

2009

Fundación IFRS: Material de formación sobre
la *NIIF para las PYMES*

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias



Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

que incluye el texto completo de la
Sección 29 *Impuesto a las Ganancias*
de la *Norma Internacional de Información Financiera*
para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)
publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el 9
de julio de 2009

*con explicaciones amplias, preguntas para la propia evaluación y casos
prácticos*

Fundación IFRS
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410
Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: info@ifrs.org

Publicaciones Teléfono: +44 (0)20 7332 2730
Publicaciones Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publicaciones Correo electrónico: publications@ifrs.org
Web: www.ifrs.org

This training material has been prepared by IFRS Foundation education staff. It has not been approved by the International Accounting Standards Board (IASB). The training material is designed to assist those training others to implement and consistently apply the *IFRS for SMEs*. For more information about the IFRS education initiative visit <http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm>.

IFRS Foundation®
30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411
Email: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Copyright © 2010 IFRS Foundation®

Right of use

Although the IFRS Foundation encourages you to use this training material, as a whole or in part, for educational purposes, you must do so in accordance with the copyright terms below.

Please note that the use of this module of training material is not subject to the payment of a fee.

Copyright notice

All rights, including copyright, in the content of this module of training material are owned or controlled by the IFRS Foundation.

Unless you are reproducing the training module in whole or in part to be used in a stand-alone document, you must not use or reproduce, or allow anyone else to use or reproduce, any trade marks that appear on or in the training material. For the avoidance of any doubt, you must not use or reproduce any trade mark that appears on or in the training material if you are using all or part of the training materials to incorporate into your own documentation. These trade marks include, but are not limited to, the IFRS Foundation and IASB names and logos.

When you copy any extract, in whole or in part, from a module of the IFRS Foundation training material, you must ensure that your documentation includes a copyright acknowledgement that the IFRS Foundation is the source of your training material. You must ensure that any extract you are copying from the IFRS Foundation training material is reproduced accurately and is not used in a misleading context. Any other proposed use of the IFRS Foundation training materials will require a licence in writing.

Please address publication and copyright matters to:
IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

The IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

The Spanish translation of the Training Material for the IFRS® for SMEs contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IASCF. The Spanish translation is copyright of the IASCF.



The IFRS Foundation logo, the IASB logo, the IFRS for SMEs logo, the 'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASB Foundation', 'IASCF', 'IFRS for SMEs', 'IASs', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

que incluye el texto completo de la
Sección 29 *Impuesto a las Ganancias*
de la *Norma Internacional de Información Financiera*
para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)
publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el 9
de julio de 2009

*con explicaciones amplias, preguntas para la propia evaluación y casos
prácticos*

Fundación IFRS
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410
Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: info@ifrs.org

Publicaciones Teléfono: +44 (0)20 7332 2730
Publicaciones Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publicaciones Correo electrónico: publications@ifrs.org
Web: www.ifrs.org

Este material de formación ha sido elaborado por el personal educativo de la Fundación IFRS. No ha sido aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). El material de formación está diseñado para asistir a los formadores en la implementación y la aplicación consistente de la *NIIF para las PYMES*. Para obtener más información sobre la iniciativa educativa de NIIF, visite:

<http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm>.

Fundación IFRS

30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411

Correo electrónico: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Copyright © 2010 Fundación IFRS

Derecho de uso

A pesar de que la Fundación IFRS lo anima a que utilice este material de formación, en su totalidad o en parte, para fines educativos, usted lo debe hacer en conformidad con los términos de propiedad intelectual que se detallan a continuación.

Cabe mencionar que el uso de este módulo de material de formación no implica pago de gasto alguno.

Aviso sobre la propiedad intelectual

Todos los derechos, incluido el de propiedad intelectual, en el contenido de este módulo de material de formación son propiedad o están bajo control de la Fundación IFRS.

Salvo que reproduzca el módulo en su totalidad o en parte para usarlo como un documento independiente, no debe usar o reproducir, ni permitir que nadie más use o reproduzca, cualquier marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material de formación. Para aclarar cualquier duda, no debe usar ni reproducir ninguna marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material de formación si usted está usando todos o parte de los materiales de formación para incorporarlos en su propia documentación. Estas marcas registradas incluyen, a título enunciativo, los nombres y los logotipos de la Fundación IFRS y del IASB.

Cuando copie cualquier extracto, en su totalidad o en parte, de un módulo del material de formación de la Fundación IFRS, debe asegurarse de que su documentación incluya un reconocimiento de la propiedad intelectual que indique que la Fundación IFRS es la fuente de su material de formación. Debe asegurarse de que cualquier extracto que copie del material de formación de la Fundación IFRS sea reproducido con exactitud y no se lo utilice en un contexto que derive en una interpretación errónea. Para cualquier otro uso propuesto de los materiales de formación de la Fundación IFRS se necesitará una autorización por escrito.

Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a:

IFRS Foundation Publications Department

30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749

Correo electrónico: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

La Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por las pérdidas que se puedan causar a las personas que actúen o se abstengan de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya sea que se haya causado esta pérdida por negligencia o por otra causa.

Esta traducción al español del material de formación sobre la NIIF para las PYMES no ha sido aprobada por un Comité de Revisión nombrado por la IASCF. Los derechos de autor de la traducción al español son de la IASCF.



El logo de la Fundación IFRS, el logo de la IASB, el logo de NIIF para las PYMES, el logo en forma de hexágono, la “Fundación IFRS”, así como las expresiones, “eIFRS”, “IAS”, “IASB”, “Fundación IASB”, “IASCF”, “NIIF para las PYMES”, “NIC”, “NIIF”, “Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)” y “Normas Internacionales de Información Financiera” son marcas registradas de la Fundación IFRS.

Índice

INTRODUCCIÓN	1
Objetivos de aprendizaje	1
<i>NIIF para las PYMES</i>	2
Introducción a los requerimientos	2
REQUERIMIENTOS Y EJEMPLOS	4
Alcance de esta sección	4
Fases en la contabilización del impuesto a las ganancias	8
Reconocimiento y medición de impuestos corrientes	9
Reconocimiento de impuestos diferidos	17
Medición de impuestos diferidos	50
Medición de impuestos corrientes y diferidos	65
Retenciones fiscales sobre dividendos	68
Presentación	68
Información a Revelar	71
ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS	76
Alcance	76
Reconocimiento	77
Medición	77
COMPARACIÓN CON LAS NIIF COMPLETAS	81
PONGA A PRUEBA SU CONOCIMIENTO	83
PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO	88
Caso práctico 1	88
Respuesta al caso práctico 1	91
Caso práctico 2	97
Respuesta al caso práctico 2	98
Caso práctico 3	100
Respuesta al caso práctico 3	103

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Este material de formación ha sido elaborado por el personal educativo de la Fundación IFRS y no ha sido aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Los requerimientos contables pertinentes a las pequeñas y medianas entidades (PYMES) se establecen en la *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para las PYMES*, emitida por el IASB en julio de 2009.

INTRODUCCIÓN

Este módulo se centra en la contabilización e información financiera del impuesto a las ganancias de acuerdo con la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias* de la *NIIF para las PYMES*. Lo introduce a usted en el tema, lo orienta en el texto oficial, desarrolla su comprensión de los requerimientos a través del uso de ejemplos e indica los juicios profesionales esenciales que se necesitan para la contabilización del impuesto a las ganancias. Además, el módulo incluye preguntas diseñadas para evaluar su conocimiento acerca de los requerimientos y casos prácticos para desarrollar su habilidad en la contabilización del impuesto a las ganancias de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

Objetivos de aprendizaje

Al momento de concretar exitosamente este módulo, usted debe conocer los requerimientos de información financiera para el impuesto a las ganancias de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*. Además, mediante la realización de casos prácticos que simulan aspectos de aplicación real de dicho conocimiento, usted debe haber mejorado su capacidad para contabilizar dicho impuesto a las ganancias de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*. En el contexto de la *NIIF para las PYMES*, concretamente debe lograr lo siguiente:

- Determinar cuándo un impuesto se considera impuesto a las ganancias.
- Reconocer y medir todos los activos y pasivos por impuestos corrientes.
- Identificar los activos y pasivos que se esperaría que afectaran a las ganancias fiscales si se recuperasen o liquidasen por su importe en libros presente.
- Determinar la base fiscal de activos, pasivos y otras partidas que tengan base fiscal, aunque no sean reconocidas como activos o pasivos.
- Identificar y calcular diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados.
- Reconocer y medir los activos y pasivos por impuestos diferidos.
- Evaluar cuándo es necesario reconocer una corrección valorativa para un activo por impuestos diferidos.
- Establecer qué tasas impositivas y leyes fiscales deben utilizarse para medir activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos.
- Distribuir los impuestos corrientes y diferidos entre los componentes relacionados de resultado integral y patrimonio.
- Identificar cuándo se pueden compensar los activos y pasivos por impuestos corrientes, y los activos y pasivos por impuestos diferidos.
- Presentar y revelar el impuesto a las ganancias en los estados financieros.
- Demostrar comprensión de las estimaciones significativas y otros juicios profesionales que se requieren en la contabilización del impuesto a las ganancias.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

NIIF para las PYMES

La *NIIF para las PYMES* tiene como objeto aplicarse a los estados financieros con propósito de información general de entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas (véase la Sección 1 *Pequeñas y Medianas Entidades*).

La *NIIF para las PYMES* incluye requerimientos obligatorios y otro material (que no es de carácter obligatorio) que se publica en conjunto.

El material que no es obligatorio incluye:

- un prólogo, que brinda una introducción general a la *NIIF para las PYMES* y explica su propósito, estructura y autoridad;
- una guía de implementación, que incluye los estados financieros ilustrativos y una lista de comprobación de la información a revelar;
- los Fundamentos de las Conclusiones, que resumen las principales consideraciones que tuvo en cuenta el IASB para llegar a sus conclusiones en la *NIIF para las PYMES*;
- la opinión en contrario de un miembro del IASB que estuvo en desacuerdo con la publicación de la *NIIF para las PYMES*.

En la *NIIF para las PYMES*, el Glosario es parte de los requerimientos obligatorios.

En la *NIIF para las PYMES*, hay apéndices en la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*, la Sección 22 *Pasivos y Patrimonio*, y la Sección 23 *Ingreso de Actividades Ordinarias*. Estos apéndices son guías sin carácter obligatorio.

Introducción a los requerimientos

El objetivo de los estados financieros con propósito de información general de una pequeña o mediana entidad es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una gama amplia de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. El objetivo de la Sección 29 es prescribir los requerimientos de contabilización e información financiera para el impuesto a las ganancias. El término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos nacionales y extranjeros que estén basados en ganancias fiscales. También incluye impuestos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por una subsidiaria, asociada o negocio conjunto, en las distribuciones a la entidad que informa.

Impuesto corriente

Impuesto corriente es la cantidad a pagar o recuperar por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia fiscal del periodo actual o de periodos contables anteriores. Por el impuesto corriente a pagar, una entidad reconocerá un pasivo por impuestos corrientes. Si el importe pagado excede el importe adeudado, la entidad reconocerá un activo por impuestos corrientes.

La entidad medirá el impuesto corriente usando las tasas impositivas y las leyes fiscales que hayan sido aprobadas o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa, incluido el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Impuesto diferido

Los activos y pasivos por impuestos diferidos se reconocen por el impuesto a las ganancias que se prevé recuperar o pagar con respecto a la ganancia fiscal de periodos contables futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. El impuesto diferido surge de la diferencia entre los importes reconocidos por los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y de su reconocimiento por parte de las autoridades fiscales, y la compensación a futuro de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, procedentes de periodos anteriores.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos se miden a un importe que incluye el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales, usando las tasas impositivas que, conforme a las leyes fiscales aprobadas o prácticamente aprobadas al final del periodo sobre el que se informa, se espera que sean aplicables cuando se realice el activo por impuestos diferidos o se liquide el pasivo por impuestos diferidos. Se reconoce una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos, de modo que el importe neto iguale al importe máximo que es probable que se realice sobre la base de las ganancias fiscales actuales o futuras.

Información a revelar y presentar de impuestos corrientes y diferidos

Los impuestos corrientes y diferidos se distribuyen entre los componentes relacionados de resultados, otro resultado integral y patrimonio.

Los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos no se descuentan.

La Sección 29 exige a las entidades suministrar información a revelar específica sobre los impuestos corrientes y diferidos.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

REQUERIMIENTOS Y EJEMPLOS

Los contenidos de la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias* de la *NIIF para las PYMES* se detallan a continuación y se encuentran **sombreados en gris**. Los términos definidos en el Glosario de la *NIIF para las PYMES* también forman parte de los requerimientos. Están en **letra negrita** la primera vez que aparecen en el texto de la Sección 29. Las notas y los ejemplos incluidos por el personal educativo de la Fundación IFRS no están sombreados. Los demás comentarios introducidos por el personal educativo de la Fundación IFRS aparecen dentro de corchetes en **letra cursiva negrita**. Las inserciones realizadas por el personal no forman parte de la *NIIF para las PYMES* y no han sido aprobadas por el IASB.

Alcance de esta sección

29.1 Para el propósito de esta NIIF, el término **impuesto a las ganancias** incluye todos los impuestos nacionales y extranjeros que estén basados en **ganancias fiscales**. El impuesto a las ganancias incluye impuestos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por una subsidiaria, asociada o negocio conjunto, en las distribuciones a la entidad que informa.

Notas

¿Cómo determinan las entidades cuándo un impuesto se considera impuesto a las ganancias?

El impuesto a las ganancias es cobrado por las autoridades fiscales en relación con el ingreso obtenido por las entidades y las personas. En este contexto, ingreso es el importe neto que refleja el ingreso de actividades ordinarias imponible menos los gastos deducibles fiscalmente. En el párrafo 29.1, se define el impuesto a las ganancias a los fines de la Sección 29. Ganancia (o pérdida) fiscal es la ganancia (pérdida) de un periodo contable sobre la que se calculan los impuestos a pagar o recuperar, determinada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal (organismos gubernamentales). La ganancia fiscal es igual al resultado fiscal menos los importes deducibles de dicho resultado. Estas reglas también rigen para la tasa impositiva (es decir, el porcentaje que se aplica a la ganancia fiscal para calcular la carga fiscal del periodo).

La Sección 29 se aplica al impuesto a las ganancias, el que hace referencia a los impuestos que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. Por consiguiente, no todos los impuestos estarán dentro del alcance de la Sección 29. No obstante, dado que la ganancia fiscal no es lo mismo que la ganancia contable, no es necesario que los impuestos se basen en una cifra exactamente igual a la de una ganancia contable para que se incluyan en la Sección 29. La ganancia fiscal no suele ser lo mismo que el resultado o el resultado integral total. A veces, determinar si un impuesto se considera "impuesto a las ganancias" o no requiere de juicio profesional, basado en los hechos y circunstancias particulares.

¿Se encuentran los incentivos fiscales dentro del alcance de la Sección 29?

La Sección 24 *Subvenciones del Gobierno* especifica la contabilidad de todas las subvenciones del gobierno. En consecuencia, la Sección 29 no contempla dichas subvenciones, pero el párrafo 24.3 observa de forma específica que en la Sección 24:

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

“no se tratan las ayudas gubernamentales que se conceden a la entidad en forma de beneficios que se materializan al calcular la ganancia o pérdida fiscal, o bien, que se determinan o limitan sobre la base de las obligaciones fiscales. Ejemplos de estos beneficios son las exenciones fiscales, los créditos fiscales por inversiones, las depreciaciones aceleradas y las tasas impositivas reducidas. En la Sección 29 Impuesto a las Ganancias se especifica el tratamiento contable del impuesto a las ganancias”.

Las correcciones de valor de depreciaciones aceleradas apresuran el ritmo al que se da de baja el costo de una nueva partida de propiedades, planta y equipo contra el resultado fiscal (es decir, dichas correcciones implican que el activo se deprecia de forma más rápida a los fines fiscales que la tasa de depreciación cargada en los estados financieros a efectos de información financiera). El efecto es reducir el resultado fiscal (y con ello reducir el impuesto a las ganancias) en periodos anteriores (como se ilustra en el ejemplo 2). En la Sección 29, se especifica el tratamiento contable de dichos efectos en el impuesto a las ganancias.

Ejemplo: impuesto que no se considera impuesto a las ganancias según la Sección 29

Ej 1 Los siguientes son tipos de impuestos que no se contabilizarían como impuesto a las ganancias de acuerdo con la Sección 29, dado que no se basan en ganancias fiscales:

- **Impuestos sobre las ventas, porque se basan en el valor de las ventas (importe bruto) y no en las ganancias fiscales (p. ej., impuesto sobre el valor total de ventas por la venta de bebidas alcohólicas o cigarrillos).**
- **Impuestos al consumo, como el impuesto sobre el valor añadido (IVA), o el impuesto sobre bienes y servicios (GST), que son impuestos cobrados sobre cualquier valor que se añada a un producto.**
- **Algunos impuestos a la producción no cumplen la definición de impuesto a las ganancias según los términos específicos (p. ej., impuesto cobrado a compañías mineras por cada unidad que se explota [calculado sobre partidas individuales]).**
- **Impuestos a pagar por beneficios pagados a los empleados (p. ej. impuestos de seguridad social a pagar sobre un porcentaje del salario del empleado). Estos impuestos se contabilizarían de acuerdo con la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*.**
- **Timbres, una forma de impuesto que se cobra en documentos.**

29.2 Esta sección trata la contabilidad del impuesto a las ganancias. Se requiere que una entidad reconozca las consecuencias fiscales actuales y futuras de transacciones y otros sucesos que se hayan reconocido en los estados financieros. Estos importes fiscales reconocidos comprenden el **impuesto corriente** y el **impuesto diferido**. El impuesto corriente es el impuesto por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales del periodo corriente o de periodos anteriores. El impuesto diferido es el impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros, generalmente como resultado de que la entidad recupera o liquida sus **activos** y **pasivos** por su importe en libros actual, y el efecto fiscal de la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Notas

Enfoque general del impuesto a las ganancias (incluidas las razones)

La Sección 29 requiere que se realicen dos cálculos del impuesto a las ganancias al final del periodo sobre el que se informa:

- El cálculo del gasto (o ingreso) por impuestos corrientes: importe del impuesto a las ganancias por pagar (o recuperar) en el periodo actual y los ajustes relacionados con el impuesto corriente de periodos anteriores.
- El cálculo del gasto (ingreso) por impuestos diferidos: importe que surge de reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos nuevos, y de reconocer cambios en los activos y pasivos por impuestos diferidos existentes.

Si las ganancias contables (es decir, ganancias en el estado de resultados o en el estado del resultado integral) fueran siempre iguales a las ganancias fiscales (es decir, ganancias sobre las que se calcula el impuesto por pagar) y ambos tipos de ganancias se determinaran siempre utilizando las mismas reglas, la contabilización del impuesto a las ganancias sería sencilla. Implicaría calcular el importe por pagar aplicando la tasa impositiva a las ganancias contables, reconocer un pasivo y un gasto por dicho importe y registrar luego el pago eventual al momento de liquidar el pasivo.

No obstante, las ganancias fiscales de un periodo particular suelen diferir, a veces de forma considerable, de las ganancias contables. Esto se debe a que las leyes fiscales de las diferentes jurisdicciones difieren de la *NIIF para las PYMES* en cuanto al reconocimiento y a la medición de ingresos, gastos, activos y pasivos. Por consiguiente, el gasto por impuestos no se puede determinar simplemente multiplicando las ganancias contables por la tasa impositiva. En su lugar, la contabilización de impuestos a las ganancias implica identificar y contabilizar las diferencias entre la ganancia contable y la ganancia fiscal, e identificar las diferencias entre los activos y pasivos reconocidos en los estados financieros y cómo dichos activos y pasivos se miden conforme a las leyes fiscales.

Tras el reconocimiento, por parte de la entidad que informa, de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero (véase el párrafo 2.37) o liquidará el segundo (véase el párrafo 2.39), por los valores en libros que figuran en las correspondientes partidas. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la entidad reconocerá un pasivo (activo) por el impuesto diferido. Esto ofrece información útil para los usuarios de los estados financieros de la entidad.

El siguiente ejemplo simple ilustra el cálculo del impuesto corriente y del impuesto diferido.

Ejemplo: impuesto diferido que surge de una depreciación fiscal acelerada

- Ej 2 La única diferencia entre la ganancia contable de una entidad y su ganancia fiscal surge de las leyes que permiten que el costo de un tipo particular de maquinaria con una vida útil de tres años sea totalmente deducible a los fines fiscales en el año de la compra. A efectos de información financiera, la entidad deprecia la máquina con el método lineal durante tres años hasta un valor residual de cero. La entidad adquirió la máquina por 600 u.m. el 1 de enero de 20X1. Su ganancia contable es de 1.000 u.m. en cada año entre 20X1 y 20X3. La entidad incurre en impuestos a las ganancias a una tasa del 30% de sus ganancias fiscales.**

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

La entidad calcula el impuesto corriente de la siguiente manera:

		20X1	20X2	20X3	Acumulado 20X1-20X3
	<i>Cálculo</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ganancia contable		1.000	1.000	1.000	3.000
Depreciación contable por el método inverso	600 u.m. ÷ 3 años	200	200	200	600
Deducción fiscal por depreciación		(600)	–	–	(600)
Ganancia fiscal		600	1.200	1.200	3.000
Gasto por el impuesto corriente	30% × ganancia fiscal	180	360	360	900

La entidad calcula el impuesto diferido sobre la máquina de la siguiente manera:

		20X1	20X2	20X3
	<i>Cálculo</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Importe en libros	600 u.m. menos 200 u.m. de depreciación por año	400	200	–
Base fiscal (es decir, deducciones fiscales futuras)	Cero por deducción total de 600 u.m. en 20X1	–	–	–
Diferencia temporaria (en este ejemplo, también diferencia de periodos)		400	200	–
Pasivo por impuestos diferidos	30% × diferencia temporaria	120	60	–
Gasto/(ingreso) por impuestos diferidos	Cambio en el pasivo por impuestos diferidos del periodo	120	(60)	(60)

El gasto por impuestos a las ganancias se presentaría en el estado del resultado integral, en el estado de resultados o en el estado de resultados y ganancias acumuladas de la entidad de la siguiente manera:

		20X3	20X2	20X1
	<i>Cálculo</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
...				
Ganancia antes de impuestos	ganancia contable	1.000	1.000	1.000
Gasto por impuestos a las ganancias	impuesto corriente + impuesto diferido	(300)	(300)	(300)
Ganancia del año		700	700	700

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Notas:

La diferencia temporaria (depreciación fiscal acelerada) de este ejemplo es una diferencia en el periodo de reconocimiento del gasto a los fines fiscales y de contabilidad (a veces, denominada diferencia de periodos); los gastos reconocidos en los resultados de un periodo (p. ej., 200 u.m. por año entre 20X1 y 20X3) se incluyen, según las leyes fiscales, en el resultado (ganancia) fiscal de un periodo diferente (es decir, 600 u.m. en 20X1). El importe total que se incluye en la ganancia contable (600 u.m.) y la ganancia fiscal es el mismo durante los tres años.

Al reconocer un pasivo por impuestos diferidos con respecto a la diferencia temporaria, el gasto por impuestos de la entidad refleja la naturaleza temporaria de la depreciación fiscal acelerada. Por consiguiente, en este ejemplo simple, el gasto total por impuestos (es decir, gasto por impuestos corrientes + gasto por impuestos diferidos) es igual al 30 por ciento \times 1.000 u.m. de ganancia contable en cada año entre 20X1 y 20X3).

Fases en la contabilización del impuesto a las ganancias

- 29.3 Una entidad contabilizará el impuesto a las ganancias, siguiendo las fases (a) a (i) siguientes:
- (a) Reconocerá el impuesto corriente, medido a un importe que incluya el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales (párrafos 29.4 a 29.8).
 - (b) Identificará qué activos y pasivos se esperaría que afectaran a las ganancias fiscales si se recuperasen o liquidasen por su importe en libros presente (párrafos 29.9 y 29.10).
 - (c) Determinará la **base fiscal**, al final del **periodo sobre el que se informa**, de lo siguiente:
 - (i) Los activos y pasivos del apartado (b). La base fiscal de los activos y pasivos se determinará en función de las consecuencias de la venta de los activos o la liquidación de los pasivos por su importe en libros presente (párrafos 29.11 y 29.12).
 - (ii) Otras partidas que tengan una base fiscal, aunque no estén reconocidas como activos o pasivos; como por ejemplo, partidas reconocidas como ingreso o gasto que pasarán a ser imponibles o deducibles fiscalmente en periodos futuros (párrafo 29.13).
 - (d) Calculará cualquier **diferencia temporaria**, pérdida fiscal no utilizada y crédito fiscal no utilizado (párrafo 29.14).
 - (e) Reconocerá los **activos por impuestos diferidos** y los **pasivos por impuestos diferidos**, que surjan de diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados (párrafos 29.15 a 29.17).
 - (f) Medirá los activos y pasivos por impuestos diferidos a un importe que incluya el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales, usando las tasas impositivas, que se hayan aprobado, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del periodo sobre el que se informa, que se espera que sean aplicables cuando se realice el activo por impuestos diferidos o se liquide el pasivo por impuestos diferidos (párrafos 29.18 a 29.25).
 - (g) Reconocerá una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos, de modo que el importe neto iguale al importe máximo que es probable que se realice sobre la base de las ganancias fiscales actuales o futuras (párrafos 29.21 y 29.22).
 - (h) Distribuirá los impuestos corrientes y diferidos entre los componentes relacionados de **resultados**, **otro resultado integral** y **patrimonio** (párrafo 29.27).
 - (i) Presentará y revelará la información requerida (párrafos 29.28 a 29.32).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Reconocimiento y medición de impuestos corrientes

29.4 Una entidad reconocerá un pasivo por impuestos corrientes por el impuesto a pagar por las ganancias fiscales del periodo actual y los periodos anteriores. Si el importe pagado, correspondiente al periodo actual y a los anteriores, excede el importe por pagar de esos periodos, la entidad reconocerá el exceso como un activo por impuestos corrientes.

Notas

Impuesto corriente es la cantidad a pagar (o reembolsar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (o pérdida) fiscal del periodo actual o de periodos contables anteriores. El gasto por impuestos corrientes del periodo se basa en los importes imponibles y deducibles que se informan en la declaración fiscal del año en curso.

En ocasiones, existe incertidumbre sobre si la autoridad fiscal aceptará o no los importes que la entidad informa como ingresos o deducciones. Por consiguiente, el importe real que se pague posteriormente puede diferir del cálculo inicial determinado conforme a esta sección (véase el párrafo 29.24). En este caso, la entidad habrá hecho una provisión en exceso o una provisión insuficiente por impuestos corrientes.

Si se identifica una provisión en exceso o insuficiente por impuestos corrientes antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, se ajustará el gasto/pasivo por dichos impuestos corrientes. Éste es un ejemplo de un hecho que implica ajuste según la Sección 32 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa*.

Si se identifica una provisión en exceso o insuficiente por impuestos corrientes después de autorizar la publicación de los estados financieros, ésta se contabilizará, de acuerdo con la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*, como un cambio en una estimación contable (véanse los párrafos 10.15 al 10.17) o como un error de un periodo anterior (véanse los párrafos 10.19 al 10.22). Los hechos y circunstancias que generaron la provisión en exceso o insuficiente en el periodo anterior determinarán el tratamiento contable adecuado (es decir, no es una elección “libre”).

Los importes sólo podrán ajustarse de forma retroactiva si se produjo un error y dicho error causó una inexactitud de importancia relativa. Un error puede surgir si la gerencia de la entidad ha cometido una equivocación, por ejemplo, al aplicar las reglas fiscales de un periodo incorrecto o al utilizar las reglas fiscales que se aplican a una partida totalmente diferente. En el Módulo 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*, se ofrece orientación sobre cómo contabilizar cambios en estimaciones contables y errores de un periodo anterior. Si no se produjeron errores de importancia relativa, de acuerdo con los párrafos 10.15 al 10.17, la estimación revisada se contabilizará, por lo general, con cambios en los resultados del periodo en el que se revise la estimación, como un ajuste del pasivo o activo por impuestos corrientes.

Ejemplo: cálculo de impuestos corrientes

Ej 3 El periodo contable de una entidad finaliza el 31 de marzo. El año fiscal de la jurisdicción comienza el 1 de abril y finaliza el 31 de marzo. La tasa del impuesto a las ganancias correspondiente a 20X7/20X8 es del 15 por ciento. La entidad tiene una ganancia contable de 150.000 u.m. para el año finalizado el 31 de marzo de 20X8. Las reglas que rigen la determinación de ganancias fiscales en la jurisdicción son idénticas a las de la NIIF para las

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

PYMES para el año finalizado el 31 de marzo de 20X8, a excepción de los siguientes ingresos y gastos:

- 20.000 u.m. de ingresos de actividades ordinarias por regalías reconocidos en 20X8 están exentos del impuesto a las ganancias.
- No se permiten deducciones fiscales en gastos de entretenimiento de 5.000 u.m.
- No se permiten deducciones fiscales en cuentas incobrables hasta que los deudores se den de baja en los estados financieros. El 31 de marzo de 20X7, se dieron de baja 2.000 u.m. de deuda en los estados financieros, porque la entidad eximió del pago a uno de los clientes que tenía problemas económicos. La provisión por deudas incobrables, que se compensa con cuentas comerciales por cobrar, fue de 4.000 u.m. y de 4.500 u.m. el 31 de marzo de 20X7 y el 31 de marzo de 20X8, respectivamente. Por consiguiente, el gasto por deudas incobrables para el año finalizado el 31 de marzo de 20X8 fue de 2.500 u.m., lo que incluyó las deudas dadas de baja y el aumento de la provisión.
- El edificio se deprecia de forma más rápida a los fines fiscales. El importe de la depreciación fiscal deducible en el año finalizado en 20X8 fue de 43.000 u.m. El importe de la depreciación contable del mismo edificio en los estados financieros del periodo fue de 35.000 u.m.

La ganancia fiscal se podría calcular de la siguiente manera:

Ganancia contable para el año finalizado el 31 de marzo de 20X8	150.000 u.m.
Menos ingresos de actividades ordinarias por regalías no imponibles	(20.000 u.m.)
Más gastos de entretenimiento no deducibles	5.000 u.m.
Más aumento en la corrección de valor por deudas incobrables no deducible (es decir, 4.500 u.m. menos 4.000 u.m.)	500 u.m.
Menos depreciación adicional deducible (es decir, 43.000 u.m. menos 35.000 u.m.)	(8.000 u.m.)
Ganancia fiscal	<u>127.500 u.m.</u>
Gasto por impuestos corrientes para el año finalizado el 31 de marzo de 20X8 (127.500 u.m. × 15%)	19.125 u.m.

Para tener en cuenta: en esta cuestión, se ignora el efecto de los impuestos diferidos de las transacciones anteriores.

Ejemplos: reconocimiento y ajuste del gasto por impuestos corrientes del periodo

- Ej 4 Una entidad calcula sus ganancias fiscales en 100.000 u.m. para el año fiscal 20X7/20X8, las que determina de acuerdo con las reglas fiscales pertinentes de su jurisdicción. El año fiscal de la jurisdicción comienza el 1 de abril y finaliza el 31 de marzo. La tasa del impuesto a las ganancias correspondiente a 20X7/20X8 es del 20 por ciento. El impuesto corriente correspondiente al año fiscal 20X7/20X8 es pagadero antes del 30 de septiembre de 20X8 y la entidad efectúa el pago el 15 de septiembre de 20X8. El periodo contable de la entidad finaliza el 31 de marzo (final del periodo sobre el que se informa).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

La entidad podría reconocer el impuesto corriente por pagar para el año finalizado el 31 de marzo de 20X8 de la siguiente manera:

Dr	Resultados: impuesto a las ganancias (impuesto corriente)	20.000 u.m. ^(a)	
	Cr Pasivo por impuestos corrientes		20.000 u.m.

Para reconocer gastos y pasivos por impuestos corrientes.

(a) $100.000 \text{ u.m.} \times 20\% = 20.000 \text{ u.m.}$

Para tener en cuenta: este gasto surge durante el periodo, pero suponiendo que la entidad sólo informa el 31 de marzo de 20X8, el gasto se puede registrar en su totalidad en la fecha sobre la que se informa.

El 15 de septiembre de 20X8, la entidad podría reconocer el pago del impuesto a las ganancias para el año finalizado el 31 de marzo de 20X9 de la siguiente manera:

Dr	Pasivo por impuestos corrientes	20.000 u.m.	
	Cr Efectivo		20.000 u.m.

Para reconocer la liquidación del pasivo por impuestos corrientes.

Ej 5 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 4. Sin embargo, el 1 de junio de 20X8, antes de que se autorizara la publicación de los estados financieros, la entidad recalcula las ganancias fiscales en 95.000 u.m. debido a la aparición de nueva información entre el 31 de marzo y el 1 de junio de 20X8 que proporciona evidencia de las condiciones que existían al 31 de marzo de 20X8 (p. ej., debido a que el importe de los pagos por participación en las ganancias de los empleados para el año finalizado el 31 de marzo de 20X8, que había sido estimado originalmente, ahora está liquidado).

La entidad debería reconocer un gasto por impuestos corrientes para el año finalizado el 31 de marzo de 20X8 de 19.000 u.m.^(a) y, al 31 de marzo de 20X8, un pasivo por impuestos corrientes a pagar por un valor de 19.000 u.m. (es decir, un hecho que implica ajuste luego del final del periodo sobre el que se informa de acuerdo con la Sección 32 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa*).

La entidad debería reconocer los siguientes asientos en el libro diario para corregir la estimación original del impuesto corriente a pagar para el año finalizado el 31 de marzo de 20X8:

Dr	Pasivo por impuestos corrientes	1.000 u.m. ^(b)	
	Cr Gasto por impuesto a las ganancias (impuesto corriente)		1.000 u.m.

El 15 de septiembre de 20X8, la entidad debería realizar los siguientes asientos en el libro diario para el año finalizado el 31 de marzo de 20X9 para reconocer el pago del impuesto:

Dr	Pasivo por impuestos corrientes	19.000 u.m.	
	Cr Efectivo		19.000 u.m.

(a) $95.000 \text{ u.m.} \times 20\% = 19.000 \text{ u.m.}$

(b) Estimación original de 20.000 u.m. menos $(95.000 \text{ u.m.} \times 20\% = 19.000 \text{ u.m.}) = 1.000 \text{ u.m.}$ de ajuste

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Ej 6 En la jurisdicción de la entidad A, el año fiscal comienza el 1 de julio y finaliza el 30 de junio. Todas las compañías deben pagar un importe provisional de impuestos a las autoridades fiscales tres meses antes de finalizar el año fiscal (antes del 1 de abril), calculado sobre las ganancias fiscales del año anterior. La tasa impositiva desde 20X1 hasta la fecha actual es del 30 por ciento.

El periodo contable de la entidad A finaliza el 30 de junio (final del periodo sobre el que se informa). Para el año finalizado el 30 de junio de 20X4, la entidad A tenía ganancias fiscales de 50.000 u.m. Por consiguiente, el impuesto a pagar para 20X3/20X4 fue de 15.000 u.m. Sobre la base de este importe, la entidad A efectuó un pago provisional por el impuesto de 15.000 u.m. a la autoridad fiscal el 1 de abril de 20X5, calculado como la mejor estimación del impuesto a pagar para 20X4/20X5.

Antes de que se autorizara la publicación de los estados financieros del 30 de junio de 20X5 de la entidad A, la ganancia fiscal real de ésta para el año finalizado el 30 de junio de 20X5 se estimó en 40.000 u.m.

La entidad debería reconocer el impuesto corriente para el año finalizado el 30 de junio de 20X5 en 12.000 u.m.^(a) Al 30 de junio de 20X5, la entidad tiene un activo por el pago en exceso de impuestos (es decir, un reembolso a pagar por las autoridades fiscales) de 3.000 u.m.^(b)

El 1 de abril de 20X4, la entidad podría realizar los siguientes asientos en el libro diario para reconocer el pago del impuesto:

Dr	Activo por impuestos corrientes	15.000 u.m.	
	Cr Efectivo		15.000 u.m.

La entidad debería reconocer los siguientes asientos en el libro diario para reconocer el impuesto corriente estimado a pagar para el año finalizado el 30 de junio de 20X4:

Dr	Gasto por impuesto a las ganancias (impuesto corriente)	12.000 u.m. ^(c)	
	Cr Pasivo por impuestos corrientes		12.000 u.m.

(a) $40.000 \text{ u.m.} \times 30\% = 12.000 \text{ u.m.}$

(b) $15.000 \text{ u.m.} \text{ menos } 12.000 \text{ u.m.} = 3.000 \text{ u.m.}$

(c) $40.000 \text{ u.m.} \times 30\% = 12.000 \text{ u.m.}$

29.5 Una entidad reconocerá un activo por impuestos corrientes por los beneficios de una pérdida fiscal que pueda ser aplicada para recuperar el impuesto pagado en un periodo anterior.

Notas

Una pérdida fiscal surge en un periodo contable en el que la “ganancia” fiscal es negativa (es decir, las deducciones permitidas superan los ingresos imposables). Algunas leyes fiscales permiten a las entidades compensar la pérdida de un periodo con las ganancias de uno o más años anteriores (es decir, pérdida que se compensa con beneficios fiscales anteriores). Cuando una pérdida fiscal se utilice para recuperar el impuesto corriente pagado en periodos anteriores, la entidad reconocerá tal derecho como un activo, en el mismo periodo en el que se produce la citada pérdida fiscal, puesto que es probable que la entidad obtenga el beneficio económico derivado de tal derecho, y además este beneficio puede ser medido de forma fiable.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Si la entidad no puede compensar la pérdida fiscal con beneficios anteriores, por ejemplo, si las reglas de la jurisdicción no lo permiten o si la entidad no tiene las ganancias suficientes en años anteriores para compensar toda la pérdida, la entidad podrá aplicar la pérdida fiscal a un periodo posterior con o sin límite de tiempo y registrar la pérdida en el resultado fiscal de un periodo futuro. (Véase el párrafo 29.15 con respecto al reconocimiento de un activo por impuestos diferidos para la compensación a futuro de pérdidas fiscales no utilizadas hasta el momento procedentes de periodos anteriores).

Si la entidad no puede compensar la pérdida con periodos anteriores o posteriores, la pérdida no se puede utilizar y, por lo tanto, no se reconoce ningún activo.

Ejemplos: pérdida que se compensa con beneficios fiscales anteriores

Ej 7 De acuerdo con las reglas fiscales pertinentes de su jurisdicción, una entidad estima que su pérdida fiscal para el año fiscal 20X7/20X8 es de 9.000 u.m. La legislación fiscal de la jurisdicción permite a las entidades compensar las pérdidas fiscales con los beneficios de tres años fiscales anteriores sin especificar con cuál de éstos debe hacerlo en primer lugar. El resultado fiscal de 20X6/20X7 fue de 7.000 u.m., el de 20X5/20X6 fue de 5.000 u.m. y el de 20X4/20X5 fue de 3.000 u.m. El periodo contable de la entidad finaliza el 30 de septiembre (final del periodo sobre el que se informa) y coincide con su año fiscal.

Las tasas del impuesto a las ganancias correspondientes son las siguientes:

- **18 por ciento en 20X6/20X7 y 20X7/20X8**
- **20 por ciento en 20X5/20X6**
- **17 por ciento en 20X4/20X5.**

La entidad buscará maximizar el reembolso. Por consiguiente, la entidad compensará las pérdidas, en primer lugar, con el periodo anterior que tenga la tasa impositiva más alta. De ese modo, la entidad aplicaría 5.000 u.m. de la pérdida a 20X5/20X6 (el máximo posible, ya que el importe no puede superar las ganancias disponibles) y 4.000 u.m. a 20X6/20X7. Como resultado, la entidad obtendría un ahorro fiscal del 20 por ciento en las 5.000 u.m. aplicadas a 20X5/20X6 y del 18 por ciento en las 4.000 u.m. aplicadas a 20X6/20X7.

El reembolso fiscal es de 1.720 u.m. (es decir, $5.000 \text{ u.m.} \times 20\% + (4.000 \text{ u.m.} \times 18\%)$).

Para el año finalizado el 30 de septiembre de 20X8, la entidad reconocería un activo/beneficio por impuestos corrientes de la siguiente manera:

Dr	Activo por impuestos corrientes	1.720 u.m.	
	Cr Resultados: impuesto a las ganancias (impuesto corriente)		1.720 u.m.

Para reconocer un activo por impuestos corrientes.

Ej 8 Los hechos son los mismos que en el ejemplo 7. Sin embargo, en este ejemplo, las leyes fiscales exigen a la entidad aplicar las pérdidas al último periodo posible, es decir, primero 20X6/20X7, segundo 20X5/20X6, y último 20X4/20X5.

La entidad primero deberá compensar las pérdidas con los beneficios del periodo 20X6/20X7. Por consiguiente, la entidad aplicaría 7.000 u.m. de la pérdida a 20X6/20X7 y 2.000 u.m. a 20X5/20X6. Como resultado, la entidad obtendría un ahorro fiscal del 18 por ciento en las 7.000 u.m. aplicadas a 20X6/20X7 y del 20 por ciento en las 2.000 u.m. aplicadas a 20X5/20X6.

El reembolso fiscal es de 1.660 u.m. (es decir, $7.000 \text{ u.m.} \times 18\% + (2.000 \text{ u.m.} \times 20\%)$).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Para el año finalizado el 30 de septiembre de 20X8, la entidad reconocería un activo/beneficio por impuestos corrientes de la siguiente manera:

Dr	Activo por impuestos corrientes	1.660 u.m.	
	Cr Resultados: impuesto a las ganancias (impuesto corriente)		1.660 u.m.

