

Documentos publicados para acompañar a la Interpretación CINIIF 7

Aplicación del Procedimiento de Reexpresión según la NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias

El texto normativo de la CINIIF 7 se encuentra en la Parte A de esta edición. Su fecha de vigencia en el momento de la emisión era el 1 de marzo de 2006. La fecha de vigencia de la modificación más reciente es 1 de enero de 2009. Esta parte presenta los siguientes documentos complementarios:

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS**FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES**

Interpretación CINIIF 7

Ejemplo ilustrativo

Este ejemplo acompaña a la CINIIF 7, pero no forma parte de la misma.

E11 Este ejemplo ilustra la reexpresión de partidas de impuestos diferidos cuando una entidad las reexpresa por los efectos de la inflación según la NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*. Como el ejemplo pretende solo ilustrar los mecanismos del enfoque de la reexpresión en la NIC 29 de las partidas de impuestos diferidos, no ilustra los estados financieros completos conforme a las NIIF de una entidad.

Datos

E12 El estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF de una entidad a 31 de diciembre de 20X4 (antes de la reexpresión) es como sigue:

Nota:	Estado de situación financiera	20X4 ^(a)	20X3
		millones de u.m.	millones de u.m.
	ACTIVOS		
1	Propiedades, Planta y Equipo	300	400
	Otros activos	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	Activos totales	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	PATRIMONIO Y PASIVOS		
	Patrimonio total	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	Pasivos		
2	Pasivo por impuestos diferidos	30	20
	Otros pasivos	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	Pasivos totales	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	Patrimonio y pasivos totales	XXX	XXX

(a) En este ejemplo, los importes monetarios se expresan en "unidades monetarias" (u.m.).

Notas

Propiedades, Planta y Equipo

Todas las partidas de propiedades, planta y equipo se adquirieron en diciembre de 20X2. Las propiedades, planta y equipo se deprecian durante su vida útil, la cual es cinco años.

Continúa...

...Continuación

Pasivo por impuestos diferidos

El pasivo por impuestos diferidos a 31 de diciembre de 20X4 de 30 millones de u.m. se mide como la diferencia temporaria imponible entre el importe en libros de las propiedades, planta y equipo de 300 y su base fiscal de 200. La tasa impositiva aplicable es del 30 por ciento. De forma similar, el pasivo por impuestos diferidos a 31 de diciembre de 20X3 de 20 millones de u.m. se mide como la diferencia temporaria imponible entre el importe en libros de las propiedades, planta y equipo de 400 u.m. y su base fiscal de 333 u.m.

- EI3 Suponemos que una entidad identifica la existencia de hiperinflación en, por ejemplo, abril de 20X4 y por ello aplica la NIC 29 desde el inicio de 20X4. La entidad reexpresa sus estados financieros según el siguiente índice general de precios y factores de conversión.

	Índice general de precios	Factores de conversión a 31 de diciembre de 20X4
Diciembre 20X2 ^(a)	95	2,347
Diciembre 20X3	135	1,652
Diciembre 20X4	223	1,000
(a) Por ejemplo, el factor de conversión para diciembre de 20X2 es $2,347=223/95$.		

Reexpresión

- EI4 La reexpresión de los estados financieros de 20X4 de la entidad se basa en los siguientes requerimientos.
- Las propiedades, la planta y el equipo se reexpresan aplicando la variación de un índice general de precios desde la fecha de adquisición hasta el final del periodo sobre el que se informa a su costo histórico y a su depreciación.
 - Los impuestos diferidos deben contabilizarse según la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*.
 - Las cifras comparativas de propiedades, planta y equipo del periodo anterior se presentan en términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa.
 - Las cifras comparativas de los impuestos diferidos deben medirse según el párrafo 4 de la Interpretación.

