantidad del impuesto diferido que se relacione con elementos reconocidos fuera de utilidad o pérdida. El IAS 12.63 permite el uso de una asignación razonable a pro rata.

El efecto del rastreo hacia atrás significa que el gasto (ingreso) tributario total por el año será el mismo si el cálculo específico del efecto de la Ley en los DTA y DTL es realizado a la fecha de promulgación o este efecto es incorporado en la medición de DTA y DTL al final de año.

¿Los cálculos para las entidades con final de año de presentación de reporte y año final diferentes al 31 de diciembre (la “entidad con final de año que no es calendario”) son los mismos que los que serían realizados para la entidad con final de año calendario?

No exactamente. Dada la mecánica de la Sección 15 del Internal Revenue Code (IRC), nosotros consideramos que el cambio en la tarifa tributaria resultante de la Ley sería administrativamente efectivo para la entidad de año final que no es calendario al comienzo del siguiente año fiscal de la entidad. En el período corriente (i.e., el período que incluye la fecha de promulgación), la tarifa tributaria aplicable a la entidad será la “tarifa tributaria combinada” (vea adelante).

Las tarifas tributarias aplicables a ser usadas en la medición de los activos y pasivos tributarios diferidos para los períodos de presentación de reporte posteriores a la fecha de promulgación son, por consiguiente, tal y como sigue:

- Para los saldos que se espere reversen después de la fecha de promulgación y dentro del año fiscal corriente, la tarifa tributaria aplicable es la “tarifa tributaria combinada”.
- Para los saldos que no se espere reversen dentro del año fiscal corriente, la tarifa aplicable es la nueva tarifa estatutaria del 21 por ciento.

¿Qué se entiende por “tarifa tributaria combinada” y cómo es calculada?

De acuerdo con la Sección 15 del IRC, la tarifa combinada se basa en las tarifas aplicables antes y después del cambio y el número de días en el período dentro del año tributable antes y después de la fecha efectiva del cambio en la tarifa tributaria.

Este cálculo no es afectado por la oportunidad de los ingresos generados durante el año y es ilustrado adelante para una entidad con año final el 31 de marzo de 2018.

	Tarifa tributaria	Días según la tarifa tributaria	Ratio tributaria	Tarifa tributaria tentativa
Fecha efectiva antes de la promulgación (1 abril 2017 a 31 diciembre 2017)	35%	275	75.34%	26.37%
Tarifa tributaria efectiva después de la promulgación (1 enero 2018 a 31 marzo 2018)	21%	90	24.66%	5.18%
Tarifa tributaria estatutaria federal local (tarifa tributaria combinada)		365		31.55%

¿Cómo la entidad de año final que no es calendario refleja el efecto de los cambios en la tarifa tributaria y en las leyes en sus estados financieros intermedios, preparados de acuerdo con el IAS 34, para los períodos dentro del período anual que incluye la fecha de promulgación?

Cuando prepara el estimado tributario a ser incluido en un período intermedio, el gasto tributario se basa en el mejor estimado del promedio ponderado de la tarifa tributaria para los ingresos anuales que se espere para todo el año financiero. Por consiguiente, tal y como ocurre para otros cambios en estimados, las entidades causadas por el gasto por el impuesto a los ingresos en un período intermedio pueden tener que ser ajustadas en un período intermedio subsiguiente si cambia el estimado de la tarifa anual del impuesto a los ingresos. El estimado de la tarifa del promedio anual del impuesto a los ingresos sería re-estimado sobre una base del año-hasta-la-fecha, consistente con el IAS 34.28.

El IAS 34 no proporciona orientación clara sobre cómo tratar el cambio en la tarifa tributaria que tenga un efecto en el saldo tributario diferido trasladado o que surja durante el período intermedio pero que no se espere sea reversado en el año financiero corriente. De acuerdo con ello, como una elección de política de contabilidad, la entidad puede ya sea:

- Incluir el efecto del cambio en el saldo tributario diferido como resultado del cambio en la tarifa tributaria en la estimación del promedio anual de la tarifa del impuesto a los ingresos, consecuentemente distribuyendo el efecto durante el año financiero; o
- Reconocer el efecto del cambio en la tarifa tributaria por completo en el período en el cual ocurre el cambio en la tarifa tributaria.

