



# Boletín Técnico IFRS

Temas de actualidad y guía práctica

Año 2009 – N° 5

## ***Borrador relativo al impuesto a las ganancias (NIC 12) de sociedades: Una visión general***

Los principios básicos de la contabilización de impuestos diferidos no se ven afectados por el borrador. No obstante, el Consejo ha propuesto cambios significativos a las excepciones y requisitos de desglose contenidos en la NIC 12. También ha sugerido un modelo de contabilización totalmente nuevo para los casos en que exista incertidumbre sobre la obligación fiscal. Muchos de los cambios propuestos armonizan el modelo NIIF con el modelo US GAAP.

Las propuestas clave son:

- ❑ Los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido se valorarán utilizando un valor esperado siempre que exista incertidumbre sobre cuál será el resultado final de la declaración fiscal. No se establece un umbral de reconocimiento. Se exigirán revelaciones adicionales sobre la naturaleza de las incertidumbres.
- ❑ La base imponible de los activos se corresponderá con la deducción fiscal disponible en caso de vender el activo a fecha de balance. Dejan de ser relevantes las expectativas de la dirección acerca del modo en que se recuperarán los activos.
- ❑ Se elimina la exención de reconocimiento inicial actualmente aplicable a la adquisición de activos sin base fiscal, y se reemplaza con un modelo complejo que exige el reconocimiento de impuestos diferidos.
- ❑ Únicamente las inversiones en subsidiarias extranjeras y negocios conjuntos reúnen las condiciones para acogerse a la exención de reconocimiento de impuestos diferidos sobre beneficios no distribuidos.
- ❑ Es posible que se modifique el modelo empleado para asignar el gasto entre los componentes de ingresos y gastos reconocidos y patrimonio neto, con vistas a armonizarlo con los US GAAP. Se proponen dos alternativas.
- ❑ Los activos y pasivos por impuestos diferidos se clasificarían en una partida corriente y otra no corriente en función de la clasificación del activo o pasivo no fiscal relacionado. Los activos por impuestos diferidos brutos, junto con su provisión, se presentarán en las notas.

El plazo para la entrega de comentarios finalizó el 31 de julio.

El suplemento al Boletín Técnico IFRS de este mes contiene un análisis más detallado de las propuestas.

### En este número...

**Borrador impuesto de sociedades** 1

**Fin de los arrendamientos operativos** 2

**Guía para principiantes. Deterioro** 3

**Norma para PYMES** 6

**Noticias de Cannon Street Baja de activos financieros IFRIC 12** 7

**Contactos**

### ANEXO

**Contabilización del impuesto a las ganancias bajo IFRS: una mirada al futuro (NIC 12)**

# El fin de los arrendamientos operativos (NIC 17)

**El documento de consulta conjunto del IASB/FASB, publicado en marzo, puede dar lugar a una norma convergente sobre arrendamientos que incorpore cambios sustanciales en la contabilización.**

El documento de consulta "Arrendamientos: visiones preliminares" propone cambios sustanciales a la contabilización por parte de los arrendatarios. La contabilización por parte de arrendadores es parte del proyecto conjunto en curso sobre reconocimiento de ingresos. El documento de consulta sobre arrendamientos brinda una perspectiva a alto nivel de las posibles preguntas y consideraciones que pueden plantearse los arrendadores, pero no incluye manifestaciones preliminares al respecto.

La dirección del proyecto de arrendamiento está clara para los arrendatarios. Ambos Consejos se han decidido provisionalmente por un modelo basado en el derecho de uso, que obligaría al arrendatario a reconocer un activo que representa su derecho a usar el activo arrendado y el correspondiente pasivo por su obligación de pagar el alquiler. Se eliminaría la contabilización de arrendamientos operativos en virtud de la NIC 17, "Arrendamientos". Los arrendatarios contabilizarían todos los arrendamientos creando activos y pasivos de una forma similar a la utilizada actualmente para los arrendamientos financieros.

Los Consejos son conscientes de los posibles problemas de costo-beneficio que pueden darse en arrendamientos de poco valor y corta duración a pesar de que en el documento de consulta no han emitido ninguna manifestación preliminar a este respecto. La idea de que los arrendamientos de poco valor pudieran quedar exentos de la nueva norma inquieta a algunos miembros del Consejo dado que arrendamientos que individualmente tengan poco valor pueden ser materiales tomados en conjunto. Cabe la posibilidad de que sea necesario algún tipo de límite claramente definido con vistas a aplicar dicha exención. El IASB ha desestimado la aplicación de límites similares a los utilizados en el modelo actual de la NIC 17.

Los Consejos no han alcanzado una visión única sobre cómo tratar determinadas características habitualmente contenidas en muchos contratos de arrendamiento (por ejemplo, algunos aspectos de alquileres contingentes). En consecuencia, el documento de consulta incluye varias alternativas y solicita las opiniones de los que preparan estados financieros, los usuarios y los auditores. Incluso en aquellos aspectos en los que los Consejos han alcanzado provisionalmente una visión conjunta, se necesitará más tiempo para identificar y resolver potenciales incoherencias del documento de consulta que surgirán a medida que continúen las deliberaciones sobre otros temas.