Para reconocer un activo por impuestos corrientes.

29.6 Una entidad medirá un pasivo (o activo) por impuestos corrientes a los importes que se esperen pagar (o recuperar) usando las tasas impositivas y la legislación que haya sido aprobada, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la **fecha sobre la que se informa**. Una entidad considerará las tasas impositivas cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los sucesos futuros requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo hagan. Los párrafos 29.23 a 29.25 proporcionan una guía adicional de medición.

Notas

A menudo, los activos y pasivos por impuestos corrientes (y los activos y pasivos por impuestos diferidos, véase el párrafo 29.11) se miden empleando como referencia las tasas impositivas y leyes fiscales que han sido aprobadas antes de la fecha sobre la que se informa. El hecho de que una tasa impositiva u otra ley hayan sido aprobadas o no antes del final del periodo sobre el que se informa debería ser fácil de determinar.

En algunas jurisdicciones, las medidas del gobierno en relación con tasas impositivas y leyes fiscales tienen, en esencia, el mismo efecto que su aprobación, aunque la aprobación oficial sea una formalidad que siga a las medidas luego de varios meses. En este caso, se deberán utilizar las tasas o leyes que estén prácticamente aprobadas, ya que sería inadecuado esperar a que se produzca su aprobación formal. Cuando la aprobación es básicamente una formalidad, significa que es prácticamente seguro que ocurrirá, por lo que esperar a que ocurra le daría una importancia indebida al acto de aprobación. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, un anuncio formal sobre cambios por parte del gobierno puede constituir una medida prácticamente aprobada. Las nuevas tasas impositivas o leyes fiscales se consideran prácticamente aprobadas cuando los sucesos futuros requeridos para el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo hagan. (Esto no significa que no puedan hacerlo bajo ninguna circunstancia). La entidad tendrá que aplicar el juicio profesional basado en circunstancias y hechos específicos al momento de considerar si están prácticamente aprobadas las medidas del gobierno que implican cambios. Por ejemplo: ¿cuáles son los procedimientos restantes?, ¿cuándo es probable que ocurran?, ¿son simplemente tareas de rutina menores o tareas importantes poco usuales? Cuando las medidas del gobierno, como por ejemplo, anuncios de tasas impositivas (y leyes fiscales), sean equivalentes, en esencia, a su aprobación real, las tasas impositivas (y leyes fiscales) anunciadas se utilizarán para impuestos relacionados con los periodos a los que se apliquen.

En otras jurisdicciones, se puede requerir que se completen todos (o casi todos) los pasos de aprobación exigidos por ley antes de considerar prácticamente aprobadas a las nuevas tasas o leyes. Por ejemplo, en la jurisdicción fiscal de los EE. UU., una medida se considera prácticamente aprobada sólo después de su aprobación legal. Esto se debe al poder de veto del presidente: siempre y únicamente después de la aprobación legal (es decir, cuando el presidente firma la legislación necesaria), ningún paso futuro del proceso de aprobación cambia el resultado.

Cuando los párrafos 29.6 (y 29.11) exigen que los activos y pasivos por impuestos corrientes (y los activos y pasivos por impuestos diferidos) se midan empleando como referencia las tasas impositivas y leyes fiscales que han sido aprobadas (o prácticamente aprobadas) antes de la fecha sobre la que se informa, no hacen referencia a las tasas que se aplican al año fiscal que finaliza en la fecha sobre la que se informa. Por el contrario, los párrafos 29.6 y 29.11 requieren el uso de las tasas aprobadas (o prácticamente aprobadas) antes del final del periodo sobre el que se informa que estén vigentes al momento en que las diferencias temporarias se reviertan.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Ejemplo: cambio en las tasas impositivas

- Ej 9 Una entidad opera en una jurisdicción donde se anunció un cambio del 25 por ciento al 26 por ciento en la tasa impositiva el 1 de noviembre de 20X6; dicho cambio entrará en vigencia a partir del 1 de abril de 20X7. El periodo contable de la entidad finaliza el 31 de marzo. Supongamos que el anuncio del 1 de noviembre de 20X6 se considera prácticamente aprobado.

Una entidad medirá su pasivo por impuestos corrientes usando las tasas impositivas y la legislación que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa.

La nueva tasa impositiva del 26 por ciento ha sido prácticamente aprobada antes de la fecha sobre la que se informa (31 de marzo de 20X7), por lo que debería utilizarse para contabilizar impuestos relacionados con los periodos a los que se aplica dicha tasa. Sin embargo, el impuesto corriente para el año finalizado el 31 de marzo de 20X7 se determinará utilizando la tasa del 25 por ciento, ya que la nueva tasa se aplicará recién a partir del 1 de abril de 20X7 (aunque se aplique a la medición del impuesto diferido). El impuesto corriente para el año finalizado el 31 de marzo de 20X8 se determinará utilizando la nueva tasa del 26 por ciento.

- 29.7 Una entidad reconocerá los cambios en un pasivo o activo por impuestos corrientes como **gasto por el impuesto** en resultados, excepto que el cambio atribuible a una partida de **ingresos o gastos** reconocida conforme a esta NIIF como otro resultado integral, también deba reconocerse en otro resultado integral.

Notas

Si una entidad no tiene partidas de ingresos o gastos reconocidas fuera de resultados como otro resultado integral, todos los cambios en los activos y pasivos por impuestos corrientes se reconocerán en resultados, a menos que se relacionen con una partida reconocida en patrimonio (véase el párrafo 29.27).

Las entidades sólo tendrán que abordar la distribución del gasto total por impuestos (es decir, impuesto corriente más impuesto diferido), dado que la Sección 29 no exige el desglose de dicho gasto en impuesto corriente e impuesto diferido, en resultados, otro resultado integral o patrimonio. En ciertos casos, la distribución del impuesto corriente y el impuesto diferido por separado se puede hacer sólo de forma arbitraria.

En el párrafo 5.4(b), se observa que, según la *NIIF para las PYMES*, existen tres tipos de ingresos y gastos que se pueden reconocer, cuando surgen, en otro resultado integral, fuera de resultados:

- Algunas ganancias y pérdidas que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (véase la Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera*).
- Algunas ganancias y pérdidas actuariales según la política contable de la entidad para dichas ganancias y pérdidas en relación con planes de beneficios definidos (véase la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*).
- Algunos cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura (véase la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*).

Un cambio en un activo o pasivo por impuestos corrientes atribuible a una de las tres partidas de ingreso/gasto mencionadas se debería reconocer en otro resultado integral, si dicho ingreso/gasto se reconoce en otro resultado integral.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Ejemplo: distribución

Ej 10 Hace varios años, una entidad controladora, cuya moneda funcional son las u.m., realizó un préstamo en moneda extranjera, u.m.e.⁽¹⁾, a una subsidiaria en el extranjero. En 20X6, surgió una pérdida por moneda extranjera de 10.000 u.m. sobre el préstamo. La controladora considera al préstamo una parte de su inversión neta en la subsidiaria extranjera conforme a la Sección 30 *Conversión de la Moneda Extranjera* (véase el párrafo 30.13). El párrafo 30.13 exige que dichas diferencias de cambio se reconozcan inicialmente en otro resultado integral (ORI) y se informen como un componente del patrimonio en los estados financieros consolidados. La pérdida por moneda extranjera es la única partida del ORI en los estados financieros consolidados de la controladora para 20X6. A efectos de información financiera, la pérdida por moneda extranjera es deducible fiscalmente al momento en que se incurre (es decir, no surgen impuestos diferidos sobre el préstamo en u.m.e.).

En el año finalizado el 31 de diciembre de 20X6, el grupo incurre en un resultado fiscal de 500.000 u.m. (luego de deducir la pérdida por moneda extranjera). La tasa impositiva para 20X6 es del 20 por ciento. El periodo contable de todas las entidades del grupo finaliza el 31 de diciembre de 20X6.

El gasto por impuestos corrientes para 20X6 es de 100.000 u.m. (es decir, 500.000 u.m. × 20%).

El ahorro fiscal relacionado con la pérdida por moneda extranjera es de 2.000 u.m. (es decir, 10.000 u.m. × 20%).

El gasto por impuestos se distribuye como sigue:

Impuesto corriente sobre ganancias contables (cantidad necesaria para equilibrar el valor razonable final, presentada en resultados)	102.000 u.m.
Exención del impuesto corriente sobre la pérdida por moneda extranjera (presentada en el ORI)	(2.000 u.m.)
Gasto por el impuesto corriente	<u>100.000 u.m.</u>

Ésta es una situación en la que un cambio en un pasivo o activo por impuestos corrientes se puede asignar a otro resultado integral. En ciertas circunstancias, distribuir el impuesto corriente separado del impuesto diferido puede resultar más complicado (las notas que respaldan el párrafo 29.17 tratan esta cuestión con más detalle). No obstante, en este ejemplo, no hay impuestos diferidos sobre el préstamo en u.m.e.

29.8 Una entidad incluirá en los importes reconocidos de acuerdo con los párrafos 29.4 y 29.5, el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales, medido de acuerdo con el párrafo 29.24.

⁽¹⁾ En este ejemplo, y en todos los demás ejemplos de este módulo, los importes en moneda extranjera se denominan en “unidades de moneda extranjera (u.m.e.)”.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Ejemplo

- Ej 11 Utilizando los importes medios ponderados por la probabilidad de todos los resultados posibles (suponiendo que las autoridades fiscales revisarán los importes presentados y tendrán pleno conocimiento de toda la información), una entidad midió su gasto por impuestos corrientes para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1 a un valor de 1.880 u.m. (véase el ejemplo 105).

En noviembre de 20X1, la entidad pagó 1.000 u.m. a la autoridad fiscal como pago provisional de impuestos para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1. El pago se efectuó sobre la base de la estimación de la ganancia fiscal por parte de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.

El pasivo de la entidad por impuestos corrientes al 31 de diciembre de 20X1 se midió en 880 u.m. (1.880 u.m. de gasto menos 1.000 u.m. pagadas en 20X1).

Reconocimiento de impuestos diferidos

Principio de reconocimiento general

- 29.9 Una entidad reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos por el impuesto por recuperar o pagar en periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. Este impuesto surge de la diferencia entre los importes reconocidos por los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y su reconocimiento por parte de las autoridades fiscales, y la compensación a futuro de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento precedentes de periodos anteriores.

Notas

Las notas que respaldan el párrafo 29.2 (véase más abajo) ofrecen una breve introducción a la contabilización del impuesto a las ganancias y al razonamiento para contabilizar el impuesto diferido. Se deberá reconocer un activo o pasivo por impuestos diferidos si la recuperación del importe en libros de un activo o la liquidación de un pasivo da lugar a pagos fiscales futuros mayores (o menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales.

En los párrafos 29.3(b) al 29.3(i), se resume la metodología para contabilizar activos y pasivos por impuestos diferidos. Los pasos implicados se describen a continuación:

Paso 1: Identificar los activos y pasivos que se espera que afecten a las ganancias fiscales si se recuperasen o liquidasen por su importe en libros.

Paso 2: Determinar la base fiscal, en la fecha sobre la que se informa, de todos los activos y pasivos (y otras partidas que tengan base fiscal, aunque no sean reconocidas como activos o pasivos en los estados financieros).

Paso 3: Calcular diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados.

Paso 4: Reconocer los activos y pasivos por impuestos diferidos que surjan de diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados.

Paso 5: Medir los activos y pasivos por impuestos diferidos a un importe que incluya el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales, usando las tasas impositivas cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del periodo sobre el que se informa, que se espera que sean aplicables cuando se realice el activo por impuestos diferidos o se liquide el pasivo por impuestos diferidos.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Paso 6: Reconocer una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos, de modo que el importe neto iguale al importe máximo que es probable que se realice contra la ganancia fiscal.

Paso 7: Distribuir los impuestos diferidos entre los componentes relacionados de resultado integral y patrimonio.

Paso 8: Revelar la información requerida.

Activos y pasivos cuya recuperación o liquidación no afectará a las ganancias fiscales

29.10 Si la entidad espera recuperar el importe en libros de un activo, o liquidar el importe en libros de un pasivo, sin afectar a las ganancias fiscales, no surgirá ningún impuesto diferido con respecto al activo o pasivo. Por ello, los párrafos 29.11 a 29.17 se aplican solo a los activos y pasivos para los que la entidad espere recuperar o liquidar el importe en libros que afecten a las ganancias fiscales y a otras partidas que tienen una base fiscal.

Notas (paso 1)

El paso uno de la metodología para impuestos diferidos es identificar los activos y pasivos que se espera que afecten a las ganancias fiscales si se recuperasen o liquidasen por su importe en libros. Al evaluar el efecto potencial en las ganancias fiscales, lo que se tiene en cuenta es la forma esperada de recuperación o liquidación del activo o pasivo, por ejemplo, si la forma de recuperación de un activo es la venta a otra parte o su uso dentro del negocio.

El enfoque contable para los impuestos diferidos de la Sección 29 se basa en el principio de que un activo registrado en los estados financieros se realizará, por su importe en libros, en forma de beneficios económicos que la entidad recibirá en periodos futuros. Cuando la entidad reciba estos beneficios, surgirán importes que podrán tenerse en cuenta para determinar las ganancias fiscales. Además, puede haber importes relacionados con el activo que se permitan deducir en la determinación de las ganancias fiscales, ya sea en el mismo periodo o en un periodo diferente. Si el ingreso generado por el activo no es imponible, se producirá una excepción, en cuyo caso tanto los importes imponibles futuros como los importes deducibles futuros relacionados con el activo serán cero.

En la realidad, una entidad suele generar beneficios económicos que superan el importe en libros de un activo, mediante el uso de dicho activo para generar ganancias de operación o mediante la venta del activo. Por ejemplo, el inventario, generalmente, se vende por un importe mayor al de su importe en libros. Sin embargo, la Sección 29 exige que se realice la evaluación como si los beneficios fueran iguales al importe en libros del activo. En otras palabras, la Sección 29 sólo considera los importes ya registrados en los estados financieros. En consecuencia, a menos que el ingreso generado por el activo no sea imponible, los importes imponibles futuros relacionados con el activo al final del periodo sobre el que se informa, por lo general, serán iguales al importe en libros del activo.

De forma similar, la Sección 29 considera las consecuencias fiscales futuras de liquidar un pasivo por su importe en libros. Como resultado, no se exige a la entidad estimar el importe a pagar al momento de la liquidación. Por ejemplo, si se registra una provisión (como un pasivo por desmantelamiento) por un importe con descuento, se tendrán en cuenta las consecuencias fiscales futuras de liquidar el pasivo por ese importe con descuento, y no las consecuencias fiscales de la liquidación por el importe bruto a pagar en el futuro. Otro ejemplo sería cuando se acumula una prima por liquidación durante la vida de un préstamo; la entidad no tiene que estimar el importe de liquidación final. En su lugar, simplemente utiliza el importe en libros actual en la fecha sobre la que se informa. En la mayoría de los casos, el importe imponible futuro de un pasivo es cero, porque ninguna parte del importe en libros de un pasivo (por ejemplo, un préstamo de 1.000 u.m.) estaría normalmente sujeta a imposición cuando se liquida el pasivo.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Al contabilizar impuestos diferidos, sólo se tienen que tener en cuenta aquellos activos y pasivos que, según el paso uno, se espera que afecten a la ganancia fiscal en la recuperación o liquidación. Si se espera que no haya efectos en la ganancia fiscal cuando una entidad recupere o liquide el importe en libros de un activo o pasivo, no es necesario reconocer ningún impuesto diferido con respecto a dicho activo o pasivo. No se requiere realizar ningún otro cálculo de impuesto diferido para esa partida (es decir, se pueden omitir los pasos 2 a 8 de la metodología para impuestos diferidos [véanse las notas debajo del párrafo 29.9]). Esto ocurrirá cuando suceda lo siguiente:

- (a) no surja un resultado fiscal ni importes deducibles de dicho resultado por la recuperación o liquidación del importe en libros (véanse los ejemplos 12, 13 y 18 al 21); o
- (b) surja un resultado fiscal equivalente e importes deducibles de dicho resultado, con un efecto neto de cero (véanse los ejemplos 15 al 17); o
- (c) se aplique una tasa impositiva de cero a cualquier importe deducible o imponible. En este caso, si bien la recuperación o liquidación del importe en libros puede afectar a la ganancia fiscal, en la práctica, el efecto es el mismo de la situación descrita en el párrafo (a) (véase el ejemplo 14).

En algunas jurisdicciones fiscales, la aplicación de (a), (b) o (c) puede depender de la forma en que se recupere el activo o se liquide el pasivo. Si una entidad espera recuperar el importe en libros de un activo, o liquidar el importe en libros de un pasivo, de forma tal que cualquiera de los párrafos (a) a (c) se aplique, no se contabilizará ningún impuesto diferido con respecto al activo o pasivo, ya que no se espera que surjan. El ejemplo 34 ilustra una situación en la que, si la entidad espera recuperar el activo de una manera, no surge ningún resultado fiscal ni importes deducibles de dicho resultado por la recuperación del importe en libros (párrafo (a) anterior); pero si la entidad espera recuperar un activo de otra forma, surge un resultado fiscal y por lo tanto, en este escenario, se debe contabilizar el impuesto diferido.

Los párrafos (a) a (c) de arriba no incluyen el escenario en que una entidad espera recuperar el importe en libros de un activo, o liquidar el importe en libros de un pasivo, en un periodo en el que espera no tener que pagar ningún impuesto corriente debido a las pérdidas fiscales no utilizadas disponibles. En este escenario, si la entidad espera que la recuperación o la liquidación del importe en libros de un activo o pasivo afecten al importe de la ganancia fiscal en dicho periodo, puede existir un activo o pasivo por impuestos diferidos relacionado con éstos, según la metodología para impuestos diferidos. En consecuencia, dichos activos y pasivos se deberán identificar conforme a lo establecido en el párrafo 29.10. En otras palabras, al aplicar el párrafo 29.10, no se evalúa la probabilidad de que los importes imposables o deducibles se deduzcan o se impongan en última instancia. La evaluación de la probabilidad es parte del análisis necesario para reconocer una corrección valorativa contra un activo por impuestos diferidos conforme a los párrafos 29.21 y 29.22 (paso 6).

Ejemplos: activos cuya recuperación no se espera que afecte a las ganancias fiscales

- Ej 12 Una entidad tiene un importe de cuentas por cobrar de un cliente de 5.000 u.m. al cual no se le ha realizado ninguna corrección de valor para deudas incobrables o de dudoso cobro. El recibo de efectivo en la liquidación del saldo no tendrá consecuencias fiscales para la entidad, porque los ingresos de actividades ordinarias ya se incluyeron en el resultado fiscal al momento de vender los productos o prestar los servicios.**

La forma esperada de recuperación del activo (es decir, a través del recibo de efectivo) no afecta a las ganancias fiscales, porque no hay importes imposables o deducibles fiscalmente al recibir el efectivo del cliente. Por consiguiente, no surgen impuestos diferidos.

- Ej 13 Una entidad tiene dividendos por cobrar procedentes de una inversión en instrumentos de patrimonio en otra entidad. Los dividendos no tributan cuando se reciben, sino que tributan en el periodo en el que se reconocieron en resultados.**

La forma esperada de recuperación del activo (es decir, a través del recibo de efectivo) no afecta a las ganancias fiscales, porque no hay importes imposables o deducibles fiscalmente al recibir el efectivo. Por consiguiente, no surgen impuestos diferidos.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

- Ej 14 Una entidad posee tierras que cumplen la definición de propiedades de inversión y se miden al valor razonable de acuerdo con la Sección 16 *Propiedades de Inversión*. Por los ingresos de la venta no se paga ni se recupera ningún impuesto, dado que no se cobran impuestos a las ganancias de capital en esa jurisdicción y no hay ningún otro efecto impositivo sobre la venta, como el reintegro de deducciones fiscales ocurrido durante el uso del activo.**

Dado que la tierra es un activo no depreciable (es decir, no se depreciaría si se contabilizara conforme a la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*), no cabe esperar que alguna parte de su importe en libros sea recuperada (esto es, consumida) a través del uso. La entidad espera recuperar el importe en libros de la tierra a través de la venta. No surgirá ningún impuesto diferido por la recuperación de la propiedad de inversión, dado que se aplica una tasa impositiva de cero a todas las ganancias por la venta y no existen otros efectos impositivos derivados de ésta.

- Ej 15 Una entidad posee un inventario de productos terminados al costo. Los inventarios son deducibles a los fines fiscales cuando se venden. La deducción equivale al costo de los inventarios.**

La forma esperada de recuperación del inventario (es decir, a través de la venta) no afectará a las ganancias fiscales, porque en la recuperación del inventario surge un resultado fiscal equivalente e importes deducibles de dicho resultado, lo que tiene un efecto neto de cero.

- Se supone que el resultado fiscal procedente de la venta es igual al importe en libros (es decir, al costo). En la realidad, una entidad suele generar beneficios económicos que superan el importe en libros del inventario en venta, ya que, por lo general, las entidades venden el inventario con un margen de ganancia. Sin embargo, conforme a la Sección 29, siempre se supone que los beneficios son iguales al importe en libros del activo (véanse las notas del párrafo 29.10 más arriba).
- La deducción fiscal por la venta también equivale al importe en libros del inventario.

- Ej 16 Una entidad posee una maquinaria que se mide al costo depreciado. La maquinaria se puede deducir del resultado fiscal mediante el uso (a través de la depreciación fiscal) o bien, mediante la venta. La depreciación fiscal se aplica del mismo modo que la depreciación a efectos de información financiera. Los ingresos de actividades ordinarias generados por el uso de la máquina tributan y las eventuales ganancias o pérdidas incurridas por su disposición son también objeto de tributación o de deducción a los fines fiscales a través de un ajuste de equilibrio (tal como un reintegro de desgravación de bienes de capital que se reclama).**

Sea que la maquinaria se recupere a través de la venta o del uso (o una combinación de ambos), no afectará a las ganancias fiscales, porque en la recuperación de la maquinaria surge un resultado fiscal equivalente e importes deducibles de dicho resultado (ambos iguales al importe en libros de ésta).

- El resultado fiscal surgirá por la venta de la maquinaria o por el uso de ésta para generar ingresos de actividades ordinarias (o por el uso de la máquina durante un tiempo antes de venderla). En la realidad, en la recuperación del activo, una entidad suele generar beneficios económicos que superan el importe en libros de la maquinaria, mediante la obtención de ganancias por la venta o ayudando a generar ganancias de operación adicionales que superan el importe en libros del activo. Sin embargo, la Sección 29 exige que se realice la evaluación como si los beneficios fueran iguales al importe en libros del activo.
- Dado que la depreciación fiscal se aplica del mismo modo que la depreciación a efectos de información financiera, los importes deducibles del resultado fiscal en la recuperación del activo (a través del uso o de la venta) equivalen al importe en libros de la maquinaria.

Véase el ejemplo 23 que ilustra la situación de cuándo la depreciación fiscal no se aplica del mismo modo que la depreciación a efectos de información financiera.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Ej 17 Una entidad (como arrendatario) arrienda un edificio de oficinas que ocupa mediante un arrendamiento operativo. Posee un activo por el pago anticipado de seis meses de alquiler. Los alquileres son deducibles fiscalmente al momento en que se reconocen a efectos de información financiera.

En la mayoría de los casos, el pago anticipado se recuperará a través del uso del edificio. Sin embargo, sea que el alquiler pagado con anticipación se espere recuperar a través del uso del edificio o mediante la cesión del arrendamiento a través de la venta a otra parte, no afectará a las ganancias fiscales, porque en la recuperación del importe en libros surge un resultado fiscal equivalente e importes deducibles de dicho resultado.

- El resultado fiscal surge en la recuperación del activo mediante el uso del edificio para generar ganancias de operación (que se espera que sea el uso más probable) o a través de los ingresos por la cesión del arrendamiento. La Sección 29 exige que se realice la evaluación como si los beneficios fueran iguales al importe en libros del activo.
- Dado que el alquiler es deducible fiscalmente al momento de reconocer el gasto, el importe en libros del pago anticipado es deducible fiscalmente cuando se recupera el activo.

Ejemplos: pasivos cuya liquidación no se espera que afecte a las ganancias fiscales

Ej 18 Una entidad debe pagar multas y sanciones por haber infringido las leyes sobre delitos menores de su jurisdicción el año pasado, como la presentación tardía de cuentas. La entidad ha reconocido un pasivo por las multas y sanciones a pagar. Las multas no son deducibles a efectos fiscales.

No surge ningún resultado fiscal por las multas a pagar. Las multas no son importes deducibles del resultado fiscal. Por consiguiente, la forma de liquidación esperada del pasivo, a través del pago de las multas, no afecta a las ganancias fiscales, por lo que no surgen impuestos diferidos.

Ej 19 Una entidad tiene un préstamo bancario de 50.000 u.m. El reembolso del préstamo no tiene ninguna consecuencia fiscal.

La forma esperada de liquidación del pasivo, es decir, a través del pago de efectivo, no afecta a las ganancias fiscales, porque no hay importes imponibles o deducibles fiscalmente por el reembolso de efectivo al banco. Por consiguiente, no surgen impuestos diferidos.

Ej 20 Una entidad tiene un importe de cuentas por pagar a un proveedor de 1.000 u.m. El reembolso del saldo no tendrá consecuencias fiscales para la entidad, porque el gasto ya se ha deducido del resultado fiscal al recibir los productos o servicios.

La forma esperada de liquidación del pasivo (es decir, a través del pago de efectivo) no afecta a las ganancias fiscales, porque no hay importes imponibles o deducibles fiscalmente por el pago de efectivo al proveedor. Por consiguiente, no surgen impuestos diferidos.

Ej 21 Una entidad tiene un importe de cuentas por pagar a un empleado de 10.000 u.m. relacionado con servicios ya prestados por el empleado a la entidad. El gasto fue deducible fiscalmente al momento en que se incurrió (es decir, al mismo tiempo que se reconoció a efectos de información financiera).

La forma esperada de liquidación del pasivo (es decir, a través del pago de efectivo) no afecta a las ganancias fiscales, porque no hay importes imponibles o deducibles fiscalmente por el pago de efectivo al empleado. Por consiguiente, no surgen impuestos diferidos.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Ejemplos: activos cuya recuperación se espera que afecte a las ganancias fiscales (es decir, que se deben identificar conforme al párrafo 29.10)

- Ej 22 Una entidad tiene un activo de 1.000 u.m. en concepto de intereses por cobrar por un depósito bancario con tasa de interés variable. Los intereses serán objeto de tributación cuando se cobren.**

La forma esperada de recuperación del activo (es decir, a través del recibo de efectivo) afecta a las ganancias fiscales, porque el importe tributa al ser recibido. Ningún importe es deducible fiscalmente por la recuperación del activo. En consecuencia, surge un impuesto diferido que debe ser contabilizado.

- Ej 23 Una entidad posee una maquinaria que se mide al costo depreciado. La maquinaria se puede deducir del resultado fiscal mediante el uso (a través de la depreciación fiscal) o bien, mediante la venta. La depreciación fiscal se aplica de forma más rápida que la depreciación a efectos de información financiera. Los ingresos de actividades ordinarias generados por el uso de la máquina tributan. Si el activo se vende, se pueden realizar deducciones del 100 por ciento del costo, pero se deberán devolver todas las deducciones anteriores recibidas por el uso (es decir, un reintegro de todas las deducciones anteriores). La máquina se compró tres años atrás y se deprecia a efectos de información financiera durante diez años.**

Sea que la maquinaria se recupere a través de la venta o del uso (o una combinación de ambos), afectará a las ganancias fiscales, porque el importe deducible del resultado fiscal es menor que el resultado fiscal que se considera que surgirá por la recuperación de la maquinaria, debido a la depreciación más rápida.

El resultado fiscal surgirá por la venta de la maquinaria o por el uso de ésta para generar ingresos de actividades ordinarias. La Sección 29 exige que se realice la evaluación como si los beneficios fueran iguales al importe en libros del activo.

Dado que la depreciación fiscal se aplica de forma más rápida que la depreciación a efectos de información financiera, el importe deducible del resultado fiscal será inferior al importe en libros de la maquinaria. Por ejemplo, supongamos que una partida de maquinaria tiene un costo de 100 u.m., y que hasta el momento se ha aplicado una depreciación de 30 u.m. a efectos de información financiera. Supongamos también que, a los fines fiscales, ha sido deducida una depreciación de 40 u.m., en el periodo corriente y en los anteriores, y que el resto del costo será deducible fiscalmente en periodos futuros, ya sea como depreciación o como un importe deducible en caso de disposición del activo en cuestión. La maquinaria tiene un importe en libros de 70 u.m. (es decir, 100 u.m. menos 30 u.m.) y el importe futuro deducible del resultado fiscal es de 60 u.m. (es decir, 100 u.m. menos 40 u.m.).

Para tener en cuenta: Si, por el contrario, la depreciación a efectos de información financiera se aplicó de forma más rápida que la depreciación fiscal, los importes deducibles del resultado fiscal serán superiores al importe en libros de la maquinaria. Cuando la maquinaria se recupere, las ganancias fiscales se verán afectadas, porque el importe deducible del resultado fiscal será superior al resultado fiscal que se considera que surgirá por la recuperación de la maquinaria.

Véase el ejemplo 16 que ilustra la situación de cuándo la depreciación fiscal se aplica del mismo modo que la depreciación a efectos de información financiera.

- Ej 24 Una entidad arrienda su edificio de oficinas mediante un arrendamiento operativo. Posee un activo de 6.000 u.m. igual al pago anticipado de seis meses de alquiler. Los alquileres son deducibles fiscalmente cuando se pagan al arrendador.**

En la mayoría de los casos, el pago anticipado se recuperará a través del uso del edificio. Sin embargo, sea que el alquiler pagado con anticipación se espere recuperar a través del uso del edificio o de la cesión del arrendamiento a través de la venta a otra parte, afectará a las ganancias fiscales, porque surge un resultado fiscal por la venta del derecho de uso del edificio o por el uso de éste para generar ganancias de operación, y no se realizarán deducciones fiscales posteriores por la recuperación del activo. En consecuencia, surge un impuesto diferido que debe ser contabilizado.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

- Ej 25 Una entidad tiene cuentas comerciales por cobrar brutas de 50.000 u.m. con una corrección de valor para deudas incobrables o de dudoso cobro de 2.000 u.m. La corrección de valor para deudas incobrables o de dudoso cobro sólo es deducible fiscalmente cuando la deuda tiene una mora de seis meses y ha sido dada de baja o vendida.**

La forma esperada de recuperación de las cuentas por cobrar (es decir, a través del recibo de efectivo equivalente al importe en libros de 48.000 u.m.) afectará a las ganancias fiscales, porque las 2.000 u.m. serán deducibles fiscalmente por la recuperación del activo por su importe en libros. En consecuencia, se debe contabilizar el impuesto diferido. Por la recuperación del activo, no hay resultado fiscal, porque los ingresos de actividades ordinarias relacionados ya habrán sido incluidos en el resultado fiscal por la entrega de productos o la prestación de servicios.

Para tener en cuenta: Si la jurisdicción exigiera que la deducción fiscal relacionada con la corrección de valor para deudas incobrables o de dudoso cobro se realizara al mismo tiempo que se declara como gasto a efectos de información financiera, la recuperación de las cuentas por cobrar por su importe en libros de 48.000 u.m. no afectaría a las ganancias fiscales dado que ya se habría realizado la deducción. Por consiguiente, no surgirían impuestos diferidos.

- Ej 26 Una entidad posee tierras que cumplen la definición de propiedades de inversión de acuerdo con la Sección 16 *Propiedades de Inversión*. La tierra fue adquirida por 200.000 u.m. al principio del ejercicio contable. Si la entidad dispone de la tierra en la fecha sobre la que se informa, tendrá derecho a una deducción fiscal de 201.000 u.m. debido a la indexación del costo a los fines fiscales. El valor razonable de la tierra se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, y en un contexto de negocio en marcha, de modo que la tierra se mide al valor razonable reconociendo los cambios de dicho valor en resultados de acuerdo con la Sección 16 *Propiedades de Inversión*. En la fecha sobre la que se informa, el valor razonable de la tierra es de 210.000 u.m.**

Dado que la tierra es un activo no depreciable (es decir, no se depreciaría si se contabilizara conforme a la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*), no cabe esperar que alguna parte de su importe en libros sea recuperada (esto es, consumida) a través del uso. Por consiguiente, la entidad espera recuperar el importe en libros de la tierra a través de la venta.

Se espera que la recuperación de la tierra por su importe en libros a través de la venta afecte a las ganancias fiscales, porque el resultado fiscal es igual al importe en libros de 210.000 u.m. Éste no se puede compensar totalmente con la deducción fiscal disponible de 201.000 u.m. En consecuencia, se debe contabilizar el impuesto diferido.

Para tener en cuenta: Si tras el reconocimiento inicial, el valor razonable de la tierra no se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, lo cual implica que la tierra se contabilice al costo conforme a la Sección 17, la recuperación de la tierra por su importe en libros a través de la venta afectaría igualmente a las ganancias fiscales. Esto se debe a que se considera que surgirá un resultado fiscal igual al importe en libros de 200.000 u.m. La deducción fiscal de 201.000 u.m. supera el resultado fiscal en 1.000 u.m. y, por ello, afecta a las ganancias fiscales.

Esto es así a menos que las autoridades fiscales sólo permitan la indexación de la tierra en la medida que sea cubierta por los ingresos de la venta, en cuyo caso las deducciones fiscales serían de 200.000 u.m., bajo el supuesto de que la recuperación de la tierra se realice por su importe en libros de 200.000 u.m. En este caso, no habría efectos en las ganancias fiscales. Esto se debe a que se considera que surgirá un resultado fiscal equivalente e importes deducibles de dicho resultado, por lo que el efecto neto en las ganancias fiscales sería de cero.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

- Ej 27 Una entidad posee una cantidad reducida de acciones en una empresa cotizada con un costo de 800 u.m. Si la entidad dispone de las acciones en la fecha sobre la que se informa, tendrá derecho a una deducción fiscal igual al costo de las acciones. En la fecha sobre la que se informa, el valor razonable de las acciones es de 1.000 u.m.**

Las inversiones en patrimonio, por lo general, tienen vida indefinida y, por lo tanto, su importe en libros se recuperará a través de la venta, aunque la entidad elija retener las acciones en el largo plazo para obtener ingresos por dividendos.

La inversión en acciones se medirá al valor razonable de acuerdo con la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos*. La recuperación de las acciones por su importe en libros de 1.000 u.m. afectará a las ganancias fiscales, porque el resultado fiscal es igual al importe en libros de 1.000 u.m. Éste no se puede compensar totalmente con la deducción fiscal disponible de 800 u.m. En consecuencia, surge un impuesto diferido que debe ser contabilizado.

- Ej 28 Una entidad (moneda funcional u.m.) posee acciones en una empresa no cotizada del extranjero (moneda funcional u.m.e.) con un costo de 10.000 u.m. La entidad ejerce influencia significativa en la empresa no cotizada (cumple la definición de asociada; véase la Sección 14 *Inversiones en Asociadas*). Si la entidad dispone de las acciones en la fecha sobre la que se informa, tendrá derecho a una deducción fiscal igual al costo de las acciones. En la fecha sobre la que se informa, el importe en libros de la empresa no cotizada es de 11.000 u.m. (la entidad contabiliza las asociadas utilizando el método de la participación de acuerdo con la Sección 14 *Inversiones en Asociadas*).**

Las inversiones en patrimonio tienen vida indefinida, por lo general. En consecuencia, su importe en libros se recuperará a través de la venta, aunque la entidad elija retener las acciones en el largo plazo para obtener ingresos por dividendos.

La recuperación de las acciones por su importe en libros de 11.000 u.m. afectará a las ganancias fiscales, porque el resultado fiscal es igual al importe en libros de 11.000 u.m. Éste no se puede compensar totalmente con la deducción fiscal disponible de 10.000 u.m. En consecuencia, surge un impuesto diferido que debe ser contabilizado.

- Ej 29 Una entidad adquirió una licencia por 5.000 u.m. que tiene una vida útil de 10 años. Se espera que el activo intangible se utilice durante los 10 años completos. No se pueden reclamar deducciones fiscales cuando la licencia se amortiza, cuando caduca o cuando se vende.**

La forma esperada de recuperación del activo intangible (es decir, a través del uso para generar ganancias de operación [resultado fiscal]) afectará a las ganancias fiscales. No hay deducciones fiscales disponibles por la recuperación del activo. En consecuencia, surge un impuesto diferido que debe ser contabilizado.

Ejemplos: pasivos cuya liquidación se espera que afecte a las ganancias fiscales

- Ej 30 Una entidad reconoce una provisión por garantías de 1.000 u.m. para cubrir la reparación de artículos defectuosos vendidos antes de finalizar el año. El importe reconocido como provisión no es deducible a los fines fiscales hasta que es efectivamente pagado o utilizado.**

La forma esperada de liquidación del pasivo (es decir, a través del pago de efectivo a los clientes o la reparación de artículos defectuosos) afectará a las ganancias fiscales, porque cualquier gasto por garantías es deducible fiscalmente al momento del pago o del uso. En consecuencia, surge un impuesto diferido que debe ser contabilizado. No surge otro resultado fiscal por la liquidación, porque los ingresos de actividades ordinarias relacionados ya han sido incluidos en el resultado fiscal por la venta de productos.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

- Ej 31 Una entidad tiene un importe de cuentas por pagar a un empleado de 10.000 u.m. relacionado con servicios ya prestados por el empleado a la entidad. El gasto es deducible fiscalmente cuando se paga.**

La forma esperada de liquidación del pasivo (es decir, a través del pago de efectivo al empleado) afectará a las ganancias fiscales, porque el importe es deducible fiscalmente al momento del pago. En consecuencia, surge un impuesto diferido que debe ser contabilizado. No surge un resultado fiscal por la liquidación, porque los beneficios relacionados generados a través del servicio del empleado ya han sido incluidos en el resultado fiscal durante el periodo en que el empleado prestó el servicio que le dio derecho a las 10.000 u.m.

- Ej 32 Una entidad reconoce un pasivo por beneficios a corto plazo a los empleados de 500 u.m. para cubrir el derecho a permisos remunerados que los empleados no han utilizado y cuyo disfrute pueden aplazar en la fecha sobre la que se informa. Los beneficios a los empleados son deducibles fiscalmente cuando el empleado los utiliza o cuando la entidad paga cualquier derecho no utilizado.**

La forma esperada de liquidación del pasivo (es decir, a través del disfrute de vacaciones por parte de los empleados o de la renuncia a éstas a cambio de efectivo) afectará a las ganancias fiscales, porque el gasto relacionado es deducible fiscalmente al momento del pago o del uso de las vacaciones. En consecuencia, se debe contabilizar el impuesto diferido. No surge ningún resultado fiscal por la liquidación, porque los beneficios relacionados que se generaron a través del servicio de los empleados ya han sido incluidos en el resultado fiscal durante el periodo en que los empleados prestaron el servicio que les dio derecho a los permisos remunerados.

- Ej 33 Hace dos años, cuando la tasa de cambio era u.m.e.1:u.m.2, una entidad (moneda funcional u.m.), obtuvo un préstamo bancario por 4.000 u.m.e. En la última fecha de los estados financieros, la tasa de cambio era u.m.e.1:u.m.1,8. Las ganancias por diferencias de cambio tributan y las pérdidas por diferencias de cambio son deducibles fiscalmente cuando se realizan.**

El préstamo se reconoció inicialmente en 8.000 u.m. En la última fecha de los estados financieros, se informó a un valor de 7.200 u.m. Por consiguiente, se ha reconocido una ganancia por diferencias de cambio de 800 u.m. durante los últimos dos años.

La forma esperada de liquidación del pasivo por su importe en libros de 7.200 u.m. (es decir, a través del pago de 4.000 u.m.) afectará a las ganancias fiscales, porque la ganancia de 800 u.m. estará sujeta a imposición. No surgen importes deducibles fiscalmente por la liquidación. En consecuencia, surge un impuesto diferido que debe ser contabilizado.

Base fiscal

- 29.11 La entidad determinará la base fiscal de un activo, pasivo u otra partida de acuerdo con la legislación que se haya aprobado o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado. Si la entidad presenta una declaración fiscal consolidada, la base fiscal se determinará en función de la legislación fiscal que regule dicha declaración. Si la entidad presenta declaraciones fiscales por separado para las distintas operaciones, la base fiscal se determinará según las legislaciones fiscales que regulen cada declaración fiscal.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Notas

Base fiscal

La base fiscal es la medición de un activo, pasivo, instrumento de patrimonio u otra partida que no haya sido reconocida en el estado de situación financiera, conforme a la legislación fiscal aplicable que haya sido aprobada o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado. Las notas debajo del párrafo 29.6 explican en detalle el significado de “proceso de aprobación prácticamente terminado”. Puede resultar útil considerar a la base fiscal como el importe que se reconocería en un estado de situación financiera que se prepara utilizando las reglas fiscales aplicables de la jurisdicción pertinente. El requisito de que la base fiscal deba determinarse teniendo en cuenta la situación actual y las elecciones de la entidad conforme a la legislación fiscal también implica que no se pueden prever los cambios futuros en la base fiscal de los activos.

Grupos fiscales

Algunas jurisdicciones fiscales permiten que grupos de entidades (por ejemplo, una controladora y sus subsidiarias) elijan ser tratados como una sola entidad a los fines fiscales. Si el grupo decide ser tratado como tal, tendrá que preparar una única declaración fiscal anual consolidada en vez de declaraciones por separado para cada entidad del grupo.