¿La entidad de los Estados Unidos con final de año que no es calendario, qué tarifa debe usar como la tarifa tributaria aplicable cuando explique la relación entre el gasto (ingreso) tributario y la utilidad contable, tal y como es requerido por el IAS 18.81(c)?

La entidad de los Estados Unidos debe usar la tarifa tributaria combinada tal y como se explicó arriba.

Modificaciones de los traslados de pérdida operacional neta

La Ley modifica aspectos de la ley tributaria relacionados con los traslados de la pérdida de operación neta [net operating loss (NOL)]. Según la ley tributaria anterior, las NOL generalmente tenían un período de traer de vuelta de dos años y un período de traslado de 20 años. La Ley elimina, con ciertas excepciones, el período de traer de vuelta las NOL y permite un período de traslado indefinido. La cantidad de la deducción de las NOL está limitada al 80 por ciento de los ingresos sujetos a impuestos, los cuales son calculados sin considerar la deducción de las NOL.

En general, las enmiendas a los períodos de traer de vuelta y de traslado y la limitación a la utilización de las NOL (atadas al 80 por ciento de los ingresos sujetos a impuestos) aplica a las pérdidas que surgen en los años sujetos a impuestos que comiencen después del 31 de diciembre de 2017.

¿Cómo el cambio en la utilización de las NOL afecta el reconocimiento de los activos tributarios diferidos relacionados?

Cuando considera los futuros ingresos sujetos a impuestos para justificar el reconocimiento del DTA, la entidad debe mirar, entre otras cosas, las reversas futuras de diferencias temporarias sujetas a impuestos existentes en períodos antes que expiren las NOL. Dado que las pérdidas que surjan en los años sujetos a impuestos que comiencen después del 31 de diciembre de 2017 no expirarán, el conjunto de diferencias temporarias sujetas a impuestos que pueda estar disponible para justificar el reconocimiento de los DTA resultantes puede ser ampliado e incluir, por ejemplo, la diferencia temporaria sujeta a impuestos asociadas con un activo de vida indefinida.

Esto generalmente también aplicará al reconocimiento del DTA que surja de una diferencia temporaria deducible que esté programada para revertir en una NOL con un período de traslado ilimitado.

Sin embargo, la Ley restringe la capacidad para usar las NOL que surjan en los años sujetos a impuestos que comiencen después del 31 de diciembre de 2017 al 80 por ciento del ingreso sujeto a impuestos en el año, y por lo tanto solo el 80 por ciento de las diferencias temporarias sujetas a impuestos podrían servir como fuente del ingreso sujeto a impuestos. Cuando haya insuficientes diferencias temporarias sujetas a impuestos para respaldar el reconocimiento del DTA con relación a las NOL, de manera que el reconocimiento del DTA se basa en la existencia de las utilidades sujetas a impuestos en períodos futuros, esta limitación en el uso puede extenderse a los períodos en los cuales las utilidades sujetas a impuestos necesiten ser pronosticadas. En tales circunstancias, la entidad puede estar limitada en el reconocimiento del DTA con relación a las NOL por el período en el cual pueda pronosticar confiablemente las utilidades sujetas a impuestos que sean probables.

Impuesto estimado de transición de repatriación (IRC Sección 965)

La Ley mueve a los Estados Unidos desde un sistema tributario mundial hacia un sistema de exención de la participación mediante darles a las corporaciones un 100 por ciento de deducción por los dividendos recibidos por los dividendos distribuidos por una corporación extranjera controlada [controlled foreign corporation (CFC)].