## Posibles indicaciones

La mayor repercusión del modelo propuesto tendrá mayor impacto en los arrendatarios de grandes bienes de inversión, tales como propiedades inmobiliarias, maquinaria productiva, centrales eléctricas, aviones y embarcaciones. Sin embargo, el modelo afectaría prácticamente a todas las empresas,

### Observación de PwC

La contabilización actual de los arrendamientos presenta un planteamiento de "todo o nada" en el reconocimiento de arrendamientos en el balance, lo que se traduce en que transacciones con un fondo económico similar se contabilicen de manera distinta. Respalamos la dirección general que han tomado los Consejos en el desarrollo del nuevo modelo de contabilización de arrendamientos.

incluyendo a aquellas que arriendan equipos informáticos, fotocopiadoras, mobiliario de oficina y vehículos. Las implicaciones prácticas de adoptar el modelo propuesto pueden ser más significativas para empresas que arrienden un gran número de elementos de poco valor (por ejemplo, una flota de vehículos).

El modelo propuesto requiere la valoración, a cada fecha de balance, de las obligaciones de arrendamiento en función de estimaciones actualizadas, incluyendo la probabilidad de ejercicio de la opción de renovación y el importe de arriendo contingente que el arrendatario espera pagar durante el periodo de arrendamiento revisado. El importe revalorado de la obligación se reflejaría como un ajuste al resultado o al activo por el derecho de uso en función de la naturaleza del cambio. Este método es más gravoso que el aplicado en virtud del modelo actual, en el que la contabilización de arrendamientos se fija en la fecha de formalización del arrendamiento y se revisa únicamente de producirse una modificación o ampliación del término del mismo.

El modelo de derecho de uso repercutirá en la presentación de estados financieros y en los ratios financieros, incluyendo muchos que están directamente vinculados a covenants de deuda o a acuerdos retributivos. Por ejemplo, en un arrendamiento que actualmente se contabilice como arrendamiento operativo:

- ❑ Se incrementará el balance al incluir el activo por derecho de uso y la obligación por arrendamiento.
- ❑ Cambiará el patrón de reconocimiento de gastos, dando lugar a gastos más elevados que los contabilizados según el método lineal durante el periodo inicial del arrendamiento, e inferiores en la fase final.
- ❑ Es probable que el EBITDA aumente a medida que el gasto por alquileres se vea reemplazado por los gastos de amortización e intereses, que generalmente se consideran por debajo de la línea.

Por tanto, las cifras económicas de los arrendamientos cambiarán a raíz de la norma propuesta revisada. Es posible que la dirección necesite examinar nuevamente las decisiones de arrendamiento frente a las de compra.

**De un vistazo**

- ❑ El IASB y el FASB han publicado un documento de consulta sobre la contabilización de arrendamientos que repercutirá en la mayoría de las compañías.
- ❑ La propuesta elimina la contabilización de arrendamientos operativos. Todos los arrendamientos recibirán un tratamiento similar a la forma en que se contabilizan hoy en día los arrendamientos financieros.
- ❑ Los Consejos esperan emitir un borrador en 2010. La norma definitiva no estará lista probablemente hasta 2011.
- ❑ La dirección debe estudiar el impacto del modelo previsto sobre su actividad económica, la presentación de los estados financieros, los principales ratios financieros, los controles internos y los sistemas de contabilización de arrendamientos.

No es probable que se establezca una exención para la contabilización de arrendamientos actuales debido a la naturaleza a largo plazo de muchos arrendamientos y el deseo de poder comparar la información. La dirección deberá analizar las implicaciones de estos posibles cambios en sus negociaciones de arrendamientos de larga duración, incluso antes de la fecha de entrada en vigor de cualquier futura norma.

**Calendario**

El documento de consulta fue publicado el 19 de marzo de 2009 y el plazo de presentación de comentarios finalizó el 17 de julio de 2009. Los Consejos estudiarán los comentarios recibidos y proseguirán con sus deliberaciones sobre determinados aspectos, esperándose la publicación de un borrador de la nueva norma para la primera mitad de 2010.

Los Consejos prevén que la norma definitiva se emita en 2011, si bien todavía están pendientes de ser deliberadas la fecha de entrada en vigor y las disposiciones transitorias.

**Requisitos fundamentales**

- ❑ Los arrendatarios reconocen un activo que representa su derecho a utilizar el activo arrendado, y el correspondiente pasivo por su obligación de abonar un alquiler.
- ❑ El documento de consulta no contiene una visión preliminar sobre los arrendamientos de poco valor y de corta duración.
- ❑ Los Consejos han propuesto tratamientos alternativos para determinados componentes de acuerdos de arrendamiento (tales como arriendos contingentes).
- ❑ Los arrendatarios de grandes bienes de inversión son los que se verán más afectados por las propuestas presentadas. Sin embargo, las implicaciones prácticas de adoptar el modelo propuesto pueden ser más significativas para empresas que arrienden un gran número de elementos de poco valor (como, por ejemplo, ordenadores).
- ❑ Los arrendatarios valorarán nuevamente su obligación por arrendamientos a cada fecha de balance sobre la base de estimaciones actualizadas. Esa valoración se reflejará en forma de ajuste a resultados o al activo por derecho de uso. Es un método más gravoso que el existente en la actualidad.
- ❑ El modelo de derecho de uso repercutirá en la presentación de los estados financieros y en los ratios financieros.
- ❑ Es posible que la dirección necesite reexaminar sus decisiones de arrendar frente a comprar.