Por consiguiente, en los estados financieros consolidados:

- Si la entidad presenta una declaración fiscal consolidada, el grupo deberá observar las leyes fiscales que regulen dicha declaración (p. ej. al determinar si la recuperación de un activo o la liquidación de un pasivo se espera que afecte a las ganancias fiscales, o al determinar la base fiscal de un activo o pasivo, etc.).
- Si el grupo presenta declaraciones fiscales por separado para las distintas entidades, deberá observar las legislaciones fiscales que regulen las declaraciones fiscales correspondientes a cada partida. Por ejemplo, si una partida de propiedad en los estados financieros consolidados pertenece a una subsidiaria del grupo, se deberán observar las leyes fiscales que regulen la declaración fiscal de dicha subsidiaria en particular, para determinar si se espera que la recuperación de la propiedad afecte a las ganancias fiscales, o para determinar la base fiscal de la propiedad, etc.

Ejemplos: base fiscal

Ej 34 Una controladora tiene varias subsidiarias. Una subsidiaria transfiere una propiedad con un importe en libros de 10.000 u.m. a la controladora por 15.000 u.m. El grupo presenta una declaración fiscal consolidada.

De acuerdo con la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, la ganancia no realizada de 5.000 u.m. se eliminará de los estados financieros consolidados.

La base fiscal de la propiedad se determinará en función de la legislación fiscal que regule la declaración fiscal consolidada y, por lo general, no sufrirá cambios por la transferencia.

Ej 35 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 34. Sin embargo, en este caso, la entidad presenta declaraciones fiscales por separado para la controladora y para cada una de sus subsidiarias.

De acuerdo con la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, la ganancia no realizada de 5.000 u.m. se eliminará de los estados financieros consolidados.

La base fiscal se determinará según las legislaciones fiscales que regulen cada declaración fiscal. En este caso, la base fiscal de la propiedad se determinará según la jurisdicción fiscal de la controladora después de la transferencia (es decir, la jurisdicción a la que se transfiera la propiedad) y podrá, por ejemplo, ser igual al precio de transferencia de 15.000 u.m. Esto puede implicar un cambio en la base fiscal, dado que ésta se habrá determinado anteriormente para la declaración fiscal de la subsidiaria en función de las leyes fiscales de su jurisdicción.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

29.12 La base fiscal determina los importes que se incluirán en ganancias fiscales en la recuperación o liquidación del importe en libros de un activo o pasivo. Específicamente:

- (a) La base fiscal de un activo iguala al importe que habría sido deducible por obtener ganancias fiscales si el importe en libros del activo hubiera sido recuperado mediante su venta al final del periodo sobre el que se informa. Si la recuperación del activo mediante la venta no incrementa las ganancias fiscales, la base fiscal se considerará igual al importe en libros.
- (b) La base fiscal de un pasivo iguala su importe en libros, menos los importes deducibles para la determinación de las ganancias fiscales (o más cualesquiera importes incluidos en las ganancias fiscales) que habrían surgido si el pasivo hubiera sido liquidado por su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa. En el caso de los ingresos de actividades ordinarias diferidos, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.

Notas (paso 2)

Expectativas de la gerencia: activos

El párrafo 29.10 (paso 1 de la metodología para impuestos diferidos) exige que se tengan en cuenta las expectativas de la gerencia al evaluar de qué manera la entidad espera recuperar el importe en libros de un activo, como por ejemplo, si espera recuperarlo a través del uso o de la venta. Si se espera que el método previsto de recuperación del activo afecte a las ganancias fiscales, la entidad deberá tener en cuenta a dicho activo cuando contabilice los impuestos diferidos (aplicando los pasos de la metodología para impuestos diferidos). En consecuencia, las expectativas de la gerencia desempeñan un rol inicial en el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos.

Por el contrario, la base fiscal no depende de las expectativas de la gerencia en cuanto a la forma en que se recuperará el importe en libros de un activo o se liquidará un pasivo. Si bien, algunas veces, la forma en que se recupera el importe en libros de un activo puede afectar a las deducciones fiscales disponibles relacionadas con el activo (véanse los ejemplos 36 y 37), la Sección 29 siempre exige que la base fiscal se determine en función de la recuperación de dicho importe mediante la venta (es decir, que se determine en función de las deducciones fiscales que estarían disponibles si el activo se vendiera en la fecha sobre la que se informa). En otras palabras, la base fiscal no se ve afectada por la manera en que la entidad espera recuperar el activo. Por ejemplo, si la legislación fiscal permite a una empresa obtener una deducción fiscal por el costo original del activo luego de venderlo, la base fiscal será el costo original del activo, independientemente de que la entidad espere venderlo o utilizarlo.

La Sección 29 de la *NIIF para las PYMES* utiliza el enfoque para determinar la base fiscal de un activo que se propuso para las NIIF completas en el proyecto de norma ED/2009/2 *Impuesto a las Ganancias* (publicado en marzo de 2009). En dicho enfoque, las entidades determinan la base fiscal de un activo en función de la recuperación de su importe en libros a través de la venta (véanse los párrafos FC21 y FC22 del proyecto de norma ED/2009/2 *Impuesto a las Ganancias*). A continuación, se transcriben fragmentos de dichos párrafos:

- FC21 El Consejo también reconoce los problemas que surgen en la práctica, al determinar la base fiscal de un activo cuando existen diferentes consecuencias fiscales por venderlo o utilizarlo. Para solucionar estos problemas, el Consejo propone exigir que la base fiscal de un activo se determine en función de las deducciones fiscales que estarían disponibles si el activo se vendiera en la fecha sobre la que se informa...
- FC22 Conforme a las propuestas del proyecto de norma, la base fiscal no depende de las expectativas de la gerencia en cuanto a la forma en que se recuperará el importe en libros de un activo. No obstante, el Consejo arribó a la conclusión de que considerar el hecho de que la recuperación o liquidación de un activo o pasivo afecte o no a las ganancias fiscales es un paso inicial adecuado antes de proceder a aplicar la metodología para impuestos diferidos propuesta por el proyecto de norma. Por consiguiente, conforme a las propuestas, las expectativas de la gerencia desempeñan un rol en la fase inicial para el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos. Si la entidad espera recuperar un activo o liquidar un pasivo sin causar efectos en las ganancias fiscales,..., no surgirá ningún activo o pasivo por impuestos diferidos...

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

En resumen, la razón principal es evitar los problemas que surgen en la práctica al determinar qué deducciones fiscales son las más adecuadas cuando existen consecuencias fiscales diferentes según se venda o se utilice el activo. Por consiguiente, conforme a la Sección 29, cada activo tendrá una sola base fiscal en cualquier momento determinado. Para tener en cuenta: la determinación de una base fiscal que suponga la recuperación mediante la venta será hipotética en el caso de activos como los pagos anticipados que no se venden fuera de una combinación de negocios. Sin embargo, en muchos casos de este tipo de partidas, la base fiscal que suponga la recuperación mediante la venta será igual a la base fiscal que suponga la recuperación mediante el uso o el consumo dentro del negocio.

Expectativas de la gerencia: pasivos

En el caso de los pasivos, tanto el párrafo 29.10 como el 29.12 (determinación de la base fiscal) exigen que la determinación se base en la liquidación del pasivo (ninguno de los párrafos especifica si el término “liquidación” incluye la posible cancelación o caducidad).

Recuperación o liquidación basada en el importe en libros

A menudo, una entidad espera que el importe recibido por la recuperación de un activo, o el importe pagado por la liquidación de un pasivo, supere el importe en libros de dicho activo o pasivo. Sin embargo, la Sección 29 siempre tiene en cuenta las consecuencias fiscales futuras de recuperar un activo o de liquidar un pasivo por su importe en libros en la fecha sobre la que se informa. Esto se explica con más detalle en las notas al párrafo 29.10. Por consiguiente, la base fiscal de un activo o pasivo en la fecha sobre la que se informa se determinará siempre en función de que el activo se venda por su importe en libros, o de que el pasivo se liquide por su importe en libros, en la fecha sobre la que se informa.

Probabilidad en la determinación de la base fiscal

Al determinar la base fiscal de un activo o pasivo (o de otra partida, véase el párrafo 29.13), no se evalúa la probabilidad de que los respectivos importes se deduzcan o tributen en última instancia. Por el contrario, la evaluación de la probabilidad es parte del desglose necesario para el reconocimiento de activos por impuestos diferidos. Por ejemplo, supongamos que un activo que cuesta 50.000 u.m. se deprecia hasta 0 u.m. a lo largo de diez años a los fines fiscales y a lo largo de cinco años a los fines contables. Luego de cuatro años, la entidad comienza a experimentar una reducción en la cuota de mercado de sus productos y espera incurrir en pérdidas durante los años siguientes. Luego de cuatro años, el activo tiene un importe en libros de 10.000 u.m. (suponiendo que no hay deterioro del valor) y una base fiscal de 30.000 u.m. La base fiscal será de 30.000 u.m. aunque la expectativa de pérdidas continuas implique que la entidad no pueda obtener incentivos fiscales a través de las deducciones (es decir, de la base fiscal). No obstante, esta probabilidad sí se tendrá en cuenta al momento de decidir si se debe reconocer o no una corrección valorativa para el activo por impuestos diferidos (véase el párrafo 29.21).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Ejemplos: diferentes deducciones fiscales disponibles según la forma de recuperación del activo

- Ej 36 Una entidad compra una máquina justo antes de finalizar su periodo. Al final del periodo de la entidad, la máquina tiene un costo y un importe en libros de 1.000 u.m. y se espera que se utilice dentro del negocio para generar ganancias de operación (lo que dará lugar a un resultado fiscal). Por el uso de la máquina, no hay depreciación fiscal ni otro tipo de deducción disponible, pero en el caso de que se venda, la entidad podrá deducir de las ganancias fiscales un importe equivalente al importe que sea menor entre el costo original y los ingresos por la venta. La entidad no tiene expectativas de vender la máquina, porque espera utilizarla hasta el final de su vida útil, en cuyo momento la descartará.**

La entidad espera utilizar la máquina dentro del negocio. Dado que no hay deducciones fiscales disponibles por el uso de la máquina y se prevé que surja un resultado fiscal por dicho uso, se espera que la forma prevista de recuperación del activo (es decir, el uso) afecte a las ganancias fiscales, por lo que la máquina se identifica conforme al paso 1 (párrafo 29.10).

La base fiscal de un activo iguala al importe que es deducible por obtener ganancias fiscales si el importe en libros del activo se recupera mediante su venta al final del periodo sobre el que se informa. Por consiguiente, la base fiscal será de 1.000 u.m., dado que se supone que el activo se vende por su importe en libros de 1.000 u.m. en la fecha sobre la que se informa. Aunque la entidad espere utilizar la máquina dentro del negocio, la Sección 29 siempre exigirá que la base fiscal se determine en función de la venta.

Para tener en cuenta: en este ejemplo, el importe deducible calculado sobre el uso es cero. Por consiguiente, si la base fiscal se determinara en función del uso, su valor sería cero.

- Ej 37 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 36. Sin embargo, en este ejemplo, no hay deducciones fiscales disponibles por la venta de la máquina.**

Aunque la entidad espere utilizar la máquina dentro del negocio, la Sección 29 siempre exigirá que la base fiscal se determine en función de la venta.

La base fiscal de la máquina es cero, porque ningún importe habría sido deducible por obtener ganancias fiscales si la máquina se hubiera vendido por su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa.

- Ej 38 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 36. Sin embargo, en este ejemplo, la entidad espera vender la máquina inmediatamente después de la fecha sobre la que se informa, en lugar de utilizarla dentro del negocio. La entidad espera recibir ingresos de 1.200 u.m. por la venta de la máquina.**

En la Sección 29, se supone que, por la venta de la máquina, surgiría un resultado fiscal equivalente a su importe en libros (no se consideran los ingresos esperados de 1.200 u.m. por la venta). En la venta, se puede obtener una deducción fiscal equivalente al importe en libros. Por consiguiente, no se espera que la forma prevista de recuperación del activo (es decir, la venta) afecte a las ganancias fiscales, porque surgiría un resultado fiscal equivalente e importes deducibles de dicho resultado (ambos iguales al importe en libros de la máquina). En consecuencia, no es necesario identificar la máquina de acuerdo con el paso 1 de la metodología para impuestos diferidos (véase el párrafo 29.10). Finalmente, no surgen impuestos diferidos que deban contabilizarse por la máquina (es decir, no es necesario aplicar el paso 2 de la metodología ni identificar la base fiscal).

Ejemplos: activos cuya recuperación se espera que afecte a las ganancias fiscales

En los ejemplos 22 al 29 del párrafo 29.10, se identificaron los siguientes activos por esperarse que afecten a las ganancias fiscales en su recuperación. Por consiguiente, se debe aplicar el paso 2 de la metodología para impuestos diferidos.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

- Ej 39** Los hechos son los mismos que los del ejemplo 22. Una entidad tiene un activo de 1.000 u.m. por intereses a cobrar sobre un depósito bancario a tasa de interés variable. Los intereses serán objeto de tributación cuando se cobren.

Si los intereses por cobrar se vendieran por su importe en libros, se pagarían impuestos por los ingresos de la venta sin deducciones fiscales.

La base fiscal de los intereses por cobrar es cero. Ningún importe es deducible por obtener ganancias fiscales si el importe en libros de los intereses por cobrar se recupera mediante su venta al final del periodo sobre el que se informa.

- Ej 40** Los hechos son los mismos que los del ejemplo 23. Una entidad tiene una máquina que se mide al costo depreciado. El costo de la máquina se puede deducir del resultado fiscal mientras ésta se utiliza (a través de la depreciación fiscal) o bien, al momento de la venta. La depreciación fiscal se aplica de forma más rápida que la depreciación a efectos de información financiera. Los ingresos de actividades ordinarias generados por el uso de la máquina tributan. Si el activo se vende, se pueden realizar deducciones del 100 por ciento del costo, pero se deberán devolver todas las deducciones anteriores recibidas por el uso (es decir, un reintegro de todas las deducciones anteriores).

La base fiscal iguala al importe que es deducible por obtener ganancias fiscales si el importe en libros de la máquina se recupera mediante su venta al final del periodo sobre el que se informa (es decir, la base fiscal es igual al costo de la máquina menos la depreciación fiscal aplicada hasta la fecha sobre la que se informa).

Dado que la depreciación fiscal se aplica de forma más rápida que la depreciación a efectos de información financiera, la base fiscal siempre será inferior al importe en libros de la máquina. Por ejemplo, supongamos que una partida de maquinaria tiene un costo de 100 u.m., y que hasta el momento se ha aplicado una depreciación de 30 u.m. a efectos de información financiera.

Supongamos que a los fines fiscales, se ha deducido una depreciación de 40 u.m., en el periodo corriente y en los anteriores, y el resto del costo será deducible en futuros periodos, ya sea como depreciación o como un importe deducible en caso de disposición del activo en cuestión. La máquina tiene un importe en libros de 70 u.m. (es decir, 100 u.m. menos 30 u.m.) y una base fiscal de 60 u.m. (es decir, 100 u.m. menos 40 u.m.).

Si la depreciación fiscal se aplicara de forma más lenta que la depreciación a efectos de información financiera, la base fiscal de la máquina sería superior al importe en libros de ésta.

- Ej 41** Los hechos son los mismos que los del ejemplo 24. Una entidad arrienda su edificio de oficinas mediante un arrendamiento operativo. Posee un activo de 6.000 u.m. igual al pago anticipado de seis meses de alquiler. Los alquileres son deducibles fiscalmente cuando se pagan al arrendador.

La base fiscal del alquiler pagado con anticipación es cero. No habría ninguna deducción fiscal posterior por la venta del pago anticipado en la fecha sobre la que se informa.

- Ej 42** Los hechos son los mismos que los del ejemplo 25. Una entidad tiene cuentas comerciales brutas por cobrar de 50.000 u.m. con una corrección de valor para deudas incobrables o de dudoso cobro de 2.000 u.m. La corrección de valor para deudas incobrables o de dudoso cobro sólo es deducible fiscalmente cuando la deuda tiene una mora de seis meses y ha sido dada de baja formalmente o vendida.

La base fiscal es de 50.000 u.m., es decir, el importe que sería deducible por obtener ganancias fiscales si las cuentas por cobrar se vendieran por su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

- Ej 43** Los hechos son los mismos que los del ejemplo 26. Una entidad posee tierras que cumplen la definición de propiedades de inversión de acuerdo con la Sección 16 *Propiedades de Inversión*. La tierra fue adquirida por 200.000 u.m. al principio del ejercicio contable. Si la entidad dispone de la tierra en la fecha sobre la que se informa, tendrá derecho a una deducción fiscal de 201.000 u.m. debido a la indexación del costo a los fines fiscales. El valor razonable de la tierra se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, y en un contexto de negocio en marcha, de modo que la tierra se mide al valor razonable reconociendo los cambios de dicho valor en resultados de acuerdo con la Sección 16. En la fecha sobre la que se informa, el valor razonable de la tierra es de 210.000 u.m.

La base fiscal es de 201.000 u.m., es decir, el importe que es deducible por obtener ganancias fiscales si el importe en libros de la tierra se recupera mediante su venta al final del periodo sobre el que se informa.

- Ej 44** Los hechos son los mismos que los del ejemplo 27. Una entidad posee una cantidad reducida de acciones en una empresa cotizada con un costo de 800 u.m. Si la entidad dispone de las acciones en la fecha sobre la que se informa, tendrá derecho a una deducción fiscal igual al costo de las acciones. En la fecha sobre la que se informa, el valor razonable de las acciones es de 1.000 u.m.

La base fiscal es de 800 u.m., es decir, el importe que es deducible por obtener ganancias fiscales si el importe en libros de las acciones se recupera mediante su venta al final del periodo sobre el que se informa.

- Ej 45** Los hechos son los mismos que los del ejemplo 28. Una entidad (moneda funcional u.m.) posee acciones en una empresa no cotizada del extranjero (moneda funcional u.m.e.) con un costo de 10.000 u.m. La entidad ejerce influencia significativa en la empresa no cotizada, por lo que ésta es una asociada de la entidad. Si la entidad dispone de las acciones en la fecha sobre la que se informa, tendrá derecho a una deducción fiscal igual al costo de las acciones. En la fecha sobre la que se informa, el importe en libros de la empresa cotizada es de 11.000 u.m. La entidad contabiliza las inversiones en asociadas utilizando el método de la participación de acuerdo con la Sección 14 *Inversiones en Asociadas*.

La base fiscal es de 10.000 u.m., es decir, el importe que es deducible por obtener ganancias fiscales si el importe en libros de las acciones se recupera mediante su venta al final del periodo sobre el que se informa.

Para tener en cuenta: la base fiscal de la inversión no se ve afectada por las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera ni por los importes incluidos en las ganancias acumuladas consolidadas.

- Ej 46** Los hechos son los mismos que los del ejemplo 29. Una entidad adquirió una licencia por 5.000 u.m. que tiene una vida útil de 10 años. Se espera que el activo intangible se utilice durante los 10 años completos. No se pueden reclamar deducciones fiscales si la licencia se amortiza, caduca o se vende.

La base fiscal es cero. No habría ninguna deducción fiscal por la venta de la licencia.

Ejemplos: pasivos cuya liquidación se espera que afecte a las ganancias fiscales

En los ejemplos 30 al 33, se identificaron los siguientes pasivos por esperarse que afecten a las ganancias fiscales en su liquidación. Por consiguiente, se debe aplicar el paso 2 de la metodología para impuestos diferidos.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

- Ej 47 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 30. Una entidad reconoce una provisión por garantías de 1.000 u.m. para cubrir la reparación de artículos defectuosos vendidos antes de finalizar el año. El importe reconocido como provisión no es deducible a los fines fiscales hasta que es efectivamente pagado o utilizado.**

La base fiscal de la provisión por garantías es cero. La base fiscal de la provisión por garantías es igual a su importe en libros (1.000 u.m.) menos los importes que serían deducibles para la determinación de las ganancias fiscales (1.000 u.m.) (o más cualesquiera importes que se incluirían en las ganancias fiscales [cero]) si la provisión se liquidara por su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa. El importe deducible para determinar las ganancias fiscales es igual al importe en libros de la provisión por garantías, dado que el gasto es deducible fiscalmente cuando se liquida.

- Ej 48 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 31. Una entidad tiene un importe de cuentas por pagar a un empleado de 10.000 u.m. relacionado con servicios ya prestados por el empleado a la entidad. El gasto es deducible fiscalmente cuando se paga.**

La base fiscal de la obligación es cero. La base fiscal es igual a su importe en libros (10.000 u.m.) menos los importes deducibles para la determinación de las ganancias fiscales (10.000 u.m.) que surgirían si la obligación se liquidara por su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa. El importe deducible para determinar las ganancias fiscales es igual al importe en libros del importe de cuentas por pagar, dado que el gasto es deducible fiscalmente cuando se liquida.

- Ej 49 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 32. Una entidad reconoce un pasivo por beneficios a corto plazo a los empleados de 500 u.m. para cubrir el derecho a permisos remunerados que los empleados no han utilizado y cuyo disfrute pueden aplazar en la fecha sobre la que se informa. Los beneficios a los empleados son deducibles para la determinación de las ganancias fiscales cuando el empleado los utiliza o cuando la entidad paga cualquier derecho no utilizado.**

La base fiscal del pasivo es cero. La base fiscal es igual a su importe en libros (500 u.m.) menos los importes deducibles para la determinación de las ganancias fiscales (500 u.m.) que surgirían si la obligación se liquidara por su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa. El pago a los empleados en la liquidación de la obligación de permisos remunerados es deducible para la determinación de las ganancias fiscales al momento en que se efectúa.

- Ej 50 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 33. Hace dos años, cuando la tasa de cambio era u.m.e.1:u.m.2, una entidad (moneda funcional u.m.), obtuvo un préstamo bancario por 4.000 u.m.e. En la última fecha de los estados financieros, la tasa de cambio era u.m.e.1:u.m.1,8. Las ganancias por diferencias de cambio tributan y las pérdidas por diferencias de cambio son deducibles fiscalmente cuando se realizan.**

El préstamo se reconoció inicialmente en 8.000 u.m. En la última fecha de los estados financieros, se informó a un valor de 7.200 u.m. La ganancia por diferencias de cambio hasta la fecha es de 800 u.m.

Si el pasivo se liquidara por su importe en libros de 7.200 u.m. en la fecha sobre la que se informa (es decir, a través del pago de 4.000 u.m.e.), la ganancia de 800 u.m. se realizaría y, por consiguiente, estaría sujeta a imposición.

La base fiscal de un pasivo iguala su importe en libros, menos los importes deducibles para la determinación de las ganancias fiscales (o más cualesquiera importes incluidos en las ganancias fiscales) que habrían surgido si el pasivo hubiera sido liquidado por su importe en libros al final del periodo previsto sobre el que se informa. El importe de 800 u.m. debería incluirse en las ganancias fiscales. En consecuencia, la base fiscal es de 8.000 u.m. (es decir, 7.200 u.m. + 800 u.m.).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

- Ej 51 Un fabricante de máquinas arrienda una máquina a un cliente durante tres años mediante un arrendamiento operativo. El cliente (arrendatario) paga 3.000 u.m. que cubren tres meses de alquiler por anticipado. El ingreso por arrendamiento diferido tributa cuando se cobra en efectivo.**

La base fiscal de los ingresos de actividades ordinarias diferidos es cero. La base fiscal de los ingresos de actividades ordinarias diferidos es su importe en libros (3.000 u.m.) menos cualquier importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros (3.000 u.m.). El alquiler recibido con anticipación no será imponible en periodos futuros, porque tributa en el periodo en el que se recibe el efectivo (es decir, el importe de los ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible es igual al importe en libros de los ingresos de actividades ordinarias diferidos, por lo que la base fiscal es cero).

- Ej 52 Un fabricante y distribuidor de revistas ofrece a sus clientes suscripciones de un año para diferentes revistas. Los clientes pagan por anticipado la cuota de suscripción de 800 u.m. para un año. El ingreso por suscripciones tributa cuando se cobra en efectivo.**

La base fiscal de los ingresos de actividades ordinarias diferidos es cero. La base fiscal de los ingresos de actividades ordinarias diferidos es su importe en libros (800 u.m.) menos cualquier importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros (800 u.m.). El ingreso recibido con antelación no será imponible en periodos futuros, porque tributa en el periodo en el que se recibe el efectivo (es decir, el importe de los ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible es igual al importe en libros de los ingresos de actividades ordinarias diferidos, por lo que la base fiscal es cero).

Ejemplos: otros ejemplos de base fiscal cuando los ingresos o gastos se reconocen en periodos contables diferentes a los fines fiscales y a efectos de información financiera.

En los ejemplos 53 al 60, los activos y pasivos ya han sido identificados en el paso 1 (véase el párrafo 29.3(b)) por esperarse que afecten a las ganancias fiscales en la recuperación o liquidación por su importe en libros. Si éste no fuera el caso, no habría necesidad de determinar la base fiscal, porque no surgirían impuestos diferidos.

Activos

- Ej 53 Una entidad compra un equipo y recibe una deducción fiscal en el periodo corriente equivalente al costo del equipo.**

La base fiscal del equipo es cero, porque no se recibirán más deducciones fiscales por éste.

- Ej 54 Una entidad adquiere los derechos legales para operar en un área determinada durante 20 años. El activo intangible adquirido se reconoce al costo conforme a la Sección 18 *Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía* y se amortiza durante los 20 años de su vida útil.**

El activo no es depreciable a efectos fiscales. Sin embargo, si se hace uso del derecho durante los 20 años completos, en la fecha de caducidad, se recibirá una deducción fiscal por un importe igual al costo inicial. Si el activo intangible se vende o abandona en el futuro, no se recibirá ninguna deducción.

La base fiscal es cero, independientemente de que la entidad espere o no hacer uso del derecho durante los 20 años completos. La base fiscal siempre iguala el importe que es deducible si el importe en libros del activo se recupera mediante su venta al final del periodo sobre el que se informa.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

- Ej 55 Una entidad compra una máquina para usar en su negocio. Si el activo se utiliza sólo para fabricar productos que no dañan el medio ambiente, se podrán obtener deducciones del 15 por ciento del costo del activo cada año durante un máximo de diez años. Si el activo se utiliza de cualquier otra forma, se podrán obtener deducciones del 10 por ciento del costo cada año durante un máximo de diez años. Por la venta, se podrá obtener una deducción igual al costo inicial de la máquina con el reembolso de las deducciones del 10 por ciento que se hayan reclamado anteriormente.**

La base fiscal de la máquina es igual al costo menos todas las deducciones del 10 por ciento ya recibidas. De modo que, por ejemplo, si la máquina cuesta 100 u.m., la base fiscal luego de tres años será de 70 u.m. independientemente de que la máquina se haya utilizado o no para fabricar productos que no dañan el medio ambiente (es decir, independientemente de que se hayan reclamado deducciones del 15 por ciento o del 10 por ciento del costo en los tres años anteriores).

- Ej 56 En la fecha sobre la que se informa, la entidad determina que el precio de venta menos los costos de terminación y venta de una partida del inventario (o el importe recuperable de una partida de propiedades, planta y equipo) es menor que su importe en libros previo, de forma que la entidad procede a reducir dicho importe en libros. Dicha reducción no tendrá efecto fiscal hasta que el activo sea vendido (es decir, el costo total del inventario sólo es deducible en la venta).**

La base fiscal del activo no incluye el deterioro del valor.

- Ej 57 Una entidad realiza una nueva medición de ciertos activos financieros y propiedades de inversión a su valor razonable, pero no realiza un ajuste equivalente a efectos fiscales.**

La base fiscal de los activos no cambiará con el paso del tiempo. Por consiguiente, la base fiscal será igual a la base fiscal inicial (antes de hacer ajustes al valor razonable). Por lo general, la base fiscal inicial es igual al costo.

Para tener en cuenta: En algunas jurisdicciones, la nueva medición de un activo o pasivo para acercarlo a su valor razonable afecta a la ganancia fiscal del periodo corriente. Como resultado, la base fiscal del activo o pasivo se debe ajustar y, por lo general, es igual al importe en libros. En otras jurisdicciones, sin embargo, la nueva medición de un activo o pasivo no afecta a la ganancia fiscal del periodo en que se lleva a efecto, y por tanto, no ha de procederse al ajuste de la base fiscal de dicho activo o pasivo.

- Ej 58 Una entidad recibe ingresos por intereses de una inversión en un bono. Los intereses se reciben a periodo vencido. Éstos se incluyen en las ganancias o pérdidas contables calculando la tasa de interés efectivo, pero se incluyen en la ganancia fiscal cuando se cobran. Si los intereses acumulados se vendieran por su importe en libros, se pagarían impuestos por los ingresos de la venta sin deducciones fiscales.**

La base fiscal de los intereses por cobrar es cero.

Pasivos

- Ej 59 Una entidad paga un arrendamiento a periodo vencido, por lo que reconoce un pasivo por gastos acumulados de arrendamiento. El gasto correspondiente será deducible fiscalmente cuando se pague.**

Si los gastos acumulados se liquidaran por su importe en libros, se podrían obtener deducciones fiscales equivalentes a dicho importe. Por consiguiente, la base fiscal de los gastos acumulados es cero.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Ej 60 Para la determinación de ganancias o pérdidas contables, se deducen los costos de pensiones a medida que los empleados prestan sus servicios. Sin embargo, los costos de pensiones no se deducen para la determinación de la ganancia fiscal hasta que la entidad paga los beneficios por retiro o realiza las aportaciones a un fondo externo. La entidad tiene un pasivo por pagos pendientes adeudados.

Si el pasivo por pensiones se liquidara por su importe en libros, se podrían obtener deducciones fiscales equivalentes a dicho importe. Por consiguiente, la base fiscal del pasivo por pensiones es cero.

Ejemplo: cambios en la base fiscal de un activo o pasivo que no se reconocerán en su importe en libros

En el ejemplo 61, el activo ya ha sido identificado en el paso 1 (véase el párrafo 29.3(b)) por esperarse que afecte a las ganancias fiscales en la recuperación o liquidación por su importe en libros. Si éste no fuera el caso, no habría necesidad de determinar la base fiscal, porque no surgirían impuestos diferidos.

Ej 61 Una entidad compra un activo y no recibe deducciones fiscales en el periodo corriente. Sin embargo, se podrán recibir deducciones equivalentes al costo ajustado cuando el activo sea vendido. Tales deducciones estarán disponibles aunque los ingresos por la venta sean inferiores al costo ajustado, lo que dará lugar a una pérdida fiscal.

La base fiscal del activo es igual al costo ajustado en cada fecha sobre la que se informa.

Para tener en cuenta: En algunas jurisdicciones, las deducciones disponibles (y por consiguiente, la base fiscal) serán iguales al importe que sea menor entre el costo ajustado y los ingresos. En otras jurisdicciones, las deducciones disponibles (y por consiguiente, la base fiscal) serán iguales al importe que sea menor entre el costo ajustado y los ingresos por la venta, pero nunca serán inferiores al costo original. En consecuencia, es importante identificar las reglas pertinentes de la jurisdicción en cuestión al momento de determinar la base fiscal.

Ejemplos: reconocimiento inicial de activos y pasivos en una combinación de negocios

En los ejemplos 62 y 63, los activos y pasivos ya han sido identificados en el paso 1 (véase el párrafo 29.3(b)) por esperarse que afecten a las ganancias fiscales en la recuperación o liquidación por su importe en libros. Si éste no fuera el caso, no habría necesidad de determinar la base fiscal, porque no surgirían impuestos diferidos.

Ej 62 Un activo se reconoce al valor razonable en una combinación de negocios y no se realizan ajustes equivalentes a efectos fiscales.

La base fiscal del activo es la misma que existía antes de la combinación de negocios.

Ej 63 En una combinación de negocios, un pasivo se reconoce a su valor razonable, pero al determinar la ganancia fiscal no se deduce el gasto relacionado hasta un periodo posterior.

Si el pasivo se liquida por su valor razonable, se podrán recibir deducciones equivalentes a dicho valor, por lo que la base fiscal será cero.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

29.13 Algunas partidas tienen base fiscal, pero no se reconocen como activos y pasivos. Por ejemplo, los costos de investigación se reconocen como un gasto cuando se incurre en ellos, pero puede no permitirse su deducción al determinar la ganancia fiscal hasta un periodo futuro. Por tanto, el importe en libros de los costos de investigación es nulo y la base fiscal es el importe que se deducirá en periodos futuros. Un instrumento de patrimonio emitido por la entidad también puede dar lugar a deducciones en un periodo futuro. No existe ningún activo ni pasivo en el estado de situación financiera, pero la base fiscal es el importe de las deducciones futuras.

Ejemplos: base fiscal de activos y pasivos no reconocidos

Ej 64 Al determinar la ganancia contable, se reconocen costos de investigación de 3.000 u.m. como gasto, pero éstos no pueden ser deducidos fiscalmente para la determinación de la ganancia fiscal, hasta un periodo posterior.

La base fiscal de los costos de investigación es de 3.000 u.m., es decir, el importe que estará disponible como deducción para la ganancia fiscal en el futuro.

Ej 65 Una entidad concede 10 opciones sobre acciones a sus 20 empleados. Cada concesión está condicionada a que el empleado trabaje para la entidad durante los próximos 3 años. La entidad estima que el valor razonable de cada opción sobre acción es de 9 u.m. en la fecha de concesión. Por el ejercicio de las opciones sobre acciones, se recibirán deducciones fiscales, donde la medición de la deducción fiscal será igual al valor intrínseco (es decir, el precio de las acciones de la entidad en la fecha de ejercicio menos el precio de ejercicio).

Supongamos que el precio de ejercicio es de 10 u.m. y que el precio de las acciones se estima utilizando un modelo de valoración al final de cada año de la siguiente manera:

Final del año uno: 13 u.m.

Final del año dos: 16 u.m.

Final del año tres: 19 u.m.

Final del año cuatro: 18 u.m.

Las opciones sobre acciones son un ejemplo de instrumentos de patrimonio emitidos por la entidad que no dan lugar a activos o pasivos, pero que sí pueden dar lugar a deducciones en un periodo futuro. El costo total del personal reconocido en cada uno de los tres años, suponiendo que todas las opciones se consolidan, es de 600 u.m. (es decir, 20 empleados \times 10 acciones \times 9 u.m. \times 1 año \div 3 años) (véase la Sección 26 *Pagos Basados en Acciones*). Por los pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio, no se reconoce ningún activo o pasivo en ningún momento, ya que el gasto acumulado se acredita al patrimonio (cargo en el resultado).

La base fiscal será la siguiente, suponiendo que todas las opciones se consolidan:

- Después del primer año, el pago basado en acciones tiene una base fiscal de 200 u.m. (es decir, (13 u.m. del precio de la acción menos 10 u.m. del precio de ejercicio) \times 20 empleados \times 10 acciones \times 1 año \div 3 años). La base fiscal de los servicios prestados por los trabajadores se basa en el valor intrínseco de las opciones, y esas opciones fueron concedidas a cambio del servicio de tres años. Como sólo se han prestado los servicios correspondientes a un año, es necesario multiplicar el valor intrínseco de la opción por un tercio para obtener la base fiscal de los servicios prestados por los empleados en el año 1.
- Después del segundo año, la base fiscal es de 800 u.m. (es decir, (16 u.m. del precio de la acción menos 10 u.m. del precio de ejercicio) \times 20 empleados \times 10 acciones \times 2 años \div 3 años).
- Después del tercer año, la base fiscal es de 1.800 u.m. (es decir, (19 u.m. del precio de la acción menos 10 u.m. del precio de ejercicio) \times 20 empleados \times 10 acciones).
- Después del cuarto año, la base fiscal es de 1.600 u.m. (es decir, (18 u.m. del precio de la acción menos 10 u.m. del precio de ejercicio) \times 20 empleados \times 10 acciones).

La base fiscal cambiará a medida que cambie la valoración del precio de las acciones hasta que las opciones se ejerciten.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Diferencias temporarias

29.14 Las diferencias temporarias surgen cuando:

- (a) Existe una diferencia entre los importes en libros y las bases fiscales en el reconocimiento inicial de los activos y pasivos, o en el momento en que se crea una base fiscal para esas partidas que tienen una base fiscal pero que no se reconocen como activos y pasivos.
- (b) Existe una diferencia entre el importe en libros y la base fiscal que surge tras el reconocimiento inicial porque el ingreso o gasto se reconoce en el resultado integral o en el patrimonio de un periodo sobre el que se informa, pero se reconoce en ganancias fiscales en otro periodo diferente.
- (c) La base fiscal de un activo o pasivo cambia y el cambio no se reconocerá en el importe en libros del activo o pasivo de ningún periodo.

Notas (paso 3)

Las diferencias temporarias se definen como las diferencias entre el importe en libros de un activo, pasivo u otra partida en los estados financieros, y su base fiscal, que la entidad espera que afecten a la ganancia fiscal cuando el importe en libros del activo o pasivo sea recuperado o liquidado (o, en el caso de partidas distintas a los activos y pasivos, que afecten a la ganancia fiscal en el futuro).

Diferencias temporales (párrafo 29.14(b))

El párrafo 29.14(b) observa que las diferencias temporarias surgen cuando existe una diferencia entre el importe en libros y la base fiscal que surge tras el reconocimiento inicial, porque el ingreso o gasto se reconoce en el resultado integral o en el patrimonio de un periodo sobre el que se informa, pero se reconoce en ganancias fiscales en otro periodo diferente. Tales diferencias temporarias son conocidas también con el nombre de diferencias temporales. Por ejemplo, las diferencias temporales surgen en los siguientes casos:

- (a) Un desembolso es deducible a los fines fiscales después de que se lo reconoce como gasto a efectos de información financiera. Por ejemplo:
 - (i) El costo de pensiones o de otros beneficios a los empleados se reconoce como gasto en la ganancia contable durante los periodos de servicio de los empleados, pero en algunas jurisdicciones, es deducible a los fines fiscales sólo en periodos futuros cuando se realizan las aportaciones o los pagos (véase el ejemplo 60).
 - (ii) El gasto por garantías se reconoce en la ganancia contable cuando se realizan las ventas relacionadas, pero en algunas jurisdicciones, es deducible a los fines fiscales sólo cuando se paga (véase el ejemplo 47).
 - (iii) El gasto por deudas incobrables se reconoce en la ganancia contable cuando se estima que las cuentas por cobrar son incobrables, pero en algunas jurisdicciones, es deducible a los fines fiscales sólo cuando el cliente entra en situación concursal en carácter formal (véase el ejemplo 42).
- (b) Los ingresos tributan antes de ser reconocidos a efectos de información financiera. Por ejemplo:
 - (i) Los pagos anticipados recibidos de clientes, que aún no reúnen los requisitos para ser reconocidos como ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*, son, en algunas jurisdicciones, imponibles cuando se cobran.
 - (ii) Las ganancias intra grupo de inventarios no realizadas a nivel de grupo se revierten en la consolidación, pero en algunas jurisdicciones, tributan en la fecha de transferencia.
- (c) Los ingresos tributan después de ser reconocidos a efectos de información financiera. Por ejemplo:

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

- (i) Un incremento en el valor razonable de un activo se reconoce en la ganancia contable, pero en algunas jurisdicciones, dicho incremento tributa sólo cuando el activo es vendido (véase el ejemplo 57).
 - (ii) Los ingresos de actividades ordinarias se reconocen en la ganancia contable en función del grado de realización del contrato o transacción (a menudo, denominado método del porcentaje de terminación), pero en algunas jurisdicciones, los ingresos tributan a los fines fiscales sólo cuando el contrato o transacción termina.
 - (iii) Las ganancias no remitidas de subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos se reconocen en la ganancia contable, pero en algunas jurisdicciones, estarán sujetas a su eventual imposición sólo cuando sean remitidas a la entidad controladora.
- (d) Un gasto es deducible a los fines fiscales antes de que se lo reconozca como gasto a efectos de información financiera. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, un activo se deprecia de forma más rápida a los fines fiscales que a efectos de información financiera (véase el ejemplo 40).

Otras diferencias temporarias que no se consideran diferencias temporales (párrafo 29.14(a) y (c))
Entre los ejemplos de diferencias temporarias descritas en el párrafo 29.14 se incluyen los siguientes:

- Las que surgen en una combinación de negocios, cuando los importes en libros de activos y pasivos se ajustan para acercarse a su valor razonable en la fecha de adquisición. En algunas jurisdicciones, las bases fiscales de dichos activos y pasivos no se modifican por la combinación de negocios ni lo hacen de forma diferente (véanse los ejemplos 62 y 63).
- Las que surgen en el reconocimiento inicial de un activo o de un pasivo, por ejemplo, si una parte o la totalidad del costo de un activo no es deducible a efectos fiscales. Esto puede suceder cuando una entidad se beneficia de subvenciones gubernamentales no imponibles relativas a activos. Otro caso es el del ejemplo 46.

Entre los ejemplos de diferencia temporaria que se describen en el párrafo 29.14(c) se incluyen los casos en que la autoridad fiscal permite la indexación u otros ajustes del costo de un activo a los fines fiscales, pero no se realiza una nueva medición del activo a efectos de información financiera (véase el ejemplo 66) o se determina la ganancia fiscal en una moneda diferente a la moneda funcional.

