Consejo de la
Unión Europea

Bruselas, 11 de julio de 2017
(OR. en)

11144/17
ADD 1

DRS 48
ECOFIN 635
EF 159

NOTA DE TRANSMISIÓN

De:	Comisión Europea
Fecha de recepción:	6 de julio de 2017
A:	Secretaría General del Consejo
N.° doc. Ción.:	D051482/01 ANEXO
Asunto:	Reconocimiento de activos por impuestos diferidos por pérdidas no realizadas (Modificaciones de la NIC 12)

Adjunto se remite a las Delegaciones el documento – D051482/01 ANEXO.

Adj.: D051482/01 ANEXO

D051482/01

ES

ANEXO

Reconocimiento de activos por impuestos diferidos por pérdidas no realizadas

(Modificaciones de la NIC 12)

Modificaciones de la NIC 12 *Impuesto sobre las ganancias*

Se modifica el párrafo 29 y se añaden los párrafos 27A, 29A y 98G. Se añade asimismo un ejemplo a continuación del párrafo 26. El párrafo 24, el párrafo 26, letra d), y los párrafos 27 y 28 no se han modificado, pero se incluyen a título de referencia.

Diferencias temporarias deducibles

24 **Se reconocerá un activo por impuestos diferidos, por causa de todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar esas diferencias temporarias deducibles, salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca por causa del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:**

a) **no sea una combinación de negocios; y**

b) **en el momento de realizarla, no haya afectado ni al resultado contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.**

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

…

26 Los siguientes ejemplos recogen diferencias temporarias deducibles que producen activos por impuestos diferidos:

a) …

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

Ejemplo ilustrativo del párrafo 26, letra d)

Identificación de una diferencia temporaria deducible al final del año 2:

La entidad A adquiere por 1 000 u.m., al comienzo del año 1, un instrumento de deuda de un valor nominal de 1 000 u.m. a pagar al vencimiento, al cabo de 5 años, con un tipo de interés del 2 % pagadero al final de cada año. El tipo de interés efectivo es el 2 %. El instrumento de deuda se valora por su valor razonable.

Al final del año 2, el valor razonable del instrumento de deuda ha disminuido hasta 918 u.m., como consecuencia de un repunte en los tipos de interés de mercado, que han pasado al 5 %. Es probable que la entidad A reciba todos los flujos de efectivo contractuales si continúa manteniendo en su poder el instrumento de deuda.

Las ganancias (pérdidas) en el instrumento de deuda solo serán imponibles (deducibles) cuando se hayan realizado. Las ganancias (pérdidas) resultantes de la venta o el vencimiento del instrumento de deuda se calculan, a efectos fiscales, como la diferencia entre el importe percibido y el coste original del instrumento de deuda.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 26, letra d)

En consecuencia, la base fiscal del instrumento de deuda es su coste original.

La diferencia entre el importe en libros del instrumento de deuda en el estado de situación financiera de la entidad A, esto es, 918 u.m., y su base fiscal de 1 000 u.m. da lugar a una diferencia temporaria deducible por importe de 82 u.m. al final del año 2 [véanse los párrafos 20 y 26, letra d)], independientemente de si dicha entidad espera recuperar el importe en libros del instrumento de deuda mediante venta, mediante utilización –es decir, manteniéndolo en su poder y recibiendo los flujos de efectivo contractuales–, o mediante una combinación de ambas.

Esto se debe a que las diferencias temporarias deducibles son diferencias entre el importe en libros de un activo o un pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal que dan lugar a cantidades deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a ejercicios futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado (véase el párrafo 5). La entidad A obtiene una deducción equivalente a la base fiscal del activo de 1 000 u.m. al determinar la ganancia (pérdida) fiscal, bien en el momento de la venta o al vencimiento del instrumento.

