

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA DE OCCIDENTE

DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS



TRABAJO DE GRADO

TEMA:

“EVALUACIÓN TÉCNICA Y CONTABLE PARA EL MANEJO Y CONTROL DE LAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS Y PERMANENTES RESULTANTES DE LOS IMPUESTOS SOBRE LAS GANANCIAS DE LAS EMPRESAS COMERCIALES”

PARA OPTAR AL GRADO ACADÉMICO DE:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

PRESENTAN:

BOLAÑOS PERAZA, EDGARDO ALEXANDER

LANDAVERDE LÓPEZ, OSCAR EDGARDO

DOCENTE DIRECTOR:

LICDO. CRISTÓBAL ROBERTO ELIZONDO CALDERÓN

AGOSTO 2016

SANTA ANA, EL SALVADOR, CENTROAMÉRICA

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES CENTRALES

LICDO. JOSE LUIS ARGUETA ANTILLÓN

RECTOR INTERINO

ING. CARLOS ARMANDO VILLALTA

VICE-RECTOR ADMINISTRATIVO INTERINO

DRA. ANA LETICIA ZA VALETA DE AMAYA

SECRETARIA GENERAL

LICDA. CLAUDIA MARIA MELGAR DE ZAMBRANA

DEFENSORA DE LOS DERECHOS UNIVERSITARIOS

LICDA. NORA BEATRIZ MELÉNDEZ

FISCAL GENERAL INTERINA

FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA DE OCCIDENTE

AUTORIDADES

ING. JORGE WILLIAM ORTÍZ SÁNCHEZ

DECANO INTERINO

LICDO. DAVID ALFONSO MATA ALDANA

SECRETARIO INTERINO DE LA FACULTAD

LICDO. WALDEMAR SANDOVAL

JEFE INTERINO DEL DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS

TRIBUNAL CALIFICADOR

LICDO. MARIO ERNESTO MARTÍNEZ AGUILAR

LICDO. CARLOS RUBÉN CAMPOS

AGRADECIMIENTOS

A DIOS: Por brindarme vida, salud y sabiduría para poder culminar mis estudios universitarios, por ser el centro de mi vida.

A MIS PADRES: Edgardo Bolaños y Yandy De Bolaños por estar a mí lado en todas las etapas y momentos importantes de mi vida, por permitirme llevar con mucho orgullo los apellidos Bolaños Peraza.

A MIS HERMANAS: Abigail Bolaños y Adriana Bolaños por darme ánimos cuando no podía continuar.

A MI ABUELA ALBA PERAZA: Porque sin su ayuda hubiese sido imposible culminar mis estudios universitarios, gracias por venir desde tan lejos para formar parte de uno de los días más importantes de mi vida.

A MI ABUELA LETICIA DE BOLAÑOS (Q.D.D.G.): Por enseñarme a sonreír sin importar las adversidades, por esas llamadas en cada uno de mis cumpleaños.

A MI BISABUELA OTILIA VIUDA DE PERAZA: Por cuidarme desde que era niño y enseñarme lo más importante en la vida, amar a Dios.

A MI TÍA CHITA (Q.D.D.G.): Por brindarme su amor y regalarme tantas alegrías, por esos momentos que nunca olvidaré.

A MI COMPAÑERO DE TESIS: Por su ayuda, no solo durante el proceso de tesis, sino a lo largo de estos 5 años, porque más que un compañero un hermano.

AL DOCENTE ASESOR: Licdo. Cristóbal Roberto Elizondo Calderón, por apoyarnos a lo largo del desarrollo del trabajo de grado, por estar siempre dispuesto a solventar nuestras inquietudes.

EDGARDO ALEXANDER BOLAÑOS PERAZA.

Agradecimientos

Primeramente a Dios, por permitirme culminar con éxito mi carrera, brindándome las fuerzas necesarias para superar todos los obstáculos que se presentaron en mi carrera.

A mis padres, Livis López y David Landaverde, por su amor, comprensión y apoyo incondicional en mi desarrollo profesional brindándome siempre lo mejor de ellos.

A mi abuela, Emelina Zúniga, por su amor, por su incansable aliento en todo momento, por su guía y dedicación para que siempre estuviera listo para afrontar cualquier adversidad.

A mis hermanos, por estar siempre ahí para apoyarme cuando la carga era demasiado grande.

A esa persona especial en mi vida, que con su amor me impulsa a seguir adelante para poder lograr mis objetivos.

A mi compañero de tesis, por su dedicación y apoyo en todo momento.

A mis amigos, por formar parte esencial en mi desarrollo personal y profesional, en especial a aquellos que me permiten saber que nunca caminaras solo.

A mis maestros y asesores, en especial a nuestro asesor Lic. Cristóbal Elizondo por contribuir a mi formación académica, brindando sus conocimientos y experiencia.

Un millón de gracias a todos...

Oscar Edgardo Landaverde López

Índice

INTRODUCCIÓN	i
CAPITULO I: Marco Histórico De Los Tratamientos Contables Del Impuesto A Las Ganancias ..	2
Antecedentes históricos	3
Historia de la contabilidad.	3
Antecedentes Del Impuesto A La Ganancias	5
Origen De Las Empresas Comerciales A Nivel Mundial	6
Origen De Las Empresas Comerciales En El Salvador	7
Evolución de la normativa contable de las NIIF.	13
Clasificación de las pequeñas y medianas entidades.	16
Acuerdos sobre la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Información Financiera.	17
Características cualitativas según las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.	18
Diferencias temporarias	22
Activo por impuesto diferido	23
Análisis de las diferencias temporarias típicas.	24
Aspectos legales sobre la sección 29 “impuesto a las ganancias”	25
Código de comercio.	25
Ley de la profesión de la contaduría pública y auditoría.	26
Código tributario.	27
Reglamento del código tributario.....	34
Impuesto Sobre Las Ganancias	35
Inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, y participaciones en negocios conjuntos	74
Gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias relativo a las ganancias o pérdidas de las actividades ordinarias	95
Diferencias de cambio en los activos o pasivos por impuestos diferidos en moneda extranjera.....	95
CAPITULO II: Marco Teórico de los Tratamientos Contables del Impuesto a las Ganancias ..	104
Generalidades	105
Reconocimiento de pasivos y activos por impuesto corriente y diferido.	110

Medición Del Impuesto A Las Ganancias	113
Información Financiera A Revelar	115
NIIF para PYMES SECCIÓN 29: Impuesto a las Ganancias	119
CAPITULO III: Metodología De La Investigación	134
Metodología	135
¿Qué es Metodología?.....	135
Tipos de metodología de investigación.....	137
Método utilizado	138
Propósito de la Investigación	138
Objetivos de la Investigación	140
Objetivo General:	140
Objetivos Específicos:	140
Tipo de Investigación.....	140
Fuentes de Investigación.....	141
Población A Estudiar	142
Población.....	142
Muestra	142
Unidades De Observación Y De Análisis	144
Instrumentos Y Técnicas De Investigación De Campo	144
Recolección de Datos	145
Técnicas de Investigación	145
Entrevista	145
Observación	146
Encuesta	146
Análisis de datos	147
CAPITULO IV: La fiabilidad en la presentación de la información financiera generada por el tratamiento contable del impuesto a las ganancias.	164
Presentación Razonable	165
Información a revelar y presentar de impuestos corrientes y diferidos	168
¿Cómo determinan las entidades cuándo un impuesto se considera ISR?	168
¿Se encuentran los incentivos fiscales dentro del alcance de la Sección 29?	169
Enfoque general del impuesto a las ganancias (incluidas las razones).	171

Registro e importe de impuestos corrientes.	175
CAPITULO V: Conclusiones, recomendaciones y elaboración de propuesta.	220
Conclusiones:.....	221
Recomendaciones.	223
Elaboración de la propuesta.	225
Guía práctica sobre la aplicación de la sección 29 de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades: “Impuesto a las Ganancias”.	226
Objetivo:	226
Alcance:	226
Contabilización del impuesto sobre las ganancias.....	228
Reconocimiento de un pasivo por impuesto sobre la renta corriente.....	230
Reconocimiento de un activo por impuesto sobre la renta corriente.	235
Gasto por impuesto sobre la renta diferido.....	241
Impuesto sobre la renta diferido por depreciación.	243
Impuesto sobre la renta diferido por cuentas incobrables.	251
Diferencias temporarias por pérdida de capital en ventas de activo fijo.	257
Impuesto Sobre la Renta diferido por indemnizaciones.....	260
ENCUESTA	276
Bibliografía.....	281

INTRODUCCIÓN

Las empresas comerciales son de gran importancia para la economía de El Salvador, por lo tanto es necesario que todas obtengan una adecuada asesoría que les permita hacer un buen uso de las herramientas que poseen para la toma de decisiones, un caso es el del tratamiento contable, manejo y control de las diferencias temporarias y permanentes resultantes del Impuesto a las Ganancias.

Debido a la dificultad que presentan dichas empresas para la contabilización del Impuesto a las Ganancias, por los constantes cambios que presentan las normativas y el sin número de dudas que deja la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF para PYMES), el presente trabajo de investigación buscará, además de contribuir con la divulgación de la importancia que tiene la adecuada contabilización del Impuesto a las Utilidades, luego de conocer la causa de la problemática, reunir las bases suficientes para la creación e implementación de una guía técnico - contable sobre un verdadero tratamiento y manejo del Impuesto a las Ganancias de acuerdo a la sección 29 de la NIIF para PYMES logrando de esta forma, facilitar la adquisición de los conocimientos básicos para así utilizarlos según la información contenida en los Estados Financieros.



CAPITULO I: Marco Histórico De Los Tratamientos Contables Del Impuesto A Las Ganancias

Antecedentes históricos.

Historia de la contabilidad.

Existen referencias anteriores que demuestran que desde la antigüedad existía la contabilidad; como disciplina organizada tuvo su origen en Italia durante el siglo XV, cuando los ciudadanos de Génova, Florencia y Venecia, constituían el centro de las actividades mercantiles de la época; sin embargo, fue hasta 1494 que el monje Luca Paccioli en su obra “Summa de aritmética, geometría, proportioni et proportionalta” hizo la primera descripción sobre la partida doble, principio en el que se basa los sistemas contables hasta la fecha, por lo que es considerado el padre de la contabilidad.

La contabilidad en El Salvador, apareció en 1915 con la creación de una escuela anexa al Instituto General Francisco Menéndez, lo que dio la pauta al apareamiento de colegios privados dedicados a la enseñanza contable que extendían el título de Contador de Hacienda, Perito Mercantil, Tenedor de Libros, y otros. Fue hasta en 1930 que la contaduría tomó importancia ante una deficiente auditoría efectuada por una firma inglesa en las minas de oro de El Divisadero; esto motivó a que se creara la primera asociación de contadores, actualmente conocida como Corporación de Contadores de El Salvador, transcurrieron diez años para que mediante el decreto publicado en el Diario Oficial el 15 de octubre de 1940 “Ley del Ejercicio de las Funciones del Contador Público” el primer Consejo Nacional de Contadores autorizará y otorgará a candidatos, el título de Contadores Públicos Autorizados. La ley fue creada en consideración a la importancia de la profesión por las relaciones que

ella tenía con el comercio, industria y la banca, en aquel entonces la profesión del contador público estaría vigilada por el Ministerio de Instrucción Pública (actualmente Ministerio de Educación).

En 1970, la Ley fue derogada y se promulgó el Código de Comercio el cual eliminaba la calidad de Contador Público Certificado, no obstante se siguió examinando y autorizando Contadores Públicos Certificados. El 30 de junio de 1972 la Universidad de El Salvador, brinda a la comunidad financiera su primer Licenciado en Contaduría Pública, cuyo nombre es Rafael Tomas Carbonell, la vigilancia de estas disposiciones se harían hasta el 01 de abril de 1976, sin embargo con fecha 06 de diciembre de 1973, se emitió el Decreto Legislativo que abarco el plazo hasta el 21 de diciembre de 1978, posteriormente fue prorrogado nuevamente hasta el 31 de diciembre de 1980 año en el cual se estableció que para poder ejercer la Contaduría Pública, tendría que ser necesario estudiar la Licenciatura en Contaduría Pública en las diferentes universidades del país, que ofrecen esta carrera.

En los años '90, los distintos gremios de contadores públicos salvadoreños unifican criterios y realizan varias convenciones nacionales, producto de las cuales surgen las Normas de Contabilidad Financiera (NCF) posteriormente el 31 de octubre de 1997, se crea el Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos mediante la fusión del Colegio de Contadores Públicos Académicos, la Asociación de Contadores Públicos y el Colegio de Contadores Públicos cuyas tareas básicas son elevar el nivel intelectual, cultural y moral de sus socios, proteger y defender la profesión contable y promover la aplicación de normas técnicas para el ejercicio profesional de sus miembros, entre otras.

A finales de la década de los '90 y cumpliendo con una de sus tareas, el Consejo de Vigilancia del Ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría, mediante acuerdo de fecha quince de diciembre de dos mil, adopta las Normas Internacionales de Contabilidad para el desarrollo de la profesión contable; además se extiende el campo de acción de la profesión con las reformas al Código de Comercio, la Ley del Registro de Comercio y el apareamiento de la Ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría y el Código Tributario.

Antecedentes Del Impuesto A La Ganancias

A nivel mundial el Impuesto tiene su origen en la cultura romana, y si nos remontamos unos cientos de años mas atrás podemos hablar también de la cultura medo-persa, los medos y los persas en su imperio constituido por mas de ciento veinte y siete provincias, constituyeron una ley de tributos y reverencias ante el rey de los medos y los persas, tanto así que todas estas provincias eran tributarias sin revocación, como decía su misma ley que no podía ser abolida.

Los Impuestos no son el invento de los países actuales, miles de años atrás ya muchas culturas habían hecho uso de él para satisfacer necesidades, y otras para enriquecerse a raíz de las otras culturas más débiles que esclavizaban.

Los impuestos en El Salvador no tienen mucho tiempo en comparación con otras culturas, pero para mencionar algo referente a los Impuestos, podemos decir que antes de los Impuestos que conocemos actualmente existieron otros impuestos a los cuales se les conocía como impuesto al patrimonio que consistía en un impuesto

regresivo, el que tenía más posesiones pagaba más el que tenía menos pagaba menos, también había otro impuesto que se llamaba igual que la Ley de Timbres.

Fue hasta en 1991 que aparece el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA) y la Ley del Impuesto sobre la Renta que ya existía anteriormente, siendo estos los dos Impuestos de mayor importancia en la actualidad en El Salvador, también es necesario mencionar otros impuestos que rigen el comercio como lo son: el Impuesto a las Bebidas, el Impuesto a los Cigarrillos, el Impuesto sobre Bienes Raíces, pero para nuestro estudio tomaremos en cuenta el Impuesto Sobre La Renta y el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

El objetivo principal de los Impuestos ha sido satisfacer necesidades de una sociedad en general, pero con el transcurrir del tiempo este concepto se ha ido degenerando a tal grado que el Impuesto puede ser muy alto pero las prestaciones pueden ser muy pocas, el Impuesto fue creado en base a una contraprestación, si se pagan Impuestos se recibe un buen servicio si no se pagan impuestos no se recibe servicio.

Origen De Las Empresas Comerciales A Nivel Mundial

El origen de las empresas a nivel mundial se da en aquellos países portuarios que comercializaban todo tipo de bienes entre los cuales podemos mencionar a los babilonios, los sidonios, los griegos, los egipcios y otros.

Estos países tenían la peculiaridad de vivir de vivir de muchas maneras, pero poco a poco y a través del tiempo el comercio fue tomando auge, y estos países se puede

decir fueron los precursores en esta área de tan importante de la economía como lo es el comercio.

Tiro y Sidón fueron dos naciones que se enriquecieron por tener puertos donde las naves antiguas embarcaban y desembarcaban productos y mercaderías como, especias aromáticas, telas, oro, plata, bronce etc. De una manera generalizada estos son los países que antes de Cristo prevalecieron y dejaron bases para lo que es el comercio hoy en el mundo.

A principios del siglo XX ya en el mundo entero el comercio era una de las partes vitales de las economías, los países desarrollados comenzaron a fundar grandes compañías comercializadoras de bienes y servicios, entre las que podemos mencionar están: las compañías ferrocarrileras que en alguna medida vinieron a sustituir lo que eran las grandes embarcaciones sobre las cuales se transportaban los productos que se comercializaban en la ésta época.

Los ferrocarriles también tuvieron su momento de desarrollo y protagonismo en el mundo de transportar productos para el comercio, pero también pasaron a la historia cuando aparecen los vehículos y los aviones que son los que dominan el mundo de los negocios en la actualidad.

Origen De Las Empresas Comerciales En El Salvador

Las empresas comerciales en El Salvador, no fueron de tanta relevancia en épocas pasadas por que el país antes se caracterizaba por producir para luego vender, es decir, que el país en los años de 1970 no era el rubro principal comprar y vender, más bien era el de producir productos.

Una de las pruebas más grandes que tenemos que El Salvador en la década de los 70 era un país productor es: el cultivo del café, el cultivo del algodón, el cultivo de la caña de azúcar, la explotación pecuaria y de otros animales domésticos, pero los productos que le dejaban mas divisas eran el cultivo del café y el cultivo del algodón, entonces podemos decir acertadamente que el país era productor y comercializador de los productos agrícolas.

Muchos han dicho que la época de oro de El Salvador fue en la década de los 70, pero solamente fueron esos años de los cuales se disfrutó de una buena estabilidad económica, luego aparecen años donde la producción fue decayendo hasta hacerse poca importante para los salvadoreños y ya no se vieron con la motivación de producir productos agrícolas que para entonces eran las fuentes de divisas de El Salvador.

En la década de 1980 comienzan a aparecer las empresas comerciales en el sentido estricto de la palabra, para estas empresas no fue motivante producir para luego vender, sino comprar y vender productos fabricados, no obstante hay muchas empresas que también se dedican a comercializar servicios, que hoy en la actualidad ha tomado mucho auge en El Salvador las empresas que comercian servicios.

En mayo del año 2000, fue aprobada una nueva Constitución bajo la cual el Comité de las Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) se erige en una entidad independiente, gobernada por 19 administradores. Según estos estatutos, los objetivos del Comité de las Normas Internacionales de Contabilidad son:

- a) Desarrollar para el interés público, un conjunto de normas generales de contabilidad de elevada calidad, transparencia y comparabilidad dentro de la información contenida en los estados financieros y otra información a suministrar, que ayude a los partícipes en los mercados financieros mundiales así como otros usuarios, en la toma de sus decisiones económicas;
- b) Promover el uso y aplicación rigurosa de dichas normas, y
- c) Conseguir la convergencia entre las normas contables de ámbito nacional y las Normas Internacionales de Contabilidad en soluciones de elevada calidad técnica.

En el tiempo presente se han emitido 41 Normas Internacionales de Contabilidad e interpretaciones que se publican anualmente en un volumen encuadrado, en el cual se incluye la constitución del IASB, marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros

En el ámbito internacional se había establecido el impuesto directo a la renta conocido como sistema cédular, siendo el primer eslabón importante para el desarrollo de la renta. Este sistema gravaba sus rentas clasificándolas en categorías o cédulas, considerando independiente cada fuente productora de rentas, siendo estas rentas del capital, industrias y del trabajo, a las que se le gravaba con el impuesto. Muchos consideraban que el sistema cédular para el cálculo de la renta neta no respetaba el principio de capacidad contributiva, porque se gravaba de forma separada las distintas fuentes de renta, ya que un contribuyente podía tener un ingreso alto en una categoría y

pérdida en otra, las cuales no podían compensarse, y además tenía que pagar a pesar de tener ingresos muy bajos e incluso pérdidas.

Posteriormente el sistema cedular aplicado tanto para las personas jurídicas como para las personas naturales es sustituido por el sistema global del impuesto sobre la renta, con la finalidad de generar una mayor equidad tributaria.

En El Salvador desde el año 1915, ha existido una gran diversidad de leyes que han regulado tanto los impuestos directos como los indirectos. En relación a los impuestos directos, la primera Ley del Impuesto Sobre la Renta fue decretada en el año 1915 y publicada en el Diario Oficial (D.O.), No.118, Tomo 78 del 19 de mayo del mismo año, ley en la cual no se estableció relación alguna respecto a la ganancia de capital. Un mes después se derogó la primera Ley y entró en vigencia la segunda Ley del Impuesto Sobre la Renta, es en 1916 cuando se publica la tercera Ley del Impuesto Sobre la Renta en el Diario Oficial (D.O.) No 140, Tomo 80 del 21 de junio del mismo año. La crisis de 1932 promovió nuevas reformas que prácticamente sustituyeron la Tercera Ley, pero la sustitución formal y material se produjo con la Cuarta Ley del Impuesto Sobre la Renta publicada en el Diario Oficial (D.O.) No.232, Tomo 153, del 17 de diciembre de 1951.

Es en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1951 que corresponde el primer antecedente normativo tributario en el cual se establece la decisión de gravar la ganancia de capital. La ley en mención, regulaba el gravamen de la siguiente manera “La ganancia obtenida en la venta, permuta o cualquier otra forma de transferencia de bienes muebles o inmuebles, por una persona que no haga profesión habitual o comercio de la

compraventa, permuta, venta o disposición de tales bienes, será objeto de imposición. Una ley especial, reglamentará la forma de computarla y establecerá su gravamen”. En efecto, la disposición citada anteriormente no pudo ser aplicada por falta de esa la ley especial que hace referencia; por lo tanto, los contribuyentes no pagaron algún impuesto por no estar reglamentada la forma de cómputo de dicho gravamen.