## Guía para principiantes: deterioro de activos no financieros

**En el pasado semestre, el deterioro ha estado presente en gran parte de las noticias. Detrás de prácticamente todos los titulares que incluyen "... la mayor pérdida de su historia" se esconde un deterioro. ¿Y qué se entiende por deterioro?**

**¿Qué es deterioro?**

Existe deterioro cuando un activo ya no vale lo que dicen los estados financieros. Pueden darse deterioros en activos financieros (como, por ejemplo, todas las noticias sobre activos tóxicos) y en activos no financieros (tales como edificios, maquinaria, fondo de comercio e inmovilizado inmaterial). Este artículo se centra en el deterioro de activos no financieros (cubiertos por la NIC 36, "Deterioro de activos").

Un activo no debe contabilizarse a un importe que sea superior al importe que podría recuperarse por su utilización (valor en uso) o su venta (valor razonable menos los costes de venta). El importe recuperable es el que sea mayor. Se produce un deterioro cuando el importe recuperable es inferior al valor en libros. El criterio aplicable es "el mayor de los dos", por lo que la dirección posiblemente deba calcular ambos. Sin embargo, si uno de ellos supera el valor en libros no será necesario calcular el otro. Como se muestra en el cuadro siguiente, las dos bases de valoración presentan semejanzas y diferencias.

**¿Qué examinar y en qué momento?**

No es necesario comprobar anualmente el deterioro de cada activo. Goodwill intangibles con vida útil indefinida e intangibles en curso se examinan anualmente y cuando existan indicios de deterioro. Otros activos se someten a pruebas de deterioro únicamente cuando existan indicios del mismo. Es decir, indicios de una posible pérdida de valor,

Valor en uso	Tiene que ser un flujo de efectivo descontado	Se basa en las hipótesis de la dirección	Examina el activo en su estado actual
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Valor razonable menos costo de venta</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Puede ser un flujo de efectivo descontado, pero también puede basarse en precios de mercado</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se basa en las hipótesis de los participantes del mercado</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Examina el potencial más elevado del activo</li> </ul>

entre los que se incluyen las pérdidas de explotación, el empeoramiento del mercado, los daños y un cambio en la utilización prevista del activo. Las recientes condiciones de mercado han proporcionado una gran experiencia práctica en la identificación de indicadores de deterioro. Entre éstos se incluyen: las compañías en las que el valor contable de los activos netos supera la capitalización de mercado, el desplome de los precios de las materias primas, las restricciones a la disponibilidad de créditos y una mayor percepción del riesgo que empuja al alza los costes de endeudamiento.

### ¿Cómo se realizan las pruebas de deterioro?

El principio contable es que la imagen más precisa del deterioro se obtiene cuando se realizan las pruebas de deterioro al menor grado de agrupación posible adoptando un enfoque “ascendente” (*bottom-up*). Las pruebas de deterioro se realizan al nivel de unidad generadora de efectivo (UGE). Una UGE es el grupo de activos más pequeño capaz de generar entradas de efectivo que son, en gran medida, independientes de las provenientes de otros activos. Un único activo puede constituir una UGE. UGEs típicas en la práctica son fábricas y puntos de venta individuales. Una UGE estará formada por activos que pueden atribuirse específicamente (por ejemplo, el activo fijo en una tienda) e incluirá partes de activos centrales o comunes, tales como una red de distribución, siempre que puedan asignarse de manera razonable y consistente.

El Goodwill puede asignarse a UGEs individuales pero la comprobación de su deterioro puede realizarse a mayor nivel agrupando UGEs. La base contable es que el Goodwill se asigna a las partes de un negocio que se beneficiarán de la adquisición en la que se generó dicho Goodwill y que las pruebas de deterioro se realizan al nivel al que se controla internamente. Dicho nivel no puede ser superior al de un segmento operativo en virtud de la IFRS 8, “Segmentos operativos”. El diagrama que figura más abajo muestra el proceso para determinar a qué nivel deben realizarse las pruebas de deterioro de un activo.

Cuando el Goodwill no se haya asignado a UGEs individuales y existan indicios de deterioro las pruebas de deterioro pueden realizarse en dos etapas. En la primera etapa se comprueba el deterioro de las UGEs individuales, comparando el importe recuperable con el valor en libros de los activos atribuidos a dicha UGE registrándose cualquier deterioro resultante. La segunda etapa consiste en agrupar las UGEs, junto con el Goodwill asignado, y efectuar nuevamente las pruebas de deterioro.

### Valor en uso

Las compañías a menudo realizan cálculos del valor en uso, dado que resulta más sencillo que identificar datos con vistas a respaldar un valor razonable basado en el mercado. Es preciso disponer de las previsiones de flujos de efectivo aprobadas más recientes para cada una de las UGEs sometidas al test de deterioro. Dichas previsiones deben ser “razonables y respaldables” y reflejar el resultado esperado y no el deseado. Las previsiones no deberán exceder de un periodo de cinco años, ya que las previsiones realistas que abarcan más cinco años rara vez son viables (imaginar, por ejemplo, la previsión de flujos de efectivo que una constructora pudiera haber preparado en 2005; queda claro por qué la norma prohíbe un periodo más amplio).

Para el periodo de tiempo posterior a la previsión de flujos de caja se utiliza un “valor residual o terminal” que es una aproximación a los flujos de efectivo correspondientes a la vida restante del activo. Puede ser indefinido si el activo es una unidad de negocio. El valor residual se calcula bien proyectando los flujos de efectivo a perpetuidad o aplicando un múltiplo de salida basado en los flujos de efectivo registrados en el último ejercicio de las previsiones detalladas que representa el precio al que podría venderse el activo en ese momento. Las hipótesis realizadas en el último ejercicio son importantes, ya que el valor terminal a menudo comprende más de las dos terceras partes del valor calculado de una UGE. Para calcular el valor en uso, la previsión de flujos de efectivo se descuenta posteriormente a una tasa de descuento que refleja el riesgo inherente al activo objeto de comprobación.