En la transición hasta este nuevo sistema, el accionista de los Estados Unidos de una corporación extranjera especificada [specified foreign corporation (SFC)] tiene que incluir en los ingresos brutos, al final del último año tributario anual de la SFC que comience después del 1 de enero de 2018, la participación a pro rata del accionista de los Estados Unidos de ciertas ganancias y utilidades [earnings and profits (E&P)] en el extranjero posteriores a 1986 no-distribuidas y previamente no sujetas a impuestos de la SFC. La inclusión generalmente puede ser reducida por el déficit de E&P en el extranjero que puedan ser adecuadamente asignados al accionista de los Estados Unidos. Además, la inclusión obligatoria puede ser reducida por la participación a pro rata del déficit de otro accionista de los Estados Unidos que sea miembro del mismo grupo afiliado. Las E&P de la corporación en el extranjero se tienen en cuenta solo en la extensión en que fueran acumuladas durante los períodos en los cuales la corporación era una SFC (referidas adelante como una "subsidiaria en el extranjero"). La cantidad de las E&P tenidas en cuenta es la mayor de las cantidades determinadas al 2 de noviembre de 2017 o el 31 de diciembre de 2017, no reducida por dividendos (diferentes a dividendos a otras SFC) durante el último año tributario de la SFC que comience después del 1 de enero de 2018.

La inclusión de los ingresos del accionista de los Estados Unidos es compensada por la deducción diseñada para generalmente resultar en una tasa efectiva de impuesto a los ingresos generales de los Estados Unidos de ya sea el 15.5 por ciento o el 8 por ciento. La tasa del 15.5 por ciento aplica en la extensión en que las SFC tengan efectivo y ciertos otros activos, y la tasa del 8 por ciento aplica en la extensión en que la inclusión de los ingresos exceda la posición agregada de efectivo en el extranjero.

La Ley permite que el accionista de los Estados Unidos elija pagar la tasa de interés neta del pasivo tributario durante un período de hasta ocho años.

En sus estados financieros consolidados, la entidad que tiene sucursales, agencias, asociadas e intereses en acuerdos conjuntos (referidas aquí como “entidades donde se invierte”) pueden necesitar reconocer los DTA y DTL en dos niveles diferentes. Primero, necesitarán aplicar los principios del IAS 12 con relación a las diferencias temporarias relacionadas con los activos y pasivos de sus entidades donde invierte y reconocer cualesquiera DTA y DTL resultantes junto con los otros activos y pasivos de sus entidades donde invierte (e.g., en la misma línea que las suyas como parte de la consolidación de sus subsidiarias o como parte del valor en libros de las entidades donde se invierte contabilizadas según el método del patrimonio). A ellas algunas veces se les refiere como diferencias de “dentro de la base”. Además, la entidad está requerida a identificar, en sus estados financieros consolidados, las diferencias temporarias que surjan de las diferencias entre el valor en libros de cada entidad donde se invierte (e.g., los activos netos de subsidiarias o el valor en libros de la contabilidad de las inversiones según el método del patrimonio) y la base tributaria de las inversiones tenidas por entidades dentro del grupo consolidado. Al segundo nivel de diferencias temporarias algunas veces se le refiere como diferencias de “base externa”. Las diferencias de base externa generalmente surgen en los estados financieros consolidados a causa de que las utilidades de la entidad donde se invierte hayan sido reconocidas (ya sea por consolidación o por el método del patrimonio) pero la base tributaria de la entidad donde se invierte permanece sin cambio. El IAS 12 impone condiciones particulares al reconocimiento de los activos y pasivos tributarios diferidos con relación a las diferencias de la base externa.

- Los DTL con relación a diferencias de base externa sujetas a impuestos no se reconocen si la entidad puede controlar la oportunidad de la reversa de la diferencia temporaria y es probable que esta reversa no surgirá en el futuro previsible.
- Los DTA con relación a diferencias de base externas deducibles se reconocen solo si es probable que la diferencia temporaria será reversada en el futuro previsible y estará disponible utilidad tributaria contra la cual la diferencia temporaria pueda ser utilizada.

La inclusión del impuesto estimado de transición de repatriación y del ingreso global intangible por tributación baja (vea adelante) puede resultar en que la entidad tenga que reconocer el pasivo asociado con diferencias de base externa que previamente no fueron reconocidas según el IAS 12. En particular, el impuesto estimado de transición de repatriación incrementará la base tributaria de la entidad donde se invierte, lo cual puede originar la reversa inmediata de las diferencias de base externa relacionadas con ganancias no distribuidas de entidades extranjeras donde se invierte.