Debido a que la ley de 1951, limitaba el tratamiento de las ganancias de capital a una ley especial, no tuvo efectividad, fue necesario que el legislador regulara dicho gravamen en las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aprobada mediante Decreto Legislativo No. 472, de fecha de 19 de diciembre de 1963; para lo cual debía determinarse la renta del periodo dividiendo la ganancia de capital establecida entre el número de años que el bien había sido poseído, sumando dichos resultados a la renta ordinaria para calcular el impuesto sobre la renta, el cual debía ser dividido entre la renta imponible a fin de obtener la media tasa con la cual se gravaba el resto de la ganancia que no había sido incorporada como renta imponible, sumando luego el impuesto resultante al anteriormente calculado.

En la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente desde el 1 de enero de 1992, advirtiéndose ello, considerando las reformas posteriores que ha sufrido dicha ley.

Se pueden apreciar aspectos básicos en la ganancia de capital como la no habitualidad de la operación, el ánimo de no revender posteriormente un bien al momento de su adquisición, no hay distinción en la calidad del sujeto que la realiza, ya que el gravamen no depende si es llevada por una persona natural o por una persona jurídica, sino del surgimiento de las operaciones que dan origen a la ganancia de capital.

Cronológicamente las disposiciones que establece la forma de imposición de la ganancia o pérdida de capital con el Impuesto Sobre la Renta han obtenido cambios, los cuales se pueden resumir en cuatro espacios temporales bien marcados, siendo éstos:

AÑO	DISPOSICIÓN
1915	Se emite la primera Ley del Impuesto Sobre la Renta, ley en la cual no se estableció regulación alguna respecto a la ganancia de capital.
1951	Corresponde al primer antecedente en el cual se regulaba el tratamiento a la ganancia de capital, el cual no se pudo aplicar porque la disposición requería de una Ley Especial para la forma de computarla y su gravamen.
1963	Para tasar la ganancia neta de capital había que realizar cálculos complejos que implicaban la aplicación de fórmulas considerando los años que la propiedad había sido poseída por el sujeto que daba origen a la operación, sumando el resultado calculado a la renta ordinaria para el respectivo cálculo del Impuesto Sobre la Renta.
1992	En la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1992, se define lo que actualmente se conoce como ganancia de capital; pero se mantiene la manera compleja de gravar la ganancia de capital, observando las disposiciones del art. 42 de la Ley y el art.17 del reglamento de la misma Ley; basándose en el número de años que el bien había sido poseído y el cálculo de la media tasa del impuesto a efecto de gravar la ganancia de capital que no fue afectada al sumarla a la renta imponible.
2004	Con la entrada en vigencia de la reforma tributaria, se elimina la compleja forma de tasar la ganancia neta de capital, estableciendo un impuesto equivalente al 10% sobre la ganancia determinada conforme al art.14 de la Ley, proveniente de la compraventa, permuta o cualquier otra forma de negociación sobre bienes muebles o inmuebles; siempre y cuando se realice posteriormente a los 12 meses de su adquisición, caso contrario debe ser sumada a la renta ordinaria.
2009	Se mantiene el impuesto del 10% sobre la ganancia neta de capital, pero se incorpora como hecho generador las rentas provenientes de títulos valores e instrumentos financieros y la transferencia o cesión de los mismos, tanto en el territorio nacional como en el extranjero, obtenidos por una persona natural o jurídica domiciliada. Esta renta se liquidará separadamente de las otras rentas.

Evolución de la normativa contable de las NIIF.

En un mundo globalizado, el proceso de traducción de los lenguajes contables presentes en los diferentes países era poco ágil y ponía ciertos obstáculos a la circulación de capitales. Es por eso, entre otras razones, que se decidió que todos los países miembros de la Unión Europea utilizarán un lenguaje contable común. Este lenguaje son las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) / Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que son emitidas por un organismo de carácter privado con sede en Londres llamado International Accounting Standards Board (IASB). Adicionalmente en los países europeos, otros países como Japón, la India o Estado Unidos tienen en su agenda la implementación de este lenguaje contable universal.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), se estableció en 2001, como parte de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (Fundación IASC) teniendo como objetivos principales:

- a) Desarrollar un único conjunto de normas contables de carácter global que sean de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento obligatorio, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable en los Estados Financieros y en otra información financiera, para ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas.
- b) Promover el uso y la aplicación rigurosa de esas normas.
- c) Cumplir con los objetivos asociados teniendo en cuenta, cuando sea necesario, las necesidades especiales de las pequeñas y medianas entidades y de economías emergentes.

IASB consigue sus objetivos fundamentalmente a través del desarrollo y publicación de las NIIF, así como promoviendo el uso de tales normas en los Estados Financieros con propósito de información general, y en otra información financiera; que comprende la información, suministrada de fuera de los Estados Financieros o mejora la capacidad de la NIIF para PYMES, para tomar decisiones económicas eficientes. El término **Información Financiera** abarca los Estados Financieros con propósito de información general y la otra información financiera.

IASB también desarrolla y publica una norma separada que pretende que se aplique a los Estados Financieros con propósito de información general y otros tipos de información financiera de entidades que en muchos países son conocidas por diferentes nombres como pequeñas y medianas entidades (PYMES), entidades privadas y entidades sin obligación pública de rendir cuentas. Esa norma es la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES).

El término pequeñas y medianas entidades, tal y como lo usa el IASB, se define y explica en la Sección 1 **Pequeñas y Medianas Entidades**. Muchas jurisdicciones en todas partes del mundo han desarrollado sus propias definiciones de PYMES para un amplio rango de propósitos, incluyendo el establecimiento de obligaciones de información financiera.

A menudo, esas definiciones nacionales o regionales incluyen criterios cuantificados basados en los ingresos de actividades ordinarias, los activos, los empleados u otros factores.

Con frecuencia, las pequeñas y medianas entidades producen Estados Financieros para el uso exclusivo de los propietarios – gerentes, o para las autoridades fiscales u otros organismos gubernamentales. Los Estados Financieros producidos únicamente para los citados propósitos no son necesariamente Estados Financieros con propósito de información general.

La utilización de las NIC/NIIF sólo era obligatoria para los grupos consolidados de las empresas cotizadas en los Mercados de Valores. Posteriormente, se decidió que las empresas no cotizadas en Bolsa debían aplicar un nuevo Plan General de Contabilidad (PGC) a partir del 1 de enero de 2007 que, aunque no era idéntico, se habría inspirado en las NIC/NIIF.

Esto hizo que las pequeñas y medianas entidades, adopten totalmente este lenguaje universal y se puedan comunicar con usuarios de la contabilidad independientemente de su país de origen.

Independientemente de que se crea más o menos oportuno obligar a dichas entidades a hablar este lenguaje contable común, la globalización de los negocios sigue avanzando y va adquiriendo unas necesidades de información que no sólo se centran en las grandes empresas.

Por tal razón, con la aplicación de la nueva normativa se busca generar un grado apropiado de comparabilidad de los Estados Financieros, además, se busca aumentar la transparencia de la información que permita realizar comparaciones que contribuyan a la toma de decisiones de las partes interesadas y con ello proporcionar un enfoque generalizado de la información financiera y contable en cualquier entidad.

Asimismo, las NIIF brindan una información financiera con mayor calidad y transparencia, su flexibilidad, dará un mayor protagonismo al enjuiciamiento para dar solución a los problemas contables, es decir la aplicación del valor razonable, o el posible incremento de la actividad litigiosa; de igual forma, imponen el cumplimiento efectivo de la norma y garantizan la calidad del trabajo de los auditores, cuyo papel es esencial para la credibilidad de la información financiera.

Las leyes fiscales son específicas de cada jurisdicción, y los objetivos de la información financiera con propósito de información general, difieren de los objetivos de información sobre ganancias fiscales. Así, es improbable que los Estados Financieros preparados en conformidad con la NIIF para las PYMES cumplan completamente con todas las mediciones requeridas por las leyes fiscales y regulaciones de una jurisdicción. Una jurisdicción puede ser capaz de reducir la doble carga de información para las PYMES mediante estructuración de los informes fiscales como conciliaciones con los resultados determinados según la NIIF para las PYMES y por otros medios.

Clasificación de las pequeñas y medianas entidades.

En general, la definición de PYMES, se ha realizado en cada país con criterios diferentes. Cuando el objetivo es establecer políticas de fomento al funcionamiento de las PYMES, el Ministerio de Economía de El Salvador es el encargado de dar las pautas, generalmente cuantitativas, para establecer cuando una empresa se encuentra dentro de este rango.

También es común diferenciar a las PYMES según el tipo de actividad que realicen, comercial, industrial, servicios, agropecuaria, etc.; y a cada uno de los grupos

se les asigna variables cuantitativas diferentes, relacionadas con las características de cada actividad.

En El Salvador no existe una definición única del significado de las PYMES. Las definiciones y los criterios utilizados varían entre las distintas instituciones públicas o privadas que están relacionadas con el desarrollo de este segmento empresarial.

Institución	Pequeña Empresa			Mediana Empresa		
	Activos	Ventas (Mensuales)	No. De Empleados	Activos	Ventas (Mensuales)	No. De Empleados
CONAMYPE		\$5,714.28 y \$57,142.85	De 11 a 50			De 49 a 100
BMI		Entre \$5,714.28 y \$57,142.85	De 11 a 49		Entre \$57,142.85 a \$380,952.38	De 50 a 199
ANEP			De 11 a 49			De 50 a 199
FUSADES	Menor a \$85,714.00		De 11 a 49	Menor a \$228,571.00		De 20 a 99
BID	Entre \$3.0 y \$5.0 Millones		De 11 a 49			
INSAFORP			De 11 a 49			De 50 a 99

Acuerdos sobre la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Información Financiera.

El Consejo de Vigilancia para la Contaduría Pública y de Auditoría, después de haber establecido una serie de acuerdos en los que determinó la normativa contable a utilizar, el 20 de agosto de 2009 decide aprobar la adopción de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, y las Normas Internacionales de Información Financiera, según sean o no entidades con responsabilidad de presentar información al público.

El 7 de octubre de 2009 en el décimo primer acuerdo, el Consejo aprueba la adopción de Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas

Entidades (NIIF para PYMES), versión oficial en idioma español emitida por el IASB, para la preparación de Estados Financieros con propósito general, para todas aquellas entidades que no cotizan en el mercado de valores o que no tienen obligación pública de rendir cuentas, exceptuando aquellas que de forma voluntaria hayan adoptado las NIIF en su versión completa.

Asimismo, suscriben la adopción de las NIIF, versión completa en idioma español, emitida por el IASB para la preparación de Estados Financieros con propósito general, para todas aquellas entidades que cotizan en el mercado de valores o con obligación pública de rendir cuentas. En ambos casos los primeros Estados Financieros a que hace referencia son los del ejercicio que inicia el 1 de enero de 2011. Las empresas deberán considerar como balance de apertura el que corresponde al ejercicio que finaliza el 31 de diciembre de 2009, y presentar al menos como Estados Financieros comparativos los correspondientes al ejercicio económico que termina el 31 de diciembre de 2010.

Características cualitativas según las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.

Comprensibilidad.

La información proporcionada en los Estados Financieros debe presentarse de modo que sea comprensible para los usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas, empresariales y de la contabilidad, así como voluntad para estudiar la información con diligencia razonable. Sin embargo, la necesidad de

comprensibilidad no permite omitir información relevante por el hecho de que ésta pueda ser demasiado difícil de comprender para determinados usuarios.

Relevancia.

La información proporcionada en los Estados Financieros debe ser relevante para las necesidades de toma de decisiones de los usuarios. La información tiene la cualidad de relevancia cuando puede ejercer influencia sobre las decisiones económicas de quienes la utilizan, ayudándoles a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas con anterioridad.

Materialidad o importancia relativa.

La información es material y por ellos es relevante, si su omisión o presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los Estados Financieros. La materialidad (importancia relativa) depende de la cuantía de la partida o del error juzgados en las circunstancias particulares de la omisión o de la presentación errónea. Sin embargo, no es adecuado cometer, o dejar sin corregir, desviaciones no significativas de la NIIF para PYMES, con el fin de conseguir una presentación particular de la situación financiera, del rendimiento financiero o de los flujos de efectivo de una entidad.

Fiabilidad.

La información proporcionada en los Estados Financieros debe ser fiable. La información es fiable cuando está libre de error significativo y sesgo, y representa fielmente lo que pretende representar o puede esperarse

razonablemente que represente. Los Estados Financieros no están libres de sesgo) es decir, no son neutrales) si, debido a la selección o presentación de la información, pretenden influir en la toma de una decisión o en la formación de un juicio, para conseguir un resultado o desenlace predeterminado.

La esencia sobre la forma.

Las transacciones y demás sucesos y condiciones deben contabilizarse y presentarse de acuerdo con su esencia y no solamente en consideración a su forma legal. Esto mejora la fiabilidad de los Estados Financieros.

Prudencia.

Las incertidumbres que inevitablemente rodean muchos sucesos y circunstancias se reconocen mediante la revelación de información acerca de su naturaleza y extensión, así como por el ejercicio de prudencia en la preparación de los Estados Financieros.

Prudencia es la inclusión de un cierto grado de precaución al realizar los juicios necesarios para efectuar las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre, de forma que los activos o ingresos, o la sobrevaloración deliberada de pasivos o gastos. En síntesis, la prudencia no permite el sesgo.

Integridad.

Para ser fiable, la información en los Estados Financieros debe ser completa dentro de los límites de la importancia relativa y el costo. Una omisión puede causar que la información sea falsa o equívoca, y por tanto no fiable y deficiente en términos de relevancia.

Comparabilidad.

Los usuarios deben ser capaces de comparar los Estados Financieros de una entidad a lo largo del tiempo, para identificar las tendencias de su situación financiera y su rendimiento financiero. Los usuarios también deben de ser capaces de comparar los Estados Financieros de entidades diferentes, para evaluar su situación financiera, rendimiento y flujos de efectivo relativos. Por tanto, la medida y presentación de los efectos financieros de transacciones similares y otros sucesos y condiciones deben ser llevadas a cabo de una forma uniforme por toda la entidad, a través del tiempo para esa entidad y también de una forma uniforme entre entidades. Además, los usuarios deben estar informados de las políticas contables empleadas en la preparación de los Estados Financieros, de cualquier cambio habido en dichas políticas y de los efectos de estos cambios.

Oportunidad.

Para ser relevante, la información financiera debe ser capaz de influir en las decisiones económicas de los usuarios. La oportunidad implica proporcionar información dentro del periodo de tiempo para la decisión. Si hay un retraso indebido en la presentación de la información, ésta puede perder su relevancia. La gerencia puede necesitar calcular los méritos relativos de la presentación a tiempo frente al suministro de información fiable. Al conseguir un equilibrio entre relevancia y fiabilidad, la consideración decisiva es cómo se satisfacen mejor las necesidades de los usuarios cuando toman sus decisiones económicas.

Equilibrio entre costo y beneficio.

Los beneficios derivados de la información deben exceder a los costos de suministrarla. La evaluación de beneficios y costos es, sustancialmente, un proceso de juicio. Además, los costos no son soportados necesariamente por quienes disfrutan de los beneficios y con frecuencia disfrutan de los beneficios de la información una amplia gama de usuarios externos.

La información financiera ayuda a los suministradores de capital a tomar mejores decisiones, lo que deriva en un funcionamiento más eficiente de los mercados de capitales y un costo inferior del capital para la economía en su conjunto. Las entidades individuales también disfrutan de beneficios, entre los que se incluyen un mejor acceso a los mercados de capitales.

Entre los beneficios también pueden incluirse mejores decisiones de la gerencia porque la información financiera que se usa de forma interna a menudo se basa, por lo menos en parte, en la información financiera preparada con propósito de información general.

Diferencias temporarias.

Son las diferencias que existen entre el valor en libros de un activo o un pasivo, y el valor que constituye la base fiscal de los mismos, que generen un efecto fiscal en el futuro.

Pueden ser:

- Diferencias temporarias imponibles.
- Diferencias temporarias deducibles.

Diferencias temporarias imponibles.

Son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a períodos futuros, cuando el valor en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

Diferencias temporarias deducibles.

Son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondientes a períodos futuros, cuando el valor en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

Activo por impuesto diferido.

Son las cantidades de impuestos sobre las rentas a recuperar en períodos futuros, relacionadas con:

- Las diferencias temporarias deducibles.
- La compensación de pérdidas de ejercicios anteriores aún no utilizadas.
- La compensación de créditos de ejercicios anteriores aún no utilizados.

Análisis de las diferencias temporarias típicas.

Ejemplos de circunstancias que dan lugar a las diferencias temporarias imponibles.

Las inversiones o los instrumentos financieros que se contabilizan por su valor razonable, que excede al costo de adquisición, pero no se admite un ajuste equivalente a efectos fiscales.

Una empresa que revalúa los elementos de las propiedades, planta y equipo, pero no se admite un ajuste equivalente a efectos fiscales.

Los activos no monetarios que se expresan en los términos de la unidad de medida homogénea en la fecha del balance, pero no se hace ningún ajuste equivalente para propósitos fiscales o se hace con un índice diferente.

Ejemplos de circunstancias que dan lugar a diferencias temporarias deducibles.

- La depreciación acumulada de un activo en los que es mayor que la depreciación acumulada a efectos fiscales.
- El valor realizable neto de un elemento de los inventarios o del activo fijo es menor a su valor en libros previo de forma que la empresa reduce dicho valor pero ello no tiene efecto fiscal hasta que los bienes son vendidos.
- Los costos de investigación (o de organización) se reconocen contablemente en el ejercicio en que incurren pero se reconocen fiscalmente en periodos posteriores.

Ejemplos de circunstancias que no dan lugar a diferencias temporarias.

- Saldos de cuentas por cobrar que tengan el mismo valor en el área fiscal y contable por ingresos alcanzados fiscalmente.
- Saldos de cuentas por pagar (de igual valor contable y fiscal) por ingresos alcanzados fiscalmente.
- Provisiones por gastos devengados que nunca serán deducibles fiscalmente.
- Cuentas por cobrar por ingresos que no tributarán en ningún momento.
- Activos cuyas rentas o ingresos que se generen por valorización no se encuentran alcanzados por el impuesto a la renta.

Aspectos legales sobre la sección 29 “impuesto a las ganancias”

Código de comercio.

En el libro segundo del Código de Comercio, “Obligaciones Profesionales de los Comerciantes y Sanciones por su Incumplimiento”, específicamente en el título II, en el cual se encuentra lo siguiente:

Contabilidad.

Art. 443.- Todo balance general debe expresar con veracidad y con la exactitud compatible con sus finalidades, la situación financiera del negocio en la fecha a que se refiera. Sus renglones se formarán tomando como base las cuentas abiertas, de acuerdo con los criterios de estimación emitidos por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, y en su defecto por las Normas Internacionales de Contabilidad.

Dicho balance comprenderá un resumen y estimación de todos los bienes de la empresa, así como de sus obligaciones. El balance se elaborará conforme los principios contables autorizados por el mencionado Consejo, y a la naturaleza del negocio de que se trate.

Así también, en los artículos 444 y 448 del mismo código, se establece:

Art. 444.- Para la estimación de los diversos elementos del activo se observarán las reglas que dicte el Consejo de la Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, y en su defecto por las Normas Internacionales de Contabilidad; en el caso que no hubiere concordancia entre las reglas anteriores, y dependiendo de la naturaleza del negocio de que se trate, así como de la existencia de Bolsas de Valores o Bolsas de Productos; se deberán observar las normas establecidas en las leyes especiales.

Art.448.- La oficina que ejerce la Vigilancia del Estado, por medio de sus delegados, vigilará si los comerciantes llevan sus registros con arreglo a las disposiciones de este código. Si de la inspección resultare que no están con arreglo a la Ley, o que no se llevan, dicha oficina impondrá al comerciante infractor una sanción de conformidad a su Ley, debiendo además exigirse la corrección de las irregularidades que motivaron la multa.

Ley de la profesión de la contaduría pública y auditoría.

Atribuciones del consejo y de los directores.

En el art.36 de la Ley de la Profesión de la Contaduría Pública Auditoría se encuentran listadas una serie de atribuciones que le corresponden llevar a cabo al Consejo de Vigilancia, dentro de ellas se encuentran:

- Fijar las normas generales para la elaboración y presentación de los Estados Financieros e información suplementaria de los entes fiscalizadores.
- Determinar los principios conforme a los cuales, deberán los comerciantes llevar su contabilidad y establecer criterios de valoración de activos, pasivos y constitución de pasivos y reservas.
- Aprobar los principios de contabilidad y las normas de auditoría internacionalmente aceptadas, inclusive financieras, cuando la ley no haya dispuesto de manera expresa sobre ellos.

Código tributario.

El código como tal, regula las disposiciones legales sobre los tributos internos bajo la competencia de la Administración Tributaria, la cual ayuda a normar y generar a los parámetros a tomar en cuenta sobre la renta imponible, así como también facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias, desarrolla el derecho de los administrados.

Fuentes del ordenamiento tributario.

Art.5.- Constituyen fuentes del ordenamiento tributario:

- Las disposiciones constitucionales;
- Las Leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley:
- Los reglamentos de aplicación que dicte el órgano ejecutivo; y
- La jurisprudencia sobre procesos de constitucionalidad de las leyes tributarias.