Existen reglas sobre qué puede incluirse en los flujos de efectivo previstos. Los costos y beneficios derivados de reorganizaciones futuras quedan excluidos a menos que exista un compromiso formal de reorganización y ya se hayan creado provisiones al respecto. También se excluyen los costos y beneficios derivados de gastos de inversión en futuras mejoras. Las pruebas se realizan sobre el activo a día de hoy.

La tasa de descuento aplicado a los flujos de efectivo refleja el valor temporal del dinero y los riesgos que un partícipe del mercado tendría en cuenta. Hay una serie de posibles puntos de partida para calcular la tasa de descuento, tales como la tasa de endeudamiento incremental de la sociedad y su costo de capital. Utilizar una tasa de descuento común para el grupo a distintos negocios en territorios diversos resulta apropiado en muy pocas ocasiones dado que la tasa de descuento tiene que reflejar los riesgos inherentes a cada UGE sometida al análisis de deterioro. Algunos de esos negocios presentarán más riesgos que otros y las tasas de descuento deberían reflejar ese hecho. Compárense, por ejemplo, los riesgos asociados a la generación de electricidad y los riesgos asociados a una start-up de biotecnología. Además, las tasas de descuento no permanecen estables de un ejercicio a otro. Los riesgos cambian, como resulta evidente en el panorama actual.

### Valor razonable menos costo de venta

Otra posible valoración del importe recuperable es el valor razonable menos los costos de venta que es el valor que un partícipe de mercado, y no la dirección, atribuiría al activo. Puede basarse en precios de mercado o en previsiones de flujos de efectivo descontadas dependiendo del activo objeto del test de deterioro. Si se utilizan flujos de efectivo descontados las hipótesis empleadas y las valoraciones obtenidas se comparan con los datos de mercado externos. Son válidas las mismas observaciones realizadas arriba sobre los flujos de efectivo, exceptuando el hecho de que el cálculo del valor razonable menos los costos de venta podría incluir los costos y beneficios de las reorganizaciones y los gastos de inversión en mejoras. Su inclusión será válida, siempre que sean realistas y un partícipe del mercado pudiera formular esas mismas hipótesis. No sería adecuado incluir un plan de despidos masivos y los ahorros de costos relacionados si las leyes sobre empleo locales dificultan la posible ejecución del mismo.

Revelaciones, revelaciones y más revelaciones

La NIC 36 exige amplias revelaciones sobre deterioro en el caso de los activos que requieren ser sometidos a comprobación anualmente y en el de aquellos activos que casi han tenido que ser objeto del test de deterioro. Si existiera deterioro, la dirección deberá divulgar la UGE afectada, el importe del deterioro y los hechos y circunstancias que dan lugar a la corrección. Se exigen revelaciones adicionales cuando se realizan pruebas de deterioro sobre activos de mayor riesgo (a saber: Goodwill, intangibles de vida útil indefinida) incluso aunque no se registre un deterioro. Los desgloses incluyen el importe de Goodwill e intangibles por UGE material o grupo de UGEs, una descripción de las hipótesis fundamentales utilizadas en el test de deterioro e información detallada sobre los tipos de descuento y las tasas de crecimiento a largo plazo supuestas. Si las hipótesis fundamentales no son coherentes con la práctica histórica, también será preciso desglosar las razones que justifican su utilización. Se requiere presentar información adicional de sensibilidad cuando se haya evitado el deterioro por un pequeño margen y razonablemente pudiera producirse un cambio en una hipótesis fundamental que diera lugar a deterioro. Lo que incluiría cuantificar todas las hipótesis fundamentales, cuantificar en qué medida el importe recuperable excede el valor en libros (el tope) y

