



*cutting through complexity*

# Activos por impuestos diferidos relacionados con pérdidas no realizadas

Consulta del IASB sobre sus propuestas revisadas

Septiembre de 2014

**INTHE HEADLINES**

Número 28

[kpmg.es](http://kpmg.es)



# “Las propuestas revisadas son una medida positiva para abordar la cuestión fundamental de qué es una ganancia fiscal futura. Hay algo claro: no es la línea final de la declaración fiscal.”

Enrique Asla, Socio responsable de Práctica Profesional de KPMG en España.

## ¿Reconoces el activo por impuestos diferidos si se origina por una pérdida no realizada?

Las respuestas a preguntas sobre impuestos diferidos no son siempre intuitivas. Supongamos que dispone de un instrumento de deuda, valorado a valor razonable, cuyo valor está descendiendo, no siendo el gasto contable registrado fiscalmente deducible. No obstante, el inversor es conocedor de que en la fecha de vencimiento va a recibir el importe nominal total, y que dicho reembolso no va a tener impacto fiscal. ¿Reconoce un activo por impuestos diferidos con respecto a esta pérdida no realizada?

Las propuestas<sup>1</sup> emitidas por el IASB el 20 de agosto de 2014 pretenden aclarar esta cuestión, que surgió durante la crisis financiera.

El ejemplo detallado que se indica en las propuestas muestra que la respuesta es “sí”, si se cumplen determinadas condiciones. Este podría ser el caso incluso aunque esté previsto que la línea final sea una pérdida.

Podría parecer que esta afirmación contradice el requerimiento clave según el cual una entidad reconoce activos por impuestos diferidos sólo si es probable que tenga una ganancia fiscal futura. Aquí nos encontramos con la pregunta subyacente en las propuestas...

## ¿Qué es “ganancia fiscal futura”?

Algunos argumentarían que la respuesta más intuitiva a esta pregunta es que se trata de la línea final de la declaración fiscal, es decir, ingresos tributables menos gastos fiscalmente deducibles. Sin embargo, el IASB no opina lo mismo.

En el siguiente ejemplo simplificado se explican las propuestas del IASB y se ilustra cómo se aplicarían en la práctica.

**Supuestos:** La Sociedad P compró un instrumento de deuda con un valor nominal de 1.000. Su valor razonable el 31 de diciembre de 2014 es de 900. P determina que existe una diferencia temporaria deducible de 100. P espera mantener el instrumento hasta su vencimiento el 21 de diciembre de 2015 y cobrar el importe íntegro de 1000, es decir, la diferencia temporaria deducible revertirá en su totalidad. Además, P tiene una diferencia temporaria imponible de 30 que también revertirá en 2015. P espera que el resultado final de su declaración fiscal en 2015 sea una pérdida fiscal de 20. El tipo impositivo del impuesto sobre las ganancias de P es del 25%.

**Pregunta:** ¿Puede P reconocer un activo por impuestos diferidos?

### Paso 1: Reversión de las diferencias temporarias imponibles

Según los requerimientos existentes de la NIC 12 *Impuesto sobre las ganancias*, en primer lugar P debe considerar si tiene un pasivo por impuestos (procedente de una diferencia temporaria imponible) que justifique el reconocimiento del activo por impuestos (procedente de una diferencia temporaria deducible).

Diferencia temporaria deducible	100
Reversión de la diferencia temporaria imponible	(30)
Importe restante que precisa comprobación para el reconocimiento	70

Como resultado del paso 1, P puede reconocer un activo por impuestos diferidos en relación con pérdidas no realizadas de al menos 30.

### Paso 2: Cálculo de la ganancia fiscal futura

Las propuestas del IASB hacen referencia a cómo llevar a cabo el paso 2 y sugieren la siguiente fórmula para llegar a una cifra correspondiente a la ganancia fiscal futura. Básicamente, su objetivo es llegar al importe de ganancias o pérdidas fiscales antes de la reversión de las diferencias temporarias.

Pérdida por impuestos esperada según el resultado de la declaración fiscal	(20)
Menos la reversión de la diferencia temporaria imponible (considerada en el paso 1)	(30)
Más la reversión de la diferencia temporaria deducible	100
Ganancia fiscal utilizada para justificar el reconocimiento	50

Como resultado del paso 1, P puede reconocer un activo por impuestos diferidos en relación con pérdidas no realizadas de al menos 30.

### Paso 3: Suma de los resultados de los pasos 1 y 2 y cálculo del impuesto

En el ejemplo expuesto, P reconocería un activo por impuestos diferidos de 20 ((30 + 50) x 25%) a pesar de tener prevista una pérdida en su declaración fiscal.

## Implicaciones generales

Las propuestas se derivan de una cuestión sobre impuestos diferidos surgidas como consecuencia de pérdidas no realizadas de instrumentos de deuda, pero pretenden abordar una cuestión mucho más amplia en relación a cómo determinar las ganancias fiscales futuras utilizadas para realizar la prueba del reconocimiento de activos por impuestos. Las hipótesis utilizadas en los ejemplos ilustrativos también podrían afectar al análisis en otras circunstancias. Las implicaciones generales de las propuestas tendrán que ser evaluadas como parte de la respuesta al IASB.

## Próximos pasos

El plazo para enviar comentarios al IASB finaliza el 18 de diciembre de 2014. Si desea más información, consulte la [Nota de prensa del IASB](#) o acuda a su persona de contacto habitual en KPMG.

<sup>1</sup> Proyecto de norma Reconocimiento de activos por impuestos diferidos en pérdidas no realizadas (modificaciones propuestas de la NIC 12).