E15 Por ello, la entidad reexpresa su estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X4 como sigue:

Nota:	Estado de situación financiera (reexpresado)	20X4	20X3
		millones de u.m.	millones de u.m.
	ACTIVOS		
1	Propiedades, Planta y Equipo	704	939
	Otros activos	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	Activos totales	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	PATRIMONIO Y PASIVOS		
	Patrimonio total	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	Pasivos		
2	Pasivo por impuestos diferidos	151	117
	Otros pasivos	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	Pasivos totales	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	Patrimonio y pasivos totales	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	Notas		
1	<i>Propiedades, Planta y Equipo</i> Todas las partidas de propiedades, planta y equipo se adquirieron en diciembre de 20X2 y se deprecian en un periodo de cinco años. El coste de las propiedades, la planta y el equipo se reexpresa para reflejar la variación en el nivel del índice de precios general desde la adquisición, esto es el factor de conversión es 2,347 (223/95).		
		Millones de u.m. históricas	Millones de u.m. reexpres- adas
	Coste de las propiedades, planta y equipo	500	1.174
	Depreciación 20X3	<u>(100)</u>	<u>(235)</u>
	Importe en libros al 31 de diciembre de 20X3	<u>400</u>	<u>939</u>
	Depreciación 20X4	<u>(100)</u>	<u>(235)</u>
	Importe en libros al 31 de diciembre de 20X4	<u>300</u>	<u>704</u>

Continúa...

...Continuación

2 *Pasivo por impuestos diferidos*
 El nominal del pasivo por impuestos diferidos a 31 de diciembre de 20X4 de 30 millones de u.m. se mide como la diferencia temporaria imponible entre el importe en libros de las propiedades, planta y equipo de 300 u.m. y su base fiscal de 200 u.m. De forma similar, el pasivo por impuestos diferidos a 31 de diciembre de 20X3 de 20 millones de u.m. se mide como la diferencia temporaria imponible entre el importe en libros de las propiedades, planta y equipo de 400 u.m. y su base fiscal de 333 u.m. La tasa impositiva aplicable es del 30 por ciento.

En sus estados financieros reexpresados, al final de periodo sobre el que se informa la entidad vuelve a medir las partidas de impuestos diferidos según las disposiciones generales de la NIC 12, esto es, según sus estados financieros reexpresados. Sin embargo, debido a que las partidas de los impuestos diferidos son una función de los importes en libros de los activos y pasivos y de sus bases fiscales, una entidad no puede reexpresar sus partidas comparativas de los impuestos diferidos aplicando un índice de precios general. En cambio, en el periodo sobre el que se informa en el cual una entidad aplica la reexpresión según la NIC 29, la entidad (a) reexpresa sus partidas comparativas de los impuestos diferidos según la NIC 12 después de que ha reexpresado los importes en libros nominales de sus partidas no monetarias en el estado de situación financiera de apertura del periodo actual aplicando la unidad de medida en esa fecha, y (b) reexpresa las partidas de impuestos diferidos nuevamente medidas por el cambio en la unidad de medida desde la fecha del estado de situación financiera de apertura del periodo actual hasta el final del periodo sobre el que se informa.

En el ejemplo, el pasivo por impuestos diferidos reexpresado se calcula como sigue:

	millones de u.m.
Al final del periodo sobre el que se informa:	
Importe en libros reexpresado de propiedades, planta y equipo (véase la nota 1)	704
Base Fiscal	<u>(200)</u>
Diferencias temporarias	<u>504</u>
@ 30 por ciento de tasa impositiva = Pasivo por impuestos diferidos reexpresado a 31 de diciembre de 20X4	<u>151</u>
Cifras comparativas de los impuestos diferidos	

Continúa...

...Continuación

Importe en libros reexpresado de las propiedades, planta y equipo [ó $400 \times 1,421$ (factor de conversión $1,421 = 135/95$), o $939/1,652$ (factor de conversión $1,652 = 223/135$)]	568
Base Fiscal	<u>(333)</u>
Diferencias temporarias	<u>235</u>
@ 30 por ciento de tasa impositiva = Pasivo por impuestos diferidos reexpresado a 31 de diciembre de 20X3 al nivel general de precios al final de 20X3	71
Pasivo por impuestos diferidos reexpresado a 31 de diciembre de 20X3 al nivel general de precios al final de 20X4 (factor de conversión $1,652 = 223/135$)	117