Conflicto de leyes.

Art.9.- En caso de conflicto entre las normas tributarias y las de cualquier otra índole; con excepción de las disposiciones constitucionales, predominarán en su orden, las normas de este código o las leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate.

Anticipos a cuenta.

Art.73.- Los pagos anticipados deben ser expresamente dispuestos o autorizados por la ley tributaria respectiva y enterados en los plazos estipulados por la misma.

La autoliquidación definitiva del tributo se efectuará al vencimiento del respectivo ejercicio de imposición, en el plazo, con los requisitos, base y forma de determinación que establezca la ley del impuesto de que se trate, efectuando los ajustes que correspondan por pagos de más o de menos en relación al tributo definitivamente auto liquidado.

Lugar y plazo.

Art.74.- Los tributos, anticipo a cuenta, retenciones y percepciones, deberán pagarse o enterarse en los lugares y dentro de los plazos que señalan este Código y las leyes tributarias respectivas.

No podrán concederse prórrogas ni facilidades o plazos diferidos para el pago de tributos, salvo en el caso del Impuesto Sobre la Renta, cuyos contribuyentes podrán solicitar pago a plazo ante la Dirección General de Tesorería al momento de la presentación de la declaración del referido impuesto, dicha solicitud deberá efectuarse

dentro del plazo establecido en el artículo 48 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En caso de resolución favorable a la solicitud, podrá otorgárseles hasta un máximo de seis meses continuos para su pago a través de cuotas iguales y sucesivas, sin que pueda prorrogarse dicho plazo.

Declaraciones tributarias.

Obligación de presentar declaración.

Art.91.- Están obligados a presentar las declaraciones tributarias dentro del plazo estipulado para tal efecto, los sujetos pasivos de los impuestos bajo la potestad de la Administración Tributaria, sea en calidad de contribuyentes o responsables, aun cuando ella no dé lugar al pago del impuesto, de acuerdo a lo previsto en las leyes correspondientes, salvo en los casos expresamente señalados por las leyes tributarias respectivas.

Los contribuyentes de Impuesto Sobre la Renta que estén obligados a llevar contabilidad, deberán presentar dentro del plazo que la ley prevé para la presentación de la declaración del referido impuesto, el balance general del cierre del ejercicio o período de imposición respectivo, el estado de resultados, así como las conciliaciones fiscales o justificaciones de los rubros consignados en la declaración y en el balance general; o en su caso, cuando se trate de contribuyentes del referido impuesto que no estén obligados a llevar contabilidad formal deberán de presentar el estado de ingresos y gastos, en este último caso, dicha información se proporcionará en el formulario de declaración respectivo en las casillas que la Administración Tributaria disponga para efecto. Se excluyen de tales obligaciones los sujetos pasivos cuyas rentas provengan

exclusivamente de salarios, las personas naturales que obtengan rentas diversas iguales o inferiores a treinta mil dólares en el ejercicio o periodo de imposición y aquéllos que hayan cumplido con la obligación de nombrar e informar auditor para emitir dictamen e informe fiscal, en el ejercicio o período impositivo correspondientes a la declaración.

Los rubros del balance general, del estado de resultados o estado de ingresos y gastos, deberán coincidir con las anotaciones efectuadas en los libros legales, auxiliares o especiales, y con los comprobantes o justificantes legales que respaldan los asientos, del sujeto obligado a presentar la declaración del Impuesto Sobre la Renta del correspondiente ejercicio o período de imposición.

Pago o anticipo a cuenta del impuesto sobre la renta.

Anticipo a cuenta del impuesto.

Art.151.- El sistema de recaudación del Impuesto Sobre la Renta por medio del anticipo a cuenta, consiste en enteros obligatorios hechos por personas naturales titulares de empresas mercantiles, contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, sucesiones, fideicomisos, transportistas y por personas jurídicas de derecho privado y público, domiciliadas para efectos tributarios, con excepción de las que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas y ganaderas, aunque para el ejercicio próximo anterior, no hayan computado impuesto en su liquidación de Impuesto Sobre la Renta.

Los enteros se determinarán por períodos mensuales y en una cuantía del 1.75% de los ingresos brutos obtenidos por rama económica y deberán verificarse a más tardar dentro de los diez días hábiles que sigan al cierre del período mensual correspondiente, mediante formularios que proporcionará la Administración Tributaria.

Las personas naturales titulares de empresas mercantiles distribuidoras de bebidas, productos comestibles o artículos para la higiene personal, a quienes su proveedor les asigne precios sugeridos de venta al público o el margen de utilidad, estarán obligadas a enterar mensualmente en concepto de pago o anticipo a cuenta el 0.3% sobre sus ingresos brutos mensuales. Los ingresos de tales personas provenientes de transacciones de productos diferentes a los anunciados en este inciso estarán sujetas al porcentaje de pago a cuenta mensual del 1.75% sobre sus ingresos brutos mensuales. Las personas autorizadas para prestar servicio de transporte al público de pasajeros, también estarán supeditados al pago del referido 0.3%.

Las cantidades enteradas se acreditarán al determinarse el impuesto al final del ejercicio de que se trate. Si en esta liquidación resulta una diferencia a favor del contribuyente, este podrá solicitar la devolución del excedente o podrá acreditarlo contra el pago de impuestos de renta pasados o futuros a opción de aquel.

A este último efecto, el contribuyente podrá utilizar el remanente para acreditar en el siguiente ejercicio, el valor del anticipo correspondiente a cada mes hasta agotar el remanente. Si éste fuera menor que el anticipo mensual respectivo, habrá que pagar la diferencia, y si fuere mayor habrá un nuevo excedente que podrá ser utilizado en el mes siguiente y así sucesivamente hasta su agotamiento. Para los efectos de la devolución o acreditamientos aludidos, no será necesaria una fiscalización previa.

Los profesionales liberales también estarán obligados al sistema de pago o anticipo a cuenta en los términos y bajo los alcances previstos en este y los subsecuentes

dos artículos, únicamente respecto de aquellas rentas que no hayan sido sujetas al sistema de retención en la fuente.

No estarán sujetos al pago a cuenta, los ingresos brutos que obtengan personas naturales titulares de empresas por la venta de gasolina y diésel. No obstante, subsistirá para aquellos la obligación de reportar mensualmente sus ingresos brutos por medio de la declaración de pago a cuenta respectiva y de pagar el Impuesto Sobre la Renta correspondiente al ejercicio de imposición. Para mantener la exclusión a que se refiere este inciso los contribuyentes referidos deberán emitir y entregar facturas o comprobantes de crédito fiscal, según sea el caso, por cada operación que realicen. De constatarse por la Administración Tributaria mediante Fedatario el incumplimiento de la obligación de emitir o de entregar tales documentos, los contribuyentes en mención asumirán la calidad de obligados de emitir o de entregar tales documentos, los contribuyentes en mención asumirán la calidad de obligados a realizar el pago a cuenta a partir del periodo tributario siguiente de haberse constatado tal incumplimiento. Lo anterior sin perjuicio de la imposición de las sanciones a que haya lugar.

En el caso de las personas jurídicas titulares de empresas por la venta de gasolina y diesel, estarán sujetos al porcentaje del pago o anticipo a cuenta mensual del cero punto setenta y cinco por ciento (0.75%) sobre sus ingresos brutos mensuales.

Declaración del anticipo a cuenta.

Art.152.- la declaración jurada de pago a cuenta deberá presentarse juntamente con el anticipo de los diez días hábiles siguientes al mes calendario que se liquida.

La obligación de presentar la declaración subsiste cuando ella no dé lugar al entero o anticipo a cuenta respectivo.

Compensación del anticipo o pago a cuenta.

Art.153.- Las personas naturales titulares de empresas mercantiles a que se refiere el artículo 151 del Código Tributario, sucesiones, fideicomisos, transportistas y las personas jurídicas sujetas al sistema de recaudación de pago a cuenta, podrán compensar el remanente a favor resultante en su declaración de Impuesto Sobre la Renta contra impuestos, multas e intereses, firmes, líquidos y exigibles, al efecto se procederá de conformidad al orden de imputación de pagos contenidos en el código antes mencionado.

Obligación del auditor.

Art.135.- Los Auditores Fiscales deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

Examinar las operaciones del sujeto pasivo dictaminado, que estén de conformidad a los principios de contabilidad que establezca el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, las leyes tributarias y el presente Código. El auditor deberá realizar dicho examen mediante la aplicación de normas técnicas de auditoría que establezca el referido Consejo de Vigilancia.

Reglamento del código tributario.

Estados financieros.

Art.66.- Los Estados Financieros a presentar serán los que establecen las Normas Internacionales de Contabilidad, los que se acompañan de las respectivas notas necesarias de acuerdo a las circunstancias y actividades que desarrollan los contribuyentes que ameritan ser relevantes de acuerdo a las normas referidas.

Formulación de los estados financieros.

Art.79.- Los componentes de los Estados Financieros referidos en el artículo 78 literal c) del Reglamento, deberán formularse de acuerdo a lo establecido por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, y en su defecto por las Normas Internacionales de Contabilidad, en caso que el sujeto pasivo esté obligado a normas contables establecidas por entes reguladores con facultades en leyes especiales, deberán cumplir con las normas que éstos establezcan. En todo caso los componentes de los Estados Financieros deberán estar en completo acuerdo en la contabilidad del sujeto pasivo, sin perjuicio de la discriminación y de las conciliaciones que fueren necesarias efectuar a las cifras para adecuarlas a las normas tributarias con el fin de la determinación del tributo, retención, percepción o enteros respectivos.

Impuesto Sobre Las Ganancias

En octubre de 1996, el consejo aprobó la Norma revisada, que se publicó como NIC 12 (revisada en 1996), Impuesto sobre las Ganancias, y derogó la anterior NIC 12 (reordenada en 1994), Contabilidad del Impuesto sobre las Ganancias. La Norma revisada tenía vigencia para los estados financieros que comenzaran a partir del 1 de enero de 1998.

En mayo de 1999, la NIC 10 (revisada en 1999), Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, modificó el párrafo 88. El texto modificado tiene vigencia para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2000.

En abril del 2000, se modificaron los párrafos 20, 62(a), 64 y el Apéndice A, párrafos A10, A11 y B8 para actualizar las referencias cruzadas y la terminología como consecuencia de la emisión de la NIC 40, Inmuebles de Inversión.

En octubre de 2000, el Consejo aprobó ciertas modificaciones de la NIC 12, añadiendo los párrafos 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C y 91, a la vez que eliminaba los párrafos 3 y 50. Estas revisiones limitadas especifican el tratamiento contable de las consecuencias de los dividendos en el impuesto sobre las ganancias. El texto revisado tiene vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2001.

Se han emitido dos Interpretaciones SIC que tienen relación con la NIC 12:

- SIC-21, Impuesto sobre las Ganancias – Recuperación de Activos no Depreciables Revalorizados; y

- SIC-25, Impuesto sobre las Ganancias – Cambios en la Situación Fiscal de la Empresa o de sus Accionistas.

Nota: Los Apéndices citados en el texto de la Norma no se han incluido en esta publicación. NIC 12

Introducción

Esta Norma (NIC 12 revisada) sustituye a la NIC 12, Contabilización del Impuesto sobre las Ganancias (la NIC 12 original). La NIC 12 (revisada) tendrá vigencia para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1998. Los principales cambios que contiene respecto de la NIC 12 (original) son los siguientes:

1. La NIC 12 original exigía a las empresas que contabilizasen los impuestos diferidos utilizando el método del diferimiento o el método del pasivo, conocido también como método del pasivo basado en la cuenta de resultados. La NIC 12 (revisada) prohíbe el método del diferimiento y exige la aplicación de otra variante del método del pasivo, conocido como método del pasivo basado en el balance.

El método del pasivo que se basa en la cuenta de resultados, se centra en las diferencias temporales de ingresos y gastos, mientras que el basado en el balance contempla también las diferencias temporarias surgidas de los activos y de los pasivos exigibles. Las diferencias temporales en la cuenta de resultados son diferencias entre la ganancia fiscal y el resultado contable, que se originan en un ejercicio y revierten en otro u otros posteriores. Las diferencias temporarias en el balance son las que existen entre la base fiscal de un activo o pasivo y su importe en

libros, dentro del balance. La base fiscal de un activo o pasivo es el valor atribuido a los mismos para efectos fiscales.

Todas las diferencias temporales son también diferencias temporarias. Las diferencias temporarias también se generan en las siguientes circunstancias, las cuales no dan origen a diferencias temporales, aunque la NIC 12 original les daba el mismo tratamiento que a las transacciones que dan origen a diferencias temporales:

- (a) dependientes, asociadas o negocios conjuntos que no hayan distribuido todas sus ganancias a la dominante o al inversor;
- (b) activos que se revaloricen contablemente, sin hacer un ajuste similar a efectos fiscales; y
- (c) el coste de una combinación de negocios se distribuirá entre los activos identificables adquiridos y los pasivos identificables asumidos, tomando como referencia los valores razonables de éstos pero sin hacer un ajuste equivalente a efectos fiscales.

Además, hay algunas diferencias temporarias que no son diferencias temporales, por ejemplo, aquellas diferencias temporarias que surgen cuando:

- (a) Los activos y pasivos no monetarios de una entidad que se valoran en su moneda funcional pero que la pérdida o ganancia tributables (y, por ello, la base fiscal de estos activos y pasivos no monetarios) se determina en una moneda diferente;

- (b) los activos y pasivos no monetarios de la empresa se reexpresan siguiendo lo dispuesto en la NIC 29, Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias; o
 - (c) el importe en libros de un activo o un pasivo difiere, en el momento de su reconocimiento inicial, de su base fiscal correspondiente.
2. La NIC 12 original permitía que la empresa no reconociese activos y pasivos por impuestos diferidos cuando tuviese una evidencia razonable de que las diferencias temporales correspondientes no fueran a revertir en un período de tiempo determinado. La NIC 12 (revisada) exige a la empresa que proceda a reconocer, con algunas excepciones que se mencionan más abajo, bien sea un pasivo por impuestos diferidos o un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias, con las excepciones señaladas más adelante.
3. La NIC 12 original exigía que:
- (a) los activos por impuestos diferidos surgidos de las diferencias temporales fueran reconocidos cuando hubiese una expectativa razonable de realización; y
 - (b) los activos por impuestos diferidos surgidos de pérdidas fiscales fueran reconocidos como tales sólo cuando hubiese seguridad, más allá de cualquier duda razonable, de que las ganancias fiscales futuras serían suficientes para poder realizar los beneficios fiscales derivados de las pérdidas. La NIC 12 original permitía, pero no obligaba, a la empresa a diferir el reconocimiento de los beneficios por pérdidas fiscales no utilizadas hasta el ejercicio en que se produjera su realización efectiva.

La NIC 12 (revisada) exige el reconocimiento de activos por impuestos diferidos, cuando sea probable que la empresa disponga de ganancias fiscales en el futuro para realizar el activo por impuestos diferidos. Cuando una empresa tenga un historial de pérdidas, habrá de reconocer un activo por impuestos diferidos sólo en la medida que tenga diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, o bien disponga de otro tipo de evidencia sobre la existencia de beneficios fiscales disponibles en el futuro.

4. Como una excepción a la exigencia general establecida en el anterior párrafo 2, la NIC 12 (revisada) prohíbe el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos que surgen de algunos tipos de activos y pasivos cuyos importes en libros difieren, en el momento del reconocimiento inicial, de su base fiscal original. Puesto que estas circunstancias no daban lugar a diferencias temporales en la NIC 12 original, no producían ni activos ni pasivos por impuestos diferidos.
5. La NIC 12 original exigía que fueran reconocidos los impuestos a pagar por las ganancias no distribuidas de las dependientes o asociadas, salvo que fuera razonable presumir que tales ganancias no serían distribuidas, o que su distribución no daría lugar a obligaciones fiscales. No obstante, la NIC 12 (revisada) prohíbe el reconocimiento de tales pasivos por impuestos diferidos (así como de los surgidos por cualquier ajuste por conversión relativo a los mismos), siempre que se den las dos siguientes condiciones:
 - (a) la dominante, inversora o participante sea capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria; y

(b) sea probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.

Cuando esta prohibición produzca como resultado que no se reconozcan pasivos por impuestos diferidos, la NIC 12 (revisada) exige a la empresa que revele información sobre el importe acumulado de las diferencias temporarias correspondientes.

6. La NIC 12 original no se refería explícitamente a los ajustes al valor razonable de activos y pasivos que se derivan de una combinación de negocios. Dichos ajustes darán lugar a diferencias temporarias, y la NIC 12 (revisada) exige que la entidad reconozca el pasivo o el activo por impuestos diferidos (en este último caso sujeto al criterio de probabilidad de ocurrencia), lo cual tendrá el correspondiente efecto en la determinación del importe del fondo de comercio o del exceso que suponga la participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la entidad adquirida, sobre el coste de la combinación. No obstante, la NIC 12 (revisada) prohíbe el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos surgidos del reconocimiento inicial del fondo de comercio.
7. En el caso de una revalorización de activos, la NIC 12 original permite, pero no exige, que la empresa reconozca un pasivo por impuestos diferidos. La NIC 12 (revisada), por el contrario, exige que la empresa reconozca un pasivo por impuestos diferidos en el caso de haberse realizado revalorizaciones de activos.
8. Las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros de ciertos activos o pasivos pueden depender de la forma en que se recuperen o se paguen, respectivamente, por ejemplo:

(a) en ciertos países, las ganancias del capital no tributan a los mismos tipos que las demás ganancias fiscales; y

(b) en ciertos países, el importe que se deduce fiscalmente, en el caso de venta de un activo, es mayor que el importe que puede ser deducido como depreciación.

La NIC 12 original no daba indicaciones sobre la valoración de los activos y pasivos por impuestos diferidos en tales casos. La NIC 12 (revisada), por el contrario, exige que la valoración de los activos y pasivos por impuestos diferidos esté basada en las consecuencias fiscales que podrían derivarse de la manera en que la empresa espera recuperar o pagar el importe en libros de sus activos y pasivos, respectivamente.

9. La NIC 12 original no indicaba si las partidas de impuestos anticipados y diferidos podían descontarse, para contabilizarlas por su valor actual. La NIC 12 (revisada) prohíbe el descuento de dichos activos y pasivos por impuestos diferidos. El apartado (i) del párrafo B16 de la NIIF 3 Combinaciones de Negocios prohíbe el descuento de los activos por impuestos diferidos adquiridos, así como de los pasivos por impuestos diferidos asumidos, procedentes de una combinación de negocios.

10. La NIC 12 original no especificaba si la empresa debía clasificar los impuestos diferidos como partidas corrientes o como partidas no corrientes. La NIC 12 (revisada) prohíbe a las empresas que realizan la distinción entre partidas corrientes y no corrientes en sus estados financieros proceder a clasificar como activos o pasivos corrientes los activos o pasivos por impuestos diferidos.

11. La NIC 12 original establecía que los saldos deudores y acreedores que representasen, respectivamente, impuestos anticipados y diferidos podrían ser

compensados. La NIC 12 (revisada) establece condiciones más restrictivas para la compensación, basadas en gran medida en las que se han fijado para los activos y pasivos financieros, en la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar.

12. La NIC 12 original exigía dar una explicación, en las notas, acerca de la relación entre el gasto por impuestos y el resultado contable, si tal relación no quedaba explicada suficientemente considerando los tipos impositivos vigentes en el país de la empresa correspondiente. La NIC 12 (revisada) exige que esta explicación tome una de las dos siguientes formas, o bien ambas:

- (i) una conciliación de las cifras que representan el gasto (ingreso) por impuestos y el resultado de multiplicar el resultado contable por el tipo o tipos impositivos aplicables; o
- (ii) una conciliación numérica de los importes representativos del tipo impositivo medio efectivo y el tipo impositivo existente.

La NIC 12 (revisada) exige además una explicación de los cambios en el tipo o tipos impositivos aplicables, en comparación con los del ejercicio anterior.

13. Entre las nuevas informaciones a revelar, según la NIC 12 (revisada), se encuentran:

- (a) con respecto a cada clase de diferencia temporaria, así como de las pérdidas por compensar y los créditos fiscales no utilizados:
 - (i) el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos que se hayan reconocido; y

- (ii) el importe de los gastos o ingresos procedentes de los impuestos diferidos reconocidos en la cuenta de resultados, si esta información no resulta evidente al considerar los cambios en los saldos recogidos en el balance;
- (b) con respecto a las actividades interrumpidas, el gasto por impuestos relativo a:
- (i) la ganancia o pérdida derivada de la interrupción definitiva; y
 - (ii) las ganancias o pérdidas de explotación de la actividad de interrupción definitiva; y
- (c) el importe del activo por impuestos diferidos y la naturaleza de la evidencia que apoya el reconocimiento de los mismos, cuando:
- (i) la realización del activo por impuestos diferidos depende de ganancias futuras por encima de las ganancias surgidas de la reversión de las diferencias temporarias imponibles actuales; y
 - (ii) la empresa ha experimentado una pérdida, ya sea en el ejercicio actual o en el precedente, en el país con el que se relaciona el activo por impuestos diferidos.