¿La entidad que esté requerida a incluir, en sus ingresos sujetos a impuestos del año corriente, las ganancias en el extranjero posteriores a 1986, pero elige pagar el impuesto estimado de transición de repatriación por una vez (según la Sección 965 del IRC) durante un período de hasta ocho años, debe clasificar el impuesto como un pasivo tributario diferido o como un impuesto a los ingresos por pagar corriente/no-corriente?

En el período de promulgación, la entidad debe reconocer el impuesto a los ingresos por pagar corriente/no-corriente por el período de transición debido.

El IAS 1 proporciona orientación general sobre la clasificación de las cuentas en los estados de posición financiera. La entidad debe clasificar como pasivo corriente solo los pagos de efectivo que tenga que, o se espere, hacer dentro de los siguientes 12 meses para liquidar el impuesto de transición. Las cuotas que la entidad espere liquidar más allá de los siguientes 12 meses deben ser clasificados como impuesto a los ingresos por pagar no-corrientes.

Si la entidad elige pagar el impuesto estimado de transición de repatriación por una vez durante un período de ocho años, ¿el impuesto a los ingresos por pagar debe ser descontado?

Sí. Mientras que el IAS 12.53 prohíbe el descuento de los DTA y DTL, la medición de las cantidades por impuestos corrientes no está sujeta a esta prohibición. De acuerdo con ello, si el pago se extiende más allá del pasivo corriente, el pasivo debe ser reconocido a la cantidad descontada, si el efecto del descuento es material.

Luego del establecimiento que la Ley hace del sistema de tributación de exención de la participación, ¿puede una entidad no obstante estar requerida a reconocer un activo o pasivo tributario diferido como resultado de la diferencia entre la base tributaria y el valor en libros de la inversión que la matriz de los Estados Unidos tiene en una entidad en el extranjero (las “diferencias fuera de la base”)?

Sí. Incluso según el nuevo sistema tributario, la entidad todavía puede estar sujeta a impuesto a los ingresos sobre sus inversiones en el extranjero en el futuro (e.g. ganancias o pérdidas por diferencias de cambio en distribuciones, ganancias de capital en venta de inversión, impuestos a los ingresos en el extranjero y retenciones de impuestos) y si es así, necesitará considerar si necesita reconocer cualesquiera impuestos diferidos como resultado de diferencias entre la base tributaria y el valor en libros de las inversiones en el extranjero, usando los requerimientos del IAS 12 con relación a las diferencias de base externas explicadas arriba.

¿Debe la entidad considerar que la inclusión del impuesto estimado de transición de repatriación por una vez sea una fuente de ingresos cuando analice la realización de los activos tributarios diferidos en el año de la inclusión?

Sí, pero al hacer esa consideración la entidad debe verificar que la inclusión del impuesto estimado de transición de repatriación por una vez coincida con la oportunidad de las deducciones y otros beneficios asociados con los DTA y que constituya una fuente de utilidades sujetas a impuestos contra las cuales el DTA pueda ser utilizado (i.e., la utilidad sujeta a impuestos es del tipo apropiado según el IAS 12.27A).

Ingreso global intangible de baja tributación

Si bien la Ley generalmente elimina el impuesto federal de los Estados Unidos por ingresos por dividendos provenientes de subsidiarias en el extranjero de corporaciones locales, crea un nuevo requerimiento de que ciertos ingresos (i.e. GILTI [Ingreso global intangible de baja tributación]) ganados por corporaciones controladas en el extranjero [controlled foreign corporations (CFC)] tengan que ser incluidos en los ingresos brutos del accionista de los Estados Unidos de las CFC en el período en que surja. GILTI es el exceso de los “ingresos probados de la CFC netos” del accionista sobre el retorno neto estimado de los ingresos tangibles (el “retorno rutinario”), el cual es definido como el exceso de (1) 10 por ciento del agregado de la participación a pro rata del accionista de los Estados Unidos de la inversión del activo del negocio calificado de cada CFC con relación a la cual sea un accionista de los Estados Unidos sobre (2) la cantidad de ciertos gastos por intereses tenidos en cuenta en la determinación de los ingresos probados de la CFC netos.