E16 En este ejemplo, el pasivo por impuestos diferidos reexpresado se incrementa de 34 u.m. a 151 u.m. desde el 31 de diciembre de 20X3 al 31 de diciembre de 20X4. Este incremento, el cual se incluye en el resultado del periodo de 20X4, refleja (a) el efecto del cambio en la diferencia temporaria imponible de las propiedades, planta y equipo, y (b) una pérdida de poder de compra en la base fiscal de las propiedades, planta y equipo. Los dos elementos pueden analizarse como sigue:

	millones de u.m.
Efecto en el pasivo por impuestos diferidos debido a la disminución en la diferencia temporaria imponible de las propiedades, planta y equipo $(235 \text{ u.m.} + 133 \text{ u.m.}) \times 30\%$	31
Pérdidas en la base fiscal debido a la inflación de 20X4 $(333 \text{ u.m.} \times 1,652 - 333 \text{ u.m.}) \times 30\%$	<u>(65)</u>
Incremento neto del pasivo por impuestos diferidos	<u>(34)</u>
Cargo a resultados en 20X4	34

La pérdida en la base fiscal es una pérdida monetaria. El párrafo 28 de la NIC 29 explica esto como sigue:

La pérdida o ganancia por la posición monetaria neta se incluirá en la ganancia neta del periodo. El ajuste efectuado en los activos y pasivos indexados por cambios en precios, hecho de acuerdo con el párrafo 13, se compensará con la pérdida o ganancia derivada de la posición monetaria neta. Otras partidas de ingreso y gasto, tales como los ingresos y gastos financieros, así como las diferencias de cambio en moneda extranjera, relacionadas con los fondos prestados o tomados en préstamo, estarán también asociadas con la posición monetaria neta. Aunque estas partidas se revelarán por separado, puede ser útil presentarlas de forma agrupada con las pérdidas o ganancias procedentes de la posición monetaria neta en el estado del resultado integral.

Fundamentos de las Conclusiones de la Interpretación CINIIF 7 *Aplicación del Procedimiento de Reexpresión según la NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a la CINIIF 7, pero no forman parte de la misma.

En estos Fundamentos de las Conclusiones no se ha modificado la terminología para reflejar los cambios efectuados por la NIC 1 Presentación de Estados Financieros (revisada en 2007).

Introducción

FC1 Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las consideraciones del CINIIF para alcanzar el acuerdo. Cada uno de los miembros individuales del CINIIF dio mayor peso a algunos factores que a otros.

Antecedentes

FC2 Se pidió al CINIIF una guía sobre como una entidad debe reexpresar sus estados financieros cuando comienza a aplicar la NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*. Existía incertidumbre sobre si el balance de apertura al comienzo del periodo sobre el que se informa debían reexpresarse para reflejar cambios en precios anteriores a la fecha.

FC3 Además, existía incertidumbre sobre la medición de partidas por impuestos diferidos comparativos en el balance de apertura. La NIC 29 establece que a la fecha de balance las partidas por impuestos diferidos de estados financieros reexpresados deben medirse de acuerdo con la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*. Sin embargo, no estaba claro cómo debe contabilizar una entidad las cifras de impuestos diferidos correspondientes.

FC4 Para responder a esto, el CINIIF desarrolló y publicó en marzo de 2004 para recibir comentarios del público el Proyecto de Interpretación D5 *Aplicación de la NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias por Primera Vez*. Se recibieron 30 cartas en respuesta a las proposiciones.

Fundamentos del Acuerdo

Enfoque de reexpresión

FC5 Al desarrollar el D5, el CINIIF observó que el propósito de reexpresar los estados financieros en economías hiperinflacionarias de acuerdo con la NIC 29 es reflejar el efecto en una entidad de cambios en su poder adquisitivo general. En el párrafo 2 de la NIC 29 se establece que:

En una economía hiperinflacionaria, la información sobre los resultados de las operaciones y la situación financiera en la moneda local sin reexpresar no es útil. Pérdidas del poder de compra de la moneda a tal ritmo que resulta equívoca cualquier comparación entre las cifras procedentes de transacciones y otros acontecimientos ocurridos en diferentes momentos del tiempo, incluso dentro de un mismo periodo contable.

Este propósito se aplica a los estados financieros del primer periodo contable en el que la entidad identifica la existencia de hiperinflación en la economía de su moneda funcional así como en los periodos contables posteriores (si se sigue cumpliendo el criterio de economía hiperinflacionaria).

FC6 El CINIIF consideró el significado del párrafo 4 de la NIC 29, que establece que:

... la Norma es aplicable a los estados financieros de cualquier entidad, desde el comienzo del periodo contable en el que se identifique la existencia de hiperinflación en el país en cuya moneda presenta la información.