Índice

Norma Internacional de Contabilidad N°12 (NIC 12)

Impuesto sobre las Ganancias

OBJETIVO

ALCANCE Párrafos 1 - 4

DEFINICIONES 5 - 11

Base Fiscal 7 - 11

RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS

POR IMPUESTOS CORRIENTES 12 - 14

RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS

POR IMPUESTOS DIFERIDOS 15 - 45

Diferencias temporarias imponibles 15 - 23

Combinaciones de negocios 19

Activos contabilizados por su valor razonable 20

Fondo de comercio 21

Registro inicial de un activo o pasivo 22 - 23

Diferencias temporarias deducibles 24 - 33

Fondo de comercio negativo 32



Reconocimiento inicial de un activo o pasivo	33
Pérdidas y créditos fiscales no utilizados	34 - 36
Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos	37
Inversiones en dependientes, sucursales y asociadas y participaciones en negocios conjuntos	38 - 45
VALORACIÓN	46 – 56
RECONOCIMIENTO DE IMPUESTOS	
CORRIENTES Y DIFERIDOS	57 - 68
Cuenta de resultados	58 - 60
Partidas cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto	61 – 65A
Impuestos diferidos surgidos de una combinación de negocios	66 - 68
PRESENTACIÓN	69 - 78
Activos y pasivos por impuestos	69 - 76
Compensación de partidas	71 - 76
Gasto por el impuesto sobre las ganancias	77 - 78
Gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias relativo a las ganancias o pérdidas de las actividades ordinarias	77



Diferencias de cambio en los activos o pasivos por impuestos

diferidos en moneda extranjera 78

INFORMACIÓN A REVELAR 79 - 88

FECHA DE VIGENCIA 89 - 91

Norma Internacional de Contabilidad n° 12 (NIC 12)

Impuesto sobre las Ganancias

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

Objetivo

El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable del impuesto sobre las ganancias. El principal problema que se presenta al contabilizar el impuesto sobre las ganancias es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de:

- (a) la recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el balance de la empresa; y
- (b) las transacciones y otros sucesos del ejercicio corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

Tras el reconocimiento, por parte de la empresa, de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los importes en libros que figuran en las correspondientes rúbricas. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (o menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la presente Norma exige que la empresa

reconozca un pasivo (o activo) por el impuesto diferido, con algunas excepciones muy limitadas.

Esta Norma exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el resultado del ejercicio se registran también en los resultados. Los efectos fiscales de las transacciones y otros sucesos que se reconocen directamente en el patrimonio neto, se llevarán directamente al patrimonio neto. De forma similar, el reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos, en una combinación de negocios, afectará a la cuantía del fondo de comercio derivado de la combinación o al exceso que suponga la participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la entidad adquirida, sobre el coste de la combinación.

Esta Norma también aborda el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto sobre las ganancias en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.

Alcance

1. Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización del impuesto sobre las ganancias.
2. Para los propósitos de esta Norma, el término impuesto sobre las ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. El impuesto sobre las ganancias incluye también

otros tributos, como las retenciones sobre dividendos que se pagan por parte de una empresa dependiente, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la empresa que presenta los estados financieros.

3. [Derogado]

4. Esta Norma no aborda los métodos de contabilización de las subvenciones oficiales (véase la NIC 20, Contabilización de las Subvenciones Oficiales e Información a Revelar sobre Ayudas Públicas), ni de los créditos fiscales por inversiones. Sin embargo, la Norma se ocupa de la contabilización de las diferencias temporarias que pueden derivarse de tales subvenciones o deducciones fiscales.

Definiciones

5. Los siguientes términos se usan en la presente Norma con el significado que a continuación se especifica:

Resultado contable es la ganancia neta o la pérdida neta del ejercicio antes de deducir el gasto por el impuesto sobre las ganancias.

Ganancia (pérdida) fiscal es la ganancia (pérdida) de un ejercicio, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar (recuperar).

Gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias es el importe total que, por este concepto, se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del ejercicio, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido.

Impuesto corriente es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto sobre las ganancias relativa a la ganancia (pérdida) fiscal del ejercicio.

Pasivos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en ejercicios futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

Activos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en ejercicios futuros, relacionadas con:

- (a) las diferencias temporarias deducibles;
- (b) la compensación de pérdidas obtenidas en ejercicios anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y
- (c) la compensación de créditos no utilizados procedentes de ejercicios anteriores.

Las diferencias temporarias son las divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o un pasivo y el valor que constituye la base fiscal de los mismos. Las diferencias temporarias pueden ser:

- (a) diferencias temporarias imponibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a ejercicios futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; o bien
- (b) diferencias temporarias deducibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida)

fiscal correspondiente a ejercicios futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

La base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.

6. El gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias comprende tanto la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente como la correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

Base fiscal

7. La base fiscal de un activo es el importe que será deducible, a efectos fiscales, de los beneficios económicos que obtenga la empresa en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal será igual a su importe en libros.

Ejemplos

1. El coste de una máquina es de 100. De los mismos, ya ha sido deducida una depreciación acumulada de 30 en el ejercicio corriente y en los anteriores, y el resto del coste será deducible en futuros ejercicios, ya sea como depreciación o como un importe deducible en caso de venta del activo en cuestión. Los ingresos ordinarios generados por el uso de la máquina tributan, las eventuales ganancias obtenidas por su venta son también objeto de tributación y las eventuales pérdidas por venta son fiscalmente deducibles. La base fiscal de la máquina es, por tanto, de 70.

2. La rúbrica de intereses a cobrar tiene un importe en libros de 100. Fiscalmente, estos ingresos ordinarios financieros serán objeto de tributación cuando se cobren. La base fiscal de los intereses a cobrar es cero.
3. Los deudores comerciales de una empresa tienen un importe en libros de 100. Los ingresos ordinarios correspondientes a los mismos han sido ya incluidos para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal. La base fiscal de los deudores comerciales es de 100.
4. Los dividendos a cobrar de una dependiente tienen un importe en libros de 100. Tales dividendos no tributan. En esencia, la totalidad del importe en libros del activo es deducible de los beneficios económicos. En consecuencia, la base fiscal de los dividendos a cobrar es de 100.¹
5. Un préstamo concedido por la empresa tiene un importe en libros de 100. El cobro del importe correspondiente no tiene consecuencias fiscales. La base fiscal del préstamo concedido es de 100.
8. La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en ejercicios futuros. En el caso de ingresos ordinarios que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual ingreso ordinario que no resulte imponible en ejercicios futuros.

Ejemplos

1. Entre los pasivos a corto plazo se encuentran deudas provenientes de gastos devengados, con un importe en libros de 100. El gasto correspondiente será deducible fiscalmente cuando se pague. La base fiscal de las deudas por esos gastos devengados es cero.
2. Entre los pasivos a corto plazo se encuentran ingresos ordinarios financieros cobrados por anticipado, con un importe en libros de 100. El correspondiente ingreso tributa precisamente cuando se cobra. La base fiscal de los ingresos cobrados por anticipado es cero.
3. Entre los pasivos a corto plazo se encuentran deudas provenientes de gastos devengados, con un importe en libros de 100. El gasto correspondiente ya ha sido objeto de deducción fiscal. La base fiscal de las deudas por gastos acumulados (o devengados) es de 100.
4. Entre los pasivos financieros a corto plazo se encuentran sanciones y multas con un importe en libros de 100. Ni las sanciones ni las multas son deducibles fiscalmente. La base fiscal de las sanciones y multas es de 100.²
5. Un préstamo recibido tiene un importe en libros de 100. El reembolso del préstamo no tiene ninguna consecuencia fiscal. La base fiscal del préstamo es de 100.
9. Algunas partidas tienen base fiscal aunque no figuren reconocidas como activos ni pasivos en el balance. Es el caso, por ejemplo, de los costes de investigación y desarrollo contabilizados como un gasto, al determinar el resultado contable bruto en el ejercicio en que se incurren, que no serán gastos deducibles para la

determinación de la ganancia (pérdida) fiscal hasta un ejercicio posterior. La diferencia entre la base fiscal de los costes de investigación y desarrollo, esto es el importe que la autoridad fiscal permitirá deducir en ejercicios futuros, y el importe nulo en libros de la partida correspondiente en el balance es una diferencia temporaria deducible que produce un activo por impuestos diferidos.

10. Cuando la base fiscal de un activo o un pasivo no resulte obvia inmediatamente es útil considerar el principio fundamental sobre el que se basa esta Norma, esto es, que la empresa debe, con ciertas excepciones muy limitadas, reconocer un pasivo (activo) por impuestos diferidos, siempre que la recuperación o el pago del importe en libros de un activo o pasivo vaya a producir pagos fiscales mayores (menores) que los que resultarían si tales recuperaciones o pagos no tuvieran consecuencias fiscales. El ejemplo C que sigue al párrafo 52 ilustra las circunstancias en las que puede ser útil considerar este principio fundamental; por ejemplo cuando la base fiscal de un activo o un pasivo depende de la forma en que se espera recuperar o pagar el mismo.

11. En los estados financieros consolidados, las diferencias temporarias se determinarán comparando el importe en libros de los activos y pasivos, incluidos en ellos, con la base fiscal que resulte apropiada para los mismos. La base fiscal se calculará tomando como referencia la declaración fiscal consolidada en aquellas jurisdicciones, o países en su caso, en las que tal declaración se presenta. En las demás jurisdicciones o países, la base fiscal se determinará tomando como referencia las declaraciones fiscales de cada empresa del grupo en particular.

Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos corrientes

12. El impuesto corriente, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, debe ser reconocido como una obligación de pago en la medida en que no haya sido liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponde al ejercicio presente y a los anteriores, excede del importe a pagar por esos ejercicios, el exceso debe ser reconocido como un activo.
13. El importe a cobrar que corresponda a una pérdida fiscal, si ésta puede ser retrotraída para recuperar las cuotas corrientes satisfechas en ejercicios anteriores, debe ser reconocido como un activo.
14. Cuando una pérdida fiscal se utilice para recuperar el impuesto corriente pagado en ejercicios anteriores, la empresa reconocerá tal derecho como un activo en el mismo ejercicio en el que se produce la citada pérdida fiscal, puesto que es probable que la empresa obtenga el beneficio económico derivado de tal derecho, y además este beneficio puede ser valorado de forma fiable.

Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos diferidos

Diferencias temporarias imponibles

15. Se reconocerá un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible, a menos que la diferencia haya surgido por:
 - (a) el reconocimiento inicial de un fondo de comercio; o
 - (b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:
 - (i) no es una combinación de negocios; y además

(ii) en el momento en que fue realizada no afectó ni al resultado contable bruto ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

Sin embargo, debe ser reconocido un pasivo diferido de carácter fiscal, con las precauciones establecidas en el párrafo 39, por diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en empresas dependientes, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos.

16. Todo reconocimiento de un activo lleva inherente la suposición de que su importe en libros se recuperará en forma de beneficios económicos, que la empresa recibirá en ejercicios futuros. Cuando el importe en libros del activo exceda a su base fiscal, el importe de los beneficios económicos imponibles excederá al importe fiscalmente deducible de ese activo. Esta diferencia será una diferencia temporaria imponible, y la obligación de pagar los correspondientes impuestos en futuros ejercicios será un pasivo por impuestos diferidos. A medida que la empresa recupere el importe en libros del activo, la diferencia temporaria deducible irá revirtiendo y, por tanto, la empresa tendrá una ganancia imponible. Esto hace probable que los beneficios económicos salgan de la empresa en forma de pagos de impuestos. Por lo anterior, esta Norma exige el reconocimiento de todos los pasivos por impuestos diferidos, salvo en determinadas circunstancias que se describen en los párrafos 15 y 39.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 16

Un activo cuyo coste histórico fue de 150, tiene un importe en libros de 100. La depreciación acumulada para efectos fiscales es de 90 y el tipo impositivo aplicable es el 25%.

La base fiscal del activo es de 60 (coste de 150 menos depreciación fiscal acumulada de 90). Para recuperar el importe en libros de 100, la empresa debe obtener ganancias fiscales por importe de 100, aunque sólo podrá deducir una depreciación fiscal de 60. A consecuencia de lo anterior, la empresa deberá pagar impuestos sobre las ganancias por valor de 10 (el 25% de 40), a medida que vaya recuperando el importe en libros del activo. La diferencia entre el importe en libros de 100 y la base fiscal de 60, es una diferencia temporaria imponible de 40. Por tanto la empresa reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por importe de 10 (el 25% de 40) que representa los impuestos a satisfacer, a medida que vaya recuperando el importe en libros del activo.

17. Ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos se registran contablemente en un ejercicio, mientras que se computan fiscalmente en otro. Tales diferencias temporarias son conocidas también con el nombre de diferencias temporales. Los que siguen son ejemplos de diferencias temporarias de esta naturaleza, que constituyen diferencias temporarias imponibles y que por tanto dan lugar a pasivos por impuestos diferidos:

- (a) Ingresos financieros ordinarios, que se incluyen en el resultado contable en proporción al tiempo transcurrido, pero pueden, en algunos regímenes fiscales, ser computados fiscalmente en el momento en que se cobran. La base fiscal de cualquier interés a cobrar reconocido en el balance de situación procedente de tales ingresos es cero, puesto que los ingresos ordinarios correspondientes no afectarán a la ganancia fiscal hasta que sean cobrados.

(b) Las cuotas de depreciación o amortización utilizadas para determinar la ganancia (pérdida) fiscal, pueden ser diferentes que las calculadas a efectos contables. La diferencia temporaria es la diferencia entre el importe en libros del activo y su base fiscal, que será igual al coste original menos todas las deducciones respecto del citado activo que hayan sido permitidas por las normas fiscales, para determinar la ganancia fiscal del ejercicio actual y de los anteriores. En estas condiciones surgirá una diferencia temporaria imponible, que producirá un pasivo por impuestos diferidos, cuando la amortización a efectos fiscales sea acelerada. Por otra parte, surgirá una diferencia temporaria deducible, que producirá un activo por impuestos diferidos, cuando la amortización a efectos fiscales sea menor que la registrada contablemente.

(c) Los costes de desarrollo pueden ser objeto de capitalización y amortización en ejercicios posteriores, a efectos de determinar el resultado contable, pero deducidos fiscalmente en el ejercicio en que se hayan producido. Tales costes de desarrollo capitalizados tienen una base fiscal igual a cero, puesto que ya han sido completamente deducidos de la ganancia fiscal. La diferencia temporaria es la que resulta de restar el importe en libros de los costes de desarrollo y su base fiscal nula.

18. Las diferencias temporarias surgen también cuando:

(a) se distribuye el coste de una combinación de negocios, mediante el reconocimiento de los activos identificables adquiridos y los pasivos identificables asumidos por sus valores razonables, pero este ajuste no tenga efectos fiscales (véase el párrafo 19);

- (b) se revalorizan los activos, pero no se realiza un ajuste similar a efectos fiscales (véase el párrafo 20);
- (c) surge un fondo de comercio en una combinación de negocios (véanse los párrafos 21 y 32);
- (d) la base fiscal de un activo o un pasivo, en el momento de ser reconocido por primera vez, difiere de su importe inicial en libros, por ejemplo cuando una empresa se beneficia de subvenciones oficiales no imponibles relativas a activos (véanse los párrafos 22 y 33); o
- (e) el importe en libros de las inversiones en empresas dependientes, sucursales y asociadas, o el de la participación en negocios conjuntos, difiere de la base fiscal de estas mismas partidas (véanse los párrafos 38 a 45).

Combinaciones de negocios

19. El coste de la combinación de negocios se distribuirá mediante el reconocimiento de los activos identificables adquiridos y los pasivos identificables asumidos por sus valores razonables, en la fecha de adquisición. Las diferencias temporarias aparecerán cuando las bases fiscales de los activos identificables adquiridos y los pasivos identificables asumidos no se modifiquen por la combinación de negocios o lo hagan de forma diferente. Por ejemplo, surgirá una diferencia temporaria imponible, que dará lugar a un pasivo por impuestos diferidos, en el caso de que el importe en libros de un determinado activo se incremente hasta su valor razonable tras la combinación, pero la base fiscal del activo sea el coste del propietario anterior. El pasivo por impuestos diferidos resultante afectará, al fondo de comercio (véase el párrafo 66).

Activos contabilizados por su valor razonable

20. Las NIIF permiten o requieren que ciertos activos se registren al valor razonable o que se revaloricen (véase, por ejemplo, la NIC 16 Inmovilizado material, la NIC 38 Activos intangibles, la NIC 39 Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración y la NIC 40, Inversiones inmobiliarias). En algunos países, la revalorización o cualquier otra reconsideración del valor del activo, para acercarlo a su valor razonable, afecta a la ganancia (pérdida) fiscal del ejercicio corriente. Como resultado de esto, se puede ajustar igualmente la base fiscal del activo, y no surge ninguna diferencia temporaria. En otros países, sin embargo, la revalorización o reconsideración del valor no afecta a la ganancia fiscal del ejercicio en que una u otra se llevan a efecto y, por tanto, no ha de procederse al ajuste de la base fiscal. No obstante, la recuperación futura del importe en libros producirá un flujo de beneficios económicos imponibles para la empresa, puesto que los importes deducibles a efectos fiscales serán diferentes de las cuantías de esos beneficios económicos. La diferencia entre el importe en libros de un activo revalorizado y su base fiscal es una diferencia temporaria y da lugar por tanto, a un activo o pasivo por impuestos diferidos. Esto se cumple incluso cuando:

- (a) la empresa no desea vender el activo. En tales casos, el importe en libros revalorizado se recuperará mediante el uso, lo que generará beneficios fiscales por encima de la depreciación deducible fiscalmente en ejercicios futuros; o
- (b) se difiera el pago de impuestos sobre las ganancias, a condición de que el importe de la venta de los activos se reinvierta en otros similares. En tales casos el

impuesto se acabará pagando cuando se vendan los nuevos activos, o bien a medida que vayan siendo utilizados.

Fondo de comercio

21. El fondo de comercio surgido en una combinación de negocios se valorará por el exceso del coste de la combinación sobre la participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida. En muchos casos, las autoridades fiscales no permiten que las reducciones del importe en libros del fondo de comercio sean un gasto deducible al determinar la ganancia fiscal. Además, en estos países, el coste del fondo de comercio no suele ser deducible, cuando la entidad dependiente enajena o dispone por otra vía de los negocios de los cuales procede. En estas situaciones, el fondo de comercio tiene una base fiscal igual a cero. Cualquier diferencia entre el importe en libros del fondo de comercio y su base fiscal nula, será una diferencia temporaria imponible. No obstante, esta Norma no permite el reconocimiento del pasivo por impuestos diferidos correspondiente, puesto que el fondo de comercio se valora de forma residual, y el reconocimiento de un pasivo de esta naturaleza podría incrementar el importe en libros del fondo de comercio.

21A. Las reducciones posteriores de un pasivo por impuestos diferidos, que no se ha reconocido porque surge del reconocimiento inicial de un fondo de comercio, se considerarán que también proceden de ese reconocimiento inicial y, por tanto, no se reconocerán, tal como se establece en el apartado (a) del párrafo 15. Por ejemplo, si el fondo de comercio adquirido en una combinación de negocios tiene un coste de 100 pero una base fiscal nula, el apartado (a) del párrafo 15 prohíbe a la entidad

reconocer el correspondiente pasivo por impuestos diferidos. Si la entidad reconociera posteriormente una pérdida por deterioro del valor de ese fondo de comercio de 20, el importe de la diferencia temporaria imponible relacionada con el fondo de comercio, se reduciría desde 100 hasta 80, con el correspondiente decremento en el valor del pasivo por impuestos diferidos no reconocido. Este decremento en el valor del pasivo por impuestos diferidos se considerará que está relacionado con el reconocimiento inicial del fondo de comercio y, por tanto, el apartado (a) del párrafo 15 prohíbe su reconocimiento.

21B. Sin embargo, los pasivos por impuestos diferidos relacionados con el fondo de comercio se reconocerán siempre que no hayan surgido del reconocimiento inicial de este fondo de comercio. Por ejemplo, si el fondo de comercio adquirido en una combinación de negocios tiene un coste de 100, que es deducible a efectos fiscales a una tasa del 20 por ciento anual, comenzando desde el año de la adquisición, la base fiscal del fondo de comercio es de 100 en el momento del reconocimiento inicial, y de 80 al transcurrir un año desde la adquisición. Si el importe en libros del fondo de comercio al final del primer año tras la adquisición permanece constante en 100, surgirá una diferencia temporaria imponible por valor de 20 al final de ese año. Puesto que esa diferencia temporaria imponible no se relaciona con el reconocimiento inicial del fondo de comercio, se reconocerá el correspondiente pasivo por impuestos diferidos.

Registro inicial de un activo o pasivo

22. Las diferencias temporarias también pueden aparecer al registrar por primera vez un activo o un pasivo, por ejemplo cuando una parte o la totalidad de su valor no son deducibles a efectos fiscales. El método de contabilización de tal diferencia temporaria depende de la naturaleza de las transacciones que hayan producido el registro inicial del activo:

- (a) En el caso de una combinación de negocios, una entidad reconoce activos o pasivos por impuestos diferidos, y esto afecta al importe del fondo de comercio o al importe del exceso del coste de la combinación de negocios sobre la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la entidad adquirida (véase el párrafo 19).
- (b) Si la transacción afecta al resultado contable o a la ganancia fiscal, la empresa procederá a reconocer los activos o pasivos por impuestos diferidos, así como el correspondiente ingreso o gasto por impuesto diferido, respectivamente, en la cuenta de resultados (véase el párrafo 59).
- (c) Si la transacción no es una combinación de negocios, y no afecta ni al resultado contable ni a la ganancia fiscal, la empresa podría reconocer el correspondiente activo o pasivo por impuestos diferidos, siempre que no se diese la exención a la que se refieren los párrafos 15 y 24, y ajustar por tanto el importe en libros del activo o del pasivo por el mismo importe. Tales ajustes podrían volver menos transparentes los estados financieros. Por lo tanto, esta Norma no permite a las empresas reconocer el mencionado activo o pasivo por impuestos diferidos, ya

sea en el momento del registro inicial o posteriormente (véase el ejemplo que ilustra este párrafo). Además, las empresas no reconocerán tampoco, a medida que el activo se amortice, los cambios siguientes en el activo o el pasivo por impuestos diferidos que no se haya registrado inicialmente.