Ejemplos: activos cuya recuperación se espera que afecte a las ganancias fiscales

Ej 66 La siguiente tabla muestra los importes en libros y las bases fiscales de los activos que se espera que afecten a las ganancias fiscales en la recuperación, en los ejemplos 22 al 29. Las bases fiscales de dichos activos se determinaron en los ejemplos 39 al 46. Por consiguiente:

- (i) **Estos activos ya han sido identificados en el paso 1 de la metodología para impuestos diferidos (véase el párrafo 29.10) por esperarse que afecten a las ganancias fiscales a través de la forma prevista de recuperación por su importe en libros en la fecha sobre la que se informa.**
- (ii) **Las bases fiscales de los activos en la fecha sobre la que se informa se han determinado conforme al paso 2 (véase el párrafo 29.12).**

En consecuencia, en todos aquellos activos cuyo importe en libros sea diferente de su base fiscal, surgirá una diferencia temporaria. Éste es el caso de todos los activos en cuestión (véase la tabla a continuación). (Éste es el paso 3 [véase el párrafo 29.3(d)] de la metodología para impuestos diferidos).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

	<i>Importe en libros u.m.</i>	<i>Base fiscal u.m.</i>	<i>Diferencias temporarias u.m.</i>
Ejemplo 39 (intereses por cobrar)	1.000	–	1.000
Ejemplo 40 (máquina)	70	60	10
Ejemplo 41 (pago anticipado de alquiler)	6.000	–	6.000
Ejemplo 42 (cuentas comerciales por cobrar con provisión por deudas incobrables)	48.000	50.000	2.000
Ejemplo 43 (propiedad de inversión, tierra)	210.000	201.000	9.000
Ejemplo 44 (acciones en una empresa cotizada)	1.000	800	200
Ejemplo 45 (inversión en asociada)	11.000	10.000	1.000
Ejemplo 46 (licencia)	5.000	–	5.000

Ejemplos: pasivos cuya liquidación se espera que afecte a las ganancias fiscales

Ej 67 La siguiente tabla muestra los importes en libros y las bases fiscales de los pasivos que se espera que afecten a las ganancias fiscales en la liquidación, en los ejemplos 30 al 33. Las bases fiscales de dichos pasivos se determinaron en los ejemplos 47 al 52. Por consiguiente:

- (i) Estos pasivos ya han sido identificados conforme al paso 1 de la metodología para impuestos diferidos (párrafo 29.10) por esperarse que afecten a las ganancias fiscales a través de la forma prevista de liquidación por su importe en libros en la fecha sobre la que se informa.
- (ii) Las bases fiscales de los pasivos en la fecha sobre la que se informa se han determinado conforme al paso 2 (párrafo 29.12).

En consecuencia, en todos aquellos pasivos cuyo importe en libros sea diferente de su base fiscal, surgirá una diferencia temporaria. Éste es el caso de todos los pasivos en cuestión.

	<i>Importe en libros u.m.</i>	<i>Base fiscal u.m.</i>	<i>Diferencias temporarias u.m.</i>
Ejemplo 47 (provisión por garantías)	1.000	–	1.000
Ejemplo 48 (salario por pagar)	10.000	–	10.000
Ejemplo 49 (permisos remunerados acumulados)	500	–	500
Ejemplo 50 (préstamo en moneda extranjera)	7.200	8.000	800
Ejemplo 51 (ingresos de actividades ordinarias diferidos menos ingreso por arrendamiento)	3.000	–	3.000
Ejemplo 52 (ingresos de actividades ordinarias diferidos menos ingreso por suscripciones)	800	–	800

Ejemplos: partidas que tienen base fiscal pero que no se reconocen como activos y pasivos

Ej 68 Al igual que en el ejemplo 64, los costos de investigación de 3.000 u.m. se reconocen como gasto al determinar las pérdidas o ganancias contables, pero no pueden ser deducidos fiscalmente para la determinación de la ganancia fiscal, hasta un periodo posterior.

La deducción disponible afectará a la ganancia fiscal en el futuro y, por consiguiente, surge una diferencia temporaria de 3.000 u.m. Ésta es la diferencia entre el importe en libros igual a cero y la base fiscal de 3.000 u.m.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Ej 69 Al igual que en el ejemplo 65, una entidad concede 10 opciones sobre acciones a sus 20 empleados. Cada concesión está condicionada a que el empleado trabaje para la entidad durante los próximos 3 años. La entidad estima que el valor razonable de cada opción sobre acción es de 9 u.m. Al momento del ejercicio de las opciones sobre acciones, se recibirán deducciones fiscales que se basarán en el valor intrínseco en la fecha de ejercicio.

Las deducciones fiscales disponibles afectarán a la ganancia fiscal en el futuro y, por consiguiente, surgirá una diferencia temporaria de 600 u.m. después del primer año. Ésta es la diferencia entre el importe en libros igual a cero y la base fiscal de 200 u.m. De forma similar, la diferencia temporaria después del segundo, tercer y cuarto año será de 800 u.m., 1.800 u.m. y 1.600 u.m., respectivamente.

Pasivos y activos por impuestos diferidos

29.15 Excepto por lo requerido en el párrafo 29.16, una entidad reconocerá:

- (a) Un pasivo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias que se espere que incrementen la ganancia fiscal en el futuro.
- (b) Un activo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias que se espere que reduzcan la ganancia fiscal en el futuro.
- (c) Un activo por impuestos diferidos para la compensación de pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores.

Notas: activos y pasivos por impuestos diferidos (paso 4)

Diferencias temporarias que se espera que incrementen la ganancia fiscal (párrafo 29.15(a))

En los activos que se espera que afecten a las ganancias fiscales en la recuperación, surgirá una diferencia temporaria que se espera que incremente dichas ganancias en el futuro cuando el importe en libros del activo supere su base fiscal (por ejemplo, intereses por cobrar que tributan cuando se cobran). Cuando el importe en libros del activo sea recuperado, los beneficios económicos que estén sujetos a imposición (el importe en libros de los intereses por cobrar) superarán las deducciones fiscales futuras que estén disponibles (es decir, la base fiscal, que en el caso de los intereses por cobrar es cero). En consecuencia, este efecto impositivo dará lugar a un pasivo por impuestos diferidos relacionado con los impuestos adicionales a pagar en periodos futuros.

En los pasivos que se espera que afecten a las ganancias fiscales en la liquidación, surgirá una diferencia temporaria que se espera que incremente dichas ganancias en el futuro cuando la base fiscal del pasivo supere su importe en libros (por ejemplo, un préstamo en moneda extranjera por pagar, que se ha reducido a fines de información financiera por una ganancia por diferencia de cambio, que tributará cuando sea reembolsado y se realice la ganancia). Si el préstamo se liquida por su importe en libros, surgirá una ganancia fiscal. En consecuencia, este efecto impositivo dará lugar a un pasivo por impuestos diferidos relacionado con los impuestos adicionales a pagar en periodos futuros.

En el caso de partidas que tengan una base fiscal pero que no estén reconocidas como activos o pasivos, el importe de la base fiscal será el resultado fiscal futuro o una deducción fiscal futura. Si el valor de la base fiscal es un resultado fiscal futuro, surgirá una diferencia temporaria que se espera que incremente la ganancia fiscal en el futuro. En consecuencia, este efecto impositivo dará lugar a un pasivo por impuestos diferidos relacionado con los impuestos adicionales a pagar en periodos futuros.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Diferencias temporarias que se espera que reduzcan la ganancia fiscal (párrafo 29.15(b))

En los activos que se espera que afecten a la ganancia fiscal en la recuperación, surgirá una diferencia temporaria que se espera que reduzca dicha ganancia en el futuro cuando la base fiscal del activo supere su importe en libros (por ejemplo, cuando el importe en libros de cuentas comerciales por cobrar haya sido reducido por una corrección de valor para deudas incobrables, pero dicha corrección no sea deducible a los fines fiscales hasta que las deudas se den de baja formalmente). Si el activo se liquida por su importe en libros, surgirá una deducción neta. En consecuencia, este efecto impositivo dará lugar a un activo por impuestos diferidos relacionado con una reducción en los impuestos a pagar en periodos futuros.

En el caso de los pasivos, surgirá una diferencia temporaria que se espera que reduzca la ganancia fiscal en el futuro cuando el importe en libros del pasivo supere su base fiscal (por ejemplo, cuando se haya reconocido una provisión y un gasto por garantías pero no haya deducciones fiscales disponibles hasta que el importe sea pagado o utilizado). Si la provisión se liquida por su importe en libros, surgirá una deducción neta. En consecuencia, este efecto impositivo dará lugar a un activo por impuestos diferidos relacionado con una reducción en los impuestos a pagar en periodos futuros.

En el caso de partidas que tengan una base fiscal pero que no estén reconocidas como activos o pasivos, el importe de la base fiscal será el resultado fiscal futuro o una deducción fiscal futura. Si el valor de la base fiscal es una deducción fiscal futura, surgirá una diferencia temporaria que se espera que reduzca la ganancia fiscal en el futuro. En consecuencia, este efecto impositivo dará lugar a un activo por impuestos diferidos relacionado con una reducción en los impuestos a pagar en periodos futuros.

Resumen del párrafo 29.15(a) y (b)

<i>Partida en estado de situación financiera</i>	<i>Base fiscal</i>	<i>Reconocer lo siguiente</i>
Activo	Importe en libros > Base fiscal	Pasivo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(a))
Activo	Importe en libros < Base fiscal	Activo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(b))
Pasivo	Importe en libros > Base fiscal	Activo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(b))
Pasivo	Importe en libros < Base fiscal	Pasivo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(a))
Ni activo ni pasivo	Base fiscal ≠ cero; el importe de la base fiscal está disponible como deducción fiscal en el futuro	Activo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(b))
Ni activo ni pasivo	Base fiscal ≠ cero; el importe de la base fiscal será un resultado fiscal en el futuro	Pasivo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(a))

Compensación de pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores (párrafo 29.15(c))

Un crédito fiscal es un incentivo fiscal que adquiere la forma de un importe que reduce los impuestos a las ganancias por pagar (es decir, el crédito fiscal reduce el importe real de impuestos que se debe pagar directamente). Los créditos fiscales son diferentes a las deducciones fiscales, porque éstas reducen las ganancias fiscales (nota: impuesto por pagar en el periodo = ganancias fiscales × tasa impositiva). En consecuencia, los créditos fiscales dan lugar a un activo por impuestos diferidos relacionado con una reducción directa de los impuestos por pagar en periodos futuros.

Un pérdida fiscal surge en un periodo contable en el que el resultado fiscal es negativo (es decir, las deducciones permitidas superan los ingresos imponibles). Algunas leyes fiscales permiten a las entidades compensar la pérdida fiscal de un periodo con las ganancias fiscales de uno o más años anteriores, en cuyo caso se puede reconocer un activo por impuestos corrientes en el periodo en el que se produzca la pérdida (véase el párrafo 29.5).

Si la entidad no puede compensar la pérdida fiscal con beneficios anteriores (por ejemplo, si las reglas de la jurisdicción no lo permiten o si la entidad no tiene las ganancias fiscales suficientes en años anteriores para compensar toda la pérdida), la entidad podrá compensar la pérdida con

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

beneficios de un periodo posterior, con o sin límite de tiempo, y aplicar la pérdida al resultado fiscal de un periodo futuro. Cuando las pérdidas fiscales se puedan compensar con ganancias fiscales de periodos futuros, se podrá obtener una reducción en los pagos de impuestos futuros. En consecuencia, este efecto impositivo dará lugar a un activo por impuestos diferidos relacionado con una reducción en los impuestos a pagar en periodos futuros.

Si la entidad no puede compensar la pérdida con beneficios de periodos anteriores o posteriores, la pérdida no se podrá utilizar y, por consiguiente, se perderá.

Reconocimiento de activos por impuestos diferidos

Los activos por impuestos diferidos se reconocerán en su totalidad aunque existan dudas sobre su realización. Sin embargo, cuando existan dudas sobre la posibilidad de realización de un activo por impuestos diferidos, la Sección 29 requiere que se reconozca una corrección valorativa para dicho activo. Por ejemplo, si una entidad incurre en pérdidas, pueden surgir dudas en cuanto a si podrá compensar las pérdidas fiscales no utilizadas de periodos anteriores con ganancias fiscales futuras, dado que la entidad puede continuar incurriendo en pérdidas (es decir, sus ganancias fiscales futuras no serán suficientes). En los párrafos 29.21 y 29.22, se trata el reconocimiento de la corrección valorativa. Por consiguiente, los ejemplos 70 al 80 sólo tienen en cuenta la existencia o no de activos por impuestos diferidos (paso 4). Los activos y pasivos por impuestos diferidos se miden en el paso 5 (medición en bruto) y en el paso 6 (corrección valorativa).

Ejemplos: activos cuya recuperación se espera que afecte a las ganancias fiscales

Ej 70 La siguiente tabla indica si las partidas mencionadas en el ejemplo 66 generan o no activos o pasivos por impuestos diferidos. Para tener en cuenta: La medición de estas partidas, incluida la determinación de la tasa impositiva correspondiente, se trata en los párrafos 29.18 al 29.20. Para simplificar, supongamos que la tasa impositiva correspondiente a utilizar para el activo o pasivo por impuestos diferidos es siempre del 20 por ciento.

	<i>Importe en libros u.m.</i>	<i>Base fiscal u.m.</i>	<i>Diferencias temporarias u.m.</i>	<i>¿Pasivo o activo por impuesto diferido?</i>
Ejemplo 39 (intereses por cobrar)	1.000	–	1.000	Pasivo por ID de 200 u.m.
Ejemplo 40 (máquina)	70	60	10	Pasivo por ID de 2 u.m.
Ejemplo 41 (pago anticipado de alquiler)	6.000	–	6.000	Pasivo por ID de 1.200 u.m.
Ejemplo 42 (cuentas comerciales por cobrar con provisión por deudas incobrables)	48.000	50.000	2.000	Activo por ID de 400 u.m.
Ejemplo 43 (propiedad de inversión, tierra)	210.000	201.000	9.000	Pasivo por ID de 1.800 u.m.
Ejemplo 44 (acciones en una empresa cotizada)	1.000	800	200	Pasivo por ID de 40 u.m.
Ejemplo 45 (inversión en asociada)	11.000	10.000	1.000	Pasivo por ID de 200 u.m.
Ejemplo 46 (licencia)	5.000	–	5.000	Pasivo por ID de 1.000 u.m.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Ejemplo: pasivos cuya liquidación se espera que afecte a las ganancias fiscales

Ej 71 La siguiente tabla indica si las partidas mencionadas en el ejemplo 67 generan o no activos o pasivos por impuestos diferidos. Para tener en cuenta: La medición de estas partidas, incluida la determinación de la tasa impositiva correspondiente, se trata en los párrafos 29.18 al 29.20. Para simplificar, supongamos que la tasa impositiva correspondiente a utilizar para el activo o pasivo por impuestos diferidos es siempre del 20 por ciento.

	<i>Importe en libros u.m.</i>	<i>Base fiscal u.m.</i>	<i>Diferencias temporarias u.m.</i>	<i>Pasivo o activo por impuesto diferido</i>
Ejemplo 47 (provisión por garantías)	1.000	–	1.000	Activo por ID de 200 u.m.
Ejemplo 48 (salario por pagar)	10.000	–	10.000	Activo por ID de 2.000 u.m.
Ejemplo 49 (permisos remunerados acumulados)	500	–	500	Activo por ID de 100 u.m.
Ejemplo 50 (préstamo en moneda extranjera)	7.200	8.000	800	Pasivo por ID de 160 u.m.
Ejemplo 51 (ingresos de actividades ordinarias diferidos menos ingreso por arrendamiento)	3.000	–	3.000	Activo por ID de 600 u.m.
Ejemplo 52 (ingresos de actividades ordinarias diferidos menos ingreso por suscripciones)	800	–	800	Activo por ID de 160 u.m.

Ejemplos: partidas que tienen base fiscal pero que no se reconocen como activos y pasivos

Ej 72 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 68. Los costos de investigación de 3.000 u.m. se reconocen como gasto al determinar las ganancias y pérdidas contables, pero no pueden ser deducidos fiscalmente para la determinación de la ganancia fiscal, hasta un periodo posterior.

Surge una diferencia temporaria de 3.000 u.m. Ésta es la diferencia entre el importe en libros igual a cero y la base fiscal de 3.000 u.m.

El importe de la base fiscal será una deducción fiscal futura. En consecuencia, ésta es una diferencia temporaria que se espera que reduzca la ganancia fiscal en periodos futuros (es decir, es un activo por impuestos diferidos).

Surgirá un activo por impuestos diferidos por un importe igual a 3.000 u.m. \times la tasa impositiva correspondiente (véase la discusión sobre medición en los párrafos 29.18 al 29.20).

Para tener en cuenta: Esto se puede analizar de otra manera. Los costos de investigación constituyen un activo a los fines fiscales (es decir, se capitalizan y se amortizan en una fecha posterior). A efectos de información financiera, la entidad posee un activo con un importe en libros igual a cero. En el caso de los activos, si el importe en libros es inferior a la base fiscal (3.000 u.m.), surge un activo por impuestos diferidos (véase la tabla anterior).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

- Ej 73** Los hechos son los mismos que los del ejemplo 65. Una entidad concede 10 opciones sobre acciones a sus 20 empleados. Cada concesión está condicionada a que el empleado trabaje para la entidad durante los próximos 3 años. La entidad estima que el valor razonable de cada opción sobre acción es de 9 u.m. Al momento del ejercicio de las opciones sobre acciones, se recibirán deducciones fiscales que se basarán en el valor intrínseco en la fecha de ejercicio.

Las deducciones fiscales disponibles afectarán a la ganancia fiscal en el futuro y, por consiguiente, surgirá una diferencia temporaria de 200 u.m. después del primer año como la diferencia entre el importe en libros igual a cero y la base fiscal de 200 u.m. De forma similar, la diferencia temporaria después del segundo, tercer y cuarto año será de 800 u.m., 1.800 u.m. y 1.600 u.m., respectivamente.

En este caso, el importe de la base fiscal será una deducción fiscal futura. Ésta es una diferencia temporaria que se espera que reduzca la ganancia fiscal en periodos futuros, es decir, es un activo por impuestos diferidos.

Por consiguiente, en el primer año surgirá un activo por impuestos diferidos por un importe igual a $200 \text{ u.m.} \times$ la tasa impositiva correspondiente (véase la discusión sobre medición en los párrafos 29.18 al 29.20). En el segundo año, el importe será de $800 \text{ u.m.} \times$ la tasa impositiva correspondiente. En el tercer año, el importe será de $1.800 \text{ u.m.} \times$ la tasa impositiva correspondiente. Y en el cuarto año, el importe será de $1.600 \text{ u.m.} \times$ la tasa impositiva correspondiente.

Ejemplo: compensación de créditos y pérdidas fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores

- Ej 74** Una entidad calcula su resultado fiscal como negativo en 9.000 u.m. (es decir, una pérdida fiscal de 9.000 u.m.) para el periodo fiscal 20X7/20X8, de acuerdo con las reglas fiscales pertinentes de su jurisdicción. La legislación fiscal de la jurisdicción no permite a las entidades compensar las pérdidas fiscales con beneficios de periodos anteriores. La tasa impositiva de la jurisdicción es del 30 por ciento (para simplificar, supongamos que ésta es la tasa que se espera que se aplique al periodo en el que se prevé utilizar la pérdida fiscal de 9.000 u.m.). La medición se trata en los párrafos 29.18 al 29.20).

La pérdida fiscal se podrá utilizar para reducir la ganancia fiscal en el futuro. En consecuencia, se deberá reconocer un activo por impuestos diferidos de 2.700 u.m. (es decir, $9.000 \text{ u.m.} \times 30\%$) relacionado con una reducción en los impuestos por pagar en periodos futuros.

- Ej 75** En la jurisdicción de una entidad, en el año fiscal 20X7/20X8, el gobierno otorgó a todas las entidades un crédito fiscal de 3.000 u.m., que se puede aplicar al impuesto a las ganancias de ese periodo, por cada empleado adicional de tiempo completo que se contrate ese año. La entidad contrató a dos nuevos empleados de tiempo completo y, por consiguiente, tiene derecho a recibir un crédito fiscal de 6.000 u.m. Si este crédito fiscal no se puede utilizar en el año fiscal en curso, podrá aplicarse a años fiscales futuros. En 20X7/20X8, las ganancias fiscales son de 10.000 u.m. La tasa impositiva para 20X7/20X8 de la jurisdicción es del 25 por ciento.

Puede parecer que el crédito fiscal cumple la definición de subvenciones del gobierno. Sin embargo, la Sección 24 *Subvenciones del Gobierno* excluye específicamente de su alcance las ayudas gubernamentales que se conceden a una entidad en forma de beneficios que se limitan sobre la base de las obligaciones fiscales (véase el párrafo 24.3). Por consiguiente, los requerimientos de la Sección 24 no se aplican a este caso.

El impuesto corriente por pagar en 20X7/20X8 es de 2.500 u.m. (es decir, $10.000 \text{ u.m.} \times 25\%$). En consecuencia, la entidad sólo podrá utilizar 2.500 u.m. de su crédito fiscal para compensar el impuesto corriente de ese periodo. El importe restante de 3.500 u.m. se podrá aplicar a un periodo futuro. Por lo tanto, se deberá reconocer un activo por impuestos diferidos de 3.500 u.m.

Para tener en cuenta: Para determinar el activo por impuestos diferidos, no es necesario aplicar la tasa impositiva al crédito fiscal, dado que el crédito fiscal está disponible para compensar directamente el impuesto por pagar, y no el resultado fiscal.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

29.16 A los requerimientos del párrafo 29.15 se aplican las siguientes excepciones:

- (a) Una entidad no reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos para las diferencias temporarias asociadas a ganancias no remitidas por subsidiarias extranjeras, sucursales, asociadas y negocios conjuntos, en la medida en que la inversión sea de duración básicamente permanente, a menos que sea evidente que las diferencias temporarias se vayan a revertir en un futuro previsible.

Notas

La forma esperada de recuperación de las inversiones en subsidiarias, sucursales, asociadas y negocios conjuntos puede dar lugar a consecuencias fiscales adicionales a las que surgen de la recuperación o liquidación de los distintos activos o pasivos que componen dichas inversiones. Por ejemplo, por el pago de distribuciones de la entidad participada al inversor, pueden surgir impuestos a pagar o a reembolsar. También pueden surgir impuestos a pagar por la venta de la inversión. En relación con estos impuestos, las inversiones en subsidiarias, sucursales, asociadas y negocios conjuntos tendrán su base fiscal en la jurisdicción fiscal del inversor.

En estos casos, surgirán diferencias temporarias cuando el importe en libros de una inversión en una subsidiaria, asociada o negocio conjunto en los estados financieros consolidados (por ejemplo, la porción que represente la participación de la controladora en los activos netos de la subsidiaria, contando incluso con el importe en libros de la plusvalía) sea diferente de su base fiscal (nota: ésta siempre se determina en función de la venta y suele ser igual al costo o al costo ajustado), y la entidad espera que la recuperación del importe en libros de la inversión afecte a la ganancia fiscal. La razón más frecuente de esto es la existencia de ganancias no distribuidas en la entidad participada (no obstante, esto no afecta a las inversiones en asociadas o negocios conjuntos que se miden al costo). La diferencia temporaria entre el importe en libros de la inversión y su base fiscal suele denominarse diferencia de “base externa”. Ésta se suma a las diferencias temporarias relacionadas con los activos y pasivos subyacentes de la entidad participada (a veces, denominadas diferencias de “base interna”).

Una diferencia de “base externa” (diferencia temporaria entre el importe en libros de una inversión y su base fiscal) puede surgir en distintas situaciones, como las siguientes:

- por la existencia de ganancias no distribuidas en las subsidiarias (es decir, cuando se hayan consolidado las ganancias de la subsidiaria);
- por la existencia de ganancias no distribuidas en las asociadas o negocios conjuntos, en las que se haya aplicado el método de la participación (es decir, cuando las ganancias de la entidad participada se hayan contabilizado con el método de la participación);
- por cambios en el valor razonable de inversiones en asociadas o negocios conjuntos, en los que se realice una nueva medición de la inversión al valor razonable (si se aplica el modelo del valor razonable) pero no se hagan ajustes equivalentes a efectos fiscales;
- por variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, cuando la controladora y su entidad participada tengan monedas funcionales diferentes (sólo subsidiarias y asociadas/negocios conjuntos que se contabilicen con el método de la participación);
- por una reducción en el importe en libros de las inversiones en una asociada o un negocio conjunto hasta su importe recuperable por deterioro del valor (sólo cuando dichas inversiones se contabilicen con el modelo del costo o el método de la participación);
- por cambios en la base fiscal de la inversión (por ejemplo, correcciones de valor por indexación).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Esta diferencia temporaria entre el importe en libros de una inversión y su base fiscal en los estados financieros consolidados (o en los estados financieros individuales de la controladora cuando no existen subsidiarias) puede diferir de la diferencia temporaria relacionada con la inversión en la subsidiaria, asociada o negocio conjunto de los estados financieros separados de la controladora (si se preparan de forma adicional a los estados principales) (véase la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*). Esto se debe a que el importe en libros de la inversión puede diferir en los dos conjuntos de estados financieros.

También pueden surgir otras diferencias temporarias similares cuando existen consecuencias fiscales por remitir ingresos de una parte de la entidad a otra, por ejemplo, cuando hay sucursales fiscales que no constituyen subsidiarias separadas. Estas diferencias temporarias deberían recibir el mismo tratamiento que las diferencias temporarias que surgen en las inversiones en subsidiarias.

Una entidad deberá reconocer un activo o pasivo por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias asociadas a inversiones en subsidiarias y participaciones en asociadas o negocios conjuntos, excepto que se aplique la excepción del párrafo 29.16(a) (es decir, que la inversión sea de duración básicamente permanente), a menos que sea evidente que las diferencias temporarias se vayan a revertir en un futuro previsible.

La Sección 29 de la *NIIF para las PYMES* utiliza el enfoque para determinar el impuesto diferido que se propuso para las NIIF completas en el proyecto de norma ED/2009/2 *Impuesto a las Ganancias* (publicado en marzo de 2009). El fundamento del Consejo para incluir una excepción similar a la establecida en el párrafo 29.16(a) del proyecto de norma ED/2009/2 *Impuesto a las Ganancias* (véase el párrafo FC 43 de los Fundamentos de las Conclusiones en ED/2009/2 *Impuesto a las Ganancias*), es que el cálculo del importe de los impuestos diferidos por ganancias no remitidas de subsidiarias extranjeras y negocios conjuntos que se reinvierten de forma permanente es tan complejo que los costos de hacerlo superan los beneficios. En la *NIIF para las PYMES*, la exención se extiende a las asociadas (véase el párrafo 29.16(a) de la Sección 29).

En algunos casos, se requiere el juicio profesional para determinar si una inversión en una subsidiaria extranjera, asociada extranjera o negocio conjunto extranjero es de naturaleza básicamente permanente.

Ejemplos: inversiones en subsidiarias extranjeras

- Ej 76 Una entidad controladora tiene una subsidiaria extranjera con un importe en libros (activos netos) de 150.000 u.m. en los estados financieros consolidados y una base fiscal de 100.000 u.m. La controladora espera vender la subsidiaria apenas finalice el periodo. La tasa impositiva para ganancias de capital es cero en la jurisdicción de la entidad.**

Dado que la tasa impositiva que se aplica a cualquier importe imponible o deducible que surja de la venta de la subsidiaria es cero, en la práctica, esto equivale a que no surja ningún resultado fiscal por la recuperación de la inversión (véanse las notas debajo del párrafo 29.10). El efecto es el mismo que si la entidad esperara recuperar su inversión en la subsidiaria sin afectar a la ganancia fiscal. Por consiguiente, de acuerdo con el párrafo 29.10, no surge ningún activo o pasivo por impuestos diferidos en relación con diferencias temporarias de la inversión en la subsidiaria.

Para tener en cuenta: Esto no afectará al reconocimiento de impuestos diferidos por diferencias temporarias que surjan en los activos y pasivos particulares de la subsidiaria. Los activos y pasivos por impuestos diferidos que surjan por diferencias temporarias en los activos y pasivos particulares de la subsidiaria se deberán evaluar en el contexto de su recuperación o liquidación por parte de ésta, y no en el contexto de la recuperación de la inversión de la subsidiaria por parte de la controladora.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

- Ej 77** Una entidad controladora tiene una subsidiaria extranjera con un importe en libros (activos netos) de 150.000 u.m. en los estados financieros consolidados y una base fiscal de 100.000 u.m. La controladora espera mantener su inversión en un futuro previsible. No existen requerimientos que obliguen a la subsidiaria a pagar dividendos, y la controladora no espera exigir a la subsidiaria que realice una distribución. Por el contrario, la controladora ha establecido planes para que las ganancias no distribuidas se reinviertan para ampliar el negocio de la subsidiaria en un futuro previsible. Si la entidad vendiera la subsidiaria o recibiera distribuciones de ésta, esto afectaría a las ganancias fiscales.

La controladora no debería reconocer un pasivo por impuestos diferidos con respecto a la diferencia temporaria de 50.000 u.m., dado que la inversión en el extranjero es básicamente permanente y no se espera que se revierta la diferencia temporaria en un futuro previsible.

Ejemplo: inversiones en asociadas extranjeras

- Ej 78** Una entidad contabiliza sus inversiones en asociadas utilizando el método de la participación (véase la Sección 14 *Inversiones en Asociadas*). La entidad tiene una inversión en una asociada extranjera con un importe en libros de 150.000 u.m. y una base fiscal de 100.000 u.m. (igual al costo inicial de la inversión). La entidad espera mantener su inversión en un futuro previsible. No existen requerimientos que obliguen a la asociada a pagar dividendos. La gerencia de la asociada ha revelado planes, los cuales han sido aprobados por la mayoría de los accionistas, para que las ganancias no distribuidas se reinviertan para ampliar el negocio de la asociada en un futuro previsible. Si la entidad vendiera su inversión en la asociada o recibiera distribuciones de ésta, esto afectaría a las ganancias fiscales.

La controladora no debería reconocer un pasivo por impuestos diferidos con respecto a la diferencia temporaria de 50.000 u.m., dado que la inversión en el extranjero es básicamente permanente y no se espera que se revierta la diferencia temporaria en un futuro previsible.

En la práctica, proporcionar evidencia de planes específicos para la reinversión de las ganancias no distribuidas de la asociada extranjera a los fines de demostrar que la inversión es básicamente de naturaleza permanente será más difícil de lo que sería en el caso de inversiones en subsidiarias extranjeras. Esto se debe a que la entidad no tiene control sobre la entidad participada, por lo que no puede establecer planes para reinvertir las ganancias no distribuidas de la asociada sin el acuerdo de los demás inversores. Además, sin el control sobre la entidad participada, es posible que la entidad no pueda reunir la información suficiente para respaldar el supuesto de que la inversión es de naturaleza permanente. Esto ocurrirá, especialmente, si existe un tercero que tenga control sobre la asociada.

A menos que exista un acuerdo bien demostrado (como en este ejemplo) de que las ganancias no se distribuirán en un futuro previsible, normalmente, el inversor de una asociada extranjera deberá reconocer los impuestos diferidos que surjan de las ganancias no remitidas de dicha asociada, salvo que exista evidencia en contrario.

[Continuación del párrafo 29.16. A los requerimientos del párrafo 29.15 se aplican las siguientes excepciones:]

- (b) Una entidad no reconocerá un pasivo por impuestos diferidos para las diferencias temporarias asociadas al reconocimiento inicial de la plusvalía.

Notas

Muchas autoridades fiscales no permiten reducciones en el importe en libros de la plusvalía como gasto deducible al determinar la ganancia fiscal. Además, en estos países, el costo de la plusvalía no suele ser deducible, cuando la entidad subsidiaria dispone de los negocios de los cuales procede. En estas jurisdicciones, la plusvalía tiene una base fiscal igual a cero. Cualquier diferencia entre el importe en libros de la plusvalía y su base fiscal igual a cero será una diferencia temporaria que se

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

espera que incremente la ganancia fiscal en el futuro. Sin embargo, la Sección 29 no permite el reconocimiento del correspondiente pasivo por impuestos diferidos.⁽²⁾

De forma similar, las reducciones posteriores en una diferencia temporaria atribuible al reconocimiento inicial de la plusvalía no darán lugar al reconocimiento de saldos por impuestos diferidos.

Para tener en cuenta: Los pasivos por impuestos diferidos por diferencias temporarias relacionadas con la plusvalía se reconocerán en la medida en que no hayan surgido del reconocimiento inicial de esa plusvalía (véase el ejemplo 80).

Ejemplos: plusvalía

- Ej 79 En una combinación de negocios, una entidad reconoce una plusvalía de 200 u.m. Las autoridades fiscales no permiten reducciones en el importe en libros de la plusvalía como gasto deducible al determinar la ganancia fiscal. El costo de la plusvalía tampoco sería deducible si se dispusiera de los negocios de los cuales procede. La entidad amortiza la plusvalía a lo largo de diez años.**

La plusvalía tiene una base fiscal igual a cero. El párrafo 29.16(b) prohíbe a la entidad reconocer el correspondiente pasivo por impuestos diferidos. Si la entidad reconoce posteriormente una amortización de esa plusvalía de 20 u.m., la diferencia temporaria relacionada con la plusvalía se reducirá de 200 u.m. a 180 u.m., con el correspondiente decremento en el valor del pasivo por impuestos diferidos no reconocido. Ese decremento en el valor no reconocido del pasivo por impuestos diferidos también se lo considera relacionado con el reconocimiento inicial de la plusvalía. En consecuencia, no se deben reconocer impuestos diferidos por la diferencia temporaria.

De forma similar, si se reconoce un deterioro del valor de la plusvalía, el decremento en la diferencia temporaria y en el valor no reconocido del pasivo por impuestos diferidos también se lo considerará relacionado con el reconocimiento inicial de la plusvalía. En consecuencia, no se debe reconocer el pasivo por impuestos diferidos.

- Ej 80 En una combinación de negocios, una entidad reconoce una plusvalía de 200 u.m. que es deducible a los fines fiscales a una tasa de 20 por ciento anual, a partir del año de la adquisición. Si el negocio con el que se relaciona la plusvalía se vende, se pueden recibir deducciones del 100 por ciento del costo, pero se deberán devolver todas las deducciones anteriores recibidas por el uso (es decir, habrá un reintegro de todas las deducciones anteriores por la amortización de la plusvalía).**

La base fiscal de la plusvalía es de 200 u.m. en el reconocimiento inicial y de 160 u.m. al final del primer año. La plusvalía se amortiza a efectos de información financiera a lo largo de diez años. Al finalizar el primer año, el importe en libros de la plusvalía es de 180 u.m.

Los pasivos y activos por impuestos diferidos por diferencias temporarias relacionadas con la plusvalía se reconocerán en la medida en que no hayan surgido del reconocimiento inicial de esa plusvalía. Al final del primer año, surge una diferencia temporaria de 20 u.m. Dado que el importe en libros del activo (plusvalía) es superior a la base fiscal, surge un pasivo por impuestos diferidos. Por ejemplo, si la tasa impositiva es el 20 por ciento, se deberá reconocer un pasivo por impuestos diferidos de 4 u.m.

De forma similar, si se reconoce un deterioro del valor de la plusvalía, se deberá reconocer un activo o pasivo por impuestos diferidos por la diferencia temporaria.

⁽²⁾ El fundamento del IASB para esta excepción es que la medición inicial de la plusvalía es un importe residual que surge después de medir al valor razonable los activos y pasivos identificables en una combinación de negocios. El reconocimiento de un pasivo por impuestos diferidos en el reconocimiento inicial de la plusvalía simplemente ajusta el importe del residual (párrafo FC38 de los Fundamentos de las Conclusiones del proyecto de norma ED/2009/2 *Impuesto a las Ganancias*). La misma lógica se aplica a la excepción de la *NiIF para las PYMES*.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Notas

Exención de la diferencia temporaria que surge del reconocimiento inicial

El párrafo 29.16 establece dos exenciones específicas al requerimiento general para el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos de la Sección 29, como se trata anteriormente. El párrafo FC122 de los Fundamentos de las Conclusiones de la *NIIF para las PYMES* establece lo siguiente:

La Sección 29 *Impuesto a las Ganancias* de la *NIIF para las PYMES* utiliza el enfoque establecido en el proyecto de norma *Impuesto a las Ganancias* del Consejo, publicado en marzo de 2009, que propone una versión simplificada de la NIC 12. La única diferencia significativa de medición en la *NIIF para las PYMES* con respecto al proyecto de norma *Impuesto a las Ganancias* se da en el caso en que se aplique una tasa impositiva diferente a los ingresos distribuidos y no distribuidos.

Los párrafos 29.14 al 29.16 de la *NIIF para las PYMES* son prácticamente idénticos al proyecto de norma de marzo de 2009. Sin embargo, la *NIIF para las PYMES* no incluye un elemento importante de la guía de aplicación que se incluyó en el proyecto de norma de marzo de 2009. Como se expone en el párrafo B13(c), esta guía hace referencia al establecimiento de una prima o descuento como “corrección de valor”, o prima adicional, para el activo o pasivo por impuestos diferidos en el reconocimiento inicial. El efecto de reconocer dicha corrección de valor es negar el reconocimiento del correspondiente activo o pasivo por impuestos diferidos. Dado que no se incluyó una guía similar en la *NIIF para las PYMES*, algunos sugieren que no queda claro si se debe reconocer o no una corrección de valor similar. Opinan que, dado que la intención del Consejo en la Sección 29 era la de adoptar el enfoque del proyecto de norma de marzo de 2009, se debería reconocer una corrección de valor similar. El personal del IASB espera remitir este asunto al Grupo de Implementación de PYMES para su consideración.

29.17 Una entidad reconocerá los cambios en un pasivo o activo por impuestos diferidos como gasto por el impuesto a las ganancias en resultados, excepto si el cambio atribuible a una partida de ingresos o gastos, reconocida de conforme a esta NIIF como otro resultado integral, también se deba reconocer en otro resultado integral.

Notas

El párrafo 29.7 establece que un cambio en un activo o pasivo por impuestos diferidos que sea atribuible a una transacción reconocida en patrimonio conforme a la *NIIF para las PYMES* también debe reconocerse en patrimonio (véase el párrafo 29.27).

Si una entidad no tiene partidas de ingresos o gastos reconocidas fuera de resultados como otro resultado integral, todos los cambios en los activos y pasivos por impuestos diferidos se reconocerán en resultados, a menos que se relacionen con una partida reconocida en patrimonio.

En el párrafo 5.4(b), se observa que, según la *NIIF para las PYMES*, existen tres tipos de ingresos y gastos que se pueden reconocer, cuando surgen, en otro resultado integral, fuera de resultados:

- Algunas ganancias y pérdidas que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (véase la Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera*).
- Ganancias y pérdidas actuariales en cualquier plan de beneficios definidos si la entidad adopta la política de reconocerlas fuera de resultados (véase la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*).
- Algunos cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura si la entidad aplica una contabilidad de coberturas de acuerdo con la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*.

Un cambio en un activo o pasivo por impuestos diferidos atribuible a una de las tres partidas mencionadas de otro resultado integral también se deberá reconocer en otro resultado integral (véase el párrafo 5.4(b)).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Medición de impuestos diferidos

Tasas impositivas

- 29.18 Una entidad medirá un activo (o pasivo) por impuestos diferidos usando las tasas impositivas y la legislación que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa. Una entidad considerará las tasas impositivas cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los sucesos futuros requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo hagan.

Notas

La entidad no tendrá en cuenta aquella información que esté disponible sobre cambios futuros en las leyes fiscales, en las tasas impositivas o en la situación fiscal (excepto la de cambios cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado). Véanse las notas al párrafo 29.6.

El requerimiento de la Sección 29 de utilizar las tasas impositivas y las leyes que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa, en lugar de la fecha en que se autoriza la publicación de los estados financieros, significa que la aprobación o el proceso de aprobación prácticamente terminado de las tasas impositivas y las leyes después de la fecha sobre la que se informa no es un hecho que implica ajuste después del final del periodo sobre el que se informa. Sin embargo, de acuerdo con la Sección 32 *Hechos Ocurredos después del Periodo sobre el que se Informa*, las variaciones en las tasas impositivas o en las leyes fiscales, aprobadas o anunciadas después del final del periodo sobre el que se informa, que tengan o vayan a tener un efecto significativo en los activos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos, deben ser reveladas (véanse los párrafos 32.10 y 32.11(h)).

Ejemplos: proceso de aprobación prácticamente terminado

- Ej 81 **Una entidad opera en una jurisdicción donde se anunció un cambio del 25 por ciento al 26 por ciento en la tasa impositiva el 1 de noviembre de 20X6, el que entrará en vigencia a partir del 1 de abril de 20X7. El periodo contable de la entidad finaliza el 31 de marzo. El 31 de marzo de 20X7, la entidad tiene un activo de 10.000 u.m. por intereses por cobrar que tributarán cuando se cobren. Supongamos que el anuncio del 1 de noviembre de 20X6 se considera un proceso de aprobación prácticamente terminado y que la fecha de aprobación real fue la fecha en que entró en vigencia la nueva tasa impositiva (1 de abril de 20X7).**

Una entidad medirá su pasivo por impuestos diferidos usando las tasas impositivas y la legislación que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa. Dado que la nueva tasa impositiva del 26 por ciento que se aplicará al resultado fiscal a partir del 1 de abril de 20X7 ha sido prácticamente aprobada antes de la fecha sobre la que se informa (31 de marzo de 20X7), será utilizada para medir el pasivo por impuestos diferidos, ya que los intereses tributarán después del 1 de abril de 20X7.

Pasivo por impuestos diferidos al 31 de marzo de 20X7 = 2.600 u.m. (es decir, 10.000 u.m. × 26%).