En el CINIIF se destacó que algunos pueden interpretar esta disposición como una restricción de la reexpresión al balance de apertura de una entidad en el periodo contable en el que identifica la existencia de hiperinflación. En consecuencia, el balance de apertura debe reexpresarse para reflejar cualquier cambio en el índice general de precios sólo para el periodo contable y no para cambios en el índice de precios antes del inicio del periodo contable, aunque algunas partidas del balance hayan sido adquiridas o asumidas antes de dicha fecha. Sin embargo, en el CINIIF también se destacó que el párrafo 34 de la NIC 29 requiere:

Las cifras correspondientes a las partidas del periodo anterior, ya estén basadas en el método del costo histórico o del costo corriente, se reexpresarán aplicando un índice general de precios, de forma que los estados financieros comparativos se presenten en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de cierre del periodo sobre el que se informa. La información que se revele respecto a periodos anteriores se expresará también en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de cierre del periodo sobre el que se informa. [cursiva añadida]

FC7 El CINIIF consideró una posible incongruencia entre la restricción en el párrafo 4 de la NIC 29 y el requerimiento en el párrafo 34. En el CINIIF se destacó que el párrafo 4 es un párrafo de alcance, que identifica cuando una entidad tiene que cumplir con la Norma. El párrafo aclara que una entidad aplica el requerimiento de la Norma a sus estados financieros desde el inicio de un periodo contable a la fecha de balance y no sólo para la fecha en la que identifica la existencia de hiperinflación. Sin embargo, el párrafo 4 no trata de la reexpresión y presentación de estados financieros (ni a la fecha de balance ni en relación con las cifras comparativas). Por tanto, el párrafo 4 de la NIC 29 no excluye de la reexpresión del balance de apertura de una entidad los cambios en el nivel general de precios antes del principio del periodo contable en el que la entidad identifica la existencia de hiperinflación.

FC8 El CINIIF concluyó que, en el contexto del propósito de la Norma, la reexpresión de los estados financieros para el periodo contable en el que una entidad identifica la existencia de hiperinflación debe ser congruente con el enfoque de reexpresión aplicado en periodos posteriores.

FC9 Algunos de los que respondieron al D5 expresaron preocupación sobre si el enfoque de reexpresión en la NIC 29 era siempre viable para los preparadores y si daba información útil para la toma de decisiones de los usuarios. Aunque el CINIIF entendió esas preocupaciones, el CINIIF observó que dichas preocupaciones reflejaban aspectos más amplios en relación a la contabilización de la hiperinflación en general, en lugar de cómo una entidad tiene que aplicar la Norma actual.

FC10 No obstante, el CINIIF consideró cómo debe aplicar una entidad la Norma si, por ejemplo, no están disponibles los registros detallados de la fechas de adquisición de los elementos de propiedades, planta y equipo. En el CINIIF se destacó que, en dichas circunstancias, el párrafo 16 de la NIC 29 establece:

...En tales circunstancias especiales puede ser necesario, para el primer periodo de aplicación de esta Norma, utilizar una evaluación profesional independiente del valor de tales partidas que sirva como base para su reexpresión.

En el CINIIF también se destacó que existe una exención similar cuando no está disponible el índice general de precios. En el párrafo 17 de la NIC 29 se establece que:

...En tales circunstancias especiales, puede ser necesario utilizar una estimación basada, por ejemplo, en los movimientos de la tasa de cambio entre la moneda funcional y una moneda extranjera relativamente estable.

FC11 El CINIIF observó que, en el desarrollo de la NIIF 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad debatió si la NIIF 1 debía eximir a las entidades que adoptan por primera vez las NIIF de los efectos de la reexpresión en sus primeros estados financieros. El párrafo FC67 de la NIIF 1 establece que:

Algunos argumentaron que el costo de reexpresar los estados financiero por los efectos de la hiperinflación en periodos anteriores a la fecha de transición a las NIIF excedería los beneficios, particularmente si la moneda extranjera no es ya hiperinflacionaria. Sin embargo, el Consejo concluyó que debe requerirse esta reexpresión, porque la hiperinflación puede dejar a los estados financieros no ajustados sin significado o conducentes a error.