27 La reversión de las diferencias temporarias deducibles dará lugar, como su propio nombre indica, a reducciones en la determinación de las ganancias fiscales de ejercicios posteriores. No obstante, los beneficios económicos, en forma de reducciones en pagos de impuestos, llegarán a la entidad solo si es capaz de obtener ganancias fiscales suficientes como para cubrir las posibles deducciones. Por tanto, la entidad reconocerá activos fiscales por impuestos diferidos solo si es probable que disponga de esos beneficios fiscales futuros contra los que cargar las deducciones por diferencias temporarias.

27A Cuando una entidad evalúe si dispondrá de ganancias fiscales contra las que cargar una diferencia temporaria deducible, tendrá en cuenta si la legislación fiscal limita las fuentes de las ganancias fiscales contra las que se pueden efectuar deducciones en el momento de la reversión de dicha diferencia temporaria deducible. Si la legislación fiscal no impone restricciones en tal sentido, la entidad evaluará una diferencia temporaria deducible de manera conjunta con todas sus otras diferencias temporarias deducibles. No obstante, si la legislación fiscal limita la utilización de pérdidas a la deducción contra ingresos de un tipo específico, una diferencia temporaria deducible se evaluará en conjunción únicamente con otras diferencias temporarias deducibles del tipo adecuado.

28 Será probable que se disponga de ganancias fiscales, contra las que cargar las deducciones por diferencias temporarias, siempre que existan diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal y referidas a la misma entidad fiscal, cuya reversión se espere:

a) en el mismo ejercicio fiscal en el que se prevea que reviertan las diferencias temporarias deducibles; o

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

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

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

a) cuando sea probable que la entidad vaya a tener suficientes ganancias fiscales, relacionadas con la misma autoridad fiscal y referidas a la misma entidad fiscal, en el mismo ejercicio en el que reviertan las diferencias temporarias deducibles (o en los ejercicios en los que la pérdida fiscal, procedente de un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores). Al evaluar si tendrá suficientes ganancias fiscales en ejercicios futuros, la entidad:

   i) comparará las diferencias temporarias deducibles con las ganancias fiscales futuras que excluyan las deducciones fiscales resultantes de la reversión de dichas diferencias temporarias deducibles. Esa comparación mostrará la medida en que las ganancias fiscales futuras serán suficientes para que la entidad deduzca los importes resultantes de la reversión de las diferencias temporarias deducibles;

   ii) ignorará las partidas imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperen en ejercicios futuros, puesto que los activos por impuestos diferidos que

surjan por causa de esas diferencias temporarias deducibles requerirán ellos mismos ganancias futuras para poder ser realizados efectivamente;

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

29A La estimación de la ganancia fiscal futura probable podrá incluir la recuperación de algunos de los activos de la entidad por un importe superior a su importe en libros, si hay evidencia suficiente de la probabilidad de que la entidad logre tal recuperación. A título de ejemplo, cuando un activo se valore por su valor razonable, la entidad examinará si hay evidencia suficiente para concluir que probablemente recuperará el activo por un importe superior a su importe en libros. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando una entidad espera mantener un instrumento de deuda a tipo fijo y recibir los flujos de efectivo contractuales.

...

Fecha de vigencia

…

98G Mediante el documento *Reconocimiento de activos por impuestos diferidos por pérdidas no realizadas* (Modificaciones de la NIC 12), publicado en enero de 2016, se modificó el párrafo 29 y se añadieron los párrafos 27A y 29A, así como el ejemplo que sigue al párrafo 26. Las entidades aplicarán esas modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las referidas modificaciones a un ejercicio que comience con anterioridad, revelará este hecho. Las entidades aplicarán estas modificaciones con carácter retroactivo, de conformidad con la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*. No obstante, cuando la modificación se aplique por primera vez, el cambio en el patrimonio neto de apertura del primer ejercicio comparativo podrá reconocerse en el saldo de apertura de las reservas por ganancias acumuladas (o en otro componente del patrimonio neto, según proceda), sin distribuir el cambio entre el saldo de apertura de las reservas por ganancias acumuladas y otros componentes del patrimonio neto. Si la entidad aplica esta opción, revelará este hecho.