- Ej 82 **Los hechos son los mismos que los del ejemplo 81, pero en este caso, el anuncio del 1 de noviembre de 20X6 no se considera un proceso de aprobación prácticamente terminado. El proceso de aprobación prácticamente terminado sólo se da en la fecha de aprobación real.**

Una entidad medirá su pasivo por impuestos diferidos usando las tasas impositivas y la legislación que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa. Aunque se espere aplicar la nueva tasa impositiva del 26 por ciento al resultado fiscal de 20X7/20X8, dicha tasa no fue aprobada, ni su proceso de aprobación estuvo prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa (31 de marzo de 20X7). Por consiguiente, ésta no se utilizará para medir el pasivo por impuestos diferidos.

Pasivo por impuestos diferidos al 31 de marzo de 20X7 = 2.500 u.m. (es decir, 10.000 u.m. × 25%).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Si bien la aprobación ocurre antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, la Sección 29 impide utilizar la tasa del 26 por ciento para calcular el pasivo por impuestos diferidos, dado que esta tasa no fue aprobada, ni su proceso de aprobación estuvo prácticamente terminado, al 31 de marzo de 20X7. Si el efecto del cambio tiene importancia relativa para los estados financieros, la entidad procederá a revelar la información correspondiente para hechos que no implican ajuste conforme a la Sección 32.

29.19 Cuando se apliquen diferentes tasas impositivas a distintos niveles de ganancia fiscal, una entidad medirá los gastos (ingresos) por impuestos diferidos y los pasivos (activos) por impuestos diferidos relacionados, utilizando las tasas medias aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, que se espera que sean aplicables a la ganancia (o pérdida) fiscal de los periodos en los que se espere que el activo por impuestos diferidos se realice o que el pasivo por impuestos diferidos se liquide.

Notas

Las tasas fiscales varían según el nivel de resultado fiscal

Por lo general, es necesario calcular una tasa impositiva media sólo cuando las tasas impositivas aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, tienen una escala progresiva, es decir, cuando se aplican diferentes tasas a diferentes niveles de resultado fiscal (véase el ejemplo 83).

La determinación de la tasa fiscal aplicable puede requerir una estimación del resultado fiscal futuro para el o los periodos en los que se tengan en cuenta las diferencias temporarias existentes o las compensaciones de pérdidas con beneficios futuros al determinar el impuesto a las ganancias. La estimación del resultado fiscal futuro incluye lo siguiente:

- pérdidas o ingresos sin incluir la reversión de diferencias temporarias; y
- reversión de diferencias temporarias.

Las tasas impositivas varían en cada año futuro

Cuando se espera que las tasas impositivas aplicables a la entidad varíen en periodos futuros (por ejemplo, en situaciones de puesta en marcha donde se otorgan concesiones fiscales en los primeros años), será necesario prever el año en que la diferencia temporaria se revertirá, para poder calcular el activo o pasivo por impuestos diferidos con la tasa (o tasa media) adecuada.

Exenciones fiscales (incluida la reducción de tasas del impuesto a las ganancias)

Una exención fiscal es una reducción temporaria o una eliminación del impuesto a las ganancias. Los gobiernos suelen utilizar las exenciones fiscales a modo de incentivos para fomentar la inversión o estimular el crecimiento de determinadas industrias. Por ejemplo, el gobierno de una jurisdicción en particular puede no exigir (o reducir) el impuesto a las ganancias durante un periodo determinado, si la entidad cumple con ciertos criterios, como la operación o inversión en un área particular de la jurisdicción. La Sección 29 no especifica el tratamiento contable de las exenciones fiscales. Por consiguiente, la entidad deberá determinar la base fiscal de todos los activos y pasivos, y calcular todas las diferencias temporarias de la manera habitual. Esto significa que si las diferencias temporarias se revierten en un periodo de exenciones fiscales en el que se eliminan impuestos, la tasa impositiva correspondiente será del cero por ciento. No se deberá reconocer ningún activo o pasivo por impuestos diferidos. Si, por el contrario, se aplica una tasa reducida, los activos y pasivos por impuestos diferidos se deberán medir utilizando esa tasa.

Las diferencias temporarias se medirán a la tasa que se aplique al momento en que se espera que aquéllas se reviertan, y no a la tasa que se aplique al momento en que dichas diferencias surjan inicialmente. Por consiguiente, si surge una diferencia temporaria en un periodo de exención fiscal, pero se espera que se revierta después de éste, la diferencia temporaria se deberá medir a la tasa impositiva estándar que se aplique a la entidad, y no a una tasa igual a cero.

Ejemplos: tasas impositivas con escala progresiva

Ej 83 Una entidad opera en una jurisdicción donde las primeras 50.000 u.m. de ganancia tributan a una tasa del 10 por ciento, y el excedente que supere el importe de 50.000 u.m. tributa a una tasa del 20 por ciento.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Si la entidad espera obtener una ganancia fiscal anual superior a 50.000 u.m. en el futuro, tendrá que calcular la tasa media estimada para cada periodo futuro en que se revertan las diferencias temporarias existentes en la fecha sobre la que se informa. Para poder determinar una única tasa media entre el 10 por ciento y el 20 por ciento, será necesario estimar las ganancias fiscales anuales futuras, incluido el efecto de la reversión de las diferencias temporarias. La Sección 29 no exige un desglose detallado de las reversiones netas de las diferencias temporarias con respecto a los activos y pasivos por impuestos diferidos. Sin embargo, la entidad deberá tener presente todas las partidas inusuales que puedan generar un nivel anormal de ganancia fiscal, o cualquier diferencia temporaria anormalmente grande que pueda revertirse en un periodo futuro y distorsionar la tasa media.

- Ej 84 Una entidad tiene una partida de equipo que se deprecia de forma más rápida a los fines fiscales que a efectos de información financiera. El 31 de diciembre de 20X1, surge una diferencia temporaria de 1.000 u.m. relacionada con este equipo, que se espera que incremente la ganancia fiscal en el futuro. Se espera que la diferencia temporaria se revierta en un plazo de cinco años. En la jurisdicción de la entidad, se debe pagar un impuesto del 20 por ciento sobre las primeras 100.000 u.m. de la ganancia fiscal obtenida, del 25 por ciento sobre las siguientes 200.000 u.m. de la ganancia fiscal obtenida, del 30 por ciento sobre las siguientes 200.000 u.m. de la ganancia fiscal obtenida y del 35 por ciento sobre el resto (es decir, el excedente que supere el importe de 500.000 u.m.). En 20X1, la entidad obtuvo una ganancia fiscal de 400.000 u.m. En 20X6, la entidad espera obtener una ganancia fiscal de 650.000 u.m.**

En 20X1, la entidad obtuvo una ganancia fiscal de 400.000 u.m. y, por consiguiente, pagó impuestos por 100.000 u.m. (es decir, $(100.000 \text{ u.m.} \times 20\%) + (200.000 \text{ u.m.} \times 25\%) + (100.000 \text{ u.m.} \times 30\%)$). La tasa impositiva media es del 25 por ciento (es decir, $100.000 \text{ u.m.} \div 400.000 \text{ u.m.}$).

Sin embargo, en el plazo de cinco años, se espera que la ganancia fiscal sea de 650.000 u.m. Si la empresa no obtiene una ganancia fiscal de 650.000 u.m., pagará un impuesto de 182.500 u.m. (es decir, $(100.000 \text{ u.m.} \times 20\%) + (200.000 \text{ u.m.} \times 25\%) + (200.000 \text{ u.m.} \times 30\%) + (150.000 \text{ u.m.} \times 35\%)$). Ésta es una tasa media del 28,08 por ciento.

En consecuencia, el pasivo por impuestos diferidos se medirá en 281 u.m. (es decir, $1.000 \text{ u.m.} \times 28,08\%$).

- Ej 85 El periodo contable de una entidad finaliza el 31 de diciembre. Al final de 20X1, la entidad tiene las siguientes diferencias temporarias:**
- Una diferencia temporaria de 60.000 u.m. que se espera que reduzca la ganancia fiscal en 20.000 u.m. para los siguientes dos años (20X2 y 20X3) y en 10.000 u.m. para los dos años que siguen a este periodo (20X4 y 20X5). Esto se debe a los desembolsos para investigación y desarrollo que se permiten deducir fiscalmente con el paso del tiempo (pero que se reconocen de inmediato a efectos de información financiera conforme a la Sección 18 *Activos Intangibles distintos a la Plusvalía*).
 - Una diferencia temporaria de 5.000 u.m. que se espera que incremente la ganancia fiscal en 5.000 u.m. para 20X2. Esto se debe a los intereses por cobrar que tributan cuando se cobran.

La entidad opera en una jurisdicción cuya tasa tiene una estructura de escala progresiva. Las tasas impositivas con escala progresiva son las siguientes:

<i>Ganancia fiscal (u.m.)</i>	<i>Tasa impositiva</i>
0 – 50.000	10%
50.000,01 – 300.000	20%
300.000,01 – 100.000.000	25%
Más de 100.000.000	30%

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Ganancias proyectadas para los siguientes cinco años (sin incluir la reversión de diferencias temporarias):

20X2	20X3	20X4 y 20X5	20X6
260.000 u.m.	285.000 u.m.	350.000 u.m.	400.000 u.m.

El resultado fiscal estimado (incluida la reversión de diferencias temporarias) para los siguientes cuatro años (20X2 a 20X5) es el siguiente:

- 20X2: 245.000 u.m. (es decir, 260.000 u.m. menos 20.000 u.m. de investigación y desarrollo + 5.000 u.m. de intereses)
- 20X3: 265.000 u.m. (es decir, 285.000 u.m. menos 20.000 u.m. de investigación y desarrollo)
- 20X4: 340.000 u.m. (es decir, 350.000 u.m. menos 10.000 u.m. de investigación y desarrollo)
- 20X5: 340.000 u.m. (es decir, 350.000 u.m. menos 10.000 u.m. de investigación y desarrollo)

Sólo se deben tener en cuenta los cuatro años, porque no hay diferencias temporarias existentes al 31 de diciembre de 20X1 que se reviertan en 20X6 o después.

Impuesto basado en la escala:

	20X2	20X3	20X4	20X5
10 por ciento	5.000 u.m.	5.000 u.m.	5.000 u.m.	5.000 u.m.
	(es decir, 50.000 u.m. × 10%)			
20 por ciento	39.000 u.m.	43.000 u.m.	50.000 u.m.	50.000 u.m.
	(es decir, (245.000 u.m. menos 50.000 u.m.) × 20%)	(es decir, (265.000 u.m. menos 50.000 u.m.) × 20%)	(es decir, (300.000 u.m. menos 50.000 u.m.) × 20%)	(es decir, (300.000 u.m. menos 50.000 u.m.) × 20%)
25 por ciento	cero	cero	10.000 u.m.	10.000 u.m.
			(es decir, (340.000 u.m. menos 300.000 u.m.) × 25%)	(es decir, (340.000 u.m. menos 300.000 u.m.) × 25%)
Impuesto estimado total	44.000 u.m.	48.000 u.m.	65.000 u.m.	65.000 u.m.
Tasa impositiva media estimada	17,96% (es decir, 44.000 u.m. ÷ 245.000 u.m.)	18,11% (es decir, 48.000 u.m. ÷ 265.000 u.m.)	19,12% (es decir, 65.000 ÷ 340.000 u.m.)	19,12% (es decir, 65.000 ÷ 340.000 u.m.)

La tasa impositiva que se aplicará a la diferencia temporaria de los intereses por cobrar es del 17,96 por ciento, porque la diferencia temporaria se revierte en 20X2. Se reconoce un pasivo por impuestos diferidos de 898 u.m. (5.000 u.m. × 17,96%).

El activo por impuestos diferidos para los costos de investigación y desarrollo se puede determinar aplicando la tasa impositiva media de cada periodo a la parte de la diferencia temporaria que se espera que se revierta en dicho periodo. Se reconoce un activo por impuestos diferidos de 11.038 u.m. (es decir, (20.000 u.m. × 17,96%) + (20.000 u.m. × 18,11%) + (10.000 u.m. × 19,12%) + (10.000 u.m. × 19,12%) = 3.592 u.m. + 3.622 u.m. + 1.912 u.m. + 1.912 u.m.).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Parece improbable que se requiera una corrección valorativa para el activo por impuestos diferidos, en función del nivel de ganancias esperadas cuando la diferencia temporaria se revierta.

El párrafo 29.29 trata sobre la compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos (es decir, si el importe de 11.038 u.m. se puede compensar con el importe de 898 u.m. para reconocer un activo por impuestos diferidos neto de 10.140 u.m.).

29.20 La medición de los pasivos por impuestos diferidos y de los activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera, en la fecha sobre la que se informa, recuperar o liquidar el importe en libros de los activos y pasivos relacionados. Por ejemplo, si la diferencia temporaria surge de una partida de ingreso que se espera sea gravable como una ganancia de capital en un periodo futuro, el gasto por impuestos diferidos se mide utilizando la tasa impositiva de ganancias de capital.

Notas

En algunos casos, las tasas impositivas que se aplican a las ganancias que surgen del uso del activo son diferentes a las que se aplican a las ganancias que surgen de la venta de éste. La Sección 29 exige que la base fiscal de un activo se determine en función de las deducciones fiscales que estén disponibles por la venta en la fecha sobre la que se informa (véase el párrafo 29.12). En muchos casos, estarán disponibles las mismas deducciones tanto por el uso como por la venta del activo (véanse los ejemplos 86 al 91). En otros casos, las deducciones por el uso son significativamente diferentes de las deducciones por la venta (véanse los ejemplos 92 al 97).

Por lo general, se considera que la tierra tiene una vida económica indefinida y, por consiguiente, de acuerdo con la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*, no se deprecia. El importe en libros de la tierra (independientemente de si se contabiliza de acuerdo con la Sección 16 *Propiedades de Inversión* o la Sección 17) sólo se puede recuperar mediante la venta. En consecuencia, a los fines de medir el impuesto diferido, el método esperado de recuperación de la tierra será siempre la venta.

Otras partidas de propiedades, planta y equipo (activos depreciables) se recuperan, por lo general, a través de una combinación de uso y venta. Por ejemplo, se espera que el importe depreciable (es decir, importe en libros menos valor residual) se recupere a través del uso del activo y que el valor residual se recupere a través de la venta de dicho activo al final de su vida útil (véanse los ejemplos 90 y 91).

Dado que la base fiscal de un activo es igual al importe que habría sido deducible por obtener ganancias fiscales si el importe en libros del activo se hubiera recuperado a través de la venta al final del periodo sobre el que se informa (véase el párrafo 29.12(a)), la medición de un activo por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales que tendría el uso del activo sólo cuando la entidad espere recuperar su importe en libros mediante el uso y estén disponibles las mismas deducciones ya sea por la venta o por el uso de dicho activo. En otras palabras:

- Si las deducciones disponibles por la venta (es decir, la base fiscal) *no* son iguales a las deducciones disponibles por el uso, una entidad medirá los activos y pasivos por impuestos diferidos a la tasa impositiva que se aplicaría si el activo fuera vendido.⁽³⁾
- Si están disponibles las mismas deducciones ya sea por la venta o por el uso del activo, la entidad medirá el activo o pasivo por impuestos diferidos a la tasa impositiva que se aplique al método esperado de recuperación del importe en libros del activo por parte de la entidad.

⁽³⁾ Cuando las deducciones disponibles por la venta (es decir, la base fiscal) no son iguales a las deducciones disponibles por el uso, el uso de una tasa incoherente no arrojará una medición del activo o pasivo por impuestos diferidos (véase el párrafo FC69 de los Fundamentos de las Conclusiones en el proyecto de norma ED/2009/2 *Impuesto a las Ganancias*, en el que se basa la Sección 29 de la *NIF para las PYMES*).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Ejemplos: deducciones iguales por el uso y por la venta

- Ej 86 Una entidad adquiere un activo por 100.000 u.m. De acuerdo con la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*, la entidad deprecia el activo con el método lineal a lo largo de su vida útil de 10 años hasta un valor residual de cero (es decir, 10.000 u.m. por año durante 10 años).

Al calcular el resultado fiscal, la entidad deprecia el activo con el método lineal hasta un valor residual de cero a lo largo de los primeros cinco años de uso del activo (es decir, 20.000 u.m. por año durante 5 años). Si el activo se vende, se pueden realizar deducciones del 100 por ciento del costo, pero se deberán devolver todas las deducciones anteriores recibidas por el uso (es decir, un reintegro de todas las deducciones anteriores). La tasa impositiva aplicable al uso es del 30 por ciento. Por la venta, la tasa impositiva aplicable al reintegro de las deducciones anteriores es del 30 por ciento, mientras que la tasa impositiva aplicable al excedente del precio de venta que supere el costo de 100.000 u.m. es del 20 por ciento.

La entidad espera recuperar el importe en libros del activo a través del uso durante 10 años.

Al final del segundo año, el pasivo por impuestos diferidos es de 6.000 u.m. (es decir, usando la tasa impositiva aplicable del 30% [forma esperada de recuperación] \times 20.000 u.m. de diferencia temporaria).

La diferencia temporaria es la diferencia entre el importe en libros de 80.000 u.m. (es decir, 100.000 u.m. de costo menos 20.000 u.m. de depreciación acumulada) y la base fiscal de 60.000 u.m. La base fiscal del activo se determina siempre en función de las consecuencias de la recuperación a través de la venta. Luego de dos años, la base fiscal es de 60.000 u.m. (es decir, una deducción de 100.000 u.m. por la venta menos el reintegro de la depreciación fiscal ya reclamada de 40.000 u.m.). Surge una diferencia temporaria de 20.000 u.m.

La depreciación fiscal ya reclamada es la depreciación fiscal acumulada deducida para determinar el resultado fiscal de la entidad. Cálculo: 100.000 u.m. de costo \div 5 años de vida útil deducible fiscalmente \times 2 años de deducción = 40.000 u.m.

- Ej 87 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 86. Sin embargo, en este ejemplo, después de usar el activo durante dos años, la entidad decidió disponer de éste por su importe en libros de 80.000 u.m. (es decir, la entidad tiene la intención de recuperar el importe en libros del activo a través de la venta al final del segundo año).

El pasivo por impuestos diferidos es de 6.000 u.m. (es decir, una tasa impositiva del 30% aplicable al reintegro de deducciones por la venta [forma esperada de recuperación] \times 20.000 u.m. de diferencia temporaria).

La diferencia temporaria es la diferencia entre el importe en libros de 80.000 u.m. (es decir, 100.000 u.m. de costo menos 20.000 u.m. de depreciación acumulada) y la base fiscal de 60.000 u.m.). La base fiscal del activo se determina siempre en función de las consecuencias de la recuperación a través de la venta. Luego de dos años, la base fiscal es de 60.000 u.m. (deducción de 100.000 u.m. por la venta menos el reintegro de la depreciación fiscal ya reclamada de 40.000 u.m.). Surge una diferencia temporaria de 20.000 u.m.

Para tener en cuenta: la tasa impositiva del 20 por ciento no es aplicable, porque sólo se aplica a los ingresos por la venta que superen el costo original (de 100.000 u.m.) y, en este ejemplo, la diferencia temporaria que se mide es la diferencia entre el importe en libros de 80.000 u.m. y la base fiscal de 60.000 u.m., ambos inferiores al costo de 100.000 u.m.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

- Ej 88** El 1 de enero de 20X1, una entidad adquiere un edificio por 100.000 u.m. De acuerdo con la Sección 16 *Propiedades de Inversión*, la entidad contabiliza el edificio al valor razonable reconociendo los cambios de éste en resultados. El 31 de diciembre de 20X1, el valor razonable de la propiedad de inversión es de 120.000 u.m.

Al calcular el resultado fiscal, la entidad deprecia el edificio con el método lineal hasta un valor residual de cero a lo largo de los primeros diez años del uso por parte de terceros mediante arrendamientos operativos de la entidad (es decir, en 20X1 la entidad dedujo 10.000 u.m. al medir su ganancia fiscal para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1). Si el edificio se vende, se pueden realizar deducciones del 100 por ciento del costo, pero se deberán devolver todas las deducciones anteriores recibidas por el uso (es decir, un reintegro de todas las deducciones anteriores). La tasa impositiva aplicable a la recuperación a través del ingreso por arrendamiento es del 30 por ciento. Por la venta, la tasa impositiva aplicable al reintegro de las deducciones anteriores es del 30 por ciento, mientras que la tasa impositiva aplicable al excedente del precio de venta que supere el costo de 100.000 u.m. es del 20 por ciento.

Al 31 de diciembre de 20X1, la entidad espera recuperar el importe en libros total del edificio a través de la venta.

El pasivo por impuestos diferidos es de 7.000 u.m. Cálculo: $30\% \times 10.000$ u.m. (la parte de la diferencia temporaria que se espera que se reintegre por la venta) + $20\% \times 20.000$ u.m. (la parte de la diferencia temporaria que se espera que esté sujeta a impuestos del 20% cuando se recupere mediante la venta).

La diferencia temporaria total de 30.000 u.m. es la diferencia entre el importe en libros de 120.000 u.m. (valor razonable al 31 de diciembre de 20X1) y la base fiscal de 90.000 u.m. La base fiscal del activo se determina siempre en función de las consecuencias de la recuperación a través de la venta. Luego de un año, la base fiscal es de 90.000 u.m. (es decir, una deducción de 100.000 u.m. por la venta menos el reintegro de la depreciación fiscal ya reclamada de 10.000 u.m.).

En la medición del pasivo por impuestos diferidos, la diferencia temporaria se desglosa en dos componentes: un importe de 10.000 u.m. que se espera que se reintegre por la venta y un importe de 20.000 u.m. que se espera que esté sujeto a impuestos del 20%.

- Ej 89** Los hechos son los mismos que los del ejemplo 88. Sin embargo, en este ejemplo, al 31 de diciembre de 20X1, la entidad espera recuperar el importe en libros de la propiedad en su totalidad a través del ingreso por arrendamiento. Al final de la vida económica del edificio, la entidad tiene la intención de descartarlo. No se espera que surjan ingresos por el descarte.

El pasivo por impuestos diferidos es de 9.000 u.m. Cálculo: 30% (tasa impositiva aplicable al ingreso por arrendamiento) $\times 30.000$ u.m. de diferencia temporaria (la parte del importe en libros que se espera que se recupere a través del ingreso por arrendamiento).

La diferencia temporaria de 30.000 u.m. es la diferencia entre el importe en libros de 120.000 u.m. (valor razonable al 31 de diciembre de 20X1) y la base fiscal de 90.000 u.m. La base fiscal del activo se determina siempre en función de las consecuencias de la recuperación a través de la venta. Luego de un año, la base fiscal es de 90.000 u.m. (es decir, una deducción de 100.000 u.m. por la venta menos el reintegro de la depreciación fiscal ya reclamada de 10.000 u.m.).

- Ej 90** Los hechos son los mismos que los del ejemplo 88. Sin embargo, en este ejemplo, al 31 de diciembre de 20X1, la entidad espera recuperar 15.000 u.m. del importe en libros del edificio a través del ingreso por arrendamiento y 105.000 u.m. de dicho importe a través de la venta.

El pasivo por impuestos diferidos es de 8.500 u.m. Cálculo: $30\% \times 15.000$ u.m. de la parte del importe en libros que se espera que se recupere a través del ingreso por arrendamiento (es decir, de 120.000 u.m. a 105.000 u.m.) + $20\% \times 5.000$ u.m. de la parte del importe en libros que cuando se recupere mediante la venta (según lo previsto por la entidad) esté sujeto a un impuesto del 20% (es decir, de 105.000 u.m. a 100.000 u.m. de costo) + $30\% \times 10.000$ u.m. de la parte de la diferencia temporaria que se espera que se reintegre por la venta (es decir, de 100.000 u.m. de costo a 90.000 u.m. de base fiscal).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

La diferencia temporaria de 30.000 u.m. es la diferencia entre el importe en libros de 120.000 u.m. (valor razonable al 31 de diciembre de 20X1) y la base fiscal de 90.000 u.m. La base fiscal del activo se determina siempre en función de las consecuencias de la recuperación a través de la venta. Luego de un año, la base fiscal es de 90.000 u.m. (es decir, una deducción de 100.000 u.m. por la venta menos el reintegro de la depreciación fiscal ya reclamada de 10.000 u.m.).

- Ej 91 Una entidad adquiere un activo por 100.000 u.m. El costo del activo es deducible a los fines fiscales con el método lineal a lo largo de diez años mientras el activo se utiliza. En la venta, se puede obtener una deducción del costo menos la depreciación fiscal previamente recibida. Se aplica una tasa impositiva del 30 por ciento a los ingresos generados por el uso del activo, y una tasa del 25 por ciento a todas las ganancias fiscales obtenidas por la venta. La depreciación a efectos de información financiera de la entidad se basa en una vida útil esperada de 12 años y un valor residual de 40.000 u.m.**

La entidad ha utilizado el activo durante diez años y espera seguir haciéndolo durante dos años más antes de venderlo.

Al final del décimo año, el importe en libros depreciado del activo es de 50.000 u.m. (es decir, 2 años restantes \div 12 años de vida útil \times (100.000 u.m. de costo menos 40.000 u.m. de valor residual) + 40.000 u.m. de valor residual)).

Al final del décimo año, el costo de la base fiscal del activo es cero, es decir, 100.000 u.m. de costo menos depreciación fiscal de 100.000 u.m. (cálculo: 100.000 u.m. de costo \div 10 años de vida útil deducible fiscalmente \times 10 años de deducción).

Al final del décimo año, la diferencia temporaria es de 50.000 u.m. (es decir, 50.000 u.m. de importe en libros menos base fiscal igual a cero).

La entidad espera recuperar 40.000 u.m. del importe en libros a través de la venta (es decir, el valor residual) y 10.000 u.m. del importe en libros (resto del importe depreciable) a través del uso. En consecuencia, el pasivo por impuestos diferidos se puede determinar en 13.000 u.m. Cálculo: 10.000 u.m. (es decir, importe de 40.000 u.m. que se espera recuperar a través de la venta \times 25%) + 3.000 u.m. (es decir, importe de 10.000 u.m. que se espera recuperar a través del uso \times 30%).

Ejemplos: deducciones diferentes por el uso y por la venta

- Ej 92 Una entidad adquiere un activo por 100.000 u.m. De acuerdo con la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*, la entidad deprecia el activo con el método lineal a lo largo de su vida útil de 10 años hasta un valor residual de cero (es decir, 10.000 u.m. por año durante 10 años).**

No hay depreciación fiscal al calcular el resultado fiscal. Si el activo se vende, se puede deducir un importe de 100.000 u.m. (es decir, el costo del activo) al momento de determinar las ganancias o las pérdidas de capital imponibles en la disposición.

La tasa impositiva aplicable al uso es del 30 por ciento. La tasa impositiva aplicable a las ganancias y a las pérdidas de capital es del 20 por ciento.

Al final del segundo año, cuando el valor de mercado del activo es de 120.000 u.m., la entidad espera recuperar el importe en libros del activo a través de la venta.

Al final del segundo año, el activo por impuestos diferidos es de 4.000 u.m. (es decir, una tasa impositiva del 20% aplicable a las pérdidas de capital en la venta [forma esperada de recuperación] \times 20.000 u.m. de diferencia temporaria).

La diferencia temporaria es la diferencia entre el importe en libros de 80.000 u.m. (es decir, 100.000 u.m. de costo menos 20.000 u.m. de depreciación acumulada) y la base fiscal de 100.000 u.m. (es decir, la deducción disponible por la venta). La base fiscal del activo se determina siempre en función de las consecuencias de la recuperación a través de la venta. Surge una diferencia temporaria de 20.000 u.m.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

- Ej 93 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 92. Sin embargo, en este ejemplo, la entidad espera recuperar el importe en libros del activo a través del uso durante 10 años.**

Al final del segundo año, el activo por impuestos diferidos es de 4.000 u.m. (es decir, una tasa impositiva del 20% aplicable a la venta [aunque no sea la forma esperada de recuperación] \times 20.000 u.m. de diferencia temporaria).

La diferencia temporaria es la diferencia entre el importe en libros de 80.000 u.m. (es decir, 100.000 u.m. de costo menos 20.000 u.m. de depreciación acumulada) y la base fiscal de 100.000 u.m. (es decir, la deducción disponible por la venta). La base fiscal del activo se determina siempre en función de las consecuencias de la recuperación a través de la venta. Surge una diferencia temporaria de 20.000 u.m.

En este caso, la entidad tiene la intención de recuperar el importe en libros del activo a través del uso y, por consiguiente, no habrá deducciones fiscales disponibles para la entidad por dicho uso. Si la base fiscal del activo se pudiera determinar en función del uso previsto (y si no se pudiera, véase el párrafo 29.12(a)), ésta sería igual a cero. Dado que las deducciones fiscales disponibles por la venta (100.000 u.m.) son diferentes de las que están disponibles por el uso (cero), la entidad medirá el impuesto diferido sobre el activo a la tasa que se aplique a la venta de éste (es decir, 20%).

- Ej 94 El 1 de enero de 20X1, una entidad adquiere un edificio por 100.000 u.m. De acuerdo con la Sección 16 *Propiedades de Inversión*, la entidad contabiliza el edificio al valor razonable reconociendo los cambios de éste en resultados. El 31 de diciembre de 20X1, el valor razonable de la propiedad de inversión es de 120.000 u.m.**

No hay depreciación fiscal al calcular el resultado fiscal. Si el activo se vende, se podrán obtener deducciones equivalentes al importe que sea menor entre el 100 por ciento del costo y el valor de mercado del activo en la fecha de venta. La tasa impositiva aplicable al uso es del 30 por ciento. La tasa impositiva aplicable al excedente del precio de venta que supere el costo de 100.000 u.m. es del 20 por ciento.

Al 31 de diciembre de 20X1, la entidad espera recuperar el importe en libros total del edificio a través de la venta.

El pasivo por impuestos diferidos es de 4.000 u.m. Cálculo: $20\% \times 20.000$ u.m. (diferencia temporaria que se espera que esté sujeta a impuestos del 20% cuando se recupere a través de la venta).

La diferencia temporaria de 20.000 u.m. es la diferencia entre el importe en libros de 120.000 u.m. (valor razonable al 31 de diciembre de 20X1) y la base fiscal de 100.000 u.m. La base fiscal del activo se determina siempre en función de las consecuencias de la recuperación a través de la venta (es decir, 100.000 u.m.).

- Ej 95 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 94. Sin embargo, en este ejemplo, al 31 de diciembre de 20X1, la entidad espera recuperar el importe en libros de la propiedad en su totalidad a través del ingreso por arrendamiento. Al final de la vida económica del edificio, la entidad tiene la intención de descartarlo. No se espera que surjan ingresos por el descarte.**

Al igual que en el ejemplo 94, el pasivo por impuestos diferidos es de 4.000 u.m. Cálculo: $20\% \times 20.000$ u.m. de diferencia temporaria (es decir, 120.000 u.m. de importe en libros).

La diferencia temporaria de 20.000 u.m. es la diferencia entre el importe en libros de 120.000 u.m. (valor razonable al 31 de diciembre de 20X1) y la base fiscal de 100.000 u.m. La base fiscal del activo se determina siempre en función de las consecuencias de la recuperación a través de la venta (es decir, 100.000 u.m.).

En este caso, la entidad tiene la intención de recuperar el importe en libros del activo a través del uso (es decir, mediante el arrendamiento a terceros) y no hay deducciones fiscales disponibles para la entidad por este método de recuperación. Si la base fiscal del edificio se pudiera determinar en función del uso previsto (y si no se pudiera, véase el párrafo 29.12(a)), ésta sería igual a cero. Dado que las deducciones fiscales disponibles por la venta (100.000 u.m.) son diferentes de las que están disponibles por el uso (cero), la entidad medirá el impuesto diferido sobre el edificio a la tasa que se aplique a la venta de éste (es decir, 20%).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

- Ej 96 El 1 de enero de 20X1, una entidad adquiere un edificio por 100.000 u.m. De acuerdo con la Sección 16 *Propiedades de Inversión*, la entidad contabiliza el edificio al valor razonable reconociendo los cambios de éste en resultados. El 31 de diciembre de 20X1, el valor razonable de la propiedad de inversión es de 120.000 u.m.

Al calcular el resultado fiscal, la entidad deprecia el edificio con el método lineal hasta un valor residual de cero a lo largo de los primeros diez años del uso por parte de terceros mediante arrendamientos operativos de la entidad (es decir, en 20X1 la entidad dedujo 10.000 u.m. al estimar su ganancia fiscal para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1). Si el edificio se vende, se pueden realizar deducciones del 100 por ciento del costo incrementado en función de un índice de precio específico establecido por las autoridades fiscales (5 por ciento en 20X1), pero se deberán devolver todas las deducciones anteriores recibidas por el uso (es decir, un reintegro de todas las deducciones anteriores). Al 31 de diciembre de 20X1, la tasa impositiva aplicable a la recuperación mediante el ingreso por arrendamiento es del 30 por ciento. Por la venta, la tasa impositiva aplicable al reintegro de las deducciones anteriores es del 30 por ciento, mientras que la tasa impositiva aplicable al excedente del precio de venta que supere las 105.000 u.m. (es decir, 100.000 de costo + 5% de 100.000 u.m. de ajuste por indexación) es del 20 por ciento.

Al 31 de diciembre de 20X1, la entidad espera recuperar el importe en libros total del edificio a través de la venta.

Al 31 de diciembre 20X1, el pasivo por impuestos diferidos es de 6.000 u.m. Cálculo: $20\% \times 15.000$ u.m. de ganancia de capital imponible (es decir, 120.000 u.m. de importe en libros menos 105.000 u.m. de costo ajustado) + $30\% \times 10.000$ u.m. de reintegro de deducciones anteriores.

La diferencia temporaria de 25.000 u.m. es la diferencia entre el importe en libros de 120.000 u.m. (valor razonable al 31 de diciembre de 20X1) y la base fiscal de 95.000 u.m. La base fiscal del activo se determina siempre en función de las consecuencias de la recuperación a través de la venta (es decir, 105.000 u.m. de costo ajustado menos 10.000 u.m. de reintegro de deducciones anteriores).

- Ej 97 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 96. Sin embargo, en este ejemplo, la entidad espera recuperar el importe en libros del activo a través del uso durante 50 años. Al finalizar los 50 años, la entidad tiene la intención de descartar el edificio.

Al 31 de diciembre 20X1, el pasivo por impuestos diferidos es de 6.000 u.m. Cálculo: $20\% \times 15.000$ u.m. de ganancia de capital imponible (es decir, 120.000 u.m. de importe en libros menos 105.000 u.m. de costo ajustado) + $30\% \times 10.000$ u.m. de reintegro de deducciones anteriores.

La diferencia temporaria de 25.000 u.m. es la diferencia entre el importe en libros de 120.000 u.m. (valor razonable al 31 de diciembre de 20X1) y la base fiscal de 95.000 u.m. La base fiscal del activo se determina siempre en función de las consecuencias de la recuperación a través de la venta (es decir, 105.000 u.m. de costo ajustado menos 10.000 u.m. de reintegro de deducciones anteriores).

En este caso, la entidad tiene la intención de recuperar el importe en libros del activo a través del uso y, por consiguiente, podrá obtener deducciones fiscales de 90.000 u.m. por dicho uso. Si la base fiscal del activo se pudiera determinar en función del uso previsto (y si no se pudiera, véase el párrafo 29.12(a)), ésta sería de 90.000 u.m. Dado que las deducciones fiscales disponibles por la venta (95.000 u.m.) son diferentes de las disponibles por el uso (90.000 u.m.), la entidad medirá el impuesto diferido sobre el activo a las tasas que se apliquen a la venta de éste (es decir, 30% por 10.000 u.m. de reintegro de deducciones anteriores y 20% por 15.000 u.m. de ganancias de capital imponibles).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Corrección valorativa

- 29.21 Una entidad reconocerá una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos, de modo que el importe en libros neto iguale al importe máximo que es probable que se recupere sobre la base de las ganancias fiscales actuales o futuras.

Notas

Fuentes de ganancia fiscal

Los activos por impuestos diferidos representan incentivos fiscales futuros procedentes de las diferencias temporarias que se espera que reduzcan la ganancia fiscal en el futuro y de la compensación de pérdidas y créditos fiscales no utilizados de periodos anteriores. La realización futura del incentivo fiscal de una diferencia temporaria o de la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados de periodos anteriores dependerá de la existencia de ganancias fiscales suficientes del tipo adecuado (por ejemplo, resultado fiscal o ganancia de capital) en el periodo en que dicha diferencia se revierta, y dentro del periodo de compensación de pérdidas y créditos fiscales con beneficios de periodos anteriores o posteriores conforme a la legislación fiscal. El resultado fiscal para la realización del activo por impuestos diferidos puede provenir de operaciones futuras, de operaciones pasadas o de reversiones futuras de diferencias temporarias que se espera que incrementen la ganancia fiscal en el futuro.

Una entidad reconocerá una corrección valorativa si, sobre la base de la evidencia disponible, es mayor la probabilidad de que no haya ganancias fiscales suficientes para realizar el incentivo fiscal. El activo por impuestos diferidos menos la corrección valorativa es igual al importe máximo con mayor probabilidad de que se realice contra la ganancia fiscal. El hecho de mostrar el activo por impuestos diferidos total con su correspondiente corrección valorativa brinda más información que el hecho de mostrar solamente el importe neto, dado que se proporciona información a los usuarios sobre los cambios ocurridos en el activo por impuestos diferidos y sobre la disponibilidad de resultados fiscales para realizar dicho activo.

La *NIIF para las PYMES* no exige la elaboración de previsiones detalladas, proyecciones ni otros desgloses para justificar el no reconocimiento de una corrección valorativa. El nivel de desglose es una cuestión de criterio. Cuantas más dudas haya de que el activo por impuestos diferidos se pueda realizar, más importante será el desglose a realizar.

Al considerar el efecto relativo de la evidencia positiva o negativa, la entidad aplicará el juicio profesional. La importancia asignada al efecto potencial de la evidencia positiva o negativa será proporcional a la medida en que ésta se pueda verificar objetivamente. Cuanto mayor sea la evidencia negativa, más evidencia positiva se necesitará y más difícil será concluir que la corrección valorativa debería ser inferior al importe total del activo por impuestos diferidos.

Ejemplos: diferencias temporarias existentes que se espera que incrementen la ganancia fiscal en el futuro

- Ej 98 Una entidad tiene 100.000 u.m. de diferencias temporarias que se espera que incrementen la ganancia fiscal en los próximos diez años, y 10.000 u.m. de diferencias temporarias que se espera que reduzcan la ganancia fiscal en los próximos años. En la jurisdicción, las pérdidas se pueden compensar con beneficios de hasta 3 años anteriores o de hasta 15 años posteriores.**

Se debería registrar un activo por impuestos diferidos de 10.000 u.m. No será necesaria una corrección valorativa, porque se espera que el importe de las diferencias temporarias disponibles sea suficiente para incrementar la ganancia fiscal.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Para tener en cuenta: se debe tener cuidado, no obstante, en el caso de que existan pérdidas acumuladas importantes. En dicho caso, es posible que el activo por impuestos diferidos reconocido por las diferencias temporarias que se espera que reduzcan la ganancia fiscal y que el activo por impuestos diferidos por la pérdida acumulada no se realicen por completo contra las 100.000 u.m. de diferencias temporarias que se espera que incrementen la ganancia fiscal. En esta situación, se tendrá que reconocer una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos. Esto se aplica a menos que se espere que los activos por impuestos diferidos se realicen de otra forma, por ejemplo, a través de ganancias fiscales futuras. Sin embargo, puede resultar difícil justificar que una entidad tendrá ganancias fiscales futuras suficientes si ha incurrido en pérdidas acumuladas significativas.

- Ej 99 Una entidad incurre en una pérdida fiscal de 2.000 u.m. en 20X5. La legislación fiscal permite compensar pérdidas con beneficios de periodos posteriores para reducir la ganancia fiscal en años futuros. En 20X5, se reconocieron 4.000 u.m. de ingresos de actividades ordinarias provenientes de un contrato a largo plazo según el método del porcentaje de terminación, a efectos de información financiera. Dado que se aplica el método de contrato terminado a los fines fiscales, no se incluyeron los ingresos de actividades ordinarias para 20X5. Se espera que el contrato termine en 20X6.**

En 20X5, surge una diferencia temporaria de 4.000 u.m. por los ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el contrato de construcción a largo plazo de 20X5 que tributarán recién en 20X6. Dado que se espera que la diferencia temporaria se revierta el año siguiente (es decir, en 20X6), cuando el contrato termine, se espera que haya importes imponibles suficientes para poder compensar la pérdida con beneficios futuros. En consecuencia, la corrección valorativa puede no ser necesaria en esta situación, aunque exista evidencia negativa, como un historial de pérdidas recientes.

Ejemplo: estrategia de planificación fiscal

- Ej 100 Una entidad tiene pérdidas fiscales de 200.000 u.m. a compensar con beneficios futuros y no se espera que recupere la rentabilidad en los próximos años. La entidad tiene diferencias temporarias insignificantes que se espera que incrementen la ganancia fiscal en el futuro.**

La entidad posee dos edificios de oficinas con sus correspondientes parcelas de terreno, los que se miden al costo depreciado de acuerdo con la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*. El primer edificio dispone de un gran espacio sobrante. La entidad podría vender el segundo edificio y mudar a todo el personal al primer edificio. El segundo edificio tiene un costo depreciado de 300.000 u.m. y una base fiscal de 280.000 u.m. Sin embargo, el valor de mercado de la propiedad es de 1.000.000 u.m. La entidad tiene una estrategia de planificación fiscal según la cual venderá el segundo edificio y el terreno si es necesario para evitar que las pérdidas a compensar con beneficios futuros caduquen sin ser utilizadas. La tasa impositiva es del 40 por ciento.