FC12 Sin embargo, el CINIIF también observó que las entidades que adoptan por primera vez las NIIF pueden utilizar, por ejemplo, el valor razonable a la fecha de transición como costo atribuido para propiedades, planta y equipo, y, en algunos casos, también para propiedades de inversión y activos intangibles. Por tanto, si una entidad que adopta por primera vez las NIIF que de otro modo hubiera tenido que aplicar la NIC 29 en su transición a las NIIF aplica la exención de medición al valor razonable de la NIIF 1, aplicará la NIC 29 sólo para periodos posteriores a la fecha en la que se determinó el valor razonable. Dicha nueva medición podrá, por tanto, reducir la necesidad de las entidades que adoptan por primera vez las NIIF de reexpresar sus estados financieros.

FC13 En el CINIIF se destacó que las exenciones al enfoque general de reexpresión para preparadores que ya aplican las NIIF, tal como se estableció en el párrafo FC10 anterior, se aplican sólo en circunstancias específicas, mientras que una entidad que adopta por primera vez las NIIF puede siempre elegir usar la exención de medir nuevamente las propiedades, planta y equipo que aparece en la NIIF 1. Sin embargo, el CINIIF concluyó que la aplicación de las exenciones en la Norma es clara y, por tanto, ampliar las exenciones en la NIC 29 para permitir a los preparadores que ya aplican las NIIF elegir entre volver a medir al valor razonable las propiedades, planta y equipo cuando se aplica el enfoque de reexpresión según la NIC 29 requeriría modificaciones en la Norma, en lugar de una Interpretación.

FC14 Los que respondieron al D5 también argumentaron que los procedimientos, propuestos para ser aclarados, eran incongruentes con la contabilización de un cambio en moneda funcional según la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, que desde su punto de vista es comparable a pasar a una situación de hiperinflación. Además, observaron que la aplicación retroactiva

también es incongruente con el enfoque de los PCGA de los Estados Unidos, que contabilizan un cambio en el estado de hiperinflación prospectivamente.

FC15 En relación a la referencia a un cambio en moneda funcional, el CINIIF observó que la existencia de hiperinflación puede (pero no necesariamente debe) iniciar dicho cambio. En el CINIIF se destacó que un cambio en moneda funcional es un cambio en la moneda que se utiliza habitualmente para determinar el precio de las transacciones de una entidad. Como se aclaraba en el párrafo FC5 anterior, el propósito de la reexpresión por efectos de la hiperinflación es reflejar el efecto de los cambios en el poder adquisitivo en la economía en la moneda funcional de una entidad. Por tanto, el CINIIF no creyó que la aplicación de la contabilización de hiperinflación deba estar basada en la contabilización de cambios en la moneda funcional de una entidad.

FC16 El CINIIF también observó que la referencia de los que respondieron con respecto a la aplicación prospectiva según los PCGA de los Estados Unidos refleja requerimientos sólo para inversiones en entidades extranjeras en economías hiperinflacionarias. En este caso, el párrafo 11 del SFAS 52 *Conversión de Moneda Extranjera* establece que:

Los Estados financieros de una entidad extranjera en una economía altamente inflacionaria deben *volver a medirse como si la moneda funcional fuera la moneda en la que se informa*. De acuerdo con ello, los estados financieros de aquellas entidades deben volverse a medir en la moneda en la que se informa de acuerdo con los requerimientos del párrafo 10... [cursiva añadida]

Por lo tanto, según los PCGA de los Estados Unidos los estados financieros de una entidad extranjera se vuelven a medir en la moneda funcional de su inversor. En el CINIIF se destacó que este enfoque es diferente del enfoque de la reexpresión/conversión según las NIIF. Los PCGA de los Estados Unidos proporcionan diferentes guías para entidades que informan que operan con una moneda funcional hiperinflacionaria. El Documento del APB N° 3 *Estados Financieros Reexpresados por Cambios en el Nivel General de Precios* también se basa en el enfoque de la reexpresión, y requeriría aplicación retroactiva, como en la NIC 29. El CINIIF observó que para el propósito de presentar importes comparativos en una moneda diferente de presentación según las NIIF se aplican el apartado (b) del párrafo 42 y el párrafo 43 de la NIC 21. En dichos casos, una entidad no tendrá que aplicar la reexpresión requerida de comparativos según la NIC 29. El párrafo FC22 de la NIC 21 explica el razonamiento para esta exención específica de la siguiente forma:

Si las tasas de cambio reflejan por completo niveles de precios que difieren entre las dos economías con las que se relacionan, el enfoque de la SIC-30 producirá los mismos importes para los estados comparativos tal como se presentaron como importes del año en ese momento en los estados financieros del año anterior. Además, en el Consejo se destacó que en el año anterior, los importes relevantes ya habían sido expresados en una moneda de presentación no hiperinflacionaria, y no había razón para cambiarlos.