La deducción es permitida a la corporación local en una cantidad igual al 50 por ciento de la suma de la inclusión del GILTI y la cantidad tratada como dividendo a causa de que la corporación haya reclamado un crédito tributario en el extranjero como resultado de la inclusión de la cantidad del GILTI en los ingresos (“crecimiento bruto de la Sección 78 del IRC”). Si la suma de la inclusión del GILTI (y el crecimiento bruto relacionado de la Sección 78 del IRC) y el ingreso intangible derivado en el extranjero [foreign-derived intangible income (FDII)] de la corporación excede los ingresos sujetos a impuestos de la corporación, las deducciones por el GILTI y por el FDII son reducidas por el exceso.

Como resultado, la deducción del GILTI no puede ser más del 50 por ciento de los ingresos sujetos a impuestos de la corporación (y será menor si la corporación también tiene derecho a la deducción del FDII).

La reversa de las diferencias existentes de base interna en una entidad donde se invierte en el extranjero (determinada según las reglas tributarias de los Estados Unidos) puede resultar en ingresos sujetos a impuestos en el año de la reversa que causarían que la entidad esté sujeta a inclusión del GILTI en ese año. Esta tributación de la entidad, como resultado de la inclusión del GILTI, puede resultar en un incremento en la base tributaria de la entidad en el extranjero donde se invierte (desde la perspectiva del accionista de los Estados Unidos) y consecuentemente en la reducción de una diferencia existente de la base externa sujeta a impuestos.

¿Cómo debe la entidad contabilizar el efecto del GILTI en las cantidades de sus impuestos?

Tal y como se observó arriba, el DTL con relación a la diferencia de la base externa sujeta a impuestos no es reconocida si la entidad es capaz de controlar la oportunidad de la reversa de la diferencia temporal y es probable que esta reversa no surgirá en el futuro previsible. Surge la pregunta de si la reducción de la diferencia de la base externa que surja como resultado de la inclusión del GILTI debe ser considerada como una probable reversa de la diferencia de la base externa para la cual necesita ser reconocido un DTL.

El IAS 12 no proporciona orientación clara respecto de si (y cómo) ciertos aspectos del GILTI pueden afectar el reconocimiento de los DTL relacionados con las diferencias de base externa provenientes de entidades en el extranjero donde se invierte. Por ejemplo, según el IAS 12, el reconocimiento de un DTL con relación a una base externa sujeta a

impuestos proveniente de entidades donde se invierte es valorada entidad donde se invierte por entidad donde se invierte, mientras que, para propósitos tributarios, el GILTI es establecido mediante agregación de los ingresos provenientes de entidades extranjeras donde se invierte.

También pueden existir importantes diferencias prácticas en la aplicación de los principios del IAS 12 al GILTI. En particular, el cálculo del GILTI está sujeto a eventos futuros y contingentes que pueden hacer la estimación de si, y en qué extensión, la entidad tendrá la inclusión del GILTI en un año futuro específico (cuando las diferencias existentes de la base interna sean programadas para ser reversadas) sujeto a un nivel alto de incertidumbre para ciertas entidades.

Deducción por FDII

Además de la inclusión inmediata del GILTI, la Ley permite a la corporación local una deducción por una porción de los ingresos intangibles derivados en el extranjero [foreign-derived intangible income (FDII)] y del GILTI. La cantidad de la deducción depende, en parte, de los ingresos sujetos a impuestos en los Estados Unidos. El porcentaje de los ingresos que pueden ser deducidos es reducido en los años sujetos a impuestos que comiencen después del 31 de diciembre de 2025.

¿Cómo las entidades deben contabilizar la deducción del FDII y la deducción del GILTI?