La entidad deberá registrar un activo por impuestos diferidos de 80.000 u.m. (es decir, 200.000 u.m. de pérdidas fiscales a compensar con beneficios futuros \times 40%). Para determinar si se debe registrar o no una corrección valorativa, se deberá aplicar el juicio profesional. Esto se debe a que, a pesar de la evidencia negativa (pérdidas de operación y diferencias temporarias insignificantes que se espera que incrementen la ganancia fiscal en el futuro), la corrección valorativa puede no ser necesaria en esta situación ya que, debido al segundo edificio de oficinas, existe un excedente en el valor del activo no reconocido superior a la base fiscal de los activos netos de la entidad que es suficiente para realizar el activo por impuestos diferidos en su totalidad.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Ejemplos: cálculo de una corrección valorativa

Ej 101 Al 31 de diciembre de 20X8 (final del ejercicio contable), una entidad tiene diferencias temporarias que se espera que reduzcan la ganancia fiscal en el futuro en 120.000 u.m. La tasa impositiva es del 20 por ciento. A partir de la evidencia disponible, la gerencia de la entidad concluye que es mayor la probabilidad de que las fuentes en su totalidad no generen el resultado fiscal futuro suficiente para realizar un incentivo fiscal superior a 30.000 u.m. (es decir, el 25 por ciento de las diferencias temporarias que se espera que reduzcan la ganancia fiscal en el futuro). No se reconocieron activos por impuestos diferidos en los años anteriores, no se permite compensar pérdidas fiscales con beneficios de periodos anteriores y la ganancia de 20X8 fue cercana a cero. Las pérdidas se pueden compensar con beneficios futuros durante diez años.

El 31 de diciembre de 20X8, la entidad registra un activo por impuestos diferidos de 24.000 u.m. (es decir, 120.000 u.m. \times 20%) y una corrección valorativa de 18.000 u.m. (es decir, (120.000 u.m. menos 30.000 u.m.) \times 20%).

Los asientos en el libro diario del 31 de diciembre de 20X8 son los siguientes:

Dr	Activo por impuestos diferidos	24.000 u.m.	
	Cr Corrección valorativa		18.000 u.m.
	Cr Resultados: impuesto a las ganancias (impuesto diferido)		6.000 u.m.

Para reconocer una corrección valorativa.

El incentivo del impuesto a las ganancias (impuesto diferido) de 6.000 u.m. representa la parte del activo por el impuesto a las ganancias diferido con mayor probabilidad de que se realice.

Ej 102 El periodo contable de una entidad finaliza el 31 de diciembre. La entidad estimó su pérdida fiscal para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X0 en 10.000 u.m. El 31 de diciembre de 20X0, identificó las siguientes diferencias temporarias:

- 8.000 u.m. de la depreciación fiscal acelerada de la máquina que se espera que incremente la ganancia fiscal (o reduzca las pérdidas fiscales) en el futuro. 4.000 u.m. que se espera que se reviertan en 20X1 y en 20X2.
- 5.500 u.m. de desembolsos para investigación y desarrollo que se permiten deducir fiscalmente con el método lineal durante cinco años, pero que se reconocen como gasto en la ganancia contable inmediatamente después de que se incurre en ellos, de acuerdo con la Sección 18. Se espera que reduzcan la ganancia fiscal (o incrementen las pérdidas fiscales) en el futuro en 1.100 u.m. al año.

La tasa a pagar es del 25 por ciento. La gerencia espera que la entidad no tenga ganancia fiscal en un futuro previsible. Las pérdidas fiscales se pueden compensar con beneficios de hasta diez años futuros, pero no se pueden compensar con beneficios de periodos anteriores.

Reversiones previstas de diferencias temporarias:

	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
Depreciación fiscal acelerada	(4.000)	(4.000)	–	–	–
Desembolsos para investigación y desarrollo	1.100	1.100	1.100	1.100	1.100

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

La diferencia temporaria de 4.000 u.m. relacionada con la depreciación fiscal acelerada se revertirá en 20X1 y en 20X2. Esto dará lugar a importes imponibles de 4.000 u.m., contra los cuales la entidad podrá usar la diferencia temporaria deducible de 1.100 u.m. relacionada con desembolsos para investigación y desarrollo, y también una compensación de pérdidas fiscales de 2.900 u.m. (4.000 u.m. – 1.100 u.m.) con beneficios de periodos futuros cada año. Sin embargo, entre 20X3 y 20X5, la entidad no tendrá ninguna fuente de ganancia fiscal disponible para compensar la diferencia temporaria deducible de 1.100 u.m. cada año y la compensación de la pérdida fiscal restante de 4.200 u.m. (10.000 u.m. – 2.900 u.m. x 2 años).

El 31 de diciembre de 20X0, la entidad reconoce un pasivo por impuestos diferidos con respecto a la depreciación fiscal acelerada de 2.000 u.m. (es decir, 8.000 u.m. x 25%) y un activo por impuestos diferidos con respecto a los costos de investigación y desarrollo de 1.375 u.m. (es decir, 5.500 u.m. x 25%), además de un activo por impuestos diferidos con respecto a la pérdida fiscal de 2.500 u.m. (es decir, 10.000 u.m. x 25%).

Sin embargo, el 31 de diciembre de 20X0, dado que es mayor la probabilidad de que la entidad no pueda utilizar la diferencia temporaria de 3.300 u.m. (1.100 u.m. x 3 años) y la compensación con beneficios futuros de la pérdida fiscal de 4.200 u.m., la entidad reconoce una corrección valorativa de 1.875 u.m. (es decir, 3.300 u.m. al 25% más 4.200 u.m. al 25%) para los activos por impuestos diferidos.

Esto se aplica a menos que se identifiquen otras fuentes esperadas de ganancias fiscales u oportunidades de planificación fiscal para respaldar una corrección valorativa más baja. En este ejemplo, esto parece improbable.

29.22 Una entidad revisará el importe en libros neto de un activo por impuestos diferidos en cada fecha sobre la que se informa, y ajustará la corrección valorativa para reflejar la evaluación actual de las ganancias fiscales futuras. Este ajuste se reconocerá en resultados, excepto que un ajuste atribuible a una partida de ingresos o gastos reconocida conforme a esta NIIF como otro resultado integral, en cuyo caso se reconocerá también en otro resultado integral.

Notas

Al final de cada periodo sobre el que se informa, una entidad ajustará el importe de la corrección valorativa siempre que haya más probabilidad de que la ganancia fiscal futura permita que el activo por impuestos diferidos se realice en mayor o menor medida. Por ejemplo, un cambio en el desarrollo de las ventas puede hacer más probable o menos probable que la entidad sea capaz de generar ganancias fiscales en cuantía suficiente como para que el activo por impuestos diferidos se realice.

La entidad también tendrá que reconsiderar los activos por impuestos diferidos en el momento de realizar una combinación de negocios. Esto se debe a que, como resultado de una combinación de negocios, podría cambiar la probabilidad de que haya ganancias fiscales suficientes para realizar un activo por impuestos diferidos de la adquirente anterior a la adquisición. Por ejemplo, esto puede deberse a que la adquirente podría ser capaz de utilizar los beneficios de sus pérdidas fiscales no utilizadas, para compensarlos con ganancias fiscales futuras de la adquirida. En estos casos, la adquirente reconocerá un cambio en la corrección valorativa relacionada en el periodo de la combinación de negocios, pero no lo incluirá en la contabilización de la combinación de negocios. Por consiguiente, la adquirente no tendrá en cuenta el cambio para medir la plusvalía o la ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas que reconozca en la combinación de negocios (véase el ejemplo 104).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Ejemplos: cálculo de una corrección valorativa

Ej 103 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 101. Al 31 de diciembre de 20X9, las diferencias temporarias de la entidad que se espera que reduzcan la ganancia fiscal en el futuro son de 100.000 u.m. y, debido a las pérdidas de operación de 20X9, la entidad tiene ahora una compensación de pérdidas fiscales no utilizadas de 84.000 u.m. A partir de la evidencia disponible, la gerencia de la entidad concluye que es mayor la probabilidad de que las fuentes en su totalidad sólo generen un resultado fiscal futuro suficiente para realizar un incentivo del impuesto a las ganancias de 20.000 u.m.

El total de la compensación de pérdidas de operación (84.000 u.m.) con beneficios futuros más el importe de la diferencia temporaria deducible futura (100.000 u.m.) es de 184.000 u.m. Se reconoce un activo por impuestos diferidos de 36.800 u.m. (es decir, 184.000 u.m. \times 20%) al 31 de diciembre de 20X9.

Se requerirá una corrección valorativa igual a 32.800 u.m. (es decir (184.000 u.m. menos 20.000 u.m.) \times 20%). El saldo de la cuenta de corrección de valor de 18.000 u.m. se deberá incrementar en 14.800 u.m. (es decir, 32.800 u.m. menos 18.000 u.m.).

Los asientos en el libro diario en el reconocimiento inicial son:

Dr	Activo por impuestos diferidos	12.800 u.m. ^(a)	
Dr	Resultados: impuesto a las ganancias (impuesto diferido)	2.000 u.m. ^(b)	
	Cr Corrección valorativa		14.800 u.m.

Para reconocer una corrección valorativa.

(a) 36.800 u.m. menos 24.000 u.m.

(b) El gasto por impuestos diferidos de 2.000 u.m. representa el importe neto procedente del incremento de 12.800 u.m. en el activo por el impuesto a las ganancias diferido y el incremento de 14.800 u.m. en la corrección valorativa.

Ej 104 Un grupo tiene pérdidas fiscales no utilizadas de periodos anteriores de 100.000 u.m. que compensa con beneficios futuros. En 20X5, se aplicó una corrección valorativa contra el 50 por ciento del activo por impuestos diferidos reconocido por dichas pérdidas, dado que era mayor la probabilidad de que algunas pérdidas caducaran sin utilizarse.

En 20X6, el grupo adquirió el 100 por ciento del capital en acciones de otra entidad (subsidiaria). La subsidiaria es muy rentable y mantiene márgenes de ganancia estables. Se espera que los contratos existentes de la adquirida generen un resultado fiscal suficiente para permitir el uso todas las compensaciones de pérdidas anteriores con beneficios futuros.

El grupo tributa de forma consolidada (es decir, presenta una declaración fiscal consolidada).

Como resultado de la combinación de negocios, ha cambiado la probabilidad de que haya ganancias fiscales suficientes para realizar el activo por impuestos diferidos del grupo. El grupo podrá utilizar los beneficios de sus pérdidas fiscales no utilizadas, para compensarlos con ganancias fiscales futuras de la adquirida. En consecuencia, el grupo revertirá la corrección valorativa relacionada en 20X6 (es decir, la eliminará). Esta reducción no afectará a la contabilización de la combinación de negocios.

Para tener en cuenta: Si el grupo tributa por cada operación o entidad individual (es decir, si presenta declaraciones fiscales por separado para las diferentes operaciones), igualmente podrá utilizar los beneficios de las pérdidas fiscales no utilizadas para compensarlas con ganancias fiscales futuras de la adquirida, si las leyes fiscales pertinentes de la jurisdicción lo permiten. Por ejemplo, algunas jurisdicciones permiten la exención grupal. Esto permite, de hecho, la transferencia de pérdidas fiscales no utilizadas entre las entidades de un mismo grupo. Sin embargo, si las entidades del grupo que tienen pérdidas a compensar con beneficios futuros se encuentran en jurisdicciones fiscales que prohíben la exención grupal (o una exención similar), se tendrán que reconocer igualmente las correcciones valorativas para el activo por impuestos diferidos por dichas pérdidas.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Medición de impuestos corrientes y diferidos

29.23 Una entidad no descontará los activos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos.

Notas

El descuento de activos y pasivos por impuestos diferidos exigiría plantear la distribución en el tiempo de cada diferencia temporaria. En muchos casos, esta distribución es impracticable o altamente compleja de realizar, por lo que la Sección 29 prohíbe el descuento.

29.24 Las incertidumbres sobre si las autoridades fiscales correspondientes aceptarán los importes que la entidad les presenta afectarán al importe del impuesto corriente y del impuesto diferido. Una entidad medirá los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos utilizando el importe medio ponderado por la probabilidad de todos los resultados posibles, suponiendo que las autoridades fiscales revisarán los importes presentados y tendrán pleno conocimiento de toda la información relevante. Los cambios en el importe medio, ponderado por la probabilidad de todos los posibles resultados se basarán en información nueva, no en una nueva interpretación, por parte de la entidad, de información que estuviese anteriormente disponible.

Notas

Algunas veces, surgen incertidumbres con respecto al tratamiento fiscal adecuado de las partidas. En estos casos, puede haber dudas sobre si el tratamiento adoptado por la entidad al preparar la declaración fiscal será respaldado en última instancia por investigaciones de la autoridad fiscal pertinente. Estos tipos de incertidumbre suelen denominarse “posiciones fiscales inciertas”.

Cuando la gerencia tenga dudas sobre el tratamiento fiscal adecuado, la entidad deberá considerar esto en la medición del impuesto corriente y diferido, a menos que carezca de importancia relativa. La evaluación de los diferentes resultados y probabilidades asociadas que se requiere conforme al párrafo 29.24 puede ser un proceso subjetivo en algunos casos. Si los importes son significativos y la gerencia no cuenta con la experiencia adecuada, la entidad tendrá que recurrir a expertos para recibir asesoramiento fiscal.

Ejemplo: posiciones fiscales inciertas

Ej 105 En 20X1, una entidad informa una ganancia fiscal de 1.000 u.m. a las autoridades fiscales. La gerencia de la entidad considera que el efecto de la incertidumbre sobre parte de los importes informados en la declaración fiscal carece de importancia relativa, salvo en relación con dos deducciones. Las dos deducciones son las siguientes:

- **Gastos de entretenimiento:** la entidad cree que 3.000 u.m. de los gastos de entretenimiento incurridos en 20X1 son deducibles. Por consiguiente, la entidad reclama dicha deducción en la declaración fiscal. Dado que existe cierta incertidumbre sobre qué gastos de entretenimiento son deducibles en la jurisdicción, la gerencia cree que hay una pequeña probabilidad de que el reclamo sea rechazado.
- **Beneficios a los empleados:** la entidad cree que 900 u.m. de un tipo particular de beneficio proporcionado a los empleados son deducibles. Por consiguiente, la entidad reclama dicha deducción en la declaración fiscal. Sin embargo, a la gerencia le preocupa que las autoridades fiscales consideren 700 u.m. del desembolso como equivalentes a un regalo a los empleados, lo cual no es deducible fiscalmente en la jurisdicción. Por consiguiente, la gerencia cree que es posible que sólo se permitan deducir 200 u.m. del reclamo.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

La entidad evalúa los posibles resultados de las deducciones de la siguiente manera:

Resultados posibles	Probabilidad de que se dé el resultado	Resultado ponderado por la probabilidad
<i>Deducción por gastos de entretenimiento (importe informado de 3.000 u.m.)</i>		
3.000 u.m.	80%	2.400 u.m.
0 u.m.	20%	0 u.m.
Promedio ponderado por la probabilidad		2.400 u.m.
<i>Deducción por beneficios a los empleados (importe informado de 900 u.m.)</i>		
900 u.m.	60%	540 u.m.
200 u.m.	40%	80 u.m.
Promedio ponderado por la probabilidad		620 u.m.

La ganancia fiscal antes de deducir cualquier importe por los dos gastos inciertos es de 4.900 u.m.

La entidad medirá su pasivo por impuestos corrientes en función de la ganancia fiscal de 1.880 u.m. (es decir, 4.900 u.m. menos (2.400 de gastos de entretenimiento + 620 u.m. de beneficios a los empleados).

29.25 En algunas jurisdicciones, el impuesto a las ganancias es pagadero a una tasa mayor o menor, si una parte o la totalidad de la ganancia o de las ganancias acumuladas se paga como dividendos a los accionistas de la entidad. En otras jurisdicciones, el impuesto a las ganancias puede ser devuelto o pagado, si una parte o la totalidad de la ganancia o de las ganancias acumuladas se paga como dividendos a los accionistas de la entidad. En ambas circunstancias, una entidad medirá los impuestos corrientes y diferidos a la tasa impositiva aplicable a las ganancias no distribuidas hasta que la entidad reconozca un pasivo para pagar un dividendo. Cuando la entidad reconozca un pasivo para pagar un dividendo, reconocerá el pasivo (activo) por impuestos corrientes o diferidos resultantes y el gasto (ingreso) relacionado.

Notas

Cuando los ingresos distribuidos se gravan a una tasa diferente de la que se aplica a los ingresos no distribuidos, pueden surgir complicaciones en la medición. En estos casos, los activos y pasivos por impuestos diferidos se deberán medir utilizando las tasas impositivas que se apliquen a las ganancias no distribuidas (es decir, la entidad no anticipa dividendos futuros). Las consecuencias de un dividendo en el impuesto a las ganancias sólo se deben contabilizar cuando el dividendo se reconoce como un pasivo en los estados financieros. Todas las consecuencias fiscales que puedan derivarse del pago de un dividendo se reconocerán al momento en que éste se declare y reconozca posteriormente como un pasivo. Este tratamiento se condice con el párrafo 32.8 de la Sección 32 *Hechos Ocurren después el Periodo sobre el que se Informa*, el cual establece que “si una entidad acuerda distribuir dividendos a los tenedores de sus instrumentos de patrimonio después del periodo sobre el que se informa, no reconocerá esos dividendos como un pasivo al final del periodo sobre el que se informa”. De acuerdo con esto, el párrafo 29.25 exige que todas las consecuencias fiscales que puedan derivarse del pago de un dividendo se reconozcan sólo cuando éste se declare y reconozca posteriormente como un pasivo.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Ejemplos: tasa impositiva

Ej 106 Una entidad opera en una jurisdicción donde el impuesto a las ganancias se paga a una tasa más alta sobre las ganancias sin distribuir (50 por ciento), y una parte del importe se reembolsa cuando las ganancias se distribuyen. La tasa impositiva sobre las ganancias distribuidas es del 35 por ciento.

El 31 de diciembre de 20X1, la entidad espera declarar dividendos en marzo de 20X2 de aproximadamente 10.000 u.m. para el año finalizado en 20X1. La publicación de los estados financieros se autorizará en abril de 20X2. El resultado fiscal para 20X1 es de 100.000 u.m. El 31 de diciembre de 20X1, la entidad tiene diferencias temporarias de 40.000 u.m. que espera que incrementen la ganancia fiscal en el futuro.

Al 31 de diciembre de 20X0, la entidad no tenía diferencias temporarias.

La entidad reconoce un pasivo por impuestos corrientes y un gasto por el impuesto a las ganancias corriente de 50.000 u.m. (es decir, $100.000 \text{ u.m.} \times 50\%$) para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1, calculados en función de la tasa impositiva aplicable a las ganancias no distribuidas. No se reconoce ningún activo por el importe potencialmente recuperable como resultado de dividendos futuros, dado que los dividendos no se declaran antes de la fecha sobre la que se informa. Éstos se declaran antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, pero los estados financieros no se modifican.

La entidad también reconoce un pasivo por impuestos diferidos y un gasto por impuestos diferidos de 20.000 u.m. (es decir, $40.000 \text{ u.m.} \times 50\%$), que representan el impuesto a las ganancias adicional que la entidad pagará, basándose en la tasa impositiva aplicable a las ganancias no distribuidas, cuando las diferencias temporarias se reviertan.

Ej 107 Los hechos son los mismos que los del ejemplo 106. El pasivo por impuestos corrientes de 50.000 u.m. se paga el 1 de marzo de 20X2. Más tarde, el 15 de marzo de 20X2, la entidad declara un dividendo a pagar de 10.000 u.m. procedente de las ganancias de operación del año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.

El 15 de marzo de 20X2, la entidad reconoce un pasivo por los dividendos de 10.000 u.m. En la misma fecha, la entidad también reconoce un activo corriente por la recuperación de impuestos a las ganancias de 1.500 u.m. ($15\% \times 10.000 \text{ u.m.}$ de dividendos reconocidos como un pasivo). La entidad reconoce el importe de 1.500 u.m. como un activo por impuestos corrientes y como una reducción del gasto corriente por el mismo concepto para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2.

La entidad procede a reconocer los activos y pasivos por impuestos diferidos utilizando la tasa para ganancias no distribuidas.

Para tener en cuenta: Lo más indicado es reconocer el efecto fiscal incremental del pago de dividendos (en este ejemplo, el impuesto adicional de 1.500 u.m.) en resultados, y no en patrimonio, aunque dicho pago se cargue al patrimonio. Esto se debe a que las consecuencias de los dividendos en el impuesto a las ganancias están relacionadas más directamente con transacciones o sucesos pasados, que con las distribuciones hechas a los propietarios (véanse los requerimientos de distribución en el párrafo 29.27).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Retenciones fiscales sobre dividendos

29.26 Cuando una entidad paga dividendos a sus accionistas, se le puede requerir pagar una porción de los dividendos a las autoridades fiscales, en nombre de los accionistas. Estos importes, pagados o por pagar a las autoridades fiscales, se cargan al patrimonio como parte de los dividendos.

Notas

Las retenciones fiscales no son atribuibles a la entidad que paga el dividendo. De hecho, la entidad que paga el dividendo actúa como agente en el cobro de impuestos. Por consiguiente, el importe total del dividendo, incluido lo pagado a las autoridades fiscales, se mostrará como un dividendo en las cuentas del pagador.

Ejemplo: retenciones fiscales sobre dividendos

Ej 108 Una entidad declara un dividendo de 5.000 u.m. para sus accionistas (todos los accionistas tienen una participación pequeña). La entidad opera en una jurisdicción donde se exige retener el 25 por ciento del valor del dividendo por pagar a los accionistas, y pagarlo a las autoridades fiscales en nombre de éstos.

La entidad debería realizar los siguientes asientos en el libro diario cuando declare el dividendo para los accionistas:

Dr	Ganancias acumuladas	5.000 u.m.	
	Cr Cuentas por pagar (importe adeudado a los accionistas)		3.750 u.m.
	Cr Cuentas por pagar (importe adeudado a las autoridades fiscales)		1.250 u.m.

Para reconocer dividendos por pagar a los accionistas.

La entidad reconoce un pasivo financiero por el importe retenido que tendrá que pagar a las autoridades fiscales de 1.250 u.m. (es decir, 5.000 u.m. × 25%) y el dividendo neto por pagar a los accionistas de 3.750 u.m. (es decir, 5.000 u.m. menos 1.250 u.m.).

Presentación

Distribución en el resultado integral y en el patrimonio

29.27 Una entidad reconocerá el gasto por impuestos en el mismo componente del resultado integral total (es decir, operaciones continuadas, **operaciones discontinuadas** u otro resultado integral) o en el patrimonio como la transacción u otro suceso que dio lugar al gasto por impuestos.

Notas

Transacción o suceso reconocido en otro resultado integral

Las notas y el ejemplo que respaldan el párrafo 29.7 explican cómo se aplica este requerimiento al gasto por impuestos corrientes que resulta de transacciones u otros sucesos reconocidos como otro resultado integral.

Las notas que respaldan el párrafo 29.17 explican cómo se aplica este requerimiento al gasto por impuestos diferidos que resulta de transacciones u otros sucesos reconocidos como otro resultado integral.

Las entidades sólo tendrán que abordar la distribución del gasto total por impuestos, dado que la Sección 29 no exige el desglose de dicho gasto en impuesto corriente e impuesto diferido, en otro resultado integral.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Transacción o suceso reconocido en patrimonio

El gasto por impuestos corrientes y diferidos debe cargarse o acreditarse directamente al patrimonio, si los impuestos se relacionan con partidas que se acreditan o cargan directamente al patrimonio, ya sea en el mismo periodo o en otro diferente. Los siguientes son tres ejemplos de partidas en las que el impuesto diferido se acredita o se carga directamente al patrimonio:

- Un ajuste a las ganancias acumuladas iniciales procedente de un cambio en las políticas contables, que se contabilice retroactivamente, o de la corrección de un error. (Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*).
- El reconocimiento inicial del componente de patrimonio en la clasificación de un instrumento financiero compuesto (Sección 22 *Pasivos y Patrimonio*).
- La emisión de acciones (Sección 22). Véase el ejemplo 109.

Transacción o suceso reconocido en operaciones discontinuadas

Una operación discontinuada se define como un componente de la entidad que ha sido dispuesto, o bien que se ha mantenido para la venta, y

- (a) representa una línea de negocio o un área geográfica, que es significativa y puede considerarse separada del resto;
- (b) es parte de un único plan coordinado para disponer de una línea de negocio o de un área geográfica de la operación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto; o
- (c) es una entidad dependiente adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.

El párrafo 5.5 de la Sección 5 exige a las entidades con operaciones discontinuadas incluir dichas operaciones como una partida separada en el estado del resultado integral, neta del impuesto a las ganancias relacionado. Por consiguiente, todos los impuestos a las ganancias que surjan de los resultados de una operación discontinuada, de la venta de una operación discontinuada o de los movimientos en los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con los activos y pasivos de un componente mientras se clasifique como discontinuado (por ejemplo, debido a un cambio en el valor de los activos y pasivos mientras el componente se considera mantenido para la venta) deberán distribuirse entre las operaciones discontinuadas.

El Módulo 5 *Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados* ilustra la identificación y la información a revelar de operaciones discontinuadas.

Ejemplo: distribución

Ej 109 Una entidad emite acciones nuevas. En la jurisdicción de la entidad, los costos de transacción asociados a la emisión de acciones es deducible a los fines fiscales en el periodo en que se incurre en ellos.

El párrafo 22.9 de la Sección 22 establece que una “entidad contabilizará los costos de transacción de una transacción de patrimonio como una deducción del patrimonio, neto de cualquier beneficio fiscal relacionado” (es decir, la reducción del impuesto se carga directamente al patrimonio en el mismo lugar que los costos de transacción).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Separación entre partidas corrientes y no corrientes

- 29.28 Cuando una entidad presente activos corrientes o no corrientes y pasivos corrientes o no corrientes, como clasificaciones separadas en su estado de situación financiera no clasificará ningún activo (pasivo) por impuestos diferidos como activos (o pasivos) corrientes.

Nota

Todos los activos y pasivos por impuestos diferidos se clasificarán como no corrientes.

Compensación

- 29.29 Una entidad compensará los activos por impuestos corrientes y pasivos por impuestos corrientes, o los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos solo cuando tenga el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes y espere liquidarlos en términos netos o realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

Notas

Compensación de activos y pasivos por impuestos corrientes

Una entidad podrá tener, normalmente, un derecho reconocido legalmente para compensar activos por impuestos corrientes con pasivos corrientes de la misma naturaleza, cuando éstos se relacionen con impuestos a las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, y ésta permita a la entidad pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta existente.

En los estados financieros consolidados, un activo por impuestos corrientes en una entidad se compensará con un pasivo por impuestos corrientes de otra entidad del grupo, si las entidades correspondientes tienen reconocido legalmente el derecho de pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta y si tales entidades también esperan hacer o recibir tal pago neto o recuperar el activo y pagar, simultáneamente, el pasivo.

Compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos

En general, los activos y pasivos por impuestos diferidos que surgen dentro de una misma entidad legal se pueden compensar, suponiendo que también se trate de una entidad fiscal única. Sin embargo, éste no será el caso de una entidad fiscal que tenga pérdidas de capital no utilizadas que sólo se puedan utilizar y compensar con ganancias de capital futuras. En este ejemplo, el activo por impuestos diferidos que se relaciona con las pérdidas sólo se podrá compensar con pasivos por impuestos diferidos en la medida en que éstos se relacionen con ganancias de capital no realizadas.

El requerimiento de realizar el activo por impuestos diferidos y liquidar el pasivo por impuestos diferidos simultáneamente es importante para tales impuestos. La compensación de saldos específicamente identificados por impuestos diferidos sólo podrá realizarse si la diferencia temporaria que da lugar al activo por impuestos diferidos se revierte antes o al mismo tiempo que las diferencias temporarias que generan el pasivo por impuestos diferidos. Si las que dan lugar al pasivo se revierten primero, se exigirá pagar el impuesto antes de tener derecho a recuperarlo.

El requerimiento de que los saldos sean gravados por la misma autoridad fiscal evita, en general, que los activos y pasivos por impuestos diferidos de las distintas entidades del grupo se compensen en jurisdicciones diferentes. Las autoridades fiscales no suelen permitir la liquidación neta entre las diferentes entidades fiscales, incluso, a las entidades de un grupo que operan en una misma jurisdicción.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

En consecuencia, al preparar estados financieros consolidados, los activos por impuestos diferidos de las distintas entidades, por lo general, se agregan. Los pasivos por impuestos diferidos de las distintas entidades también se agregan, generalmente, pero es posible que no se puedan utilizar para compensar posteriormente los activos por impuestos diferidos.

Compensación en el estado del resultado integral

Para tener en cuenta: La posibilidad de compensar los importes en el estado de situación financiera no exime del requerimiento de clasificar correctamente el gasto (o beneficio) por impuestos dentro del componente adecuado del resultado integral o del patrimonio.

Información a Revelar

29.30 Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y el efecto financiero de las consecuencias de los impuestos corrientes y diferidos de transacciones y otros eventos reconocidos.

Notas

Además del requerimiento del párrafo 29.30, el párrafo 3.2 exige revelar información adicional cuando el cumplimiento con requerimientos específicos de la *NIIF para las PYMES* sea insuficiente para permitir a los usuarios entender el efecto de transacciones concretas, otros sucesos y condiciones sobre la situación financiera de la entidad y su rendimiento financiero. En consecuencia, los párrafos 29.31 y 29.32 establecen la información a revelar mínima que es necesaria conforme a la Sección 29. La entidad también deberá suministrar información sobre sus circunstancias particulares en la información a revelar en las notas, si tal información resulta útil para los usuarios de los estados financieros.

Ejemplo: información a revelar según el párrafo 29.30

Ej 110 Una entidad podría revelar el impuesto a las ganancias de la siguiente manera:

Nota 2: Políticas contables

Impuesto a las ganancias

El impuesto a las ganancias representa la suma del impuesto corriente y el impuesto diferido.

Impuesto corriente

El impuesto corriente del periodo está basado en la ganancia fiscal de dicho periodo. El impuesto corriente se calcula usando las tasas impositivas que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del periodo sobre el que se informa.

En las dos jurisdicciones donde el grupo opera, un anuncio formal del gobierno sobre cambios en las tasas impositivas o en las leyes fiscales se considera un proceso de aprobación prácticamente terminado.

Impuesto diferido

Se reconoce un pasivo por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias que se espera que incrementen la ganancia fiscal en el futuro. Se reconocen activos por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias que se espera que reduzcan la ganancia fiscal en el futuro, y por la compensación a futuro de pérdidas y créditos fiscales no utilizados de periodos anteriores.

El impuesto diferido se calcula según las tasas impositivas que se espera aplicar a la ganancia (pérdida) fiscal de los periodos en los que se espera realizar el activo por impuestos diferidos (o cancelar el pasivo por impuestos diferidos), sobre la base de las tasas impositivas que hayan sido aprobadas o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado al final del periodo sobre el que se informa.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Se reconoce una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos, de modo que el importe neto iguale al importe máximo que es probable que se realice sobre la base de las ganancias fiscales actuales o futuras. El importe en libros neto de los activos por impuestos diferidos se revisa en cada fecha sobre la que se informa y se ajusta para reflejar la evaluación actual de las ganancias fiscales futuras.

El impuesto a las ganancias (corriente y diferido) se reconoce en resultados, en otro resultado integral o en patrimonio, según la transacción u otro suceso que haya dado lugar al gasto por el impuesto.

29.31 Una entidad revelará separadamente, los principales componentes del gasto (ingreso) por impuestos. Estos componentes del gasto (ingreso) por impuestos pueden incluir:

- (a) El gasto (ingreso) por impuestos corriente.
- (b) Cualesquiera ajustes reconocidos en el periodo por impuestos corrientes de periodos anteriores.
- (c) El importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el origen y la reversión de diferencias temporarias.
- (d) El importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas impositivas o con la imposición de nuevos impuestos.
- (e) El efecto sobre el gasto por impuestos diferidos que surja de un cambio en el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales (véase el párrafo 29.24).
- (f) Los ajustes al gasto por impuestos diferidos que surjan de un cambio en el estado fiscal de la entidad o sus accionistas.
- (g) Cualquier cambio en la corrección valorativa (véanse los párrafos 29.21 y 29.22).
- (h) El importe del gasto por impuestos relacionado con cambios en las políticas contables y errores (véase la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*).

Notas

El ejemplo a continuación ilustra la información a revelar exigida por el párrafo 29.31. Algunas partidas han sido incluidas aunque no se hayan reconocido importes por ellas en el periodo corriente o en el anterior. Éstas se incluyen en el ejemplo sólo para ilustrar su posición. En la práctica, si una entidad tiene un importe de cero por dichas partidas en todos los años presentados en los estados financieros, puede omitir esas partidas en la información a revelar en las notas.

En el ejemplo 111, se supone que la entidad no tiene ningún gasto por el impuesto a las ganancias distribuido en otro resultado integral, en patrimonio o relacionado con operaciones discontinuadas.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Ejemplo: información a revelar según el párrafo 29.31

Ej 111 Una entidad podría revelar el gasto por el impuesto a las ganancias de la siguiente manera:

Nota 10: Gasto por el impuesto a las ganancias

El impuesto a las ganancias se compone de lo siguiente:

	20X2	20X1	Referencia a la NIIF para las PYMES
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	
Gasto por el impuesto corriente	44.100	35.000	29.31(a)
Ajustes reconocidos en el periodo por impuestos corrientes de periodos anteriores	(100)	–	29.31(b)
Importe del gasto por impuestos diferidos relacionado con el origen y la reversión de diferencias temporarias	4.500	2.000	29.31(c)
Importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas impositivas	–	–	29.31(d)
Efecto sobre el gasto por impuestos diferidos que surge de un cambio en el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales	–	–	29.31(e)
Ajustes al gasto por impuestos diferidos que surge de un cambio en el estado fiscal de la entidad o sus accionistas	–	–	29.31(f)
Incremento en la corrección valorativa	500	–	29.31(g)
Importe del gasto por impuestos relacionado con cambios en políticas contables y errores	–	–	29.31(h)
Gasto total por impuestos	49.000	37.000	

29.32 Una entidad revelará la siguiente información de forma separada:

- Los impuestos corrientes y diferidos agregados relacionados con partidas reconocidas como partidas de otro resultado integral.
- Una explicación de las diferencias significativas en los importes presentados en el estado del resultado integral y los importes presentados a las autoridades fiscales.
- Una explicación de los cambios en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo sobre el que se informa anterior.
- Para cada tipo de diferencia temporaria y para cada tipo de pérdidas y créditos fiscales no utilizados:
 - el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos y las correcciones valorativas al final del periodo sobre el que se informa, y
 - un análisis de los cambios en los activos y pasivos por impuestos diferidos y en las correcciones valorativas durante el periodo.
- La fecha de caducidad, en su caso, de las diferencias temporarias, y de las pérdidas y los créditos fiscales no utilizados.
- En las circunstancias descritas en el párrafo 29.25, una explicación de la naturaleza de las consecuencias potenciales en el impuesto a las ganancias, que procederían del pago de dividendos a sus accionistas.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Notas

El ejemplo a continuación ilustra una manera de presentar la información a revelar exigida por el párrafo 29.32.

Ejemplo: información a revelar según el párrafo 29.32(a), (d) y (e)

Conforme al párrafo 29.32(a), se supone que no existen impuestos corrientes relacionados con partidas que son reconocidas como partidas de otro resultado integral.

Ej 112 Una entidad podría revelar el gasto por el impuesto a las ganancias de la siguiente manera:

[Extracto de] Nota X: Impuestos diferidos

A continuación se indican los pasivos (activos) por impuestos diferidos reconocidos por el Grupo:

	<i>Programa informático</i>	<i>Otros beneficios a largo plazo para los empleados</i>	<i>Pérdidas por diferencias de cambio en inversiones netas</i>	<i>Créditos fiscales no utilizados</i>	<i>Total</i>
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
1 de enero de 20X1	170	(500)	20	–	(310)
Cargo (abono) a resultados del año	(68)	(17)	–	–	(85)
Cargo (abono) a otro resultado integral del año	–	–	(40)	–	(40)
1 de enero de 20X2	102	(517)	(20)	–	(435)
Cargo (abono) a resultados del año	(68)	(31)	–	(200)	(299)
Cargo (abono) a otro resultado integral del año	–	–	10	–	10
31 de diciembre de 20X2	34	(548)	(10)	(200)	(724)

La entidad recibió los créditos fiscales por operar en una zona de desarrollo determinada y éstos sólo podrán compensar con el impuesto relacionado con el impuesto a las ganancias a pagar por las ganancias generadas en dicha zona. El activo por impuestos diferidos por los créditos fiscales no utilizados se muestra neto de una corrección valorativa de 100 u.m. El activo por impuestos diferidos total por los créditos fiscales no utilizados al 31 de diciembre de 20X2 es de 300 u.m. (31 de diciembre de 20X1: 0 u.m.). Se reconoce una corrección valorativa de 100 u.m. para el activo por impuestos diferidos el 31 de diciembre de 20X2, para reducir el importe en libros hasta el importe máximo con mayor probabilidad de que se recupere en función de las ganancias futuras de la zona de operación determinada. Todos los créditos fiscales no utilizados caducarán el 31 de diciembre de 20X6.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Ejemplo: información a revelar según el párrafo 29.32(b)

Ej 113 Una entidad podría revelar el gasto por el impuesto a las ganancias de la siguiente manera:

[Extracto de] Nota 10: Impuestos diferidos

El impuesto a las ganancias se calcula a una tasa del 40 por ciento en 20X2 (20X1: 40 por ciento) de la ganancia evaluable estimada para el año.

El gasto de 230 u.m. por el impuesto a las ganancias del año 20X2 (197 u.m. en 20X1) difiere del importe que resultaría de aplicar la tasa impositiva del 40% (en 20X2 y en 20X1) a la ganancia antes de impuestos porque, según la legislación fiscal de [nombre de la jurisdicción fiscal de la entidad], algunos gastos de remuneración a los empleados (31 u.m. en 20X2 y 45 u.m. en 20X1) que se reconocen en la medición de la ganancia antes de impuestos no son deducibles fiscalmente.

Ejemplo: ilustración del párrafo 29.32(c) si hay un cambio en las tasas impositivas

Ej 114 Una entidad podría revelar el gasto por el impuesto a las ganancias de la siguiente manera:

[Extracto de] Nota 10: Impuestos diferidos

El 1 de julio de 20X2, se aprobó un cambio en la tasa del impuesto a las ganancias del 20 por ciento al 22 por ciento, que entrará en vigencia a partir del 1 de enero de 20X3. Los activos y pasivos por impuestos diferidos por las diferencias temporarias que se espera que se reviertan después del 1 de enero de 20X3 se miden al 22 por ciento.

Ejemplo: ilustración del párrafo 29.32(f)

Ej 115 Una entidad podría revelar el gasto por el impuesto a las ganancias de la siguiente manera:

[Extracto de] Nota 10: Impuestos diferidos

Una entidad opera en una jurisdicción donde el impuesto a las ganancias se paga a una tasa más alta sobre las ganancias sin distribuir (50 por ciento), y una parte del importe se reembolsa cuando las ganancias se distribuyen. La tasa impositiva sobre las ganancias distribuidas es del 35 por ciento. Al 31 de diciembre de 20X2, la entidad no reconoció un pasivo por los dividendos a pagar, dado que los dividendos del periodo se declararon después del final del año. En consecuencia, la entidad reconoció un gasto por impuestos corrientes calculado a la tasa más alta del 50 por ciento. En 20X3, cuando la entidad declara el dividendo de 10.000 u.m., adquiere derecho a la recuperación de 1.500 u.m. del impuesto corriente. Esto se reconocerá como un activo por impuestos corrientes en la fecha en que se declaren los dividendos, y en 20X3, se reconocerá la reducción correspondiente en el gasto por impuestos corrientes.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS

Aplicar los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* a las transacciones y los sucesos generalmente requiere de juicio profesional. La información acerca de los juicios profesionales significativos y las fuentes clave de incertidumbre en la estimación son útiles en la evaluación de la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad. En consecuencia, de acuerdo con el párrafo 8.6, una entidad debe revelar los juicios profesionales efectuados por la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros. Además, de acuerdo con el párrafo 8.7, una entidad debe revelar información sobre los supuestos clave acerca del futuro y otras fuentes clave de incertidumbre en la estimación en la fecha sobre la que se informa, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes importantes en el importe en libros de los activos y pasivos dentro del ejercicio contable siguiente.

En otras secciones de la *NIIF para las PYMES*, se requiere que se revele información sobre juicios profesionales e incertidumbres particulares en la estimación. A continuación, se establecen algunos de los juicios profesionales para la contabilización del impuesto a las ganancias.

Alcance

A menudo, determinar si un impuesto se considera “impuesto a las ganancias” requiere del juicio profesional, basado en los hechos y circunstancias particulares (por ejemplo, la naturaleza el impuesto y la manera en que se determina).

Ejemplos

En la jurisdicción de la entidad A, el impuesto se evalúa en función de un importe que se calcula como los ingresos de actividades ordinarias de la entidad menos ciertos costos específicos. En la jurisdicción de la entidad B, el impuesto se evalúa en función de un importe equivalente al 20 por ciento de los ingresos de actividades ordinarias de la entidad.

Si bien evaluar el impuesto sobre “ingresos de actividades ordinarias menos ciertos costos específicos” o sobre “un porcentaje de los ingresos de actividades ordinarias” no equivale a evaluar el impuesto sobre el ingreso menos los gastos, en la medida en que los importes se determinen como sustitutos del resultado fiscal (p. ej. que el porcentaje aplicado a los ingresos de actividades ordinarias se determine en función de los márgenes netos históricos y se aplique al resultado fiscal aproximado), el impuesto podrá considerarse un impuesto a las ganancias en su naturaleza y, por consiguiente, deberá ser contabilizado según la Sección 29. Será necesario aplicar el juicio profesional, para el que se tendrán que considerar detenidamente todos los hechos.