FC17 El D5 propuso que al aplicar el enfoque de la reexpresión según la NIC 29 se debe considerar como un cambio en las circunstancias, en lugar de como un cambio en la política contable. Algunos de los que respondieron al D5 creyeron que esto era incongruente. Esto es así, porque la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, en su párrafo 16 establece que un cambio en las circunstancias no es un cambio en la política contable y una entidad no podría aplicar la NIC 29 retroactivamente. Sin embargo, el CINIIF observó que la NIC 29 contiene requerimientos especiales sobre este aspecto, como se ha indicado anteriormente en

los párrafos FC5 a FC16. El CINIIF concluyó que el balance de apertura para el periodo contable en el que la entidad identifica la existencia de hiperinflación debe ser reexpresado como si la entidad hubiese aplicado siempre el enfoque de la reexpresión según la NIC 29. El CINIIF volvió a confirmar su punto de vista, de que este tratamiento es similar a la aplicación retroactiva de un cambio en la política contable descrito en la NIC 8.

Partidas por impuestos diferidos

- FC18 Se pidió al CINIIF guías sobre la contabilización de partidas por impuestos diferidos cuando una entidad reexpresa sus estados financieros de acuerdo con la NIC 29. En particular, se pidió al CINIIF guías sobre cómo medir las partidas por impuestos diferidos en el balance de apertura del periodo contable en el que una entidad identifica la existencia de hiperinflación.
- FC19 El CINIIF observó que el párrafo 32 de la NIC 29 establece que:
- La reexpresión de los estados financieros de acuerdo con esta Norma puede dar lugar a diferencias entre el importe en libros de los activos y pasivos individuales en el estado de situación financiera y sus bases fiscales. Tales diferencias se tratan contablemente de acuerdo con la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*.
- Por tanto, a la fecha de cierre del balance del periodo contable una entidad vuelve a medir sus partidas por impuestos diferidos a partir de los estados financieros reexpresados, en lugar de aplicar las disposiciones de reexpresión generales para partidas monetarias y no monetarias. Sin embargo, en el CINIIF se destacó que no estaba claro cómo debe contabilizar una entidad sus partidas por impuestos diferidos comparativas.
- FC20 Al desarrollar el D5, el CINIIF consideró las siguientes opciones:
- (a) reexpresión de las partidas por impuestos diferidos como partidas monetarias
 - (b) reexpresión de las partidas por impuestos diferidos como partidas no monetarias; o
 - (c) volver a medir las partidas por impuestos diferidos como si la economía de la moneda funcional de la entidad hubiese sido siempre hiperinflacionaria.
- FC21 El D5 propuso aclarar que las partidas por impuestos diferidos no son de naturaleza claramente monetaria ni no monetaria. Esto fue porque las partidas por impuestos diferidos se determinan por la proporción del importe en libros de los activos (y pasivos) y por la base fiscal. Sin embargo, algunos de los que respondieron al D5 objetaron este punto de vista, por varias razones. Algunos argumentaron que las partidas por impuestos diferidos, por naturaleza, se reciben o pagan en un número fijo o determinable de unidades de moneda, y por ello deben considerarse como partidas monetarias de acuerdo con el párrafo 8 de la NIC 21. Otros observaron que es una práctica general clasificar los impuestos diferidos como partidas no monetarias.
- FC22 Al considerar los comentarios de los que respondieron, el CINIIF confirmó que su conclusión del párrafo FC17 anterior debe aplicarse también a las partidas por impuestos diferidos. En otras palabras, las partidas por impuestos diferidos en el balance de apertura del periodo contable en el que la entidad identifica la existencia de hiperinflación debe calcularse como si un entorno hubiese sido siempre hiperinflacionario, es decir, la opción (c) en el párrafo FC20. Aunque el CINIIF reconoce que las partidas por impuestos diferidos pueden cumplir la definición de

partidas monetarias, destacó que el propósito de la opción (c) no se alcanzaría si las partidas por impuestos diferidos en la apertura fueran reexpresadas de la misma que se aplica generalmente a las partidas monetarias.