La cantidad es un beneficio por impuestos a los ingresos corrientes que solo debe ser reconocida en el período en el cual la entidad reciba las deducciones de FDII y/o GILTI.

Impuesto base de erosión anti-abuso (BEAT)

Para los años fiscales que comiencen después del 31 de diciembre de 2017, la corporación potencialmente está sujeta a impuestos según la determinación del BEAR si el grupo controlado del cual hace parte tiene suficientes ingresos brutos y recibe un nivel suficiente de "beneficios de la base de erosión tributaria." Según el BEAT, la corporación tiene que pagar la cantidad de impuestos mínimos de la base de erosión [base erosion minimum tax amount (BEMTA)] además de sus pasivo tributario regular después de los créditos. El BEMTA es generalmente igual al exceso de (1) el porcentaje fijo de ingresos sujetos a impuestos modificados de la corporación (el ingreso sujeto a impuestos es determinado sin consideración base alguna de beneficio tributario de erosión relacionado con cualquier pago de base de erosión, y sin considerar la porción de su deducción de NOL) sobre (2) su pasivo tributario regular (reducido por ciertos créditos). El porcentaje fijo es generalmente el 5 por ciento para los años sujetos a impuestos comenzando en el 2018, 10 por ciento para los años comenzando después del 2018 y antes del 2026, y 12.5 por ciento para los años después de 2025. Sin embargo, el porcentaje fijo es 1 por ciento más alto para bancos y distribuidores de valores (i.e., 6, 11, y 13.5 por ciento, respectivamente).

¿Cuál tarifa tributaria deben las entidades que estén sujetas a las determinaciones del BEAT usar para medir las cantidades del impuesto diferido?

Dado que las cantidades que puedan ser pagables según las determinaciones del BEAT se basan en la noción de utilidad sujeta a impuestos, es un impuesto a los ingresos dentro del alcance del IAS 12 y de acuerdo con ello, puede afectar la tarifa tributaria usada en la medición de los DTA y DTL.

Al valorar cómo las determinaciones del BEAT pueden afectar la tarifa tributaria a ser usada en la medición de las cantidades del impuesto diferido, nosotros esperaríamos que la entidad considere los siguientes elementos:

- Las determinaciones del BEAT están diseñadas para ser un "impuesto incremental," y de acuerdo con ello la entidad nunca puede pagar menos que su tarifa tributaria estatutaria del 21 por ciento.
- La entidad puede no saber si siempre estará sujeta al impuesto BEAT.
- Se espera que la mayoría de (si no todos) los contribuyentes en últimas tomarán medidas para reducir su exposición de BEMTA y por consiguiente en últimas pagar impuestos a o cerca de la tarifa regular según sea posible.

De acuerdo con ello, nosotros consideramos que, en muchas circunstancias, las entidades pueden concluir que los impuestos diferidos deben ser medidos a la tarifa estatutaria del 21 por ciento, con cualquier pago de BEAT incremental reflejado como un gasto por impuestos a los ingresos del período.

AMT corporativo

El AMT corporativo ha sido derogado para los años fiscales que comiencen después del 31 de diciembre de 2017. Las entidades con traslados de créditos AMT que no hayan sido usados pueden reclamar la devolución en años futuros para esos créditos incluso si no existen pasivos por impuestos a los ingresos. Las entidades pueden continuar usando los créditos AMT para compensar cualquier pasivo regular por impuestos a los ingresos en los años 2018 hasta 2020, con el 50 por ciento de los restantes créditos de AMT reintegrados en cada uno de los años fiscales 2018, 2019, y 2020 y todos los créditos restantes reintegrados en el año fiscal 2021.

¿Cuál es el impacto de este cambio en el reconocimiento de un activo con relación a los traslados de créditos de AMT?

Dado que el crédito de AMT será ahora plenamente reembolsable independiente de si hay un futuro pasivo por impuestos a los ingresos antes de los créditos de AMT, el beneficio del crédito de AMT será realizado. Por consiguiente, las entidades necesitarán reconocer un activo con relación a los traslados de créditos de AMT para los cuales la recuperación previamente no era probable (y por consiguiente no calificó para reconocimiento como DTA).