23. De acuerdo con la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar, el emisor de un instrumento financiero compuesto (por ejemplo un bono convertible) procederá a clasificar el componente de pasivo del instrumento como un pasivo financiero, y el componente de capital como una partida del patrimonio neto. En algunos países, la base fiscal del componente de pasivo es igual al importe inicial en libros de la suma de los componentes de pasivo y patrimonio. La diferencia temporaria imponible aparecerá al registrar, ya desde el momento inicial, el componente de pasivo y el de patrimonio del instrumento por separado. Por tanto, la excepción establecida en el párrafo 15(b) no será aplicable. En consecuencia, la empresa procederá a reconocer el correspondiente pasivo por impuestos diferidos. Según el párrafo 61, el impuesto diferido se carga directamente al importe en libros del componente de patrimonio neto del instrumento en cuestión. De igual manera, según el párrafo 58, los cambios siguientes en el valor del pasivo por impuestos diferidos se reconocerán, en la cuenta de resultados, como gastos (ingresos) por impuestos diferidos.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 22(c)

Una empresa planea utilizar un activo productivo, cuyo coste ha sido de 1.000, a lo largo de su vida útil de cinco años, y luego venderlo a un precio de cero. El tipo impositivo es del 40%. La depreciación del activo no es deducible fiscalmente. Al proceder a su venta, la plusvalía obtenida no tributa, y si se produjeran pérdidas no serían deducibles.

A medida que la empresa va recuperando el importe en libros del activo, la empresa obtendrá ingresos gravables de 1.000 y pagará impuestos por 400. La empresa no ha de reconocer el correspondiente pasivo por impuestos diferidos por valor de 400 porque se deriva del registro inicial del activo productivo.

Al año siguiente, el importe en libros del activo productivo será de 800. A medida que se vayan obteniendo los ingresos gravables de 800, la empresa pagará impuestos por valor de 320. La empresa no ha de reconocer el pasivo por impuestos diferidos de 320 porque se deriva del registro inicial del activo productivo.

Diferencias temporarias deducibles

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

- (a) no sea una combinación de negocios; y que
- (b) en el momento de realizarla, no haya afectado ni al resultado contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

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

25. Detrás del reconocimiento de cualquier pasivo está inherente la expectativa de que la cantidad correspondiente será liquidada, en futuros ejercicios, por medio de una salida de recursos que incorporen beneficios económicos. Cuando tales recursos salgan efectivamente de la empresa, una parte o la totalidad de sus importes pueden ser deducibles para la determinación de la ganancia fiscal en ejercicios posteriores al del reconocimiento del pasivo. En esos casos se producirá una diferencia temporaria entre el importe en libros del citado pasivo y su base fiscal. De acuerdo con ello, aparecerá un activo por impuestos diferidos, respecto a los impuestos sobre las ganancias que se recuperarán en ejercicios posteriores, cuando sea posible la deducción del pasivo para determinar la ganancia fiscal. De forma similar, si el importe en libros de un activo es menor que su base fiscal, la diferencia entre ambos importes dará lugar a un activo por impuestos diferidos respecto a los impuestos sobre las ganancias que se recuperarán en ejercicios posteriores.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 25

Una empresa reconoce una obligación de pago por importe de 100, derivada de la provisión por garantías de productos vendidos. El importe de la provisión dotada no es deducible a efectos fiscales, hasta que la empresa pague las correspondientes reclamaciones. El tipo impositivo es del 25%.

La base fiscal del pasivo creado por la provisión tiene valor nulo (importe en libros de 100 menos el importe que será deducible fiscalmente respecto del pasivo en ejercicios). Al satisfacer la provisión, por su importe en libros, la empresa reducirá su ganancia fiscal por importe de 100 y, consecuentemente, reducirá también los pagos de impuestos

por importe de 25 (25% de 100). La diferencia entre el importe en libros de 100 y la base fiscal, que tiene un valor nulo, es una diferencia temporaria deducible por valor de 100. Por tanto, la empresa reconocerá un activo por impuestos diferidos de 25 (25% de 100), siempre que sea probable que pueda obtener suficiente ganancia fiscal en ejercicios posteriores como para conseguir tal reducción en los pagos por el impuesto.

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

- (a) las prestaciones por retiro, que puedan deducirse para determinar el resultado contable a medida que se reciben los servicios de los empleados, pero que no se pueden deducir fiscalmente hasta que la empresa los pague efectivamente a los trabajadores, o haga las correspondientes aportaciones a un fondo externo para que los gestione. En este caso, existirá una diferencia temporaria entre el importe en libros del pasivo y su base fiscal, base que habitualmente tendrá valor nulo. Esta diferencia temporaria deducible hará surgir el activo por impuestos diferidos a medida que los beneficios económicos salgan de la empresa en la forma de una deducción del beneficio fiscal cuando se paguen las prestaciones por retiro o se realicen las aportaciones al fondo externo;
- (b) los costes de investigación se tratan como un gasto del ejercicio en que se producen al determinar el resultado contable, pero su deducción a efectos fiscales puede no estar permitida hasta un ejercicio posterior a efectos del cálculo de la ganancia (pérdida) fiscal. La diferencia entre la base fiscal de los gastos de investigación, que será igual al importe que la administración tributaria permitirá deducir en futuros ejercicios, y su importe en libros, que

será igual a cero, constituirá una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos;

- (c) el coste de una combinación de negocios se distribuirá mediante el reconocimiento de los activos identificables adquiridos y pasivos identificables asumidos, según sus valores razonables en la fecha de adquisición. Cuando se reconozca un pasivo asumido en la fecha de adquisición, pero los costes relacionados no se deduzcan fiscalmente hasta un ejercicio posterior, surgirá una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos. También aparecerá un activo por impuestos diferidos cuando el valor razonable de un activo identificable adquirido sea inferior a su base fiscal. En ambos casos, el activo por impuestos diferidos que surja afectará al fondo de comercio (véase el párrafo 66);
- (d) ciertos activos pueden ser contabilizados por su valor razonable, o pueden ser revalorizados sin que se haga un ajuste similar para fines fiscales (véase el párrafo 20). En tal caso, aparecerá una diferencia temporaria deducible, siempre que la base fiscal del activo exceda a su importe en libros.

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

que disponga de esos beneficios fiscales futuros contra los que cargar las deducciones por diferencias temporarias.

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

- (a) en el mismo ejercicio fiscal en el que se prevea que reviertan las diferencias temporarias deducibles; o
- (b) en ejercicios en los que una pérdida fiscal, surgida por un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores.

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

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

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

ejercicios futuros, se han de ignorar las partidas impositivas que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperen en ejercicios futuros, puesto que los activos por impuestos diferidos, que surjan por causa de esas diferencias temporarias deducibles, requerirán ellos mismos ganancias futuras para poder ser realizados efectivamente; o

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

30. Las oportunidades de planificación fiscal son acciones que la empresa puede emprender para crear o incrementar ganancias fiscales en un determinado ejercicio, antes de que prescriba la posibilidad de deducir una pérdida fiscal u otro crédito por operaciones anteriores en el tiempo. Por ejemplo, en algunos países puede crearse o incrementarse la ganancia fiscal por medio de las siguientes actuaciones:

(a) eligiendo el momento de la tributación de los ingresos financieros, ya sea en el momento en que sean exigibles o en el momento de recibirlos;

(b) difiriendo el ejercicio del derecho de ciertas deducciones sobre la ganancia fiscal;

(c) vendiendo, y quizás arrendando posteriormente con opción de compra, activos que se han revalorizado pero cuya base fiscal no ha sido objeto de ajuste para reflejar la subida de valor; y

(d) vendiendo un activo que genere ganancias no impositivas (como por ejemplo, en ciertos países, los bonos emitidos por el Estado), para comprar otras inversiones que generen ganancia impositiva.

En el caso de que las oportunidades de planificación fiscal anticipen la ganancia tributable de un ejercicio posterior a otro previo en el tiempo, la utilización de las pérdidas o de los créditos fiscales por operaciones de ejercicios anteriores aun dependerá de la existencia de ganancias tributables futuras, de fuentes distintas a las que puedan originar diferencias temporarias en el futuro.

31. Cuando la empresa tiene un historial de pérdidas recientes, habrá de considerar las directrices que se ofrecen en los párrafos 35 y 36.
32. [Derogado]

Reconocimiento inicial de un activo o pasivo

33. Un caso donde aparecerá un activo por impuestos diferidos, tras el reconocimiento inicial de un activo, es cuando la subvención oficial relacionada con el mismo se deduce del coste para determinar el importe en libros del activo en cuestión, pero sin embargo no se deduce a efectos del cálculo del importe depreciable fiscalmente (en otras palabras, es parte de la base fiscal). En este supuesto el importe en libros del activo será inferior a su base fiscal, lo cual hará aparecer una diferencia temporaria deducible. Las subvenciones oficiales pueden también ser contabilizadas como ingresos diferidos, en cuyo caso la diferencia entre el importe del ingreso diferido y su base fiscal, que es nula, será una diferencia temporaria deducible. Sea uno u otro el método que la empresa adopte para la contabilización, nunca procederá a reconocer el activo por impuestos diferidos resultante, por las razones que se han dado en el párrafo 22.

Pérdidas y créditos fiscales no utilizados

34. Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de ejercicios posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero sólo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados.
35. Los criterios a emplear para el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos, que nacen de la posibilidad de compensación de pérdidas y créditos fiscales no utilizados, son los mismos que los utilizados para reconocer activos por impuestos diferidos surgidos de las diferencias temporarias deducibles. No obstante, la existencia de pérdidas fiscales no utilizadas puede ser una evidencia para suponer que, en el futuro, no se dispondrá de ganancias fiscales. Por tanto, cuando una empresa tiene en su historial pérdidas recientes, procederá a reconocer un activo por impuestos diferidos surgido de pérdidas o créditos fiscales no utilizados sólo si dispone de una cantidad suficiente de diferencias temporarias imponibles, o bien si existe alguna otra evidencia convincente de que dispondrá en el futuro de suficiente ganancia fiscal contra la que cargar dichas pérdidas o créditos. En tales circunstancias, el párrafo 82 exige revelar la cuantía del activo por impuestos diferidos, así como la naturaleza de la evidencia en que se apoya el reconocimiento del mismo.
36. Al evaluar la posibilidad de disponer de ganancias fiscales contra las que cargar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, la empresa considerará los siguientes criterios:

- (a) si la empresa tiene suficientes diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal y referida a la misma entidad fiscal, que puedan dar lugar a importes imponibles, en cantidad suficiente como para cargar contra ellos las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, antes de que el derecho de utilización expire;
- (b) si es probable que la empresa tenga ganancias fiscales antes de que prescriba el derecho de compensación de las pérdidas o créditos fiscales no utilizados;
- (c) si las pérdidas fiscales no utilizadas han sido producidas por causas identificables, que es improbable que se repitan; y
- (d) si la empresa dispone de oportunidades fiscales (véase el párrafo 30) que vayan a generar ganancias fiscales en los ejercicios en que las pérdidas o los créditos fiscales puedan ser utilizados.

En la medida en que no sea probable disponer de ganancias fiscales contra las que cargar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, no se procederá a reconocer los activos por impuestos diferidos.

Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos

37. A la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa procederá a reconsiderar los activos por impuestos diferidos que no haya reconocido anteriormente. En ese momento, la empresa procederá a registrar un activo de esta naturaleza, anteriormente no reconocido, siempre que sea probable que las futuras ganancias fiscales permitan la recuperación del activo por impuestos diferidos. Por ejemplo, una mejora en el desarrollo de las ventas, puede hacer más probable que la empresa

sea capaz de generar ganancias fiscales en cuantía suficiente como para cumplir los criterios establecidos en los párrafos 24 ó 34 para su reconocimiento. Otro ejemplo es cuando la empresa proceda a reconsiderar los activos por impuestos diferidos, en el momento de realizar una combinación de negocios o con posterioridad a la misma (véanse los párrafos 67 y 68).

Inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, y participaciones en negocios conjuntos

38. Aparecen diferencias temporarias cuando el importe en libros de las inversiones financieras en dependientes, sucursales y asociadas, o de las participaciones en negocios conjuntos (igual a la porción que represente la participación del inversor en los activos netos de la dependiente, sucursal, asociada o negocio conjunto, contando incluso con el importe en libros del fondo de comercio) sea diferente de su base fiscal (que a menudo coincide con el coste). Estas diferencias pueden surgir en las más variadas circunstancias, como por ejemplo:

- (a) por la existencia de ganancias no distribuidas en las dependientes, sucursales, asociadas o negocios conjuntos;
- (b) por las diferencias de cambio, cuando la dominante y su dependiente estén situadas en diferentes países; y
- (c) por una reducción en el importe en libros de las inversiones en una asociada, como consecuencia de haber disminuido el importe recuperable de la misma.

En los estados financieros consolidados, la diferencia temporaria puede ser diferente a la diferencia temporaria registrada en los estados financieros individuales de la

dominante, si ésta contabiliza, en sus estados financieros, la inversión al coste o por su valor revalorizado.

39. La empresa debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos en todos los casos de diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, excepto que se den conjuntamente las dos condiciones siguientes:

(a) la dominante o inversora es capaz de controlar el momento de reversión de la diferencia temporaria; y

(b) es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.

40. Puesto que la dominante tiene poder para establecer la política de dividendos de su dependiente, será capaz también de controlar el momento de la reversión de las diferencias temporarias asociadas con la inversión (entre las que figurarán no sólo las diferencias temporarias derivadas de ganancias no distribuidas, sino también las relacionadas con eventuales diferencias de conversión). Además, con frecuencia podría ser muy difícil estimar la cuantía de impuestos a pagar cuando las diferencias temporarias reviertan. Por tanto, cuando la dominante haya estimado que estas ganancias no serán objeto de distribución en un futuro previsible, no procederá a reconocer un pasivo por impuestos diferidos. Las mismas consideraciones se aplican en el caso de las sucursales.

41. Los activos y pasivos no monetarios de una entidad se valorarán en términos de su moneda funcional (véase la NIC 21 Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera). Si las pérdidas o ganancias fiscales de la entidad

(y, por tanto, la base fiscal de sus activos y pasivos no monetarios) se calculasen en una moneda distinta, las variaciones en el tipo de cambio darán lugar a diferencias temporarias, que producirán el reconocimiento de un pasivo o de un activo por impuestos diferidos (en este último caso, en las condiciones establecidas por el párrafo 24). El impuesto diferido resultante se cargará o abonará al resultado del ejercicio (véase el párrafo 58).

42. La empresa que ha invertido en una asociada no controla esta empresa y, normalmente, no está en posición de determinar su política de dividendos. Por tanto, en ausencia de un acuerdo que establezca que los dividendos de la asociada no serán distribuidos en un futuro previsible, la empresa inversora procederá a reconocer un pasivo por impuestos diferidos nacido de las diferencias temporarias imponibles relacionadas con su inversión en la asociada. En algunos casos, el inversor puede no ser capaz de determinar la cuantía de los impuestos que tendría que pagar si recuperase el coste de su inversión en una asociada, pero puede determinar que serán iguales o superiores a un mínimo. En tales casos, el pasivo por impuestos diferidos se mide por referencia a ese mínimo

43. Normalmente, el acuerdo entre las partes para crear un negocio conjunto contempla el reparto de ganancias, y establece si la decisión de distribución exige el consentimiento de todos los participantes o de una determinada mayoría de los mismos. Cuando el participante puede controlar el reparto de ganancias, y es probable que no se repartan dividendos en un futuro previsible, no tendrá que reconocer ningún pasivo por impuestos diferidos.

44. La empresa debe reconocer un activo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias procedentes de inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, o de participaciones en negocios conjuntos, sólo en la medida que:
- (a) las diferencias temporarias vayan a revertir en un futuro previsible; y
 - (b) se espere disponer de ganancias fiscales contra las cuales cargar las citadas diferencias temporarias.
45. Al decidir reconocer o no activos por impuestos diferidos, por las diferencias temporarias asociadas con sus inversiones en empresas dependientes, sucursales y asociadas, o con participaciones en y negocios conjuntos, la empresa considerará las directrices establecidas en los párrafos 28 a 31.

Valoración

46. Los pasivos (activos) corrientes de tipo fiscal, ya procedan del ejercicio presente o de ejercicios anteriores, deben ser valorados por las cantidades que se espere pagar (recuperar) de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y tipos impositivos que se hayan aprobado, o estén a punto de aprobarse, en la fecha del balance.
47. Los activos y pasivos de tipo fiscal diferidos a largo plazo deben valorarse según los tipos que vayan a ser de aplicación en los ejercicios en los que se espere realizar los activos o pagar los pasivos, a partir de la normativa y tipos impositivos que se hayan aprobado, o estén a punto de aprobarse, en la fecha del balance.
48. Los activos y pasivos de tipo fiscal, ya sean corrientes o diferidos a largo plazo, se valorarán normalmente utilizando la normativa y tipos que hayan sido aprobados y

estén en vigor. No obstante, en algunos países, los anuncios oficiales de tipos impositivos (y leyes fiscales) tienen un efecto similar al de las reglas en vigor, las cuales aparecen unos meses después del correspondiente anuncio. En tales circunstancias, los activos y pasivos de tipo fiscal se valorarán utilizando la normativa y tipos impositivos anunciados de antemano.

49. En los casos en que se apliquen diferentes tipos impositivos según los niveles de ganancia fiscal, los activos y pasivos por impuestos diferidos se valorarán utilizando los tipos medios que se espere aplicar, a la ganancia o a la pérdida fiscal, en los ejercicios en los que se espere que vayan a revertir las correspondientes diferencias.

50. [Derogado]

51. La valoración de los activos y los pasivos por impuestos diferidos debe reflejar las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la empresa espera, a la fecha del balance, recuperar el importe en libros de sus activos o liquidar el importe en libros de sus pasivos.

52. En algunos países, la forma en que la empresa vaya a recuperar (liquidar) el importe en libros de un activo (pasivo), puede afectar a alguna, o a ambas, de las siguientes circunstancias:

(a) el tipo a aplicar cuando la empresa recupere (liquide) el importe en libros del activo (pasivo); y

(b) la base fiscal del activo (pasivo).

En tales casos, la empresa procederá a valorar los activos y los pasivos por impuestos diferidos utilizando el tipo y la base fiscal que sean coherentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente.

Ejemplo A

Un activo tiene un importe en libros de 100 y una base fiscal de 60. Si el activo se vendiese, sería de aplicación a las ganancias un tipo del 20%, pero si se obtienen del mismo otro tipo de ingresos, el tipo aplicable es del 30%.

La empresa reconocerá un pasivo por impuestos diferidos de 8 (el 20% de 40) si prevé vender el activo sin usarlo, y un impuesto diferido de 12 (el 30% de 40) si prevé conservar el activo y recuperar su valor mediante el uso.

Ejemplo B

Un activo ha costado 100, y tiene en estos momentos un importe en libros de 80, procediéndose a practicar sobre este valor una revalorización hasta alcanzar 150. Este ajuste del valor no tiene consecuencias fiscales. La depreciación acumulada, a efectos fiscales, es de 30, y el tipo impositivo es el 30%. Si el activo se vendiese por un precio superior a su coste, la amortización acumulada fiscal de 30 se incluiría en la ganancia fiscal, pero las cantidades recibidas por encima del coste no tributarían.

La base fiscal del activo es de 70, y existe una diferencia temporaria imponible por importe de 80. Si la empresa espera recuperar el importe en libros del activo mediante su uso, deberá generar ingresos imponibles por importe de 150, pero sólo podrá deducir depreciaciones por importe de 70.

Ejemplo C

La situación es la del ejemplo B, pero si el activo se vende por más de su coste original, la depreciación acumulada se incluirá en la ganancia fiscal (al tipo del 30%), y el importe de la venta tributará al 40%, después de deducir un coste ajustado por inflación de 110.

Si la empresa espera recuperar el importe en libros del activo mediante su uso deberá generar ingresos imponibles por importe de 150, sobre los que sólo podrá deducir depreciaciones por importe de 70. Considerando que ésta es la situación, la base fiscal es de 70, existe una diferencia temporaria imponible de 80 y un pasivo por impuestos diferidos de 24 (30% de 80), como en el ejemplo B.

Alternativamente, si la empresa espera recuperar el importe en libros vendiendo inmediatamente el activo por 150, la empresa podrá deducir el coste ajustado de 110. Las ganancias netas fiscales de 40 tributarán al 40%. Además, la depreciación acumulada de 30 se incluirá en la ganancia fiscal y tributará al 30%. En esta situación, la base fiscal es de 80 (110 menos 30), existe una diferencia temporaria imponible de 70 y, por tanto, un pasivo por impuestos diferidos de 25 (40% de 40 más 30% de 30). Si el valor de la base fiscal no resulta evidente en este ejemplo, podría ser útil repasar el principio fundamental establecido en el párrafo 10.