FC23 El CINIIF observó que algunos de los que respondieron al D5 sugerían que las partidas por impuestos diferidos en el balance de apertura debían medirse de nuevo después de reexpresar el balance de apertura con la unidad de medición actual a la fecha de cierre del balance del periodo sobre el que se informa. Desde el punto de vista del CINIIF, esta propuesta hubiera (en el caso de un pasivo por impuesto diferido) sobrevalorado la partida por impuesto diferido reconocida en el balance de apertura y, en consecuencia, subestimado el costo reconocido en el periodo sobre el que se informa. Esto se debe a que la pérdida en la base fiscal causada por la inflación en el periodo sobre el que se informa hubiese sido reconocida directamente en el patrimonio de apertura. El CINIIF lo ilustró con el siguiente ejemplo:

Al final del Año 1, un activo no monetario se reexpresa en la unidad de medición actual a la fecha. Su importe reexpresado es de 1.000 u.m.¹ y su base fiscal es 500 u.m. Si la tasa impositiva es el 30 por ciento, la entidad debería volver a medir el pasivo por impuesto diferido de 150 u.m. En el Año 2 la inflación es del 100 por cien. Suponiendo que nada ha cambiado la entidad debería, en sus estados financieros reexpresados, reconocer un activo de 2.000 u.m. (tanto a la fecha de cierre de balance del periodo sobre el que se informa como en sus cifras comparativas). A la fecha de cierre de balance, el pasivo por impuestos diferido se vuelve a medir dando 450 u.m. $((2.000 \text{ u.m.} - 500 \text{ u.m.}) \times 0.3)$. Sin embargo, si el pasivo por impuesto diferido comparativo se vuelve a medir después de reexpresar el activo con la unidad de medición actual a la fecha de cierre de balance del periodo contable, la entidad debe reconocer un pasivo por impuesto diferido de apertura de 450 u.m., y no habrá impacto en resultados $(450 \text{ u.m.} - 450 \text{ u.m.})$. Por otro lado, si los comparativos se establecen como propone el D5, el pasivo por impuesto diferido de apertura reexpresado sería 300 u.m. $((1.000 \text{ u.m.} - 500 \text{ u.m.}) \times 0,3) \times 100\% + 150 \text{ u.m.})$. Por consiguiente, la entidad debe reconocer una pérdida de 150 u.m. $(450 \text{ u.m.} - 300 \text{ u.m.})$, que es la pérdida en el poder adquisitivo en la base fiscal en el periodo sobre le que se informa.

FC24 El CINIIF observó que el párrafo 18 del Apéndice A de la NIC 12 explica que:²

Los activos no monetarios se reexpresan en los términos de la unidad de medida corriente en la fecha del balance (véase la NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*), pero no se hace ningún ajuste equivalente para propósitos fiscales. (nota: (1) el impuesto diferido se reconocerá en el resultado del periodo,³ y (2) si, además de la reexpresión, también se revalorarán los activos no monetarios, el impuesto diferido que se corresponde con la revaluación se cargará a patrimonio⁴ y el impuesto diferido correspondiente con la reexpresión se reconocerá en el estado del resultado.)

FC25 En consecuencia, el CINIIF confirmó su conclusión, de que la reexpresión de las partidas por impuestos diferidos comparativas requerirían que una entidad, primero, vuelva a medir sus partidas por impuestos diferidos a partir de los estados financieros

¹ En este ejemplo, los importes monetarios están expresados en “unidades monetarias” (u.m.).

² El párrafo 18 se ha modificado como consecuencia de los cambios realizados por la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007).

³ La NIC 1 (revisada 2007) requiere que una entidad presente todas las partidas de ingreso y gasto en un estado del resultado integral o en dos estados (un estado de resultados separado y un estado del resultado integral).

⁴ Según la NIC 1 (revisada en 2007), este efecto se reconoce en otro resultado integral.

del periodo anterior, que han sido reexpresados aplicando un índice general de precios que refleja el nivel de precios al final de dicho periodo. Segundo, la entidad debe reexpresar dichas partidas por impuestos diferidos calculadas por el cambio en el nivel general de precios para el periodo contable.