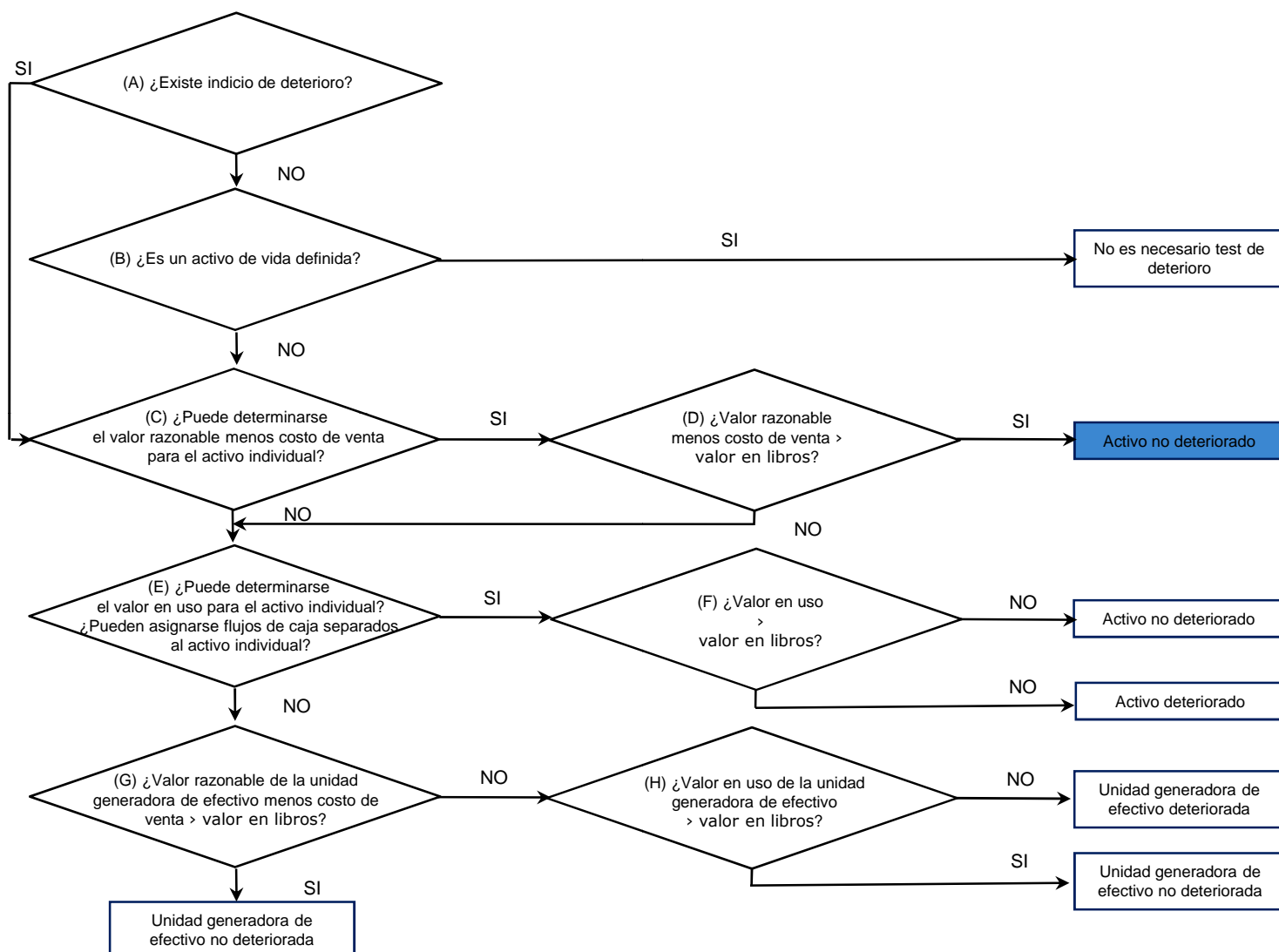
analizar, para cada hipótesis fundamental, en cuánto tendrían que cambiar para llegar a dicho tope. El tope es el importe por el cual el valor recuperable, calculado conforme a la NIC 36, excede del valor en libros.

Desafíos en el entorno actual

Dar con una previsión “razonable y soportable” ha sido todo un desafío dadas las recientes turbulencias del mercado. Los presupuestos se han quedado anticuados rápidamente dada la volatilidad. Hay que desconfiar de las hipótesis optimistas, ya que probablemente éstas generen resultados más acordes con las aspiraciones que con las previsiones. Algunos ejemplos de hipótesis optimistas serían una tasa de crecimiento elevada para el año residual o terminal o la vuelta a los márgenes de beneficios registrados en las mejores épocas.

La caída actual de los tipos libres de riesgo (las tasas aplicables a los bonos del Estado) podría dar lugar a un descenso en los tipos de descuento. Sin embargo, aunque los tipos de descuento puedan haber disminuido en el caso de los activos de menor riesgo, se ha registrado una fuerte subida de los tipos de interés según riesgos (“risk pricing”) por lo que los tipos de descuento de muchos activos están subiendo.

Diagrama para comprobar un activo individual



# IFRS para PYMES: algunas preguntas básicas

En nuestro Boletín N° 4 comentábamos la emisión de la tan esperada Norma Internacional de Información Financiera para PYMES. En este Boletín respondemos algunas preguntas básicas.

## ¿Quién podrá aplicarla?

La norma será aplicable para las entidades que no tengan responsabilidad pública, lo que en general significa que sus valores no cotizan en bolsa y que no son una institución financiera. Se prevé que más del 99% de las entidades privadas de todo el mundo apliquen la norma.

## ¿Es independiente o está de algún modo ligada a las IFRS completas?

Es una norma independiente. La única alternativa es utilizar la NIC 39 y la IFRS 7 en lugar del apartado sobre instrumentos financieros contenido en la "IFRS para PYMES".

## ¿En qué se distingue de las IFRS completas?

El rasgo diferencial más evidente es el tamaño. La norma definitiva apenas superará las 200 páginas frente a las 2.855 páginas de las IFRS completas. Está organizada por temas. También difiere significativamente en el contenido, con cinco tipos de simplificaciones:

- Se omiten algunos temas contenidos en las IFRS que son irrelevantes para las entidades privadas como por ejemplo, beneficios por acción, segmentos operativos, información financiera intermedia.
- Se omiten la mayoría de las opciones complejas de las IFRS completas. Por ejemplo, únicamente se permite el método del costo para los elementos del activo fijo y, siempre es preciso llevar los gastos de endeudamiento a resultados.
- Principios simplificados para el reconocimiento y valoración de activos, pasivos, ingresos y gastos, con escasa profusión de detalles (por ejemplo, el Goodwill se amortiza, el método del costo se aplica a asociadas y negocios conjuntos, todos los gastos de I+D se llevan a resultados, no se utiliza el método del "corredor" a las pensiones, se utiliza mucho menos el valor razonable).
- Revelaciones reducidas (aproximadamente 400, a diferencia de los 3.000 establecidos en las IFRS completas).
- Preparación simplificada.