Otros problemas

¿La excepción del reconocimiento inicial contenida en el IAS 12 aplica a las diferencias temporarias que surjan como resultado de la Ley?

No. El IAS 12. 24 y 15(b) proporciona excepciones del requerimiento general para reconocer el DTA (sujeto a la disponibilidad esperada de futuras utilidades sujetas a impuestos) o DTL para todas las diferencias temporales que surjan en el reconocimiento inicial de un activo o de un pasivo en una transacción que (1) no es una combinación de negocios, y (2) en el momento de la transacción ni afecta la utilidad contable ni la utilidad sujeta a impuestos (pérdida tributaria). Por consiguiente, solo puede ser aplicada cuando un activo o un pasivo es reconocido por primera vez.

De acuerdo con ello, cuando diferencias temporarias adicionales surgen como resultado de la introducción de un nuevo impuesto, y no cuando un activo o pasivo es reconocido por primera vez, el efecto del impuesto diferido de las diferencias temporarias adicionales debe ser reconocido. El efecto del impuesto diferido de cualquier diferencia temporaria adicional que surja en tales circunstancias será reconocido (sujeto a los criterios generales de reconocimiento contenidos en el IAS 12 para los activos tributarios diferidos) y presentado según es requerido por el IAS 12.58.

¿Cómo la incertidumbre que rodea el efecto de la Ley es reflejada en los estados financieros?

Tal y como se discutió arriba, hay muchos aspectos de la Ley que podrían proporcionar desafíos de interpretación, recolección de datos o ambos.

Cuando este es el caso, las entidades deben considerar la orientación contenida en la IFRIC Interpretation 23 *Uncertainty over Income Tax Treatments* [CINIIF 23 Incertidumbre sobre tratamientos de los impuestos a los ingresos] en las circunstancias donde la aplicación de la ley tributaria sea incierta. Esta Interpretación proporciona una estructura para considerar las incertidumbres, pero es importante señalar que ni la IFRIC 23 ni el IAS 12 mismos permiten ya sea la contabilidad con base en una ley tributaria reemplazada u omitir un elemento del impuesto con base en la dificultad práctica de obtención de datos. En todos los casos, se deben realizar los mejores esfuerzos para continuar los efectos de todos los aspectos relevantes de la Ley.

¿Qué revelaciones se deben hacer con relación a los efectos de la Ley?

La calidad de las revelaciones sobre los impuestos a los ingresos ya es un área de atención regulatoria, particularmente alrededor de la conciliación de la tarifa tributaria efectiva requerida por el IAS 12.81(c). Ésta debe proporcionar información clara acerca de los factores clave que afectan la tarifa tributaria efectiva y su sostenibilidad en el futuro. La identificación y explicación adecuadas de los efectos importantes de la Ley en esta conciliación ayudará al entendimiento del usuario de cómo ha cambiado la tarifa tributaria efectiva y para distinguir los efectos 'por una vez' de la introducción de la Ley y los efectos que se espera recurran.

Las entidades también deben considerar cómo el proceso de contabilidad para la Ley debe ser reflejado en las revelaciones requeridas por el IAS 1 sobre:

- los juicios más importantes hechos en la aplicación de las políticas de contabilidad de la ley; y
- las principales fuentes de incertidumbre de la medición (incluyendo supuestos hechos acerca del futuro) que tengan un riesgo importante de resultar en un ajuste material al valor en libros de activos y pasivos en el siguiente año financiero.

Tal y como ocurre con otras revelaciones hechas según esos requerimientos, las revelaciones proporcionadas deben ser claras y específicas-de-la-entidad y, cuando sea apropiado, deben incluir información cuantitativa sobre, por ejemplo, los valores en libros de activos y pasivos sujetos a incertidumbre de la medición.

¿Cómo los efectos de la Ley deben ser reflejados en la presentación de reportes del desempeño financiero y cualesquiera medidas que no son PCGA presentadas fuera de los estados financieros?