(Nota: de acuerdo con el párrafo 61, el impuesto diferido adicional que aparece con la revalorización se carga directamente contra el patrimonio neto.)

52A. En algunas jurisdicciones, el impuesto sobre las ganancias se grava a un tipo mayor o menor, siempre que una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las reservas por

ganancias acumuladas se paguen como dividendos a los accionistas de la empresa. En algunas otras jurisdicciones, el impuesto sobre las ganancias puede ser devuelto o pagado si una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las reservas por ganancias acumuladas se pagan como dividendos a los accionistas de la empresa. En tales circunstancias, los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos se miden al tipo aplicable a las ganancias no distribuidas.

52B. En las circunstancias descritas en el párrafo 52A, las consecuencias de los dividendos en relación con el impuesto sobre las ganancias se reconocen cuando se procede a reconocer el pasivo por el pago de dividendos. Las consecuencias de los dividendos en el impuesto están relacionadas más directamente con transacciones o sucesos pasados, que con las distribuciones hechas a los propietarios. Por tanto, estas consecuencias de los dividendos en el impuesto sobre las ganancias se reconocerán, en la ganancia o pérdida neta del ejercicio, tal como se exige en el párrafo 58, salvo en la medida en que las consecuencias impositivas de los dividendos surjan de las circunstancias descritas en los párrafos 58(a) y (b).

Ejemplo ilustrativo de los párrafos 52A y 52B

El ejemplo que sigue trata de la valoración de los activos y pasivos por el impuesto, ya sean corrientes o diferidos, para una empresa en una jurisdicción donde se gravan a un tipo más alto las ganancias no distribuidas (50%), y se reembolsa una parte del importe cuando las ganancias se distribuyan. El tipo sobre las ganancias distribuidas es del 35%. En la fecha del balance, 31 de diciembre de 20X1, la empresa no ha reconocido ningún pasivo por dividendos propuestos o declarados después de la fecha del balance, por lo

cual no se han reconocido dividendos para el año 20X1. La ganancia imponible para 20X1 es de 100.000. La diferencia temporaria imponible neta, para el año 20X1, es de 40.000.

La empresa reconoce un pasivo corriente por el impuesto, y un gasto corriente por el mismo concepto, por 50.000. No se reconoce ningún activo por la cuantía potencialmente recuperable como resultado de dividendos futuros. La empresa también reconoce un pasivo por impuestos diferidos y un gasto por impuestos diferidos por 20.000 (50% de 40.000), que representa el impuesto sobre las ganancias que la empresa pagará cuando recupere o pague el importe en libros de sus activos y pasivos, basándose en el tipo del impuesto aplicable a las ganancias no distribuidas.

Más tarde, el 15 de marzo de 20X2, la empresa reconoce como pasivo unos dividendos de 10.000, procedentes de las ganancias de las operaciones previas.

El 15 de marzo de 20X2, la empresa reconocerá la recuperación de impuestos sobre las ganancias por 1.500 (15% de los dividendos reconocidos como pasivo), que serán un activo por impuestos corrientes y una reducción del gasto corriente por impuestos del 20X2.

53. Los activos y pasivos por impuestos diferidos no deben ser descontados.

54. Una evaluación fiable del importe descontado de los 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 tanto, resulta inapropiado exigir el descuento de los

activos o pasivos por impuestos diferidos. El hecho de permitir este descuento, sin exigirlo, podría dar lugar a unas cifras sobre impuestos diferidos que no fueran comparables entre empresas. Por tanto, esta Norma no exige, ni permite, descontar los saldos de activos y pasivos por impuestos diferidos.

55. Las diferencias temporarias se calcularán tomando como referencia el importe en libros del activo o pasivo. Esto será de aplicación incluso cuando el saldo en cuestión se determina mediante el descuento, por ejemplo en el caso de pasivos por fondos de prestaciones por retiro (véase la NIC 19, Retribuciones a los Empleados).
56. El importe en libros de un activo por impuestos diferidos debe someterse a revisión en la fecha de cada balance. La empresa debe reducir el importe del saldo del activo por impuestos diferidos en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal en el futuro como para permitir cargar contra la misma la totalidad o una parte de los beneficios que comporta el activo por impuestos diferidos. Esta reducción deberá ser objeto de reversión, siempre que la empresa recupere la expectativa de suficiente ganancia fiscal futura como para poder utilizar los saldos dados de baja.

Reconocimiento de impuestos corrientes y diferidos

57. La contabilización de los efectos fiscales, tanto en el ejercicio corriente como los diferidos para posteriores ejercicios, de una determinada transacción o suceso económico, ha de ser coherente con el registro contable de la transacción o el suceso correspondiente. Los párrafos 58 a 68C desarrollan este principio.

Cuenta de resultados

58. Los impuestos, tanto si son del ejercicio corriente como si son diferidos, deben ser reconocidos como gasto o ingreso, e incluidos en la determinación de la ganancia o pérdida neta del ejercicio, excepto si tales impuestos han surgido de:

- (a) una transacción o suceso económico que se ha reconocido, en el mismo ejercicio, cargando o abonando directamente al patrimonio neto (véanse los párrafos 61 a 65); o
- (b) una combinación de negocios (véanse los párrafos 66 a 68).

59. La mayoría de los pasivos y de los activos por impuestos diferidos aparecerán cuando los ingresos y gastos, que se incluyen en el resultado contable de un determinado ejercicio, se computen dentro de la ganancia fiscal en otro diferente. El correspondiente impuesto diferido se reconocerá en la cuenta de resultados. Son ejemplos de lo anterior:

- (a) los ingresos ordinarios por intereses, regalías o dividendos que se reciban al final de los períodos a los que corresponden y se computen en la cuenta de resultados de forma proporcional al tiempo que ha transcurrido hasta el cierre, según la NIC 18, Ingresos Ordinarios, pero se incluyan en la ganancia o pérdida fiscal cuando sean cobrados; y
- (b) los costes de activos inmateriales, que se hayan capitalizado de acuerdo con la NIC 38, Activos Inmateriales, y se amorticen posteriormente, mientras que se deducen para efectos fiscales en el mismo ejercicio en que se hayan incurrido.

60. El importe en libros de los activos y pasivos por impuestos diferidos puede cambiar, incluso cuando no haya cambiado el importe de las diferencias temporarias correspondientes. Esto puede pasar, por ejemplo, como resultado de:

- (a) un cambio en los tipos o en las normativas fiscales;
- (b) una reestimación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos; o
- (c) un cambio en la forma esperada de recuperar el importe en libros de un activo.

El impuesto diferido, correspondiente a estos cambios, se reconocerá en la cuenta de resultados, excepto en la medida en que se relacione con partidas previamente cargadas o abonadas directamente a las cuentas del patrimonio neto (véase el párrafo 63).

Partidas cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto

61. Los impuestos sobre las ganancias, ya sean del ejercicio corriente o diferidos, deben ser cargados o abonados directamente al patrimonio neto si se relacionan con partidas que se llevan directamente a las cuentas del patrimonio neto, ya sea en el mismo ejercicio o en otro diferente.

62. Las Normas Internacionales de Información Financiera requieren o permiten que ciertas partidas sean cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto. Ejemplos de tales partidas son:

- (a) un cambio en el importe en libros procedente de la revalorización del inmovilizado material (véase la NIC 16, Inmovilizado Material);

- (b) un ajuste del saldo inicial de las ganancias acumuladas procedente de un cambio en las políticas contables, que se aplique retroactivamente, o de la corrección de un error (véase la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores)
 - (c) las diferencias de cambio producidas por la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (véase la NIC 21 Efectos de la variación en los tipos de cambio de la moneda extranjera); y (d) los importes que surgen del reconocimiento inicial, en un instrumento financiero compuesto, del componente de patrimonio neto (véase el párrafo 23).
63. En algunas circunstancias muy excepcionales puede ser difícil determinar el importe de los impuestos, ya sean del ejercicio corriente o diferidos, que se corresponden con las partidas cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto. Este podría ser el caso, por ejemplo, cuando:
- (a) exista una escala progresiva en el impuesto sobre las ganancias, y sea imposible calcular el tipo al cual ha tributado un componente específico de la ganancia o la pérdida fiscal;
 - (b) un cambio en el tipo impositivo u otra norma fiscal afecte a un activo o pasivo por impuestos diferidos relacionados, en todo o en parte, con una partida que haya sido llevada directamente al patrimonio neto; o
 - (c) la empresa determine que debe reconocer, o debe dar de baja, por su importe total, un activo por impuestos diferidos, cuando tal activo se relacione, en todo o en parte, con una partida que ha sido llevada directamente al patrimonio neto.

En tales casos, la determinación de la parte del impuesto correspondiente al ejercicio y la parte diferida, que están relacionadas con partidas que han sido cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto, se basará en una prorrata razonable de los impuestos corrientes y diferidos por la entidad en el país correspondiente, o bien en otro método con el que se consiga una distribución apropiada, según las circunstancias.

64. La NIC 16, Inmovilizado Material, no especifica si la empresa debe trasladar cada año desde las reservas por revalorización a las reservas por ganancias acumuladas una cantidad igual a la diferencia entre la depreciación o amortización del activo revalorizado y la depreciación o amortización que se hubiera practicado sobre el coste original del activo. Si la empresa hace esta transferencia, el importe correspondiente a la misma se calculará neto de cualquier impuesto diferido que le corresponda. Consideraciones similares se aplican a las transferencias hechas tras la venta de un elemento perteneciente al inmovilizado material.
65. Cuando un activo se ha revalorizado a efectos fiscales, y tal revalorización está relacionada con otra revalorización, exclusivamente contable, practicada en ejercicios anteriores, o con una que se espera realizar en algún ejercicio posterior, los efectos fiscales de la revalorización contable y del ajuste en la base fiscal se cargarán o abonarán al patrimonio neto en los ejercicios en que tiene lugar. Sin embargo, si las revalorizaciones con efectos fiscales no se relacionan con revalorizaciones contables practicadas en el pasado, o con otras que se esperan realizar en el futuro, los efectos fiscales del ajuste de la base fiscal se reconocerán en la cuenta de resultados.

65A. Cuando una empresa paga dividendos a sus accionistas, puede tener la obligación de pagar una parte de tales dividendos a las autoridades fiscales en nombre de los accionistas. En muchas jurisdicciones, estas cuantías se denominan retenciones de impuestos. Tales cuantías, pagadas o a pagar a las autoridades fiscales, se cargan al patrimonio neto como parte de los dividendos.

Impuestos diferidos surgidos de una combinación de negocios

66. Como se ha explicado en el párrafo 19 y en el apartado (c) del párrafo 26, pueden aparecer diferencias temporarias en una combinación de negocios. De acuerdo con la NIIF 3 Combinaciones de negocios, la entidad reconocerá los activos por impuestos diferidos (si cumplen los criterios establecidos para su reconocimiento en el párrafo 24) o los pasivos por impuestos diferidos resultantes, como activos y pasivos identificables en la fecha de adquisición. En consecuencia, estos activos y pasivos por impuestos diferidos afectarán al importe del fondo de comercio o, en su caso, al exceso que suponga la participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida sobre el coste de la combinación. No obstante, de acuerdo con el apartado (a) del párrafo 15, la entidad no reconocerá los pasivos por impuestos diferidos que surjan del reconocimiento inicial del fondo de comercio.

67. Como resultado de una combinación de negocios, la entidad adquirente puede considerar probable la recuperación de sus propios activos por impuestos diferidos que no se reconocieron con anterioridad a la combinación. Por ejemplo, la adquirente podría utilizar ahora la capacidad de deducción de sus pérdidas fiscales no utilizadas, para compensarlas con ganancias fiscales futuras de la adquirida. En

estos casos, la adquirente reconocerá un activo por impuestos diferidos, pero no lo incluirá como parte de la contabilización de la combinación de negocios, y por tanto no lo tendrá en cuenta al determinar el fondo de comercio o, el exceso que suponga la participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida sobre el coste de la combinación.

68. Si el beneficio potencial de las pérdidas por impuestos compensables en el futuro, o de otros activos por impuestos diferidos no cumplierse los criterios que impone la NIIF 3 para su reconocimiento por separado cuando se contabilice inicialmente la combinación, pero fuese posteriormente realizado, la entidad adquirente reconocerá el correspondiente ingreso por el impuesto diferido en el resultado del ejercicio.

Además, la adquirente:

(a) reducirá el importe en libros del fondo de comercio a la cantidad que hubiese reconocido si se hubiese contabilizado el activo por impuestos diferidos como un activo identificable desde la fecha de adquisición; y

(b) reconocerá la reducción en el importe en libros del fondo de comercio como un gasto.

No obstante, este procedimiento no podrá dar lugar a la aparición de un exceso de la participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida sobre el coste de la combinación, ni incrementará el importe previamente reconocido para dicho exceso*.

Ejemplo

Una entidad adquirió una dependiente que tenía diferencias temporarias deducibles de 300. El tipo impositivo en el momento de la adquisición era del 30%. El correspondiente activo por impuestos diferidos por 90 no fue reconocido como un activo identificable al determinar el fondo de comercio de 500 procedente de la combinación de negocios. Pasados 2 años tras la combinación, la entidad estima probable que la ganancia fiscal futura será suficiente para que la entidad recupere todas las diferencias temporarias deducibles.

La entidad reconocerá un activo por impuestos diferidos de 90 (30% de 300) y en el resultado del ejercicio, un ingreso por impuestos diferidos de 90. La entidad también reducirá el importe en libros del fondo de comercio por importe de 90, y reconocerá un gasto por esta cantidad en el resultado del ejercicio. En consecuencia, el coste del fondo de comercio se reducirá hasta 410, que es el importe por el que se habría reconocido si también se hubiese contabilizado el activo por impuestos diferidos de 90 como un activo identificable en la fecha de adquisición.

Si el tipo impositivo se hubiera incrementado al 40%, la entidad reconocería un activo por impuestos diferidos de 120 (40% de 300) y, en el resultado del ejercicio, un ingreso por impuestos diferidos por importe de 120. Si el tipo impositivo se hubiera reducido hasta el 20%, la entidad reconocería un activo por impuestos diferidos por importe de 60 (20% de 300) y un ingreso por impuestos diferidos de 60. En ambos casos, la entidad también reduciría el importe en libros del fondo de comercio por importe de 90, y reconocería un gasto por dicha cantidad en el resultado del ejercicio.

Impuesto corriente y diferido derivado de una transacción con pago basado en acciones

68A. En algunas jurisdicciones fiscales, la entidad puede obtener una deducción fiscal (esto es, un importe que es deducible para la determinación de la base imponible) asociada con una remuneración pagada en forma

* Nota del ICAC: Este último párrafo se insertó siguiendo la traducción de la versión inglesa de esta norma, a pesar de que no aparece en la publicación oficial debido a un error que actualmente está en fase de corrección de acciones, en opciones sobre acciones o en otros instrumentos de patrimonio de la propia entidad. El importe de esa deducción fiscal podría diferir del gasto de la remuneración asociada acumulada, y también podría surgir en un ejercicio posterior. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, la entidad podría reconocer un gasto por el consumo de los servicios recibidos de un empleado como contrapartida por las opciones sobre acciones concedidas, de acuerdo con la NIIF 2 Pagos basados en acciones, y no recibir la deducción fiscal hasta que las opciones sobre acciones sean ejercitadas, de forma que la valoración de la deducción fiscal se base en el precio que tengan las acciones de la entidad en la fecha de ejercicio.

68B. Igual que sucede con los costes de investigación, discutidos en el párrafos 9 y el apartado (b) del párrafo 26 de esta Norma, la diferencia entre la base fiscal de los servicios recibidos de los empleados hasta la fecha (que es el importe que las autoridades fiscales permitirán como deducción en futuros periodos), y el importe en libros de valor nulo, será una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos. Si el importe que las autoridades fiscales permitirán

deducir en ejercicios futuros no se conociese al final del ejercicio, deberá estimarse a partir de la información disponible al término del ejercicio. Por ejemplo, si el importe que las autoridades fiscales permitirán deducir en ejercicios futuros depende del precio de las acciones de la entidad en una fecha futura, la valoración de la diferencia temporaria deducible deberá basarse en el precio de las acciones de la entidad al finalizar el ejercicio.

68C. Como se ha señalado en el párrafo 68A, el importe de la deducción fiscal (o de la deducción fiscal futura estimada, valorada de acuerdo con el párrafo 68B) podría diferir del gasto por remuneraciones acumuladas correspondiente. El párrafo 58 de la Norma requiere que los impuestos corrientes y diferidos se reconozcan como ingreso o gasto, y se incluyan en el resultado del ejercicio, salvo y en la medida en que procedan de (a) una transacción o evento que se haya reconocido, en el mismo o en diferente ejercicio, directamente en el patrimonio neto, o (b) de una combinación de negocios. Si el importe de la deducción fiscal (o deducción fiscal futura estimada) excediese del importe del gasto por remuneraciones acumuladas correspondientes, esto indicaría que la deducción fiscal se relaciona no sólo con el gasto por remuneraciones, sino también con una partida del patrimonio neto. En esta situación, el exceso del impuesto corriente o diferido asociado se reconocerá directamente en el patrimonio neto.

Presentación

Activos y pasivos por impuestos

69. [Derogado]

70. [Derogado]

Compensación de partidas

71. Una empresa debe compensar los activos por impuestos y los pasivos por impuestos si, y sólo si, la entidad:

(a) tiene reconocido legalmente un derecho para compensar frente a la autoridad fiscal los importes reconocidos en esas partidas; y

(b) tiene la intención de liquidar las deudas netas que resulten, o bien de realizar los activos y liquidar simultáneamente las deudas que ha compensado con ellos.

72. Aunque los activos y pasivos de naturaleza fiscal se evalúen y reconozcan por separado, pueden compensarse en el balance con los mismos criterios que los establecidos para los instrumentos financieros en la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar. Una empresa tendrá, normalmente, un derecho reconocido legalmente para compensar activos corrientes por impuestos con pasivos corrientes de la misma naturaleza cuando los mismos se relacionen con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, y ésta permita a la empresa pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta existente.

73. En los estados financieros consolidados, un activo fiscal de naturaleza corriente en una empresa se compensará con un pasivo corriente fiscal de otra empresa del grupo si, y sólo si, las empresas correspondientes tienen reconocido legalmente el derecho de pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta, en el caso de que tales empresas tengan la intención de hacer o recibir tal pago neto o recuperar el activo y pagar, simultáneamente, el pasivo.

74. Una empresa debe compensar activos por impuestos diferidos con pasivos por impuestos diferidos si, y sólo si:
- (a) tiene reconocido legalmente el derecho de compensar, frente a la autoridad fiscal, los importes reconocidos en esas partidas; y
 - (b) los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos se derivan del impuesto sobre las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, que recaen sobre:
 - (i) la misma entidad o sujeto fiscal; o bien
 - (ii) diferentes entidades o sujetos a efectos fiscales que pretenden, ya sea liquidar los activos y pasivos fiscales corrientes por su importe neto, ya sea realizar los activos y pagar los pasivos simultáneamente, en cada uno de los ejercicios futuros en los que se espere liquidar o recuperar cantidades significativas de activos o pasivos por los impuestos diferidos.
75. A fin de evitar la necesidad de establecer un calendario detallado de los momentos en que cada diferencia temporaria revertirá, esta Norma exige a las empresas la compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos de la misma entidad o sujeto fiscal si, y sólo si, se relacionan con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma administración fiscal, siempre y cuando la empresa tenga reconocido legalmente el derecho de compensar los activos corrientes por impuestos diferidos, con los pasivos corrientes de la misma naturaleza.
76. En algunas circunstancias, muy raras en la práctica, la empresa puede tener reconocido legalmente el derecho de compensar, y la intención de liquidar en términos netos, las deudas fiscales de unos determinados ejercicios, pero no de

otros. En tales casos muy especiales, puede requerirse una programación temporal detallada para determinar si el pasivo por impuestos diferidos, de una entidad o sujeto fiscal, producirá un incremento en los pagos por impuestos, en el mismo ejercicio en que un activo por impuestos diferidos, de otra entidad o sujeto fiscal, vaya a producir una disminución en los pagos de esta segunda entidad fiscal.

Gasto por el impuesto sobre las ganancias

Gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias relativo a las ganancias o pérdidas de las actividades ordinarias

77. El importe del gasto (ingreso) por impuestos, relativo a las ganancias o las pérdidas de las actividades ordinarias, debe aparecer en el cuerpo principal del estado de resultados.

Diferencias de cambio en los activos o pasivos por impuestos diferidos en moneda extranjera

78. La NIC 21, Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera, exige el reconocimiento como ingresos o gastos de ciertas diferencias de cambio, pero no especifica si tales diferencias deben ser presentadas en la cuenta de resultados. De acuerdo con ello, cuando las diferencias de cambio en los activos y pasivos por impuestos diferidos extranjeros sean reconocidas en la cuenta de resultados, tales diferencias pueden ser presentadas por separado como gastos o ingresos por el impuesto sobre las ganancias, si se considera que esta presentación es más útil para los usuarios de los estados financieros.

Información a revelar

79. Los componentes principales del gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias deben ser revelados por separado en los estados financieros.