El punto de partida fueron los principios fundamentales integrados en las IFRS completas. Estos principios se simplificaron con arreglo a dos criterios: (1) las necesidades de los usuarios de estados financieros de empresas privadas fundamentalmente para obtener información básica acerca de los flujos de efectivo a corto plazo, la liquidez y la solvencia; y (2) la compensación costo-beneficio

## ¿Por qué querría adoptarla una empresa privada?

Será atractiva para las empresas privadas por varias razones, tales como:

- Mejor acceso al capital.
- Mejor comparabilidad.
- Mayor calidad de la información con respecto a los principios y normas de contabilidad nacionales existentes (en muchos países, los principios y normas contables locales aplicables a entidades privadas son muy limitados).
- El enfoque a las necesidades de los usuarios de estados financieros de pymes.
- Menos carga de trabajo para las entidades establecidas en jurisdicciones en las que ya se exige el cumplimiento de las IFRS completas o principios y normas de contabilidad nacionales completos.

## ¿Pueden las entidades privadas simplemente adoptar la norma?

En Chile, el Colegio de Contadores de Chile A.G. ha procedido a su traducción y posterior publicación y será de aplicación en nuestro país de la mano con las IFRS completas.

A nivel internacional las empresas privadas de EE. UU. pueden utilizar la norma sin que medie la intervención del FASB, el AICPA o la ley, debido a que el IASB es ahora el segundo organismo regulador designado (junto con el FASB) en el código ético del AICPA y en algunos países actualmente sólo se utilizan las IFRS completas y los principios y normas de contabilidad locales por lo que sería preciso un cambio en la ley local que permitiera la adopción de las IFRS para entidades privadas.

## Noticias de Cannon Street

### Borrador sobre baja de activos financieros

El Consejo ha publicado un borrador de propuestas para mejorar los requisitos de baja de activos financieros de instrumentos financieros. El borrador, emitido el mes pasado, propone que la baja de activos financieros se produzca cuando la entidad ya no controle el activo financiero o ya no esté obligada a liquidar el pasivo financiero. Muchos de los resultados de la baja de activos financieros probablemente sean similares a los existentes en virtud de la NIC 39, exceptuando las transferencias de activos financieros fácilmente disponibles. El Consejo también propone ampliar los requisitos de desglose.

### CIIFRS 12 adoptada (IFRIC 12)

En marzo la UE adoptó la CIIFRS 12, "Acuerdos de concesión de servicios". La versión aprobada por la UE entrará en vigor para los periodos anuales que comiencen con posterioridad al 29 de marzo de 2009. Para entidades fuera de la UE, la norma es efectiva para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. Se permite la adopción anticipada en todos los casos.



Para más información sobre aspectos técnicos de IFRS contactar con:

#### Sergio Tubío

Socio IFRS

[sergio.tubio@cl.pwc.com](mailto:sergio.tubio@cl.pwc.com)

+56 2 9400073

#### Fernando Orihuela

Socio IFRS

[fernando.orihuela@cl.pwc.com](mailto:fernando.orihuela@cl.pwc.com)

+56 2 9400073



## Anexo

### De un vistazo

- ❑ El borrador recientemente publicado por el IASB propone cambios significativos en la NIC 12, la norma actual que regula la contabilización del impuesto de sociedades.
- ❑ Las propuestas conllevarían una mayor armonización de las IFRS y los US GAAP en algunas áreas. Por ejemplo, en la definición de base imponible, la presentación y clasificación de activos y pasivos por impuesto diferido, y el impacto en los impuestos diferidos de las inversiones en dependientes y asociadas. El IASB también ha propuesto nuevas guías en relación con las incertidumbres fiscales y con los efectos en los impuestos diferidos del reconocimiento inicial de un activo o pasivo.

## Contabilización del impuesto a las ganancias bajo IFRS: una mirada al futuro (NIC 12)

**El nuevo borrador propone cambios significativos en la contabilización del impuesto de sociedades.**

### Antecedentes

Los marcos actuales de contabilización de impuestos US GAAP e IFRS son, en ambos casos, modelos basados en el pasivo del balance sobre los mismos principios contables. A pesar de ello, existen diferencias significativas en el contenido y en las excepciones que presentan los dos modelos. El IASB y el FASB han trabajado con ánimo de eliminar esas diferencias. El borrador resultante no modifica los principios que subyacen a la contabilización del impuesto de sociedades, pero sí elimina muchas de las diferencias existentes entre las IFRS y los US GAAP. Asimismo, el IASB ha procurado resolver algunos de los problemas prácticos que plantea la normativa existente.

### Cambios fundamentales

#### **Base fiscal**

Se reconoce un impuesto diferido por la diferencia entre el valor en libros de los activos y pasivos y su base fiscal. Las propuestas del IASB definen la base fiscal como “*el valor de un activo, un pasivo u otro elemento, en virtud de las leyes fiscales vigentes*”. La base fiscal de un activo se calcularía en función del efecto fiscal de vender el activo a su valor contable a fecha de balance. La base fiscal de un pasivo reflejaría los efectos fiscales de liquidar el pasivo a su valor contable.