Una entidad debe pagar un impuesto que se calcula como la suma de dos componentes, un importe basado en el volumen de productos vendidos y un importe basado en las ganancias. El importe basado en las ganancias sólo se debe pagar si el volumen de productos vendidos supera determinado nivel mínimo.

El importe del impuesto basado en el volumen de productos vendidos no estaría dentro del alcance de la Sección 29, dado que no se basa en ganancias fiscales. Por el contrario, cualquier importe adicional adeudado como resultado del componente basado en las ganancias sí sería considerado impuesto a las ganancias dentro del alcance de la Sección 29.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Reconocimiento

El párrafo 29.16(a) exime a las entidades de reconocer impuestos diferidos por ganancias no remitidas que se reinvierten permanentemente de subsidiarias extranjeras, asociadas extranjeras o negocios conjuntos extranjeros que sean de naturaleza básicamente permanente. En algunos casos, se requerirá de un juicio profesional significativo para determinar si una inversión en una subsidiaria extranjera, asociada extranjera o negocio conjunto extranjero es de naturaleza básicamente permanente. Los siguientes son ejemplos de algunos de los factores que se tendrían en cuenta para la evaluación:

- cualquier plan específico pensado para la reinversión, por ejemplo, para el crecimiento de la entidad participada;
- pagos de dividendos anteriores efectuados por la entidad participada;
- cualquier acuerdo vigente que exija el pago de dividendos o políticas establecidas para el pago de éstos; y
- existencia de requerimientos legales que obliguen a la entidad participada a pagar distribuciones.

Si las circunstancias cambian y se torna evidente que toda o parte de una inversión en una subsidiaria extranjera, asociada extranjera o negocio conjunto extranjero ya no es de duración básicamente permanente, la entidad reconocerá el correspondiente activo o pasivo por impuestos diferidos. Por el contrario, si se torna evidente que toda o parte de una inversión en una subsidiaria extranjera, asociada extranjera o negocio conjunto extranjero adquiere una duración básicamente permanente, la entidad dará de baja el correspondiente activo o pasivo por impuestos diferidos. Por ejemplo, si una entidad pierde el control de una subsidiaria extranjera cuya duración era básicamente permanente, puede significar que la entidad ya no pueda establecer planes para reinvertir dividendos. En este caso, por cualquier inversión restante, la entidad reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos por la diferencia temporaria entre el importe en libros de la inversión y su base fiscal (a menos que se aplique la excepción del párrafo 29.16(a)). El correspondiente gasto por impuestos diferidos se reconocerá en el resultado del periodo.

Medición

Tasas impositivas con escala progresiva

En los casos en que se apliquen diferentes tasas impositivas según los niveles de ganancia fiscal, la entidad tendrá que aplicar el juicio profesional al estimar las tasas medias aplicables cuando se espere que el activo por impuestos diferidos se realice o que el pasivo por impuestos diferidos se liquide. Por ejemplo, la entidad tendrá que estimar las ganancias fiscales de un periodo futuro para determinar la tasa impositiva que se aplicará en ese periodo.

Proceso de aprobación prácticamente terminado

En algunas jurisdicciones, las medidas específicas del gobierno en relación con tasas impositivas y leyes fiscales tienen, en esencia, el mismo efecto que su aprobación, aunque la aprobación oficial no haya tenido lugar. En estos casos, se tendrá que aplicar el juicio profesional para determinar si las medidas tomadas por el gobierno implican un cambio en las tasas impositivas o en las leyes fiscales, cuyo proceso de aprobación está prácticamente terminado. Normalmente, el hecho de que el proceso de aprobación prácticamente terminado constituya o no una aprobación real se decidirá para todas las entidades que se encuentren dentro de una misma jurisdicción fiscal a fin de guardar coherencia (por lo general, será determinado mediante el consenso de la profesión contable, y no por cada entidad individual).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Posiciones fiscales inciertas

Cuando exista incertidumbre sobre el tratamiento de importes que se informan en la declaración fiscal, por ejemplo, cuando una entidad no esté segura de que un gasto determinado reúna los requisitos para ser deducible fiscalmente, se tendrá que aplicar el juicio profesional. Cuando la gerencia tenga dudas sobre el tratamiento fiscal adecuado, la entidad deberá considerar esto en la medición del impuesto corriente y diferido, a menos que carezca de importancia relativa. La evaluación de los diferentes resultados y probabilidades asociadas que se requiere en el caso de haber incertidumbre puede ser un proceso bastante subjetivo.

Corrección valorativa

De acuerdo con el párrafo 29.21, una entidad reconocerá una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos, de modo que el importe en libros neto iguale al importe máximo que es probable que se recupere sobre la base de las ganancias fiscales actuales o futuras. El nivel de desglose (por ejemplo, provisiones o proyecciones) necesario para respaldar el no reconocimiento de una corrección valorativa para un activo diferido es una cuestión de criterio. Cuantas más dudas haya de que el activo por impuestos diferidos se pueda realizar en su totalidad, más importante será el desglose a realizar. Por ejemplo, será necesario un mayor desglose si la entidad ha incurrido en pérdidas en el periodo actual y en periodos anteriores y la recuperación del activo por impuestos diferidos depende de ganancias fiscales futuras superiores a las ganancias surgidas de la reversión de las diferencias temporarias imponibles actuales. Para realizar un incentivo fiscal por diferencias temporarias y por pérdidas y beneficios fiscales no utilizados, se puede disponer de las siguientes fuentes:

- (a) Reversiones futuras de diferencias temporarias actuales que den lugar a importes imponibles futuros (es decir, que incrementen la ganancia fiscal) en relación con la misma autoridad fiscal y la misma entidad fiscal:
 - (i) en el mismo periodo en el que se prevea la reducción en la diferencia temporaria que da lugar al incentivo fiscal; o
 - (ii) en periodos en los que una pérdida fiscal, surgida por la reducción en (a)(i), pueda ser compensada con ganancias de periodos anteriores o posteriores.

Sin embargo, al determinar la existencia de ganancias fiscales disponibles para realizar un incentivo fiscal, la entidad no tendrá en cuenta las reducciones en diferencias temporarias para las que, conforme al párrafo 29.16(a), no se hayan reconocido pasivos por impuestos diferidos.

- (b) Ganancias fiscales futuras (sin incluir reducciones futuras en diferencias temporarias actuales) en relación con la misma autoridad fiscal y la misma entidad fiscal:
 - (i) en el mismo periodo en el que se prevea la reducción en la diferencia temporaria que da lugar al incentivo fiscal; o
 - (ii) en periodos en los que una pérdida fiscal, surgida por la reducción en (b)(i), pueda ser compensada con ganancias de periodos anteriores o posteriores.

Al evaluar si tendrá las ganancias fiscales suficientes en periodos futuros para realizar un incentivo fiscal, la entidad ignorará los importes imponibles que espera que se originen en periodos futuros y que den lugar por sí mismos a diferencias temporarias.

- (c) Estrategias de planificación fiscal que generen ganancias fiscales en los periodos correspondientes.

Las reversiones futuras de diferencias temporarias imponibles actuales se pueden verificar de forma objetiva. Las ganancias fiscales futuras (sin incluir reducciones futuras en diferencias temporarias actuales) y las estrategias de planificación fiscal representan sucesos futuros y, por consiguiente, son más subjetivos. En consecuencia, el punto (a) se deberá considerar en primer lugar y, en la medida en que dichas fuentes generen el resultado fiscal suficiente del tipo adecuado en el plazo correspondiente, no habrá necesidad de evaluar la probabilidad de otro resultado fiscal futuro.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Las estrategias de planificación fiscal son acciones (que incluyen las elecciones a efectos fiscales) que:

- (i) son factibles y racionales;
- (ii) una entidad puede emprender para crear, o incrementar, ganancias fiscales en un determinado periodo, antes de que prescriba la posibilidad de compensar una pérdida fiscal u otro crédito por operaciones anteriores en el tiempo, y
- (iii) darían lugar a la realización de activos por impuestos diferidos.

Por ejemplo, en algunos países puede crearse, o incrementarse, la ganancia fiscal por medio de las siguientes actuaciones:

- Aceleración de importes imponibles para utilizar la posibilidad de compensar pérdidas o créditos en periodos futuros antes de que prescriban (por ejemplo, mediante la elección de que los ingresos por intereses tributen en el momento en que sean exigibles o en el momento de recibirlos, o la venta, y quizá arrendamiento posteriormente con opción de compra, de activos que se han revaluado pero cuya base fiscal no ha sido objeto de ajuste para reflejar la subida de valor).
- Aplazamiento del ejercicio del derecho de ciertas deducciones sobre la ganancia fiscal.
- Cambio del tipo de importes imponibles o deducibles (por ejemplo, de ser imponibles como parte de las ganancias a ser imponibles como ganancia o pérdida de capital).
- Cambio de inversiones exentas de impuestos por inversiones imponibles (por ejemplo, mediante la venta de un activo que genere ganancias no imponibles para comprar otras inversiones que generen ganancia fiscal).

Evidencia disponible para las fuentes de ganancia fiscal

La evidencia disponible sobre las posibles fuentes de ganancia fiscal mencionadas arriba variará en cada jurisdicción fiscal y, posiblemente, en cada periodo. Si existe evidencia suficiente sobre una o más fuentes de ganancia fiscal para respaldar la conclusión de que es probable que haya ganancias fiscales disponibles para usar diferencias temporarias y pérdidas y créditos fiscales no utilizados, la entidad no tendrá que considerar otras fuentes. No obstante, sí se deberán tener en cuenta todas las fuentes para determinar el importe de la corrección valorativa a reconocer.

La entidad considerará toda la evidencia disponible, tanto negativa como positiva, para determinar si, en función del peso de dicha evidencia, es probable que haya ganancias fiscales disponibles.

Por lo general, se puede acceder fácilmente a la información sobre la situación financiera actual de una entidad y a los resultados de sus operaciones para el periodo corriente y los periodos anteriores. Esta información histórica se complementa con toda la información que esté disponible al presente sobre periodos futuros. Sin embargo, a veces, la información histórica puede no estar disponible (por ejemplo, de operaciones de puesta en marcha) o no ser relevante (por ejemplo, cuando ha habido un cambio reciente en las circunstancias), en cuyo caso se requerirá de más evidencia para respaldar la conclusión de que es mayor la probabilidad de que haya ganancias fiscales disponibles para que la entidad pueda utilizar diferencias temporarias, así como pérdidas y créditos fiscales no utilizados.

La existencia de pérdidas y créditos fiscales no utilizados puede ser una evidencia firme para suponer que, en el futuro, no se dispondrá de ganancias fiscales. Lo mismo se aplicaría si existiera un historial de pérdidas en los últimos años y un historial de pérdidas y créditos fiscales no utilizados que caducaron sin utilizarse. Otros ejemplos de evidencia negativa incluyen, entre otros, los siguientes:

- (a) Pérdidas en las que una entidad actualmente rentable espera incurrir en los próximos años.
- (b) Circunstancias inciertas que, si se resuelven de forma no favorable, tengan un efecto negativo en las operaciones y ganancias futuras de forma permanente. Por ejemplo, cuando una entidad descubre que ha vendido productos defectuosos a los clientes y le preocupa que esto afecte a las ventas en el futuro, una vez que se descubran.
- (c) Un periodo de compensación de pérdidas o créditos con beneficios anteriores o posteriores que sea tan breve que limite la realización de incentivos fiscales cuando se espera que una diferencia temporaria significativa se reduzca a cero en un solo periodo o cuando la entidad opera en un negocio de naturaleza cíclica.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

En consecuencia, cuando una entidad tenga un historial de pérdidas recientes o exista otra evidencia negativa, reconocerá una corrección valorativa para el activo por impuestos diferidos que surja de las pérdidas o los créditos fiscales no utilizados. Esta corrección se establecerá en un importe tal que el importe neto iguale a la cuantía para la que haya diferencias temporarias suficientes que den lugar a ganancias fiscales en el futuro, o para la que exista otro tipo de evidencia convincente sobre la existencia de beneficios fiscales en el futuro.

Entre los ejemplos de otra evidencia que pueda respaldar la conclusión de que no es necesaria una corrección valorativa, a pesar de la evidencia negativa, se incluyen los siguientes:

- (a) Contratos vigentes o ventas firmes pendientes que generen un resultado fiscal más que suficiente para realizar el activo por impuestos diferidos sobre la base de los precios de venta y las estructuras de costo existentes. Por ejemplo, un contrato a cinco años con condiciones lucrativas.
- (b) Un excedente en el valor del activo no reconocido que supere la base fiscal de los activos netos de la entidad y que sea suficiente para realizar el activo por impuestos diferidos.
- (c) Un historial sólido de ganancias, sin incluir las pérdidas que dieron lugar al activo por impuestos diferidos, junto con evidencia que indique que las pérdidas tuvieron causas identificables con poca probabilidad de que vuelvan a ocurrir. Por ejemplo, las pérdidas pueden estar relacionadas con catástrofes naturales como una inundación.

Al considerar el efecto relativo de la evidencia positiva o negativa, la entidad aplicará el juicio profesional. La importancia asignada al efecto potencial de la evidencia positiva o negativa será proporcional a la medida en que ésta se pueda verificar objetivamente. Cuanto mayor sea la evidencia negativa, más evidencia positiva se necesitará y más difícil será concluir que la corrección valorativa debería ser inferior al importe total del activo por impuestos diferidos.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

COMPARACIÓN CON LAS NIIF COMPLETAS

Existe una serie de diferencias entre los requerimientos de contabilización del impuesto a las ganancias conforme a las NIIF completas (véase la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*) y la Sección 29. Esto tiene dos razones. En primer lugar, la *NIIF para las PYMES* está redactada en un lenguaje simple con menos orientación sobre la aplicación de la que se ofrece en las NIIF completas, y en segundo lugar, la Sección 29 sigue en gran parte el enfoque establecido en el proyecto de norma ED/2009/2 *Impuesto a las Ganancias* del IASB, publicado en marzo de 2009, en cual propone una versión de la NIC 12.

Principales diferencias entre la NIIF para las PYMES y el ED/2009/2

La principal diferencia de medición en la *NIIF para las PYMES* con respecto al proyecto de norma ED/2009/2 se da en el caso en que se aplique una tasa impositiva diferente a los ingresos distribuidos y no distribuidos. La *NIIF para las PYMES* requiere que los impuestos corrientes y diferidos se midan inicialmente a la tasa aplicable para las ganancias no distribuidas, con un ajuste en los periodos siguientes si se distribuyen las ganancias. El ED/2009/2 mide inicialmente los impuestos corrientes y diferidos a la tasa que se espera que se aplique cuando se distribuyan las ganancias.

Otras tres diferencias entre el ED/2009/2 y la Sección 29 son las siguientes:

- La Sección 29 está redactada en un lenguaje simple con menos orientación sobre la aplicación.
- El ED/2009/2 exige que los activos y pasivos por impuestos diferidos se clasifiquen como corrientes y no corrientes para reflejar el activo o pasivo relacionado. La *NIIF para las PYMES* exige que todos los activos y pasivos por impuestos diferidos se clasifiquen como no corrientes.
- Medición inicial de activos y pasivos cuya base fiscal es diferente de sus importes en libros iniciales. El ED/2009/2 presenta propuestas para desagregar dichos activos y pasivos en (i) activos o pasivos sin incluir los efectos fiscales específicos de la entidad, y (ii) cualquier ventaja o desventaja fiscal específica de la entidad (un tipo de contabilización desagregada). La Sección 29 no se pronuncia sobre la medición inicial de activos y pasivos cuya base fiscal sea diferente de sus importes en libros iniciales.

Principales diferencias entre la NIIF para las PYMES y la NIC 12

Las diferencias clave entre las NIIF completas (NIC 12 publicada al 9 de julio de 2009) y la Sección 29 son las siguientes:

- La Sección 29 está redactada en un lenguaje simple con menos orientación sobre la aplicación.
- Definición diferente de base fiscal.
- La Sección 29 exige que la base fiscal de un activo se determine en función de las deducciones fiscales que estarían disponibles si la entidad recuperara el importe en libros del activo a través de la venta. La NIC 12 exige que la base fiscal se determine en función de la manera en que la entidad espera recuperar el importe en libros del activo. No obstante, la *NIIF para las PYMES* tiene en cuenta las expectativas de cómo se utilizará el activo en la contabilización del impuesto diferido (véase el siguiente punto).
- La Sección 29 incluye un paso inicial para determinar los activos y pasivos por impuestos diferidos. No surge ningún impuesto diferido con respecto a un activo o pasivo si no se espera que haya un efecto en la ganancia fiscal cuando la entidad recupere o liquide su importe en libros. Este paso tiene en cuenta la forma prevista de recuperación del activo o de liquidación del pasivo. La NIC 12 no incluye este paso inicial en la contabilización del impuesto diferido.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

- La Sección 29 no incluye la excepción del reconocimiento inicial que contiene la NIC 12. La excepción del reconocimiento inicial prohíbe a la entidad reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos que surgen cuando el activo o pasivo tiene una base fiscal diferente de su importe en libros inicial, excepto en una combinación de negocios o en una transacción que afecte a la ganancia fiscal o contable. La Sección 29 no se pronuncia sobre este punto.
- La Sección 29 y la NIC 12 contienen excepciones diferentes en el enfoque para diferencias temporarias relacionadas con activos o pasivos por impuestos diferidos que surgen de inversiones en subsidiarias, sucursales, asociadas y negocios conjuntos. La *NIIF para las PYMES* limita la excepción a las inversiones en subsidiarias, asociadas, sucursales o negocios conjuntos extranjeros que sean de duración básicamente permanente. La NIC 12 limita la excepción al caso en que el inversor sea capaz de ejercer control sobre el momento en que se producirá la reversión de la diferencia temporaria, siempre que sea probable que dicha diferencia no se revierta en un futuro previsible.
- De acuerdo con la Sección 29, los activos por impuestos diferidos se reconocen en su totalidad menos una corrección valorativa, si corresponde, para reducir el importe en libros neto hasta el importe máximo con mayor probabilidad de que se realice contra la ganancia fiscal. La NIC 12 incluye un requerimiento de reconocimiento de un solo paso para la parte del activo por impuestos diferidos cuya realización es probable.
- De acuerdo con la Sección 29, los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos se miden utilizando los importes medios ponderados por la probabilidad de los resultados posibles, suponiendo que las autoridades fiscales revisarán los importes presentados por la entidad y tendrán pleno conocimiento de toda la información relevante. La NIC 12 no se pronuncia sobre el tratamiento de esta incertidumbre en los importes fiscales.

La Sección 29 incluye la aclaración adicional de que el “proceso de aprobación prácticamente terminado” implica que los sucesos futuros requeridos para el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo hagan.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

PONGA A PRUEBA SU CONOCIMIENTO

Responda las preguntas a continuación y ponga así a prueba su conocimiento acerca de los requerimientos de contabilización e información financiera del impuesto a las ganancias conforme a la *NIF para las PYMES*.

Una vez que haya completado la prueba, coteje sus respuestas con las que se detallan debajo de esta prueba. Suponga que todos los importes son reales.

Marque la casilla que se encuentre junto al enunciado más correcto.

Pregunta 1

El impuesto a las ganancias está compuesto de:

- (a) Impuestos nacionales que se calculan sobre las ganancias fiscales.
- (b) Impuestos extranjeros que se calculan sobre las ganancias fiscales.
- (c) Impuestos que se pagan por una subsidiaria, asociada o negocio conjunto, en las distribuciones a la entidad que informa.
- (d) Todas las anteriores.

Pregunta 2

Una entidad determina que su ganancia fiscal para el año finalizado el 30 de abril de 20X8 es de 200.000 u.m. La tasa impositiva para 20X8 es del 40 por ciento. ¿Cuál de los siguientes asientos en el libro diario es el adecuado para registrar el impuesto corriente del periodo?

- (a) Debe Activo por impuestos corrientes de 80.000 u.m.
Haber Ingreso por impuestos corrientes de 80.000 u.m.
- (b) Debe Activo por impuestos corrientes de 200.000 u.m.
Haber Ingreso por impuestos corrientes de 200.000 u.m.
- (c) Debe Gasto por impuestos corrientes de 80.000 u.m.
Haber Pasivo por impuestos corrientes de 80.000 u.m.
- (d) Debe Gasto por impuestos corrientes de 200.000 u.m.
Haber Pasivo por impuestos corrientes de 200.000 u.m.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Pregunta 3

Una entidad incurre en una pérdida fiscal de 30.000 u.m. para el año finalizado el 30 de abril de 20X8. Para el año finalizado el 30 de abril de 20X7, la entidad tenía ganancias fiscales de 20.000 u.m. En la jurisdicción de la entidad, se permiten compensar las pérdidas fiscales con beneficios del año anterior solamente. La tasa impositiva es del 40 por ciento tanto para el año fiscal 20X7/20X8 como para el de 20X6/20X7. ¿Qué asiento debería hacer la entidad en el libro diario el 30 de abril de 20X8 por la compensación de la pérdida fiscal con beneficios de periodos anteriores?

- (a) Debe Activo por impuestos corrientes de 8.000 u.m.
Haber Ingreso por impuestos corrientes de 8.000 u.m.
- (b) Debe Activo por impuestos corrientes de 12.000 u.m.
Haber Ingreso por impuestos corrientes de 12.000 u.m.
- (c) Debe Gasto por impuestos corrientes de 8.000 u.m.
Haber Pasivo por impuestos corrientes de 8.000 u.m.
- (d) Debe Gasto por impuestos corrientes de 12.000 u.m.
Haber Pasivo por impuestos corrientes de 12.000 u.m.

Pregunta 4

Los puntos (i) a (iv) enumeran los primeros cuatro pasos para la contabilización de impuestos diferidos (los primeros cuatro pasos de la metodología para impuestos diferidos). ¿Qué orden es el correcto?

- (i) Calcular diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados.
 - (ii) Determinar la base fiscal, en la fecha sobre la que se informa, de todos los activos y pasivos, y de otras partidas que tengan base fiscal.
 - (iii) Reconocer los activos y pasivos por impuestos diferidos que surjan de diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados.
 - (iv) Identificar los activos y pasivos que se espera que afecten a las ganancias fiscales si se recuperasen o liquidasen por su importe en libros.
- (a) (i), (ii), (iii), (iv).
 - (b) (iv), (ii), (i), (iii).
 - (c) (ii), (iv), (i), (iii).
 - (d) (ii), (i), (iii), (iv).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Pregunta 5

La base fiscal es la medición, conforme a las leyes fiscales cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio. Si la recuperación del activo mediante la venta incrementa las ganancias fiscales, ¿a cuál de los siguientes importes será igual la base fiscal del activo?

- (a) Al importe que habría sido deducible por obtener ganancias fiscales si el importe en libros del activo hubiera sido recuperado mediante el uso al final del periodo sobre el que se informa.
- (b) Al importe que habría sido deducible por obtener ganancias fiscales si el importe en libros del activo hubiera sido recuperado mediante la venta al final del periodo sobre el que se informa.
- (c) Al importe que habría sido deducible por obtener ganancias fiscales si el importe en libros del activo hubiera sido recuperado mediante la forma esperada de recuperación (es decir, el uso o la venta, o una combinación de ambos) al final del periodo sobre el que se informa.
- (d) Cero.

Pregunta 6

El 31 de diciembre de 20X1, una entidad tiene un activo de 4.000 u.m. por intereses por cobrar que tributarán cuando se cobren en 20X2. Se debe pagar un impuesto del 20 por ciento sobre las primeras 500.000 u.m. de la ganancia fiscal obtenida y del 30 por ciento sobre el resto (es decir, el excedente que supere el importe de 500.000 u.m.). En 20X1, la entidad obtuvo una ganancia fiscal de 450.000 u.m. En 20X2, la entidad espera obtener una ganancia fiscal de 550.000 u.m. ¿Qué importe debería reconocer la entidad por el pasivo por impuestos diferidos relacionado con los intereses por cobrar?

- (a) Un pasivo por impuestos diferidos de 1.200 u.m.
- (b) Un pasivo por impuestos diferidos de 1.000 u.m.
- (c) Un pasivo por impuestos diferidos de 940 u.m.
- (d) Un pasivo por impuestos diferidos de 836 u.m.
- (e) Un pasivo por impuestos diferidos de 800 u.m.

Pregunta 7

¿Cuál de las siguientes partidas no debería reconocer una entidad?

- (a) Un activo o pasivo por impuestos diferidos para las diferencias temporarias asociadas a ganancias no remitidas por subsidiarias extranjeras, sucursales, asociadas y negocios conjuntos, en la medida en que la inversión sea de duración básicamente permanente, a menos que sea evidente que las diferencias temporarias se vayan a revertir en un futuro previsible.
- (b) Un pasivo por impuestos diferidos para las diferencias temporarias asociadas al reconocimiento inicial de la plusvalía.
- (c) Ambos (a) y (b).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Pregunta 8

En 20X1, una entidad informa una ganancia fiscal de 50.000 u.m. a las autoridades fiscales, la que se gravará a una tasa del 30 por ciento correspondiente al impuesto a las ganancias de sociedades de la jurisdicción. La tasa impositiva para ganancias de capital es cero, por lo que dichas ganancias se excluyen de la ganancia fiscal. La gerencia de la entidad considera que el efecto de la incertidumbre sobre los importes informados en la declaración fiscal carece de importancia relativa, salvo en relación con el tratamiento de la ganancia obtenida por la venta de un activo en particular. Con respecto a este activo, la gerencia ha determinado que existe un 80 por ciento de probabilidad de que la ganancia de 5.000 u.m. sea una ganancia de capital y, por consiguiente, no tribute, y que existe un 20 por ciento de probabilidad de que dicha ganancia no sea una ganancia de capital y, por consiguiente, tribute a una tasa del 30 por ciento.

¿En cuánto debería medir la entidad su pasivo por impuestos diferidos en función de la ganancia fiscal?

- (a) 16.500 u.m.
- (b) 16.200 u.m.
- (c) 15.300 u.m.
- (d) 15.000 u.m.

Pregunta 9

¿Qué tratamiento es el correcto para el descuento de activos y pasivos por el impuesto a las ganancias?

- (a) Los activos y pasivos por impuestos corrientes se descuentan. Los activos y pasivos por impuestos diferidos no se descuentan.
- (b) Los activos y pasivos por impuestos corrientes no se descuentan. Los activos y pasivos por impuestos diferidos se descuentan.
- (c) Los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos se descuentan.
- (d) Los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos no se descuentan.

Pregunta 10

Una entidad opera en una jurisdicción donde el impuesto a las ganancias se paga a una tasa más baja sobre las ganancias sin distribuir (20 por ciento), y se paga un importe adicional (10 por ciento) cuando las ganancias se distribuyen (es decir, la tasa impositiva sobre las ganancias distribuidas es del 30 por ciento). El 31 de diciembre de 20X1, la entidad espera declarar dividendos en marzo de 20X2 de aproximadamente 20.000 u.m. para el año finalizado en 20X1. La publicación de los estados financieros se autorizará en abril de 20X2. La ganancia fiscal para 20X1 es de 100.000 u.m. Para el año 20X1, la entidad tiene diferencias temporarias de 30.000 u.m. que espera que incrementen la ganancia fiscal en el futuro. La entidad se constituyó el 1 de enero de 20X1. El 31 de diciembre de 20X1, la entidad debería reconocer lo siguiente:

- (a) Un pasivo (y un gasto) por impuestos corrientes de 20.000 u.m. y un pasivo (y un gasto) por impuestos diferidos de 6.000 u.m.
- (b) Un pasivo (y un gasto) por impuestos corrientes de 20.000 u.m. y un pasivo (y un gasto) por impuestos diferidos de 9.000 u.m.
- (c) Un pasivo (y un gasto) por impuestos corrientes de 22.000 u.m. y un pasivo (y un gasto) por impuestos diferidos de 6.000 u.m.
- (d) Un pasivo (y un gasto) por impuestos corrientes de 25.000 u.m. y un pasivo (y un gasto) por impuestos diferidos de 7.500 u.m.
- (e) Un pasivo (y un gasto) por impuestos corrientes de 30.000 u.m. y un pasivo (y un gasto) por impuestos diferidos de 9.000 u.m.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Respuestas

- P1 (d) véase el párrafo 29.1.
- P2 (c) véase el párrafo 29.4: $200.000 \text{ u.m.} \times 40\%$.
- P3 (a) véase el párrafo 29.5: $20.000 \text{ u.m.} \times 40\%$.
- P4 (b) véanse los párrafos 29.10 al 29.15.
- P5 (b) véase el párrafo 29.12.
- P6 (d) véase el párrafo 29.19.
 $= ((500.000 \text{ u.m.} \times 20\%) + (50.000 \text{ u.m.} \times 30\%)) \div 550.000 \text{ u.m.} = 115.000 \text{ u.m.} \div 550.000 \text{ u.m.} =$
 $20,91 \text{ por ciento.}$
 $4.000 \text{ u.m.} \times 20,91\% = 836 \text{ u.m.}$
- P7 (c) véase el párrafo 29.16.
- P8 (c) véase el párrafo 23.20: $(50.000 \text{ u.m.} \times 30\%) + (0 \times 80\%) + (5.000 \text{ u.m.} \times 30\% \times 20\%)$.
- P9 (d) véase el párrafo 29.23.
- P10 (a) véase el párrafo 29.25: $(100.000 \text{ u.m.} \times 20\%) + (30.000 \text{ u.m.} \times 20\%)$.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO

Resuelva los casos prácticos a continuación y ponga así en práctica su conocimiento de los requerimientos de contabilización e información financiera del impuesto a las ganancias conforme a la *NIIF para las PYMES*.

Una vez que haya completado los casos prácticos, coteje sus respuestas con las que se detallan debajo de esta prueba.

Caso práctico 1

El periodo contable de la PYME A finaliza el 31 de marzo. El año fiscal de la jurisdicción de la PYME A comienza el 1 de abril y finaliza el 31 de marzo. La legislación fiscal permite a las entidades compensar pérdidas fiscales con las ganancias fiscales de hasta dos años anteriores. La legislación también permite compensar pérdidas con beneficios de hasta diez años futuros en el caso de aquéllas que no se puedan compensar con beneficios de años anteriores. El pasivo por el impuesto a las ganancias adeudado en el año finalizado el 31 de marzo se debe pagar antes del 15 de diciembre del mismo año.

En el año finalizado el 31 de marzo de 20X0, la PYME A incurrió en una pérdida fiscal de 80.000 u.m. debido a una inundación localizada imprevista y al cierre sin anuncio de un proveedor importante. Estos dos sucesos se consideraron excepcionales y en ese momento, se esperaba que la PYME A recuperara la rentabilidad y la conservara en un futuro previsible. De esta pérdida fiscal, un importe de 9.000 u.m. permanecía sin utilizar al 1 de abril de 20X0 y no se podía compensar con los beneficios de los años finalizados el 31 de marzo de 20W8 y 20W9.

En la jurisdicción fiscal de la PYME A, se aplicó una tasa estándar del 30 por ciento en el impuesto a las ganancias durante muchos años. El 1 de noviembre de 20X0, la autoridad fiscal anunció un cambio del 30 por ciento al 32 por ciento en la tasa impositiva, con vigencia a partir del 1 de abril de 20X1. El anuncio del 1 de noviembre de 20X0 se considera un proceso de aprobación prácticamente terminado.

Para el año finalizado el 31 de marzo de 20X1, la PYME A reconoció un resultado integral total de 170.000 u.m. y se espera que las ganancias se incrementen en el futuro cercano.

En el año finalizado el 31 de marzo de 20X0 y 20X1, las reglas para determinar la ganancia fiscal son idénticas a las reglas para determinar las ganancias a efectos de información financiera conforme a la *NIIF para las PYMES*, excepto en relación con las cinco transacciones/partidas que se describen de forma separada más abajo. También supongamos que, fuera de estas cinco partidas, no hay otros activos, pasivos u otras partidas que afecten al reconocimiento y a la medición del impuesto diferido.

Maquinaria

El 31 de marzo de 20X1, la PYME A tiene una maquinaria con un valor de 500.000 u.m. comprada el 1 de abril de 20W9 que se mide al costo depreciado. El costo de la máquina se puede deducir del resultado fiscal mientras ésta se utiliza (a través de la depreciación fiscal) o bien, al momento de la venta. La máquina se deprecia fiscalmente con el método lineal a lo largo de cinco años. A efectos de información financiera, la maquinaria se deprecia con el método lineal durante diez años hasta un valor residual de cero. Los ingresos generados por el uso de la máquina tributan y las eventuales ganancias o pérdidas incurridas por su

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

disposición son también objeto de tributación o de deducción a los fines fiscales a través de un ajuste de equilibrio (tal como un reintegro de desgravación de bienes de capital que se reclama). Al 31 de marzo de 20X1, se ha deducido una depreciación fiscal de 200.000 u.m. en los años finalizados el 31 de marzo de 20X0 y el 31 de marzo de 20X1, y el resto del costo será deducible en futuros periodos, ya sea como depreciación o como un importe deducible en caso de disposición del activo en cuestión.

Costos de investigación

Los costos de investigación de 4.000 u.m. se reconocen como gasto al determinar la ganancia contable para 20X1, pero se permite su deducción al determinar la ganancia fiscal en los dos años siguientes (es decir, 2.000 u.m. en 20X2 y 2.000 u.m. en 20X3). No se cargó ningún costo de investigación en los años anteriores.

Beneficios a los empleados

El 31 de marzo de 20X1, la PYME A tiene un pasivo por un importe adeudado a los empleados de 50.000 u.m. relacionado con servicios ya prestados por los empleados a la entidad. Dicho importe es pagadero en abril de 20X1. El gasto es deducible fiscalmente cuando se paga. El 31 de marzo de 20X0, hubo un pasivo similar por 60.000 u.m. que se pagó en abril de 20X0 (es decir, el importe de 60.000 u.m. es deducible fiscalmente en el año finalizado el 31 de marzo de 20X1, pero se contabiliza como gasto en 20X0 a efectos de información financiera, y el importe de 50.000 u.m. es deducible fiscalmente en el año finalizado el 31 de marzo de 20X2, pero se contabiliza como gasto en 20X1 a efectos de información financiera). Esto dio lugar a un decremento adicional de 10.000 u.m. en la ganancia fiscal con respecto a la ganancia contable para el año finalizado el 31 de marzo de 20X1.

Cuenta comercial por cobrar

El 31 de marzo de 20X1, la PYME A tiene cuentas comerciales por cobrar brutas de 300.000 u.m. con una corrección de valor para deudas incobrables o de dudoso cobro de 20.000 u.m. La corrección de valor para deudas incobrables o de dudoso cobro sólo es deducible fiscalmente cuando la deuda tiene una mora de seis meses y se da de baja formalmente. El 31 de marzo de 20X0, la entidad tenía cuentas comerciales por cobrar brutas de 250.000 u.m. con una corrección de valor para deudas incobrables o de dudoso cobro de 15.000 u.m. Ninguna deuda incobrable se dio de baja ese año a los fines fiscales.

Multa

El 15 de enero de 20X1, la PYME A pagó una multa de 30.000 u.m. por la contaminación accidental de un lago cercano. Este importe se reconoce como un gasto de la ganancia contable para 20X1. Tras asesorarse con un abogado acreditado especializado en impuestos, la entidad cree que la legislación fiscal no es clara en cuanto a que la multa sea deducible fiscalmente. No obstante, la entidad ha deducido el importe de 30.000 u.m. en su declaración fiscal para el año finalizado en marzo de 20X1 y ha revelado la información correspondiente sobre la deducción, para que las autoridades fiscales puedan evaluar correctamente la deducibilidad. La entidad estima que existe una probabilidad del 25 por ciento de que la autoridad fiscal permita la deducción (es decir, la entidad estima que hay un 75 por ciento de probabilidad de que la deducción no sea aceptada).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Parte A

Elabore asientos en el libro diario para registrar el gasto por impuestos corrientes y el gasto por impuestos diferidos para el año finalizado el 31 de marzo de 20X1.

Parte B

Suponga que la publicación de los estados financieros se autoriza el 30 de junio de 20X1 y que el 30 de agosto de ese mismo año, las autoridades fiscales informan a la entidad que no se permite deducir la multa de la ganancia fiscal, por lo que la entidad paga el importe pendiente el 15 de diciembre de 20X1.

Elabore asientos en el libro diario para registrar el pago del impuesto corriente.

Parte C

Elabore extractos de los estados financieros para el año finalizado el 31 de marzo de 20X1, que muestren cómo presentar y revelar la información del impuesto a las ganancias (es decir, extractos del estado de resultados y ganancias acumuladas, estado de situación financiera y nota sobre política contable, y también notas que cumplan con los requerimientos de información a revelar de la Sección 29).

Omita el estado de flujos de efectivo.

Algunas cifras comparativas no serán determinables. Si éste fuera el caso, coloque una “X” en lugar del número.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Respuesta al caso práctico 1

Parte A

Año finalizado el 31 de marzo de 20X1

Impuesto corriente

Dr Impuesto a las ganancias: impuesto corriente (resultados)	39.750 u.m. ^(a)	
Cr Pasivo por impuestos corrientes		39.750 u.m.

Para reconocer, en resultados, el gasto por el impuesto corriente para el año finalizado el 31 de marzo de 20X1, suponiendo que ningún gasto se relaciona con partidas fuera de resultados (es decir, en otro resultado integral o en patrimonio).

Impuesto diferido

Dr Impuesto a las ganancias: impuesto diferido (resultados)	18.520 u.m. ^(b)	
Cr Activo por impuestos diferidos		1.520 u.m. ^(b)
Cr Pasivo por impuestos diferidos		17.000 u.m. ^(b)

Para reconocer, en resultados, el cambio en los activos y pasivos por impuestos diferidos entre el 1 de abril de 20X0 y el 31 de marzo de 20X1 (es decir, el gasto por impuestos diferidos para el año finalizado el 31 de marzo de 20X1).

Parte B

Año finalizado el 31 de marzo de 20X2

Impuesto corriente determinado el 30 de agosto de 20X1

Dr Impuesto a las ganancias: impuesto corriente (resultados)	2.250 u.m. ^(a)	
Cr Pasivo por impuestos corrientes		2.250 u.m.

Para reconocer el ajuste al gasto por el impuesto corriente para el año finalizado el 31 de marzo de 20X1 en resultados del año finalizado el 31 de marzo de 20X2.

Notas:

En la fecha en que las autoridades fiscales confirmaron el importe adeudado (es decir, 30 de agosto de 20X1), ya se había autorizado la publicación de los estados financieros para el 31 de marzo de 20X1, por lo que no se trata de un hecho que implica ajuste en dichos estados. En este caso, no parece haber un error de un periodo anterior en la contabilización de impuestos de los estados financieros del 31 de marzo de 20X2, sino un cambio en una estimación contable (véase la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*). En consecuencia, el ajuste se realiza en el estado del resultado integral para el año finalizado el 31 de marzo de 20X2.

El importe de 2.250 u.m. se revela de acuerdo con el párrafo 29.31(b) en la información a revelar en las notas para el año finalizado el 31 de marzo de 20X1.

Para tener en cuenta: Si se hubiera hecho un ajuste con respecto a un error de un periodo anterior (por ejemplo, una inexactitud deliberada en los estados financieros del periodo anterior debido a un fraude fiscal), el ajuste sería una corrección de dicho error que se contabilizaría mediante la reexpresión retroactiva de la información financiera del periodo anterior.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Impuesto corriente pagado el 15 de diciembre de 20X1

Dr Pasivo por impuestos corrientes	42.000 u.m. ^(a)	
Cr Efectivo		42.000 u.m.

Parte C

PYME A

[Extracto de] Estado consolidado de resultados y ganancias acumuladas para el año finalizado el 31 de marzo de 20X1

		<i>Año finalizado el 31 de marzo de 20X1</i>	<i>Año finalizado el 31 de marzo de 20X0</i>
	<i>Nota</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ingreso de actividades ordinarias		X	X
Costo de ventas		X	X
Ganancia bruta		X	X
Otros ingresos		X	X
Costos de distribución		X	X
Gastos de administración		X	X
Otros gastos		X	X
Costos financieros		X	X
Ganancia antes de impuestos		X	X
Gasto por impuestos a las ganancias	10	58.270 ^(b)	X
Ganancia después de impuestos		X	X
Ganancias acumuladas al comienzo del año		X	X
Dividendos		X	X
Ganancias acumuladas al final del año		X	X

PYME A

[Extracto de] Estado consolidado de situación financiera al 31 de marzo de 20X1

	<i>31 de marzo de 20X1</i>	<i>31 de marzo de 20X0</i>
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
ACTIVOS		
Activos corrientes		
Efectivo	X	X
Activo por impuestos corrientes	–	21.300 ^(d)
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	X	X
Inventarios	X	X
	X	X
Activos no corrientes		
Propiedades, planta y equipo	X	X
Activos intangibles	X	X
Activo por impuestos diferidos	–	10.200 ^(e)
	X	X

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Activos totales	X	X
PASIVOS Y PATRIMONIO		
Pasivos corrientes		
Sobregiros bancarios	X	X
Cuentas comerciales por pagar	X	X
Intereses por pagar	X	X
Pasivo por impuestos corrientes	39.750 ^(a)	–
Pasivos no corrientes		
Préstamos bancarios	X	X
Pasivo por impuestos diferidos	8.320 ^(e)	–
Pasivos totales	X	X
Patrimonio		
Capital en acciones	X	X
Ganancias acumuladas	X	X
	X	X
Total de pasivos y patrimonio	X	X

PYME A

[Extracto de] Notas

Nota 2: Políticas contables

Impuesto a las ganancias

El gasto por impuestos a las ganancias representa la suma del impuesto corriente por pagar y del impuesto diferido.