80. Los componentes del gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias pueden incluir:

- (a) el gasto (ingreso) corriente, y por tanto correspondiente al ejercicio presente, por el impuesto;
- (b) cualquier ajuste de los impuestos corrientes del ejercicio presente o de los anteriores;
- (c) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias;
- (d) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en los tipos fiscales o con la aparición de nuevos impuestos;
- (e) el importe de los beneficios de carácter fiscal procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en ejercicios anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos del presente ejercicio;
- (f) el importe de los beneficios de carácter fiscal, procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en ejercicios anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos diferidos;

- (g) el impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 56; y
- (h) el importe del gasto (ingreso) por el impuesto, relacionado con los cambios en las políticas contables y los errores, que se ha incluido en la determinación del resultado del ejercicio, de acuerdo con la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores porque no ha podido ser contabilizado de forma retroactiva.

81. Las siguientes informaciones deben ser reveladas, por separado, dentro de la información financiera de la empresa:

- (a) el importe total de los impuestos, corrientes o diferidos, relativos a partidas cargadas o abonadas directamente a las cuentas del patrimonio neto en el ejercicio;
- (b) [derogado]
- (c) una explicación de la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el resultado contable, en una de las siguientes formas, o en ambas a la vez:
 - (i) una conciliación numérica entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el resultado de multiplicar el resultado contable por el tipo o tipos impositivos aplicables, especificando también la manera de computar los tipos aplicables utilizados, o bien

- (ii) una conciliación numérica entre el tipo medio efectivo y el tipo impositivo aplicable, especificando también la manera de computar el tipo aplicable utilizado;
- (d) una explicación de los cambios habidos en el tipo o tipos impositivos aplicables, en comparación con los del ejercicio anterior;
- (e) la cuantía y fecha de validez, si la tuvieran, de cualesquiera diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el balance;
- (f) la cantidad total de diferencias temporarias relacionadas con inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, para los cuales no se han reconocido en el balance pasivos por impuestos diferidos (véase el párrafo 39);
- (g) con respecto a cada tipo de diferencia temporaria, y con respecto a cada tipo de pérdidas o créditos fiscales no utilizados:
 - (i) el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el balance, para cada uno de los ejercicios sobre los que se informa;
 - (ii) el importe de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en la cuenta de resultados, si éste no resulta evidente de los cambios reconocidos en el balance;
- (h) con respecto a las actividades interrumpidas, el gasto por impuestos relativo a:
 - (i) la pérdida o la ganancia derivada de la interrupción definitiva; y

(ii) la pérdida o la ganancia por las actividades ordinarias, que la explotación en interrupción definitiva ha proporcionado en el ejercicio, junto con los correspondientes importes para cada uno de los ejercicios sobre los que se informa; y

(i) el importe de las consecuencias que en el impuesto sobre las ganancias tengan los dividendos que hayan sido propuestos o declarados a los accionistas de la empresa, antes de que los estados financieros hayan sido formulados, pero no hayan sido reconocidos como pasivos dentro de los estados financieros.

82. La empresa debe revelar el importe del activo por impuestos diferidos, así como la naturaleza de la evidencia que apoya su reconocimiento, cuando:

(a) la realización del activo por impuestos diferidos dependa de ganancias futuras, por encima de las ganancias surgidas de la reversión de las diferencias temporarias imponibles actuales; y

(b) la empresa haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente ejercicio o en el precedente, en el país con el que se relaciona el activo por impuestos diferidos.

82A. En las circunstancias descritas en el párrafo 52A, la empresa debe revelar la naturaleza de las consecuencias potenciales que podrían producirse en el impuesto sobre las ganancias, en el caso de que se pagaran dividendos a sus accionistas. Además, la empresa debe revelar la cuantía de las consecuencias potenciales, que sea practicable determinar, en el impuesto sobre las ganancias, así como si hay otras consecuencias potenciales que no es practicable determinar.

83. [Derogado]

84. Las informaciones a revelar requeridas en el párrafo 81(c), permitirán a los usuarios de los estados financieros entender si la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el resultado contable está fuera de lo normal, así como comprender los factores significativos que pudieran afectar a tal relación en el futuro. La relación entre el gasto (ingreso) por impuestos y el resultado contable puede estar afectada por factores tales como los ingresos ordinarios exentos de tributación, los gastos que no son deducibles al determinar la ganancia o la pérdida fiscal, el efecto de las pérdidas fiscales o el de los eventuales tipos impositivos soportados en el extranjero.
85. Al explicar la relación entre el gasto (ingreso) por impuestos y el resultado contable, la empresa utilizará el tipo impositivo aplicable que suministre la información más significativa para los usuarios de sus estados financieros. Muy a menudo, el tipo más significativo es el tipo nominal del país en el que está domiciliada la empresa, sumando el tipo aplicado a los impuestos nacionales con los correspondientes a cualesquiera impuestos locales, que se calculen sobre un nivel de ganancias o pérdidas similares. No obstante, para una empresa que opera en diferentes países o administraciones fiscales, puede resultar más significativo agregar las conciliaciones hechas por separado utilizando los tipos nacionales de cada uno de los países. El ejemplo preparado al efecto ilustra cómo la presentación de la conciliación numérica se puede ver afectada por el tipo impositivo aplicable.
86. El tipo medio efectivo será igual al gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias dividido entre el resultado contable.
87. A menudo, puede resultar impracticable computar el importe de los pasivos por impuestos diferidos que surgen de las inversiones en dependientes, sucursales y

asociadas, o de las participaciones en negocios conjuntos (véase el párrafo 39). Por ello, esta Norma exige que la empresa revele información sobre las diferencias temporarias subyacentes, pero no sobre los pasivos por impuestos diferidos correspondientes. No obstante, cuando sea posible, se aconseja a las empresas que revelen también información acerca de las cuantías de los pasivos por impuestos diferidos no reconocidos, puesto que los usuarios de los estados financieros pueden encontrar útil esa información.

87A. El párrafo 82A exige que la empresa revele la naturaleza de las consecuencias potenciales que, en el impuesto sobre las ganancias, podrían producirse en el caso de que se pagaran dividendos a sus accionistas. La empresa revelará las características importantes del sistema impositivo sobre las ganancias y los factores que vayan a afectar al montante de las potenciales consecuencias del pago de dividendos sobre el impuesto sobre las ganancias.

87B. A veces, puede no ser practicable el cálculo del importe total de las potenciales consecuencias que, sobre el impuesto, va a tener el pago de dividendos a los accionistas. Este podría ser el caso, por ejemplo, para una empresa que tuviera un gran número de dependientes extranjeras. No obstante, incluso en tales circunstancias, algunas porciones de la cuantía total pueden ser fácilmente determinables. Por ejemplo, en un grupo consolidado, la dominante y alguna de sus dependientes pueden haber pagado impuestos sobre las ganancias a un tipo más alto por haber dejado ganancias sin distribuir, y tener conciencia de las cuantías que les podrían ser reembolsadas en el caso de pago de dividendos a los accionistas en el futuro, con cargo a las reservas por ganancias acumuladas consolidadas. En tal caso,

se revelará la cuantía de estos reembolsos. Cuando sea aplicable, la empresa revelará también que existen consecuencias adicionales potenciales, en el impuesto sobre las ganancias, que no es posible determinar. En los estados financieros individuales de la dominante, si los hubiere, las revelaciones de las consecuencias potenciales en el impuesto sobre las ganancias serán las relativas a las reservas por ganancias acumuladas de la propia dominante.

87C. Una empresa obligada a suministrar las informaciones del párrafo 82A puede también estar obligada a suministrar otras informaciones relacionadas con las diferencias temporarias que estén asociadas con sus inversiones en dependientes, sucursales y asociadas o participaciones en negocios conjuntos. En tales casos, la empresa habrá de considerar esto a la hora de determinar qué información revelar según lo establecido en el párrafo 82A. Por ejemplo, una empresa puede estar obligada a revelar la cuantía total de las diferencias temporarias, asociadas con las inversiones en dependientes, para las cuales no se han reconocido pasivos por impuestos diferidos (véase el párrafo 81.f). Si no fuera practicable el cómputo de las cuantías de los pasivos por impuestos diferidos (véase el párrafo 87), puede haber importes, relativos a tales dependientes y derivados de las consecuencias potenciales de los dividendos, que tampoco sea practicable determinar.

88. La empresa revelará información acerca de cualesquiera activos contingentes y pasivos contingentes relacionados con los impuestos, de acuerdo con la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes. Pueden aparecer activos contingentes y pasivos contingentes, por ejemplo, derivados de litigios sin resolver con la administración fiscal. De igual forma, en el caso de que se hayan aprobado o

anunciado leyes fiscales, o simplemente cambios en los tipos impositivos, tras la fecha del balance, la empresa revelará información acerca de cualquier efecto significativo que tales cambios vayan a suponer sobre sus activos y pasivos por impuestos, ya sean de tipo corriente o diferidos (véase la NIC 10, Hechos Posteriores a la Fecha del Balance).



CAPITULO II: Marco Teórico de los Tratamientos Contables del Impuesto a las Ganancias

Marco Teórico De Los Tratamientos Contables Del Impuesto A Las Ganancias

En la práctica contable, existen diversos tratamientos contables del Impuesto a las Ganancias, esto ha contribuido a la decadencia en la aplicación contable del impuesto y que dichos tratamientos no están de acuerdo a la Normas Internacionales de Información Financiera.

Generalidades

La Contaduría Pública tiene su propia historia, en la cual se explica sus orígenes y la forma en que opera, a medida que ha progresado a través del tiempo, su práctica ha tenido evolución, debido a los avances profesionales y tecnológicos. Los orígenes de la Contaduría Pública se dieron en la civilización del pueblo Sumerio, que habitó en la Mesopotamia; en el actual Irak; la cual se limita a verificar la exactitud de los registros y reflejaba el alcance y la aplicación de la Contabilidad a esa época. En Inglaterra fue en donde se dio por primera vez el título de auditor para las personas que dominaban la técnica de la Contaduría Pública, en nuestro medio, la práctica de la profesión se desarrolla en áreas tales como: auditorías internas, auditorías externas, auditorías fiscales, áreas financieras y administrativas, etc. En El Salvador los primeros que comenzaron a desarrollar esta técnica fueron los Contadores Públicos Certificados autorizados por el Estado para el ejercicio de la profesión de la auditoría externa, de acuerdo con decretos originados desde el 15 de octubre de 1940. Estas autorizaciones fueron extendidas hasta el 31 de agosto de 1985; entregándoseles una credencial que los acreditaba como Contadores Públicos Certificados, el origen de ellos se remonta así y ha tenido una serie de etapas:

En El Salvador la Contaduría Pública comenzó a regularse con el Decreto Legislativo N°57 D.O. N° 233, de fecha 15 de octubre de 1940 en el cual se dispuso lo siguiente:

- Requisitos Legales para optar el grado de Contador Público
- Creación del Consejo Nacional de Contadores Públicos.

En 1941 el Decreto N° 8, D.O. N° 111 del 22 de mayo de 1941, amplió la oportunidad para autorizar nuevos Contadores Públicos Certificados y además creó un reglamento de la Ley del Ejercicio de las Funciones del Contador Público, el cual, entre otros aspectos legisló sobre las suspensiones y cancelaciones de los Contadores Públicos Certificados y las obligaciones para el ejercicio de la profesión. En el año de 1942 el Decreto Legislativo N° 15, D.O. N° 138 del 26 de junio de 1942 en el artículo 15 prorrogó los efectos de la ley del ejercicio de las funciones del Contador Público, hasta el 23 de octubre de 1943, en el sentido de que los ayudantes de Contadores Públicos podrían ser cualquier persona. El 6 de diciembre de 1943 el Decreto Legislativo N° 91, D.O. N° 276 reforma el Decreto Legislativo N° 57 el cual mencionaba que facultaba al consejo para extender el certificado de Contador Público, a todo contador que legalizado por el Estado y que llenara los requisitos de los ordinales I y III del artículo 290 del Código de Comercio y además autorizando al Ministerio de Educación para que extendiera la credencial de Contador Público Certificado a todos los profesionales de Contaduría que estuvieren legalmente inscritos, registrados y autorizados por el Consejos de la vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, para ejercer la profesión

de Auditor en forma provisional, así mismo autorizó por cinco años mas el ejercicio de la profesión de Auditoría Externa a las personas o sociedades salvadoreñas o extranjeras que a la fecha del decreto se encontraban ejerciendo la Auditoría Externa, sin llenar los requisitos del artículo 290 del Código de Comercio, debiendo esto registrarse en el Consejo si a la fecha no lo hubieren hecho.

En 1944 se publicó el Decreto N° 241 del D.O. N° 204 que reformaba al artículo 17, en el que autorizaba por un año al Consejo o al Ministerio de Educación para que otorgara:

- a) La calidad de Contadores Públicos, sin examen o con un solo examen hasta a 10 personas, que a juicio del consejo fueran acreedores a ellos.

- b) La calidad de ayudante del Contador Público Certificado sin examen o con uno solo, hasta treinta personas que a juicio fueron acreedoras y cumplieran los requisitos necesarios. Con el Decreto Legislativo N° 671 del 8 de mayo de 1980 publicado en El Diario Oficial N° 140 del 31 de julio de 1970 se emitió el Código de Comercio vigente, con la emisión de este nuevo Código se derogó el de 1904 que no contenía disposiciones relacionadas a la Contaduría Pública y la Auditoría, fue creado por disposición del artículo 290 del Código de Comercio, sin embargo comenzó sus funciones hasta el año de 1971, con la vigencia del actual Código de Comercio.

El Consejo ha elaborado más de una vez el proyecto de la ley especial para regular el funcionamiento. Por otra parte las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) han alcanzado el nivel de madurez y rigor apropiado para su uso en la preparación

de estados financieros en muchas compañías de dimensión mundial. Además, los estados financieros preparados utilizando las NIC son aceptados por los mercados de valores en muchos países del mundo. Como consecuencia de esto, los costos pueden verse reducidos y se facilita el acceso a los mercados internacionales de capital por parte de las empresas.

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad es un organismo independiente, perteneciente al sector privado, fundado en 1973 y reestructurado en 2001 con el nombre de Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, que tiene como objetivo promover la convergencia de los principios contables que usan las empresas y otras organizaciones, de todo el mundo, de su información financiera. Los objetivos del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad son:

- a) Desarrollar, para el interés público, un conjunto de normas generales de contabilidad de elevada calidad, comprensible y aplicable, que permitan exigir una alta calidad transparencia y comparabilidad dentro de la información contenida en los estados financieros y otra información a suministrar, que ayude a los partícipes en los mercados financieros mundiales, así como a otros usuarios, en la toma de sus decisiones económicas;
- b) Promover el uso y aplicación rigurosa de dichas normas, y
- c) Conseguir la convergencia entre las normas contables de ámbito nacional y las Normas Internacionales de Contabilidad hacia soluciones de elevada calidad técnica.

El principal objetivo del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad es el establecimiento de una información financiera armonizada. Desde 2005, la Unión Europea (UE) exige que los grupos cotizados en bolsa informen utilizando las NIC. Los estados miembros de la UE son libres de aconsejar o exigir esto mismo para las entidades no cotizadas, así como para los estados financieros individuales de las empresas que componen los grupos cotizados. La Comisión Europea se ha comprometido a poner en funcionamiento, desde el segundo trimestre del 2001, un Grupo Europeo Asesor para la Información Financiera, que cooperará con el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en el campo del establecimiento de Normas, y también aconsejará a la Comisión Europea en el proceso de aprobación de Normas Internacionales de Contabilidad.

El Comité de las Normas Internacionales de Contabilidad, formula y publica en interés público, Normas Internacionales de Contabilidad, para que sean seguidas en la presentación de los estados financieros, y además se ocupa de promover su aceptación y seguimiento por todos los países del mundo. De este modo, pueden disminuirse los costos de preparación de la información financiera de las empresas, y las transacciones financieras entre países pueden ser llevadas a cabo más fácilmente. Para alcanzar este propósito, el Consejo de las Normas Internacionales de Contabilidad informa sobre sus resultados regularmente. Esta edición de la traducción oficial autorizada, de las NIC que están en vigor y de las NIC cuya aplicación se está implantando, tiene el propósito de promover la aceptación y el seguimiento de las mismas, especialmente en los países hispano-parlantes.

Hasta hoy el Consejo de las Normas Internacionales de Contabilidad ha completado satisfactoriamente un considerable número de Normas y así ha terminado un programa de trabajo que ha sido acordado conjuntamente con la Organización Internacional de Comisiones de Valores. Esperamos que la Organización Internacional de Comisiones de Valores proponga nuestras Normas Internacionales de Contabilidad para su aceptación en todos los ámbitos financieros, y promueva su seguimiento en todos los mercados bursátiles.

La nueva estructura planeaba para el Comité de las Normas Internacionales asegurará el amplio desarrollo de la alta calidad de las Normas para que sean de unificación de criterios contables en el futuro.

Reconocimiento de pasivos y activos por impuesto corriente y diferido.

El impuesto corriente, correspondiente al periodo presente y a los anteriores, debe ser reconocido como una obligación de pago en la medida en que no haya sido liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponda al periodo presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos períodos, el exceso debe ser reconocido como un activo.

El importe a cobrar que corresponda a una pérdida fiscal, si ésta puede ser retrotraída para recuperar las cuotas corrientes satisfechas en periodos anteriores, debe ser reconocido como un activo. Cuando una pérdida fiscal se utilice para recuperar el impuesto corriente pagado en periodos anteriores, la empresa 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 empresa obtenga el beneficio económico derivado de tal

derecho, y además este beneficio puede ser medido de forma fiable Según el párrafo 29.16 de la NIIF 29 se debe reconocer un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible, a menos que la diferencia haya surgido por:

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

Todo reconocimiento de un activo lleva inherente la suposición de que su valor en libros se recuperará, en forma de beneficios económicos, que la empresa recibirá en periodos futuros.

“Cuando el importe en libros del activo exceda a su base fiscal, el importe de los beneficios económicos imponible excederá al importe fiscalmente deducible de ese activo”

Esta diferencia será una diferencia temporaria imponible, y la obligación de pagar los correspondientes impuestos en futuros periodos será un pasivo por impuestos diferidos. A medida que la empresa recupere el valor en libros del activo, la diferencia temporaria deducible irá revirtiendo y, por tanto, la empresa tendrá una ganancia

imponible. Esto hace probable que los beneficios económicos salgan de la empresa en forma de pagos de impuestos.

Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, por causa de todas y cada una de las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar las deducciones por diferencias temporarias.

Detrás del reconocimiento de cualquier pasivo, está inherente la expectativa de que la cantidad correspondiente será liquidada, en futuros periodos, por medio de una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos. Cuando tales recursos salgan efectivamente de la empresa, una parte o la totalidad de sus importes pueden ser deducibles para la determinación de la ganancia fiscal, en periodos posteriores al del reconocimiento del pasivo.

En tales casos se producirá una diferencia temporaria entre el valor en libros del citado pasivo y su base fiscal. De acuerdo con ello, aparecerá un activo por impuestos diferidos, respecto a los impuestos sobre las ganancias que se recuperarán en periodos posteriores, cuando sea posible la deducción del pasivo para determinar la ganancia fiscal. De forma similar, si el valor en libros de un activo es menor que su base fiscal, la diferencia entre ambos importes dará lugar a un activo por impuestos diferidos respecto a los impuestos sobre las ganancias que se recuperarán en periodos posteriores.

La reversión de las diferencias temporarias deducibles dará lugar, como su propio nombre indica, a reducciones en la determinación de las ganancias fiscales de periodos posteriores. No obstante, los beneficios económicos, en forma de reducciones

en pagos de impuestos, llegarán a la empresa sólo si es capaz de obtener ganancias fiscales suficientes como para cubrir las posibles deducciones. Por tanto, la empresa reconocerá activos fiscales por impuestos diferidos, sólo si es probable que disponga de esos beneficios fiscales futuros.

Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero sólo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados.

Medición Del Impuesto A Las Ganancias

Los pasivos(activos) corrientes de tipo fiscal, ya sea que procedan del periodo presente o periodos anteriores, deben ser medidos por las cantidades que se espere pagar o recuperar de la autoridad fiscal (Ministerio de Hacienda), utilizando la normativa y tasas impositivas que se hayan aprobado, o estén a punto de aprobarse en la fecha del balance. El párrafo 29.18 de la NIIF 29 dice:

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.

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.

La medición de los activos y los pasivos por impuesto diferido debe reflejar las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la empresa espera, a la fecha del balance, recuperar el valor en libros de sus activos o liquidar el valor en libros de sus pasivos. El párrafo 29.21 y 29.22 de la NIIF 29 menciona que:

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.

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.

La contabilización de los efectos fiscales, tanto en el periodo corriente como los diferidos para periodos posteriores, de una determinada transacción o suceso económico, ha de ser coherente con el registro contable de la transacción o el suceso correspondiente.

El valor en libros de los activos y pasivos por impuestos diferidos puede cambiar, incluso cuando no cambie el importe de las diferencias temporarias correspondientes. Esto puede pasar, por ejemplo, como resultado de:

- a) Un cambio en las tasas o en las normativas fiscales;
- b) Una reestimación de la recuperabilidad de los activos por impuesto diferidos,
o
- c) Un cambio en la forma esperada de recuperar el valor en libros de un activo.