Las propuestas simplifican la definición de base fiscal con vistas a que converja con la establecida en los US GAAP. La NIC 12, “Impuesto sobre las ganancias”, exige que la base fiscal refleje los efectos fiscales que podrían derivarse de la manera prevista de recuperación, que puede ser el uso o la venta. La repercusión de las propuestas podría ser significativa en territorios en los que los efectos fiscales de utilizar o vender un activo sean distintos. Una entidad puede haber reconocido un pasivo por impuesto diferido respecto de un activo que no tiene previsto vender; esto sucede habitualmente con las inversiones inmobiliarias que no dan lugar a deducciones fiscales mientras el inmueble esté siendo utilizado. El modelo propuesto no exigiría la contabilización del pasivo por impuesto diferido si en el momento de la venta pudiera aplicarse una deducción fiscal. Esto podría significar una reducción considerable del pasivo por impuesto diferido para algunas entidades.

#### **Posiciones fiscales inciertas**

A menudo existe cierta incertidumbre sobre si las autoridades tributarias aceptarán las posiciones adoptadas en la declaración fiscal de una entidad. La norma propuesta exige que los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido se valoren utilizando el importe medio de todos los resultados posibles, ponderado en función de la probabilidad, dando por sentado que las autoridades tributarias tienen conocimiento pleno de toda la información relevante. Desaparecería el umbral de reconocimiento basado en la probabilidad. Tendrán que analizarse todos los resultados posibles. Cualquier incertidumbre sobre si las autoridades tributarias aceptarán la declaración fiscal tal y como ha sido preparada se incluiría en la valoración de los activos y pasivos por impuestos. La propuesta también exige desgloses adicionales de las posiciones fiscales inciertas.



La NIC 12, en su redacción actual, no se ocupa de las posiciones fiscales inciertas. En la práctica, se reconocen pasivos para posiciones fiscales inciertas cuando se considera probable que las autoridades fiscales no vayan a estar de acuerdo con la posición adoptada en la declaración de impuestos. Es decir, si puede que no acepten deducciones o que algún acuerdo de planificación fiscal se prohíba mediante una nueva ley. El pasivo correspondiente a una posición fiscal incierta habitualmente se valora utilizando una media ponderada en función de la probabilidad, o bajo el enfoque de una única "mejor estimación".

#### Observación de PwC

Para muchas compañías, la eliminación del umbral de reconocimiento tendría una repercusión significativa. Es probable que el planteamiento propuesto tenga como resultado la necesidad de analizar las posiciones fiscales de una compañía con mucho más detenimiento. Incluso las posiciones fiscales de mayor certeza (con un nivel de confianza de, pongamos, un 95%) deberán ser revisadas y valoradas, utilizando un importe medio ponderado según la probabilidad de todos los resultados posibles.

#### Impuestos diferidos en el reconocimiento inicial de un activo o pasivo

Las propuestas eliminan la exención, incluida en la NIC 12, de reconocimiento inicial de las diferencias temporarias surgidas de transacciones que no repercutan en ingresos y gastos reconocidos, ni en el resultado imponible. Por ejemplo, si la base fiscal es superior o inferior al valor en libros cuando se adquiere un activo se generaría una diferencia temporaria. La NIC 12 prohíbe contabilizar impuestos diferidos si la transacción no es una combinación de negocios o si no da lugar a una pérdida o ganancia de tipo fiscal o contable.

El borrador propone que la entidad valore el activo o pasivo utilizando los mismos supuestos sobre la base fiscal que los utilizados por otros partícipes del mercado. Se reconocerían impuestos diferidos para cualquier diferencia temporaria resultante, junto con un descuento o prima sobre el balance fiscal diferido por la diferencia entre la contraprestación abonada y el neto total del activo o pasivo y el impuesto diferido correspondiente. El descuento o prima se presentaría en los estados financieros junto con el balance fiscal diferido correspondiente y se amortizaría proporcionalmente con los cambios en el activo o pasivo por impuesto diferido pertinente.

#### Ejemplo

La Entidad A abona M1.000 por las acciones de una sociedad vehículo o de tenencia de acciones que mantiene un único activo y que no desarrolla actividad económica alguna (no es un negocio). La transacción no se contabiliza como combinación de negocios. El costo del activo no es deducible a efectos fiscales en ningún caso, por lo que se genera una diferencia temporaria de M.1000 cuando el activo se registra por primera vez. La entidad está sujeta a una tasa impositiva del 30%

La contabilización propuesta exige a la entidad registrar un pasivo por impuesto diferido de M300 al reconocer inicialmente el activo. Asimismo se reconocería un descuento sobre el pasivo por impuesto diferido de M300. El descuento se amortizaría proporcionalmente con los cambios en el pasivo por impuesto diferido. Este ejemplo presupone que todos los partícipes del mercado presentan la misma base fiscal. La situación podría ser más compleja.

#### Observación de PwC

El planteamiento propuesto es complejo e introduce un nuevo concepto de descuento o prima sobre los balances fiscales diferidos.

#### Inversiones en subsidiarias

Pueden surgir diferencias temporarias entre el valor contable y la base fiscal de las inversiones en subsidiarias y asociadas o las participaciones en negocios conjuntos. Estas diferencias de base externas pueden producirse por varios motivos, incluyendo los beneficios no distribuidos, el deterioro de la inversión y las variaciones en los tipos de cambio.