Impuesto corriente

El impuesto corriente por pagar del periodo está basado en la ganancia fiscal de dicho periodo. La ganancia fiscal difiere de la ganancia que se informa en el estado consolidado del resultado integral, debido a las partidas de gastos e ingresos que tributan o son deducibles en años diferentes y a las partidas que nunca tributan ni son deducibles. El pasivo por impuestos corrientes se calcula usando las tasas impositivas que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del periodo sobre el que se informa. Un anuncio formal del gobierno sobre cambios en las tasas impositivas o en las leyes fiscales se considera un proceso de aprobación prácticamente terminado en la jurisdicción.

La legislación fiscal permite a las entidades compensar pérdidas fiscales con las ganancias de un año anterior. La legislación también permite compensar pérdidas con beneficios de hasta diez años futuros en el caso de aquéllas que no se puedan compensar con beneficios de años anteriores.

Impuesto diferido

El impuesto diferido se contabiliza utilizando un enfoque para diferencias temporarias. Se reconoce un pasivo por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias que se espera que incrementen la ganancia fiscal en el futuro. Se reconocen activos por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias que se espera que reduzcan la ganancia fiscal en el futuro, y por la compensación a futuro de pérdidas y créditos fiscales no utilizados de periodos anteriores. Las diferencias temporarias son las diferencias entre el importe en libros de un activo, pasivo u otra partida en los estados financieros, y su base fiscal, que se espera que afecten a la ganancia fiscal cuando el importe en libros del activo o pasivo sea recuperado o liquidado (o, en el caso de partidas distintas a los activos y pasivos, que afecten a la ganancia fiscal en el futuro).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Se reconoce una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos, de modo que el importe neto iguale al importe máximo que es probable que se realice sobre la base de las ganancias fiscales actuales o futuras. El importe en libros neto de los activos por impuestos diferidos se revisa en cada fecha sobre la que se informa y se ajusta para reflejar la evaluación actual de las ganancias fiscales futuras.

El impuesto diferido se calcula según las tasas impositivas que se espera aplicar a la ganancia (pérdida) fiscal de los periodos en los que se espera realizar el activo por impuestos diferidos o cancelar el pasivo por impuestos diferidos, sobre la base de las tasas impositivas que hayan sido aprobadas o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado al final del periodo sobre el que se informa.

Una entidad reconocerá el gasto por impuestos en resultados, en otro resultado integral o en patrimonio, según la transacción u otro suceso que haya dado lugar a dicho gasto.

PYME A

[Extracto de] Nota 10: Gasto por el impuesto a las ganancias

	<i>Año finalizado el 31 de marzo de 20X1 u.m.</i>	<i>Año finalizado el 31 de marzo de 20X0 u.m.</i>
El impuesto a las ganancias se compone de lo siguiente:		
Gasto por el impuesto corriente	39.750	–
Ajustes reconocidos en el periodo por impuestos corrientes de periodos anteriores	–	–
Importe del gasto por impuestos diferidos relacionado con el origen y la reversión de diferencias temporarias	18.000 ^(f)	X
Importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas impositivas	520 ^(f)	–
	<hr/>	<hr/>
Gasto total por impuestos	<u>58.270</u>	<u>X</u>

A continuación se indican los pasivos (activos) por impuestos diferidos reconocidos por el Grupo^{(c) y (e)}:

	<i>Maquinaria</i>	<i>Costos de investigación y desarrollo</i>	<i>Beneficios a los empleados</i>	<i>Cuentas comerciales por cobrar</i>	<i>Pérdidas fiscales no utilizadas</i>	<i>Total</i>
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>		<i>u.m.</i>
1 abril de 20W9	–	–	X	X	–	X
Cargo (abono) a resultados del año	15.000	–	X	X	–	X
31 de marzo de 20X0	15.000	–	(18.000)	(4.500)	(2.700)	(10.200)
Cargo (abono) a resultados del año	17.000	(1.280)	2.000	(1.900)	2.700	18.520
31 de marzo de 20X1	<u>32.000</u>	<u>(1.280)</u>	<u>(16.000)</u>	<u>(6.400)</u>	<u>–</u>	<u>8.320</u>

No se ha reconocido ninguna corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos por los costos de investigación y desarrollo, beneficios a los empleados y cuentas comerciales por cobrar, dado que se espera que éstos se realicen en su totalidad con las ganancias fiscales futuras.

El gasto por el impuesto a las ganancias del periodo de 58.270 u.m. en 20X1 (X u.m. en 20X0) difiere del importe que resultaría de aplicar la tasa impositiva del 30 por ciento (en 20X1 y en 20X0) al resultado integral total, porque, conforme a las leyes fiscales de [nombre de la jurisdicción fiscal de la PYME A], algunos gastos que se deducen al medir la ganancia contable son deducibles fiscalmente en un periodo contable diferente.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

El impuesto corriente se calcula al 30 por ciento en 20X1 (20X0: 30 por ciento) de la ganancia evaluable estimada para el año. El 1 de noviembre de 20X0, se considera prácticamente terminado el proceso de aprobación de un cambio en la tasa del impuesto a las ganancias del 30 por ciento al 32 por ciento, con vigencia a partir del 1 de abril de 20X1. Los activos y pasivos por impuestos diferidos por las diferencias temporarias que se espera que se reviertan después del 1 de abril de 20X1 se miden al 32 por ciento (20X0: 30%).

Los cálculos y las notas explicativas a continuación no forman parte de la respuesta de este caso práctico:

- (a) El impuesto corriente por pagar sobre la ganancia fiscal se puede determinar de la siguiente manera:

	<i>u.m.</i>
Resultado integral total para el año finalizado el 31 de marzo de 20X1	170.000
Menos depreciación adicional deducible (100.000 u.m. menos 50.000 u.m.)	(50.000)
Más gastos de investigación no deducibles fiscalmente hasta 20X2 y 20X3	4.000
Más aumento en la corrección de valor por deudas incobrables no deducible (20.000 u.m. menos 15.000 u.m.)	5.000
Menos beneficios adicionales para los empleados, deducibles fiscalmente en 20X1 (60.000 u.m. menos 50.000 u.m.)	(10.000)
Ganancia fiscal antes de considerar pérdidas fiscales no utilizadas	<u>119.000</u>
Compensación de pérdidas fiscales con beneficios futuros	(9.000)
Ganancia fiscal informada a las autoridades fiscales	<u>110.000</u>
Ajuste por posición fiscal incierta (30.000 u.m. de gasto por multa \times 75% de probabilidad de que la deducción sea rechazada por las autoridades fiscales)	22.500
Resultado fiscal ajustado	<u>132.500</u>
Gasto por el impuesto corriente (30% \times 132.500 u.m. de resultado fiscal ajustado)	<u>39.750</u>

Si la multa no es deducible, la entidad tendrá que pagar 42.000 u.m. (es decir, 140.000 u.m. \times 30%).

El ajuste al gasto por el impuesto corriente para el año finalizado el 31 de marzo de 20X1 en resultados del año finalizado el 31 de marzo de 20X2 es de 2.250 u.m. (es decir, 42.000 u.m. menos 39.750 u.m.).

En este caso práctico, se utiliza una conciliación entre la ganancia fiscal y la ganancia contable para determinar la ganancia fiscal. Sin embargo, esta conciliación no es un requerimiento exigido por la *NIF para las PYMES*. Existen también otros métodos adecuados para determinar la ganancia fiscal y el gasto por el impuesto corriente, tal como determinar la ganancia fiscal separada de la ganancia contable. La conciliación suele ser el método más simple cuando las reglas fiscales son similares a la contabilización conforme a la *NIF para las PYMES* (es decir, sólo difieren en algunos puntos).

- (b) El movimiento en el activo por impuestos diferidos neto del periodo es un gasto de 18.520 u.m. (es decir, 10.200 u.m.^(c) + 8.320 u.m.^(e)). Éste se compone de un incremento en el pasivo por impuestos diferidos de 17.000 u.m. (es decir, 32.000 u.m.^(e) menos 15.000 u.m.^(c)) y un decremento en el activo por impuestos diferidos de 1.520 u.m. (es decir, 25.200 u.m.^(c) menos 23.680 u.m.^(e)). Por consiguiente, el gasto total por el impuesto a las ganancias para el año finalizado el 31 de marzo de 20X1 es de 58.270 u.m. (es decir, 18.520 u.m. de impuesto diferido + 39.750 u.m.^(a) de impuesto corriente).

- (c) Activos y pasivos por impuestos diferidos al 31 de marzo de 20X0:

<i>Partida: recuperación o liquidación del importe en libros que se espera que afecte a la ganancia fiscal</i>	<i>Importe en libros</i>	<i>Base fiscal</i>	<i>Diferencias temporarias</i>	<i>Impuesto diferido al 30%</i>
Maquinaria: sí	450.000 u.m.	400.000 u.m.	50.000 u.m.	Pasivo por ID de 15.000 u.m.
Beneficios a los empleados: sí	(60.000 u.m.)	–	60.000 u.m.	Activo por ID de 18.000 u.m.
Cuentas comerciales por cobrar: sí	235.000 u.m.	250.000 u.m.	15.000 u.m.	Activo por ID de 4.500 u.m.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Incluido el activo por impuestos diferidos de 2.700 u.m. (es decir, 9.000 u.m.^(d) × 30%) por las pérdidas fiscales no utilizadas de 20X0. La PYME A tiene un activo por impuestos diferidos de 25.200 u.m. (es decir, 2.700 u.m. + 18.000 u.m. + 4.500 u.m.) y un pasivo por impuestos diferidos de 15.000 u.m.

No se requiere reconocer ninguna corrección valorativa para el activo por impuestos diferidos de 25.200 u.m., ya que la entidad tiene diferencias temporarias actuales suficientes que darán lugar a importes imponibles futuros y espera tener ganancias fiscales suficientes en el futuro para realizar el activo por impuestos diferidos.

El activo y el pasivo por impuestos diferidos se pueden compensar, porque las diferencias temporarias que dan lugar al activo por impuestos diferidos se revierten antes de las que dan lugar al pasivo por impuestos diferidos. Se debe reconocer un activo por impuestos diferidos neto de 10.200 u.m. (es decir, 25.200 u.m. menos 15.000 u.m.).

- (d) En el año finalizado el 31 de marzo de 20X0, la PYME A incurrió en una pérdida fiscal de 80.000 u.m. De dicha pérdida, un importe de 9.000 u.m. permanece sin ser utilizado al 1 de abril de 20X0 y no se puede compensar con beneficios de periodos anteriores. Esto significa que el importe de 71.000 u.m. (es decir, 80.000 u.m. menos 9.000 u.m.) se puede compensar con los beneficios de los años finalizados el 31 de marzo de 20W8 y 20W9. La PYME A deberá reconocer un activo corriente por el reembolso fiscal de 21.300 u.m. (es decir, 71.000 u.m. × 30%) el 31 de marzo de 20X0.
- (e) Activos y pasivos por impuestos diferidos al 31 de marzo de 20X1:

<i>¿Se espera que la recuperación o liquidación del importe en libros de la partida afecte a la ganancia fiscal?</i>	<i>Importe en libros</i>	<i>Base fiscal</i>	<i>Diferencias temporarias</i>	<i>Impuesto diferido al 32%</i>
Maquinaria: sí	400.000 u.m.	300.000 u.m.	100.000 u.m.	Pasivo por ID de 32.000 u.m.
Costos de investigación: sí	–	4.000 u.m.	4.000 u.m.	Activo por ID de 1.280 u.m.
Beneficios a los empleados: sí	(50.000 u.m.)	–	50.000 u.m.	Activo por ID de 16.000 u.m.
Cuentas comerciales por cobrar: sí	280.000 u.m.	300.000 u.m.	20.000 u.m.	Activo por ID de 6.400 u.m.

La PYME A tiene un activo por impuestos diferidos de 23.680 u.m. (es decir, 1.280 u.m. + 16.000 u.m. + 6.400 u.m.) y un pasivo por impuestos diferidos de 32.000 u.m.

No se requiere reconocer ninguna corrección valorativa para el activo por impuestos diferidos de 23.680 u.m., ya que la entidad tiene diferencias temporarias actuales suficientes que darán lugar a importes imponibles futuros para realizar el activo por impuestos diferidos.

El activo y el pasivo por impuestos diferidos se pueden compensar, porque las diferencias temporarias que dan lugar al activo por impuestos diferidos se revierten antes de las que dan lugar al pasivo por impuestos diferidos. Se debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos neto de 8.320 u.m.

- (f) Si la tasa impositiva hubiera seguido siendo del 30 por ciento, el pasivo por impuestos diferidos neto habría sido de 7.800 u.m. (es decir, 8.320 u.m.^(e) × 30 ÷ 32). Por consiguiente, el importe de 520 u.m. (es decir, 8.320 u.m. menos 7.800 u.m.) del gasto por impuestos diferidos se debe al cambio en las tasas impositivas del 30 por ciento al 32 por ciento. El importe restante de 18.000 u.m. (es decir, 18.520 u.m. menos 520 u.m.) del gasto por impuestos diferidos se relaciona con el origen y la reversión de diferencias temporarias.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Caso práctico 2

El 1 de enero de 20X5, la entidad A adquirió el 100 por ciento de las acciones de la entidad B a un costo de 600.000 u.m. En la fecha de la adquisición, la base fiscal de la inversión de la entidad A en la entidad B es de 600.000 u.m. Las reducciones en el importe en libros de la plusvalía no son deducibles a efectos fiscales y el costo de la plusvalía tampoco sería deducible si la entidad B fuera a disponer de los negocios de los cuales procede. La tasa impositiva de la jurisdicción fiscal de la entidad A es del 30 por ciento, y la tasa de la jurisdicción de la entidad B es del 40 por ciento.

La siguiente tabla indica el valor razonable de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos (sin incluir activos y pasivos por impuestos diferidos) por la entidad A al 1 de enero de 20X5, junto con sus correspondientes bases fiscales en la jurisdicción de la entidad B y las diferencias temporarias resultantes:

	<i>Importes reconocidos en la fecha de adquisición en los estados financieros consolidados</i> u.m.	<i>Base fiscal de la jurisdicción de la entidad B</i> u.m.	<i>Diferencias temporarias</i> u.m.
Propiedades, planta y equipo	270.000	155.000	115.000
Cuentas por cobrar	210.000	210.000	–
Inventario	174.000	124.000	50.000
Obligaciones por beneficios de retiro	(30.000)	–	(30.000)
Acreedores comerciales	(120.000)	(120.000)	–
Valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos identificados, sin incluir impuestos diferidos	504.000	369.000	135.000

Parte A

Calcule el pasivo por impuestos diferidos adquirido y la plusvalía que surge al momento de la adquisición de la entidad B.

Parte B

En 20X5, el patrimonio de la entidad B (después de incorporar los ajustes al valor que se realizaron como resultado de la combinación de negocios) ha evolucionado de la siguiente manera:

Al 1 de enero de 20X5	450.000 u.m.
Ganancia acumulada para 20X5 (ganancia de 70.000 u.m. del periodo)	70.000 u.m.
Al 31 de diciembre de 20X5	520.000 u.m.

Calcule el importe del pasivo por impuestos diferidos al 31 de diciembre de 20X5 que sea atribuible a la diferencia temporaria por la inversión de la entidad A en la entidad B (a menudo, denominada diferencia temporaria de “base externa”).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Respuesta al caso práctico 2

Parte A

El activo por impuestos diferidos originado por las obligaciones por beneficios de retiro se compensa con los pasivos por impuestos diferidos que surgen de propiedades, planta y equipo y del inventario (véanse los requerimientos para la compensación en el párrafo 29.29). En consecuencia, se reconocerá un pasivo por impuestos diferidos neto de 54.000 u.m. en los activos y pasivos particulares de la entidad B. Cálculo: $40\% \times 135.000$ u.m. (es decir, 115.000 u.m. de propiedades, planta y equipo + 50.000 u.m. de inventario menos 30.000 u.m. de obligaciones por beneficios de retiro)

En la jurisdicción de la entidad B no es deducible el costo de la plusvalía. Por consiguiente, la base fiscal de esta partida es cero en esa jurisdicción. No obstante, el párrafo 29.16(b) prohíbe el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos surgidos del reconocimiento inicial de la plusvalía.

En consecuencia, al momento de la adquisición, el importe en libros de la entidad B en los estados financieros consolidados de la entidad A se puede calcular de la siguiente manera:

	<i>u.m.</i>
Valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos identificables, sin incluir impuestos diferidos	504.000
Pasivo por impuestos diferidos	(54.000)
Valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos identificables	450.000
Plusvalía	150.000
Importe en libros	600.000

Dado que, en el momento de la adquisición, la base fiscal de la inversión de la entidad A en la entidad B, en la jurisdicción la entidad A, es de 600.000 u.m., en esa jurisdicción no hay ninguna diferencia temporaria por la inversión financiera.

Parte B

Al 31 de diciembre de 20X5, el importe en libros de la inversión subyacente de la entidad A en la entidad B se calcula de la siguiente manera:

Activos netos de la entidad B	520.000 u.m.
Plusvalía ^(a)	150.000 u.m.
Importe en libros	670.000 u.m.

^(a) En este ejemplo, se ignora la amortización de la plusvalía. De acuerdo con el párrafo 19.23, la plusvalía se debe amortizar.

La diferencia temporaria relacionada con la inversión subyacente de la entidad A es de 70.000 u.m. (es decir, 670.000 u.m. de importe en libros menos 600.000 u.m. de base fiscal). Esta cantidad es igual al beneficio acumulado retenido desde la fecha de adquisición.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

A menos que la entidad B sea una subsidiaria extranjera y la inversión de la entidad A sea de duración básicamente permanente, la entidad A debería reconocer un pasivo por impuestos diferidos por la diferencia temporaria de 70.000 u.m. En consecuencia, en la mayoría de los casos, la entidad A reconoce un pasivo por impuestos diferidos de 21.000 u.m. (es decir, $70.000 \text{ u.m.} \times 30\%$) por la diferencia temporaria que surge de la diferencia entre el importe en libros de la inversión en los estados financieros consolidados y la base fiscal de dicha inversión.

Para tener en cuenta: El pasivo por impuestos diferidos de 21.000 u.m. se reconoce de forma adicional a cualquier impuesto diferido reconocido en los activos y pasivos particulares de la subsidiaria (por ejemplo, los cambios en el pasivo por impuestos diferidos de 54.000 u.m. reconocidos en el inventario y en las propiedades, planta y equipo de la entidad B, y los cambios en el activo por impuestos diferidos reconocidos en la obligación por beneficios de retiro de esa entidad).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Caso práctico 3

Antes del 1 de febrero de 20X1, el Grupo A estaba conformado por una controladora y una subsidiaria sin accionistas minoritarios (Subsidiaria A) que la controladora constituyó algunos años atrás. El Grupo A también incorporó a la Subsidiaria B a partir del 1 de febrero de 20X1 (véase *Combinación de negocios* más abajo). Todas las entidades se encuentran en la misma jurisdicción fiscal y tienen un ejercicio contable que finaliza el 31 de diciembre. El año fiscal de la jurisdicción también finaliza el 31 de diciembre. El Grupo A presenta una declaración fiscal consolidada, según lo permite la jurisdicción, y tributa sobre las ganancias fiscales consolidadas.

Pérdidas fiscales

La legislación fiscal permite a las entidades compensar pérdidas fiscales con las ganancias fiscales de hasta dos años anteriores. La legislación también permite compensar pérdidas con beneficios de hasta cuatro años futuros en el caso de aquéllas que no se puedan compensar con beneficios de periodos anteriores. Las pérdidas de capital sólo se pueden compensar con ganancias de capital. Una ganancia/pérdida de capital es una ganancia/pérdida que surge de la venta de una partida de capital (por ejemplo, propiedades, planta y equipo e inversiones).

Al 31 de diciembre de 20X0, el Grupo A tiene pérdidas fiscales no utilizadas de 110.000 u.m. que no puede compensar con beneficios de periodos anteriores, porque ha incurrido en pérdidas en los últimos tres años (de las cuales 40.000 u.m. son pérdidas de capital). El 31 de diciembre de 20X0, el Grupo A reconoció una corrección valorativa para el activo por impuestos diferidos surgido de las pérdidas fiscales. Ningún importe de la corrección valorativa es atribuible a la parte del activo por impuestos diferidos relacionada con el importe de 8.000 u.m. de las ganancias de capital. La corrección valorativa se elaboró porque no se espera que la controladora y su subsidiaria generen ganancias en un futuro previsible. No obstante, se espera compensar el importe de 8.000 u.m. de las pérdidas de capital cuando la subsidiaria venda una de sus propiedades. Las autoridades fiscales permiten compensar las pérdidas de una entidad del grupo con las ganancias de otra entidad del grupo.

Tasas impositivas

En la jurisdicción fiscal del Grupo A, las tasas impositivas han permanecido iguales durante muchos años. La tasa estándar para el impuesto a las ganancias es del 40 por ciento. Sin embargo, se aplica una tasa impositiva del 20 por ciento a todas las ganancias de capital (tasa de ganancias de capital).

Combinación de negocios

El 1 de febrero de 20X1, la controladora adquirió el 100 por ciento de las acciones de otra entidad (Subsidiaria B) en la misma jurisdicción fiscal a un costo de 400.000 u.m. En la fecha de adquisición, la base fiscal de la inversión de la controladora en la Subsidiaria B es de 400.000 u.m. Las reducciones en el importe en libros de la plusvalía no son deducibles a efectos fiscales y el costo de la plusvalía tampoco sería deducible si la controladora fuera a disponer de los negocios de los cuales procede.

La siguiente tabla indica el valor razonable de los activos y pasivos identificables de la Subsidiaria B (sin incluir activos y pasivos por impuestos diferidos) adquiridos por la controladora al 1 de febrero de 20X1, junto con sus correspondientes bases fiscales y las diferencias temporarias resultantes:

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

	<i>Importes reconocidos en la fecha de adquisición en los estados financieros consolidados</i> u.m.	<i>Base fiscal</i> u.m.	<i>Diferencias temporarias</i> u.m.
Propiedades, planta y equipo	170.000	55.000	115.000
Cuentas por cobrar	100.000	100.000	–
Inventario	74.000	44.000	30.000
Acreedores comerciales	(110.000)	(110.000)	–
Valor razonable de los activos y pasivos identificados, sin incluir impuestos diferidos	234.000	89.000	145.000

Entre el 1 de febrero de 20X1 y el 31 de diciembre de 20X1, la Subsidiaria B obtuvo ganancias por 100.000 u.m. (después de realizar ajustes a efectos de consolidación, por ejemplo, eliminando las transacciones intragrupo como el pago de dividendos de la Subsidiaria B) que se reconocen en los estados financieros consolidados (el importe de 100.000 u.m. incluye el efecto del cambio en el pasivo por impuestos diferidos y la amortización de la plusvalía de la Subsidiaria B). El 15 de diciembre de 20X1, la Subsidiaria B declaró un dividendo de 16.400 u.m. para la controladora que se pagará en enero de 20X2. Sobre el dividendo para la controladora, se cargan retenciones fiscales a una tasa del 20 por ciento. La controladora no deberá tributar nuevamente al recibir el dividendo.

Al finalizar el año, los activos y pasivos (sin incluir el pasivo por impuestos diferidos y la plusvalía) de la Subsidiaria B (ajustados a efectos de consolidación, por ejemplo, eliminando los saldos interempresas, etc.) se calculan de la siguiente manera:

	<i>Importes a reconocer en los estados financieros consolidados del 31 de diciembre de 20X1</i> u.m.	<i>Base fiscal</i> u.m.	<i>Diferencias temporarias</i> u.m.
Propiedades, planta y equipo	150.000	55.000	95.000
Cuentas por cobrar	120.000	120.000	–
Inventario	85.000	85.000	–
Efectivo	80.000	80.000	–
Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar	(115.000)	(115.000)	–
Activos y pasivos sin incluir impuestos diferidos y plusvalía	320.000	225.000	95.000

El periodo contable de la Subsidiaria B finaliza el 31 de diciembre. Supongamos que tanto el 1 de enero como el 31 de diciembre de 20X1, la Subsidiaria B espera utilizar todas las partidas de propiedades, planta y equipo hasta el final de su vida útil, y espera vender todas las partidas del inventario en las operaciones diarias. La plusvalía se amortiza a lo largo de 10 años con un año entero de amortización en el periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X1.

Entidad controlada de forma conjunta

La controladora tiene una inversión en una entidad controlada de forma conjunta (ECC) que adquirió cinco años antes. La entidad controlada de forma conjunta está radicada en una jurisdicción fiscal diferente. El 31 de diciembre de 20X1, el importe en libros de la ECC en los estados financieros consolidados es de 60.000 u.m. (medido con el método de la participación). La base fiscal de la inversión es de 40.000 u.m. La inversión en la entidad controlada de forma conjunta es de duración básicamente permanente y no hay evidencia de que la diferencia temporaria se revertirá en un futuro previsible.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Pérdidas fiscales no utilizadas

De las pérdidas fiscales no utilizadas de 110.000 u.m. existentes al 1 de enero de 20X1, las pérdidas no relacionadas con el capital de 70.000 u.m. se pueden compensar con las ganancias de la Subsidiaria B entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre de 20X1. Dado que ninguna de las entidades del grupo obtuvo ganancias de capital en el periodo, las pérdidas de capital no se pueden utilizar.

La Subsidiaria A espera vender una propiedad en 20X2 que le permita utilizar 10.000 u.m. de las pérdidas de capital (al final de 20X0, se esperaba poder utilizar 8.000 u.m.). Es mayor la probabilidad de que el importe restante de 30.000 u.m. caduque sin ser utilizado.

Otros supuestos

Supongamos que las deducciones fiscales por la venta y el uso de los activos son siempre iguales. También supongamos que, fuera de las pérdidas fiscales no utilizadas, de la entidad controlada en forma conjunta, de la inversión de la controladora en la Subsidiaria B y de las partidas de inventario, propiedades, planta y equipo, y plusvalía de la Subsidiaria B, no hay otros activos, pasivos u otras partidas que afecten al reconocimiento y a la medición del impuesto diferido.

Parte A

Calcule el pasivo por impuestos diferidos adquirido y la plusvalía que surge al momento de la adquisición de la Subsidiaria B.

Parte B

Elabore asientos en el libro diario para mostrar los cambios entre el 1 de febrero de 20X1 y el 31 de diciembre de 20X1 en los activos y pasivos por impuestos diferidos determinados en la Parte A en relación con los activos y pasivos propios de la Subsidiaria B.

Parte C

Elabore asientos en el libro diario para mostrar los cambios entre el 1 de febrero de 20X1 y el 31 de diciembre de 20X1 en la plusvalía determinada en la Parte A que surgió al momento de la adquisición de la Subsidiaria B.

Parte D

Elabore asientos en el libro diario para registrar el pago del dividendo de la Subsidiaria B a la entidad controladora. Tenga en cuenta los asientos tanto de los estados financieros particulares de la Subsidiaria B como los estados financieros consolidados del Grupo A.

Parte E

Elabore asientos en el libro diario para mostrar el activo por impuestos diferidos y la corrección valorativa al 1 de enero de 20X1 y al 31 de diciembre de 20X1, así como el movimiento en el periodo.

Parte F

Elabore asientos en el libro diario para reconocer el efecto del impuesto diferido de las diferencias temporarias relacionadas con las ganancias no remitidas de la Subsidiaria B.

Parte G

Elabore asientos en el libro diario para reconocer el efecto del impuesto diferido de las diferencias temporarias relacionadas con las ganancias no remitidas de la ECC extranjera.

Parte H

Calcule el gasto/beneficio por impuestos diferidos para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1 y el activo/pasivo por impuestos diferidos al 31 de diciembre de 20X1.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Respuesta al caso práctico 3

Parte A

El pasivo por impuestos diferidos adquirido como parte de los activos y pasivos de la Subsidiaria B es de 58.000 u.m.^(a)

En la jurisdicción fiscal no es deducible el costo de la plusvalía. En consecuencia, la base fiscal de la plusvalía es cero. No obstante, el párrafo 29.16(b) prohíbe el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos surgidos del reconocimiento inicial de la plusvalía.

En consecuencia, al momento de la adquisición, el importe en libros de la Subsidiaria B en los estados financieros consolidados del Grupo A se puede calcular de la siguiente manera:

	<i>u.m.</i>
Valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos identificables, sin incluir impuestos diferidos	234.000
Pasivo por impuestos diferidos	(58.000)
Valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos identificables	<u>176.000</u>
Plusvalía (400.000 u.m. pagado menos 176.000 u.m. de activos netos identificables adquiridos)	224.000
Importe en libros del grupo	<u>400.000</u>

El 1 de febrero de 20X1, no surge ningún impuesto diferido por la inversión de la controladora en la Subsidiaria B, ya que si la inversión se vendiera por su importe en libros de 400.000 u.m. el 1 de febrero de 20X1, surgiría un resultado fiscal equivalente e importes deducibles de dicho resultado, lo que daría lugar a un efecto neto igual a cero. Esto se debe a que la base fiscal (es decir, deducciones disponibles por la venta) de la inversión de la controladora en la Subsidiaria B en esa fecha es de 400.000 u.m.

Parte B

El pasivo por impuestos diferidos al 31 de diciembre de 20X1 por los activos y pasivos de la Subsidiaria B es de 38.000 u.m.^(b) El movimiento en el pasivo por impuestos diferidos entre el 1 de febrero de 20X1 y el 31 de diciembre de 20X1 se reconoce de la siguiente manera:

Dr Pasivo por impuestos diferidos	20.000 u.m.	
Cr Resultados: impuesto a las ganancias (impuesto diferido)		20.000 u.m.

Para reconocer el decremento en el pasivo por impuestos diferidos en el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.

Parte C

La base fiscal de la plusvalía es cero. El importe en libros de la plusvalía se reduce a 201.600 u.m.^(c) debido a un año entero de amortización. En consecuencia, la diferencia temporaria es ahora de 201.600 u.m. Sin embargo, las reducciones posteriores de un pasivo por impuestos diferidos, que no se ha reconocido porque surge del reconocimiento inicial de una plusvalía, se considerarán que proceden del reconocimiento inicial de la plusvalía y, por consiguiente, no se reconocerán. En consecuencia, no se debe reconocer ningún pasivo por impuestos diferidos por la plusvalía. La amortización se reconoce de la siguiente manera:

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Dr	Amortización	22.400 u.m. ^(c)	
	Cr Plusvalía: amortización acumulada		22.400 u.m.

Para reconocer la amortización de la plusvalía en el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.

Parte D

Por el dividendo declarado el 15 de diciembre de 20X1, la Subsidiaria B debería realizar los siguientes asientos en el libro diario para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1 en sus propios estados financieros:

Dr	Ganancias acumuladas: dividendos pagados	16.400 u.m.	
	Cr Cuentas por pagar (importe adeudado a la controladora)		13.120 u.m. ^(d)
	Cr Cuentas por pagar (importe adeudado a las autoridades fiscales)		3.280 u.m. ^(d)

Para reconocer la distribución de dividendos.

La Subsidiaria B reconoce un pasivo por el importe retenido que tendrá que pagar a las autoridades fiscales, y un pasivo por el dividendo neto por pagar a la controladora. El grupo consolidado deberá pagar un impuesto a las ganancias por el pago a las autoridades fiscales. En los estados financieros de la Subsidiaria B, el importe total de 16.400 u.m. se considera un pago de dividendos a la controladora.

En la consolidación, se deberían revertir los asientos en el libro diario anteriores y ser reemplazados por los asientos a continuación para mostrar que las retenciones fiscales a pagar constituyen, en realidad, un impuesto a las ganancias a pagar por el grupo consolidado. De hecho, la Subsidiaria B cobra este impuesto en nombre de la autoridad fiscal.

Dr	Impuesto a las ganancias: impuesto corriente	3.280 u.m.	
	Cr Impuesto corriente por pagar (importe adeudado a las autoridades fiscales)		3.280 u.m.

Para reconocer el pasivo por el impuesto a las ganancias.

Parte E

En el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1, se reconoce el siguiente asiento en el libro diario:

Dr	Corrección valorativa	28.400 u.m. ^(e)	
	Cr Activo por impuestos diferidos		28.000 u.m. ^(e)
	Cr Gasto por el impuesto a las ganancias: beneficio por impuestos diferidos		400 u.m. ^(e)

Para reconocer la corrección valorativa en el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.

El 31 de diciembre de 20X0, el Grupo A reconoció un activo por impuestos diferidos de 36.000 u.m.^(e) (con una corrección valorativa reconocida para éste de 34.400 u.m.^(e)) por pérdidas no utilizadas de 110.000 u.m. Esto da lugar a un activo por impuestos diferidos neto de 1.600 u.m. El 31 de diciembre de 20X0, no se puede considerar la posibilidad de utilizar las ganancias de la Subsidiaria B para compensar las pérdidas, porque ésta aún no ha sido adquirida. Esto podrá hacerse recién el 1 de febrero de 20X1 y, por consiguiente, sólo se reflejará como una reducción en la corrección valorativa en la primera fecha sobre la que se informa después del 1 de febrero de 20X1.

El 31 de diciembre de 20X1, el Grupo A tiene pérdidas no utilizadas de 40.000 u.m. y un activo por impuestos diferidos de 8.000 u.m.^(e) con una corrección valorativa reconocida para éste de 6.000 u.m.^(e) Esto da lugar a un activo por impuestos diferidos neto de 2.000 u.m.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Parte F

Los asientos en los estados financieros consolidados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1 son los siguientes:

Dr	Impuesto a las ganancias: impuesto diferido	16.720 u.m. ^(f)	
	Cr Pasivo por impuestos diferidos		16.720 u.m. ^(f)

Para reconocer el incremento en el pasivo por impuestos diferidos en el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.

La recuperación del importe en libros de una subsidiaria a través de la venta o del recibo de ingresos por dividendos afectará a la ganancia fiscal. En consecuencia, se contabiliza el impuesto diferido. La diferencia temporaria relacionada con la inversión subyacente de la controladora en la Subsidiaria B es de 83.600 u.m.^(f) Esta cantidad es igual al beneficio acumulado retenido desde la fecha de adquisición.

Para tener en cuenta: El pasivo por impuestos diferidos de 16.720 u.m. se reconoce de forma adicional al pasivo por impuestos diferidos de 38.000 u.m. reconocido en los activos y pasivos particulares de la Subsidiaria B.

Parte G

La recuperación del importe en libros de la ECC a través de la venta o del recibo de ingresos por dividendos afectará a la ganancia fiscal. El Grupo A no debería reconocer un pasivo por impuestos diferidos por la diferencia temporaria de 20.000 u.m.^(g) conforme al párrafo 29.16(a), dado que la inversión en la ECC extranjera es de duración básicamente permanente, y no hay evidencias de que la diferencia temporaria se revierta en un futuro previsible.

Suponiendo que la exención también se cumplió el 1 de enero de 20X1, no hay asientos por impuestos diferidos que se deban reconocer en el periodo. Si la exención no se cumplió el 1 de enero de 20X1, se deberán dar de baja, en 20X1, todos los activos y pasivos por impuestos diferidos de esa fecha que se relacionen con ganancias no remitidas de la ECC.

Parte H (resumen)

El movimiento en los activos y pasivos por impuestos diferidos se puede resumir de la siguiente manera:

Dr	Pasivo por impuestos diferidos (PPE e inventario de Subsidiaria B)	20.000 u.m.	
Dr	Corrección valorativa (pérdidas no utilizadas)	28.400 u.m.	
	Cr Pasivo por impuestos diferidos (inversión en subsidiaria)		16.720 u.m.
	Cr Activo por impuestos diferidos (pérdidas no utilizadas)		28.000 u.m.
	Cr Gasto por el impuesto a las ganancias: beneficio por impuestos diferidos		3.680 u.m. ^(h)

Para reconocer el movimiento en el pasivo por impuestos diferidos para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.

El gasto por el impuesto a las ganancias para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1 relacionado con impuestos diferidos es un beneficio (crédito) de 3.680 u.m.

El Grupo A debería reconocer un activo por impuestos diferidos de 2.000 u.m. El activo por impuestos diferidos no se puede compensar con pasivos por impuestos diferidos existentes al 31 de diciembre de 20X1, porque se relaciona con pérdidas de capital. El pasivo por impuestos diferidos total reconocido por el grupo es de 54.720 u.m.⁽ⁱ⁾

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Los cálculos y las notas explicativas a continuación no forman parte de la respuesta de este caso práctico:

- (a) Pasivo por impuestos diferidos = 58.000 u.m. (es decir, $(115.000 \text{ u.m.} \times 40\%) + (30.000 \text{ u.m.} \times 40\%)$). Por el uso y por la venta, están disponibles las mismas deducciones. En consecuencia, según el párrafo 29.20, corresponde utilizar la tasa de uso para la diferencia temporaria que surja de las propiedades, planta y equipo, y la tasa de venta para la diferencia temporaria que surja del inventario. La tasa será del 40 por ciento en ambos casos, ya que la ganancia por la venta del inventario no es una ganancia de capital.
- (b) Pasivo por impuestos diferidos = 38.000 u.m. (es decir, $(95.000 \text{ u.m.} \times 40\%)$). Por el uso y por la venta, están disponibles las mismas deducciones. En consecuencia, según el párrafo 29.20, corresponde utilizar la tasa impositiva del 40 por ciento para la diferencia temporaria que surja de las propiedades, planta y equipo.
- (c) El importe en libros de la plusvalía al 31 de diciembre de 20X1 después de un año entero de amortización es de 201.600 u.m. (es decir, $224.000 \text{ u.m.} \times 9 \div 10$). Un año entero de amortización equivale a 22.400 u.m. (es decir, $224.000 \text{ u.m.} \times 1 \div 10$).
- (d) La Subsidiaria B reconoce un pasivo financiero por el importe retenido que tendrá que pagar a las autoridades fiscales de 3.280 u.m. (es decir, $16.400 \text{ u.m.} \times 20\%$) y el dividendo neto por pagar a la controladora de 13.120 u.m. (es decir, $16.400 \text{ u.m.} \text{ menos } 3.280 \text{ u.m.}$).
- (e) El 31 de diciembre de 20X0, el Grupo A tiene un activo por impuestos diferidos de 36.000 u.m. (es decir, $(70.000 \text{ u.m.} \times 40\%) + (40.000 \text{ u.m.} \times 20\%)$) con una corrección valorativa reconocida para éste de 34.400 u.m. (es decir, $(70.000 \text{ u.m.} \times 40\%) + (32.000 \text{ u.m.} \times 20\%)$). Esto da lugar a un activo por impuestos diferidos neto de 1.600 u.m. (es decir, $36.000 \text{ u.m.} \text{ menos } 34.400 \text{ u.m.}$).
- El 31 de diciembre de 20X1, el Grupo tiene un activo por impuestos diferidos de 8.000 u.m. (es decir, $40.000 \text{ u.m.} \times 20\%$) con una corrección valorativa reconocida para éste de 6.000 u.m. (es decir, $(30.000 \text{ u.m.} \times 20\%)$). Esto da lugar a un activo por impuestos diferidos neto de 2.000 u.m. (es decir, $8.000 \text{ u.m.} \text{ menos } 6.000 \text{ u.m.}$).
- Decremento en el activo por impuestos diferidos en el año = 28.000 u.m. (es decir, $36.000 \text{ u.m.} \text{ menos } 8.000 \text{ u.m.}$).
- Decremento en corrección valorativa = 28.400 u.m. (es decir, $34.400 \text{ u.m.} \text{ menos } 6.000 \text{ u.m.}$).
- Beneficio por impuestos diferidos = 400 u.m. (es decir, $28.400 \text{ u.m.} \text{ menos } 28.000 \text{ u.m.}$).
- (f) El importe en libros de la Subsidiaria B al 31 de diciembre de 20X1 es de 483.600 u.m. (es decir, 400.000 u.m. de costo + 100.000 u.m. de ganancia menos 16.400 u.m. de dividendo). La diferencia temporaria es de 83.600 u.m. (es decir, $483.600 \text{ u.m.} \text{ menos } 400.000 \text{ u.m.}$). El grupo reconocerá un pasivo por impuestos diferidos de 16.720 u.m. (es decir, $83.600 \text{ u.m.} \times 20\%$) por la diferencia temporaria que surja de la diferencia entre el importe en libros de la inversión en los estados financieros consolidados y la base fiscal de dicha inversión.

	<i>u.m.</i>
Plusvalía	201.600 ^(c)
Propiedades, planta y equipo	150.000
Cuentas por cobrar	120.000
Inventario	85.000
Efectivo	80.000
Acreedores comerciales	(115.000)
Pasivo por impuestos diferidos	(38.000) ^(b)
Importe en libros al 31 de diciembre de 20X1	<hr/> 483.000
Importe en libros al 31 de diciembre de 20X0	400.000
Ganancias acumuladas retenidas	<hr/> <hr/> 83.000

- (g) La diferencia temporaria de la inversión en la ECC es de 20.000 u.m. (es decir, la diferencia entre la base fiscal de 40.000 u.m. y el importe en libros de 60.000 u.m.).
- (h) Beneficio por impuestos diferidos = 3.680 u.m. (es decir, 20.000 u.m. de la Parte B + 400 u.m. de la Parte E menos 16.720 u.m. de la Parte F).
- (i) Pasivo por impuestos diferidos = 54.720 u.m. (es decir, 38.000 u.m. de la Parte B + 16.720 u.m. de la Parte F).