Tal y como se discute en el IFRS in Focus [Closing Out 2017](#), de Deloitte, la presentación de elementos de línea adicionales en el estado de utilidad o pérdida y el uso de cifras que 'no son PCGA' (algunas veces referidas como, por ejemplo, 'Medidas alternativas de desempeño') es sujeto de diferentes requerimientos de los reguladores en diferentes jurisdicciones. Los efectos de la Ley en tales medidas (por ejemplo, si se incluyen o no en una cifra de 'GPA ajustadas' o 'utilidad neta subyacente') deben ser considerados a la luz tanto de la orientación regulatoria relevante como de las políticas existentes de la entidad sobre cuáles elementos adicionales se presentan y cómo son calculados.

Si usted tiene cualesquiera preguntas acerca de estos problemas, por favor hable con su contacto usual de Deloitte o entre en contacto con uno de los identificados en este IFRS in Focus.

Contactos clave

Líder global IFRS

Veronica Poole

ifrglobalofficeuk@deloitte.co.uk

Centros de excelencia IFRS

Americas

<i>Canada</i>	Karen Higgins	ifrs@deloitte.ca
<i>LATCO</i>	Miguel Millan	mx-ifrs-coe@deloitte.com
<i>United States</i>	Robert Uhl	iasplus-us@deloitte.com

Asia-Pacific

<i>Australia</i>	Anna Crawford	ifrs@deloitte.com.au
<i>China</i>	Stephen Taylor	ifrs@deloitte.com.hk
<i>Japan</i>	Shinya Iwasaki	ifrs@tohatsu.co.jp
<i>Singapore</i>	James Xu	ifrs-sg@deloitte.com

Europe-Africa

<i>Belgium</i>	Thomas Carlier	lfrs-belgium@deloitte.com
<i>Denmark</i>	Jan Peter Larsen	ifrs@deloitte.dk
<i>France</i>	Laurence Rivat	ifrs@deloitte.fr
<i>Germany</i>	Jens Berger	ifrs@deloitte.de
<i>Italy</i>	Massimiliano Semprini	lfrs-it@deloitte.it
<i>Luxembourg</i>	Eddy Termaten	ifrs@deloitte.lu
<i>Netherlands</i>	Ralph Ter Hoeven	ifrs@deloitte.nl
<i>Russia</i>	Maria Proshina	ifrs@deloitte.ru
<i>South Africa</i>	Nita Ranchod	ifrs@deloitte.co.za
<i>Spain</i>	Cleber Custodio	ifrs@deloitte.es
<i>United Kingdom</i>	Elizabeth Chrispin	deloitteifrs@deloitte.co.uk

Deloitte.

Deloitte se refiere a una o más de Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL") una compañía privada del Reino Unido limitada por garantía, su red de firmas miembro, y sus entidades relacionadas. DTTL y cada una de sus firmas miembros son entidades legalmente separadas e independientes. Por favor vea www.deloitte.com/about para una descripción más detallada de DTTL y sus firmas miembro.

Deloitte LLP es la firma del Reino Unido miembro de DTTL.

Esta publicación ha sido escrita en términos generales y por consiguiente no se puede confiar en ella para cubrir situaciones específicas; la aplicación de los principios que se establecen dependerá de las circunstancias particulares involucradas y nosotros recomendamos que usted obtenga asesoría profesional antes de actuar o dejar de actuar en relación con cualquiera de los contenidos de esta publicación. Deloitte LLP estará gustosa de asesorar a los lectores sobre cómo aplicar los principios que se establecen en esta situación para sus circunstancias específicas. Deloitte LLP no acepta debido cuidado o responsabilidad por cualquier pérdida ocasionada por cualquier persona que actúe o deje de actuar como resultado de cualquier material contenido en esta publicación.

© 2018. Deloitte LLP. Reservados todos los derechos.

El original en inglés fue diseñado y producido por The Creative Studio at Deloitte, London. J10712

Esta es una traducción al español de la versión oficial en inglés del **IFRS in Focus – January 2018 – Accounting for the effects of the U.S. tax reform legislation under IFRS** – 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