La NIC 12 establece una excepción según la cual no se reconocen impuestos diferidos cuando el inversor controla la diferencia temporaria y ésta no revertirá en un futuro previsible. Las propuestas limitarían la aplicación de esa excepción a las subsidiarias extranjeras (y las sucursales), y a los negocios conjuntos extranjeros de duración esencialmente permanente. Esto armonizaría las IFRS con los US GAAP.

#### Observación de PwC

Calcular los impuestos diferidos correspondientes a diferencias en subsidiarias nacionales también puede ser complejo, en especial cuando las compañías no forman parte de un grupo fiscal y no pueden presentar declaraciones fiscales consolidadas y no pueden recuperar su inversión libre de impuestos. En la propuesta, el IASB no ha ampliado la excepción a las subsidiarias nacionales. Este cambio puede tener una repercusión significativa en algunas compañías.

#### Asignación intraperíodo

La asignación intraperíodo hace alusión al proceso de imputar un gasto/ingreso por impuesto de sociedades entre actividades confirmadas, actividades interrumpidas, ingresos y gastos reconocidos y patrimonio. Este es posiblemente uno de los aspectos más complejos y contraintuitivos de la contabilización del impuesto de sociedades.

Tanto la NIC 12 como el FAS 109 exigen que los efectos fiscales de conceptos reconocidos fuera de las actividades continuadas durante el ejercicio corriente se registren fuera de las actividades continuadas.

El IASB desea obtener comentarios sobre dos modelos distintos: un modelo basado en el utilizado en la NIC 12 que exige el "backwards tracing" y un modelo basado en el utilizado en el FAS 109 que prohíbe el "backwards tracing". Los dos modelos presentan grandes diferencias y ambos son complejos. Según la NIC 12 el "backwards tracing" requiere generalmente que el gasto/ingreso por impuestos de sociedades se asigne a la línea en que se cargó o abonó inicialmente la partida antes de impuestos. Los US GAAP exigen generalmente que ese mismo ingreso/gasto por impuesto de sociedades se registre en actividades continuadas.

#### Observación de PwC

El IASB reconoce que ambos modelos son complejos, que su utilización puede resultar difícil y que pueden producir, en apariencia, resultados contraintuitivos. El IASB llegó a la conclusión de que cualquier metodología de imputación sería arbitraria hasta cierto punto. Se propone la metodología del FAS 109, dado el contexto general de convergencia y debido a que es más específica que la metodología establecida en la NIC 12. Ambos modelos se presentan para someterlos a un período de comentario.

#### Presentación

El borrador requiere que los activos por impuesto diferido se registren íntegramente (es decir, en su importe bruto) y después se reduzcan a través de una provisión, al máximo importe al que se espera que se realice dicho activo por impuesto diferido. Este planteamiento es coherente con los US GAAP en virtud del FAS 109 y obligará a las compañías a identificar y valorar todos los activos por impuestos diferidos no reconocidos.

Las propuestas también armonizan la clasificación de los activos y pasivos por impuestos diferidos con los requisitos establecidos en los US GAAP. Los activos y pasivos diferidos se clasificarían en corriente y no corriente en función de la

clasificación del activo o pasivo subyacente. La provisión de activo por impuesto diferido también se clasificaría como corriente o no corriente repartiéndola proporcionalmente entre los activos por impuestos diferidos brutos corrientes y no corrientes. La clasificación se realizaría ateniéndose a cada jurisdicción fiscal.

#### Otros cambios

- ❑ Porcentaje distribuido frente a porcentaje no distribuido: la utilización de un porcentaje distribuido o no distribuido para valorar los impuestos deberá basarse en lo que se haya hecho en el pasado y en las expectativas sobre distribuciones futuras. La NIC 12 exige la utilización del porcentaje no distribuido.
- ❑ Revelaciones: las propuestas generalmente conservan los requisitos de desglose de la NIC 12, con algunas revisiones con vistas a una mayor armonización con los requisitos de desglose de los US GAAP.
- ❑ Descuento: las propuestas conservan la prohibición de descontar los impuestos diferidos.

#### Áreas no modificadas

El borrador introduce cambios significativos y eliminaría varias diferencias entre las IFRS y los US GAAP. Algunas áreas permanecerán sin cambios, incluyendo la contabilización de las repercusiones fiscales de pagos basados en acciones y de las transferencias de activos intragrupo. Estas áreas, junto con las posiciones fiscales inciertas, no convergirán con los US GAAP en virtud de las propuestas incluidas en el borrador.

#### Observación de PwC

Las compañías deberían comenzar a evaluar los cambios propuestos ahora y analizar cómo el modelo del IASB puede repercutir en su contabilización actual del impuesto de sociedades. Animamos a las empresas a colaborar con el IASB y a formular comentarios sobre las propuestas.

pwc.cl

pwc.cl/ifrs

PricewaterhouseCoopers ([www.pwc.com](http://www.pwc.com)) ofrece servicios de auditoría, consultoría y asesoramiento legal y tributario para dar confianza e incrementar el valor de sus clientes y stakeholders. Más de 154.000 personas en 153 países aúnan sus conocimientos, experiencia y soluciones para aportar nuevos puntos de vista y un asesoramiento práctico.

© 2009 PricewaterhouseCoopers. Todos los derechos reservados. "PricewaterhouseCoopers" se refiere a la red de firmas miembros de PricewaterhouseCoopers International Limited; cada una de las cuales es una entidad legal separada e independiente.