El impuesto diferido, correspondiente a estos cambios, se reconocerá en el estado de resultados, excepto en la medida en que se relacione con partidas previamente cargadas o acreditadas directamente a las cuentas del patrimonio neto.

Información Financiera A Revelar

Los componentes principales del gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias, deben ser revelados por separado en los Estados Financieros de la empresa. Según el párrafo 29.31 de la NIIF 29 expresa que:

Los componentes del gasto (ingreso) por el Impuesto a las Ganancias 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).

29.32 Una entidad revelará la siguiente información de forma separada:

- (a) Los impuestos corrientes y diferidos agregados relacionados con partidas reconocidas como partidas de otro resultado integral.

(b) Una explicación de las diferencias significativas en los importes presentados en el estado del resultado integral y los importes presentados a las autoridades fiscales.

(c) Una explicación de los cambios en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo sobre el que se informa anterior.

(d) Para cada tipo de diferencia temporaria y para cada tipo de pérdidas y créditos fiscales no utilizados:

(i) el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos y las correcciones valorativas al final del periodo sobre el que se informa, y

(ii) un análisis de los cambios en los activos y pasivos por impuestos diferidos y en las correcciones valorativas durante el periodo.

(e) La fecha de caducidad, en su caso, de las diferencias temporarias, y de las pérdidas y los créditos fiscales no utilizados.

(f) 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.

La empresa revelará la naturaleza e importe de cada resultado de carácter extraordinario, ya sea en el cuerpo principal del Estado de Resultado o en las notas a los Estados Financieros. Cuando esta información a revelar se ofrezca en las notas a los Estados Financieros, en el cuerpo principal del Estado de Resultados se revelará el importe total de los estados extraordinarios, aunque los usuarios de los Estados Financieros puedan encontrar de utilidad las informaciones reveladas sobre los gastos (ingresos) por impuestos de cada una de las partidas de los resultados extraordinarios, podría ser en ocasiones difícil distribuir el gasto (ingreso) entre tales partidas. En tales circunstancias, el gasto (ingreso) por el Impuesto sobre las Ganancias puede ofrecerse de forma agregada para todas ellas.

NIIF para PYMES SECCIÓN 29: Impuesto a las Ganancias

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.

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.

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 imposables 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 corriente y diferido 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).

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.

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.

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.

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.

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.

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 el reconocimiento de los mismos por parte de las autoridades fiscales, y la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, procedentes de periodos anteriores.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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

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.

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.

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.

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.

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.

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.

Medición de impuestos corrientes y diferidos

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

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.

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 pagan 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.

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.

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.

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.

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 tenga intención de liquidarlos en términos netos o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

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.

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).

29.32 Una entidad revelará la siguiente información de forma separada:

(a) Los impuestos corrientes y diferidos agregados relacionados con partidas reconocidas como partidas de otro resultado integral.

(b) Una explicación de las diferencias significativas en los importes presentados en el estado del resultado integral y los importes presentados a las autoridades fiscales.

(c) Una explicación de los cambios en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo sobre el que se informa anterior.

(d) Para cada tipo de diferencia temporaria y para cada tipo de pérdidas y créditos fiscales no utilizados:

(i) el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos y las correcciones valorativas al final del periodo sobre el que se informa, y

(ii) un análisis de los cambios en los activos y pasivos por impuestos diferidos y en las correcciones valorativas durante el periodo.

(e) La fecha de caducidad, en su caso, de las diferencias temporarias, y de las pérdidas y los créditos fiscales no utilizados.

(f) 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.



CAPITULO III: Metodología De La Investigación

Generalidades

El estudio de un tema sin una metodología a utilizar no es estudio, partimos de que al estudiar una cosa es necesario utilizar diversos métodos y técnicas de investigación que le permiten al investigador realizar un buen trabajo de lo contrario será considerado otra cosa pero no un trabajo de investigación.

Partiremos desde cero, conociendo primeramente que es en sí la metodología como manera introductoria y poco a poco nos adentraremos en la metodología que hemos utilizado para llevar a cabo nuestra investigación.

Metodología

¿Qué es Metodología?

Como metodología se denomina la serie de métodos y técnicas de rigor científico que se aplican sistemáticamente durante un proceso de investigación para alcanzar un resultado teóricamente válido. En este sentido, la metodología funciona como el soporte conceptual que rige la manera en que aplicamos los procedimientos en una investigación.

Podemos encontrar **metodología** en distintas áreas de estudio, como la **metodología didáctica** en Educación, o la **jurídica** en Derecho, del mismo modo como para la **solución de problemas** determinados podemos aplicar una serie de pasos específicos que, en suma, funcionan como una metodología.

Metodología de la investigación

¿Qué es Metodología de la investigación?

Como metodología de la investigación se denomina el conjunto de procedimientos y técnicas que se aplican de manera ordenada y sistemática en la realización de un estudio.

En un proceso de investigación, la metodología es una de las etapas en que se divide la realización de un trabajo. En ella, el investigador o los investigadores deciden el conjunto de técnicas y métodos que emplearán para llevar a cabo las tareas vinculadas a la investigación.

De esta manera, la metodología de investigación elegida es la que va a determinar la manera en que el investigador recaba, ordena y analiza los datos obtenidos.

La función de la metodología de la investigación es:

Otorgarle validez y rigor científico a los resultados obtenidos en el proceso de estudio y análisis.

Asimismo, como metodología de la investigación se denomina la parte de un proyecto en que son expuestos y descritos los criterios adoptados en la elección de la metodología de trabajo y las razones por las cuales se considera que dichos procedimientos son los más pertinentes para abordar el objeto de estudio, etc.

Por otro lado, como metodología de la investigación también se denomina una disciplina de conocimiento que tiene como objeto elaborar, definir y sistematizar, el

conjunto de técnicas y métodos que se deben seguir durante el desarrollo de un proceso de investigación.

Como tal, la metodología de la investigación es aplicable a las más variadas disciplinas de estudio. Desde las científicas y las sociales, hasta las humanísticas, las educativas y las jurídicas. Dependiendo de la materia y el tema de estudio, se elegirá la metodología que se considere más adecuada.

Tipos de metodología de investigación

Metodología cuantitativa

Como metodología de la investigación cuantitativa se conoce aquella que se vale de datos cuantificables, a los cuales se accede por medio de observaciones y mediciones. Para el análisis de datos, la metodología cuantitativa procede mediante cálculos estadísticos, identificación de variables y patrones constantes, a partir de los cuales elabora los resultados y las conclusiones del trabajo de investigación. Como tal, es el tipo de metodología característico de las ciencias naturales o fácticas.

Metodología cualitativa

Como metodología cualitativa se conoce aquella que trata de temas y materias que no pueden ser cuantificados, es decir, que no pueden ser trasladados a datos numéricos. Los datos, en este sentido, se obtienen a partir de la observación directa, a través de entrevistas, investigación y análisis. De allí que la metodología cualitativa aplique procedimientos interpretativos y analíticos para el abordaje de su objeto de estudio. Como tal, es el tipo de metodología más usual en los campos de las ciencias sociales y humanísticas.

Método utilizado

Método Inductivo

El método inductivo es un **proceso utilizado para poder sacar conclusiones generales partiendo de hechos particulares**. Es el método científico más usado.

¿Qué es el Método Inductivo?

El método inductivo es **aquel método científico que alcanza conclusiones generales partiendo de hipótesis o antecedentes en particular**. Fuentes expresan que este método originalmente puede ser asociado a estudios de Francis Bacon a inicios del siglo XVII. El método inductivo suele basarse en la observación y la experimentación de hechos y acciones concretas para así poder llegar a una resolución o conclusión general sobre estos; es decir en este proceso se comienza por los datos y finaliza llegan a una teoría, por lo tanto se puede decir que **asciende de lo particular a lo general**. En el método inductivo se exponen leyes generales acerca del comportamiento o la conducta de los objeto partiendo específicamente de la observación de casos particulares que se producen durante el experimento.

Propósito de la Investigación

En El Salvador la mayoría de las entidades económicas, enfrentan una serie de dificultades relacionadas con la calidad de la información financiera suministrada por la contabilidad, esto es en parte al poco conocimiento de las normas contables y legales, que regulan la adecuada preparación y presentación de los estados financieros.

El Concejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA) emitió una resolución el 07 de octubre de 2009 que establece que a partir del ejercicio contable que inició el 01 de enero del 2011 las empresas deberán presentar sus Estados Financieros con propósito general, en base a las Normas Internacionales de Información Financiera (Versión completa) o con base a las Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES, según sea su caso particular.

A diferencia de las NIIF completas, la NIIF para PYMES, está estructurada por temas, presentándose cada tema en una sección numerada.

Una de las secciones más complejas e importantes en su aplicación contable, es la sección 29 que se titula “Impuesto a las Ganancias”, la cual define y establece los procesos contables sobre las diferencias temporarias y permanentes resultantes del Impuesto sobre las Ganancias.

Se sabe que esta adaptación generara muchas dudas a las personas encargadas de la contabilidad por las dificultades para identificar las diferencias temporarias y permanentes, resultantes de los Impuestos sobre las Ganancias, por lo que esto generara problemas a la hora de preparar los Estados Financieros de la empresa y a la vez estos no tendrán validez para usos externos.

Ante esta situación, se buscará dar respuesta a las siguientes interrogantes, ¿Qué aspectos técnicos contables de la sección 29, Impuesto a las Ganancias, deben tomar en cuenta las empresas a la hora de preparar sus Estados Financieros?, ¿Cómo identificar una diferencia temporaria de una permanente?, ¿Cómo reconocer las consecuencias financieras a corto y largo plazo resultantes de las diferencias temporarias?, ¿Qué

beneficio se obtendría con la creación de una guía técnico contable sobre la aplicación de las diferencias temporarias?, entre otras.

Objetivos de la Investigación

Objetivo General:

- Establecer un procedimiento uniforme del tratamiento contable del Impuesto a las Ganancias, para una correcta presentación de la información financiera, logrando así dar fiabilidad a la determinación de resultados y un adecuado cálculo del impuesto.

Objetivos Específicos:

- Realizar una evaluación técnica-contable, para el manejo y control de las diferencias temporarias y permanentes, resultantes del Impuesto sobre las Ganancias en las empresas comerciales.
- Demostrar como los diversos tratamientos contables del Impuesto a las Ganancias incide en una incorrecta presentación de la información financiera y en una determinación de resultados no confiables.
- Identificar las diferencias temporarias y permanentes, y elaborar una guía que facilite el reconocimiento y tratamiento de las mismas.

Tipo de Investigación

El tipo de investigación que se realizó es de tipo no experimental descriptiva, porque se indagó de manera general en la búsqueda de información acerca del método que utilizan los profesionales de la contabilidad para registrar el impuesto a las ganancias y las diferencias temporarias producto de las mismas, para determinar cuáles

son los factores que afectan el mal entendimiento de este tema en particular. Observando el fenómeno tal y como se da en su contexto natural para después analizarlo.

Es así que para realizar la investigación se partió de la información obtenida, la observación y descripción de los fenómenos inmersos en el tema de investigación y se profundizó en la problemática.

Fuentes de Investigación

Para la obtención de la información en el desarrollo de la investigación se utilizaron, tanto las fuentes primarias como las secundarias; ya que ambas son de gran importancia y utilidad en una investigación.

A continuación se detallan las fuentes que fueron utilizadas para la recolección de datos:

Fuentes Primarias

Esta información se obtuvo mediante la investigación de campo utilizando las técnicas de entrevistas, encuestas y observación directa. Con el propósito de adquirir información directa acerca del manejo y control que se le da por parte de los contadores a este tipo de operaciones.

Fuentes Secundarias

Mediante ésta fuente se obtuvo información bibliográfica para elaborar el marco teórico de investigación, se tomó de referencia libros, revistas institucionales, documentos, tesis, sitios Web.

Población A Estudiar

Población

La población incluyo a los profesionales en Contaduría Pública, asociados al instituto de Contadores Públicos, filial Santa Ana, incluyendo solo a aquellos que poseen su sello certificado, para así poder identificar el universo a estudiar.

Muestra

Para determinar la muestra, se utilizó la formula estadística para población finita, debido a que se conoce el número de los profesionales a investigar. Dicha fórmula es la siguiente:

$$n = \frac{N * Z^2 * p * q}{d^2 * (N - 1) + Z^2 * p * q}$$

Dónde:

n= Muestra

N= Población conocida

Z= Nivel de Confianza

p= Probabilidad de éxito

q= Probabilidad de error

d= Precisión

Datos:

$$n = ?$$

$$N = 76$$

$$Z = 1.96$$

$$p = 0.95$$

$$q = 0.05$$

$$d = 0.50$$

Sustituyendo los valores en la fórmula:

$$n = \frac{76 * 1.96^2 * 0.95 * 0.05}{0.5^2 * (76 - 1) + 1.96^2 * 0.95 * 0.05}$$

$$n = \frac{76 * 3.8416 * 0.95 * 0.05}{0.25 * 75 + 3.8416 * 0.95 * 0.05}$$

$$n = \frac{13.868176}{0.1875 + 0.182476}$$

$$n = 37.48 \quad \approx 38$$

Unidades De Observación Y De Análisis

Las unidades de observación serán:

Auditor Externo

Contador General

Gerente General

Representante Legal

Las Unidades de análisis serán:

Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas

Código Tributario

Código de Comercio

Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento

Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría

Instrumentos Y Técnicas De Investigación De Campo

Los instrumentos a utilizar en la investigación:

Cuestionario

Un cuestionario, que comprende 15 preguntas en su mayoría con respuestas cerradas, elaboradas de tal forma que nos permitan obtener información básica para sustentar nuestra investigación. El objetivo de elaborarlo de esta manera es

que las personas relacionadas con la información contable nos brinden aspectos relevantes sobre la problemática planteada.

Encuesta

Al llevarse a cabo el cuestionario se convierte en una técnica llamada encuesta, con la finalidad de conocer más detalladamente las opiniones acerca de las causas y efectos que se dan en el tratamiento contable del Impuesto a las Ganancias en las empresas comerciales de El Salvador.

Tabulación

Después de haber recolectado los datos y la información resultante, a través de la encuesta diseñada, se procedió a la tabulación de los mismos. Este procedimiento ayudo a plasmar la información de manera que pudo ser leída y entendida fácilmente. Además, se reflejó gráficamente los datos obtenidos en la recolección ya que de esta forma se expresa de manera clara los resultados.

Recolección de Datos

Métodos o Técnicas de Recolección de datos

Con el objetivo de obtener la información se utilizaron Técnicas de investigación tales como: La entrevista, la Observación y la Encuesta.

Técnicas de Investigación

Entrevista

La entrevista, es la comunicación interpersonal establecida entre el investigador y el sujeto de estudio en este caso, se le hizo algunas preguntas a algunos auditores a cerca

del método que utilizarían para registrar y manejar este tipo de operaciones, así como el grado de complejidad que puede llegar a tener el adecuado manejo de las diferencias temporarias en cuestiones fiscales y control interno.

A través de ella el investigador explicó el propósito del estudio y especificó claramente la información que necesitaba; si hay interpretación errónea de las preguntas permite aclararla, asegurando una mejor respuesta.

Observación

Es una técnica que consistió en observar atentamente un ejemplo de que técnicas utilizan algunos profesionales para manejar este tipo de situación, incluso se pidió un ejemplo de esto mientras se estaba llevando a cabo la entrevista, para tomar datos y registrarla para posteriores análisis.

La observación es un elemento fundamental de todo proceso investigativo; es un instrumento en donde se apoya el investigador para obtener el mayor número de datos. Ya que gran parte del conjunto de conocimientos que constituye una ciencia ha sido lograda mediante la observación.

Encuesta

En la encuesta a diferencia de la entrevista, los profesionales encuestados leyeron previamente el cuestionario y lo respondieron por escrito, sin la intervención directa de las personas que colaboran en la investigación, salvo para aclarar dudas y dar indicaciones.

Está compuesto por un cuestionario que contiene una serie de preguntas redactadas de forma coherente y organizada, secuenciadas y estructuradas de acuerdo con una

determinada planificación, la encuesta estaba conformada por varios factores a evaluar entre los cuales destacan: grado de conocimiento de la problemática, posición para manejar este tipo de situaciones, juicio profesional, nivel de confianza al momento de manejar operaciones de este nivel.

Análisis de datos

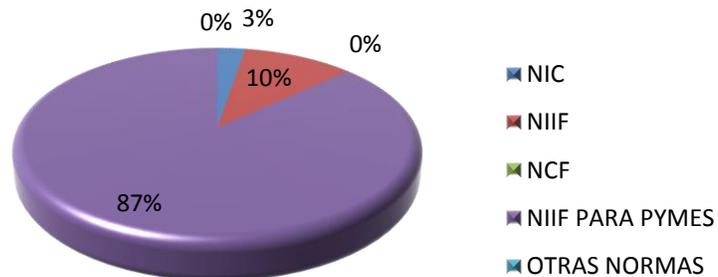
Este apartado contiene los resultados obtenidos de los diferentes instrumentos utilizados en la investigación realizada con la muestra de estudio de 38 profesionales de la Contaduría Pública.

El objetivo de los instrumentos de investigación fue: Obtener información veraz y objetiva por parte de los profesionales encuestados para conocer de la situación actual en cuanto al manejo y registro de esta temática, desarrollando un diagnóstico y de esta manera contribuir a la propuesta de una guía que permita facilitar el entendimiento y adecuado control y registro de las diferencias temporarias y permanentes resultantes de los impuestos a las ganancias, esta propuesta estará encaminada a superar dichas deficiencias y mejorar la eficacia al momento de registrar estas operaciones para que esto no acarree consecuencias fiscales. La información recopilada por medio de las técnicas previamente establecidas, fue procesada y presentada en cuadros estadísticos como tablas y gráficas en donde se presenta la pregunta, las alternativas de respuesta y la frecuencia porcentual., las cuales permitieron reflejar la información de una manera más explícita. Para realizar el análisis, se tomó como base el resultado porcentual obtenido en la tabulación de los datos. A continuación se dejara el análisis que se le ha hecho a cada una de las preguntas del cuestionario que se utilizó para recopilar información para el desarrollo de esta temática.

1- ¿Bajo qué normativa contabiliza las transacciones en la empresa comercial para la cual labora?

NORMATIVA UTILIZADA	CANTIDAD
NIC	1
NIIF	4
NCF	0
NIIF PARA PYMES	33
OTRAS NORMAS	0
TOTAL	38

NORMATIVA UTILIZADA



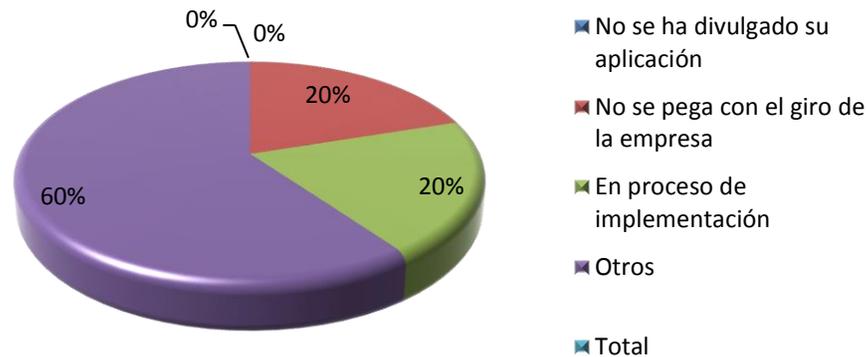
Análisis:

Del total de la población encuestada (38 personas), el 87% (33 personas) afirma que utiliza NIIF para PYMES para contabilizar las transacciones que realiza en la empresa comercial para la cual labora, 10% (4 personas) utiliza NIIF y el restante 3% (1 persona) utiliza NIC, lo que deja con 0% las categorías de NCF y Otras Normas.

2- ¿Cuál es la razón principal por la que no se aplican las NIIF para PYMES?

No utiliza NIIF para PYMES por:	Cantidad
No se ha divulgado su aplicación	1
No se pega con el giro de la empresa	1
En proceso de implementación	3
Otros	0
Total	5

NO UTILIZA PYMES POR



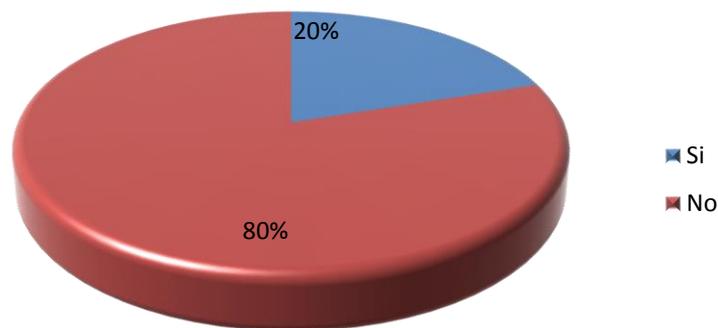
Análisis:

Del total de la población encuestada (38 personas), el 13% (5 personas) afirma que no utiliza NIIF para PYMES para contabilizar las transacciones que realiza para la empresa comercial en la cual labora por las siguientes razones: el 60% (3 personas) afirma que se encuentra en proceso de implementación, 20% (1 persona) porque no se ha divulgado su aplicación y los restantes 20% (1 persona) porque no se apega con el giro de la empresa, lo que deja con 0% la opción de otras circunstancias.

3- ¿Considera innecesaria la aplicación de las NIIF para PYMES en las empresas comerciales?

Es necesaria su aplicación	Cantidad
Si	1
No	4
Total	5

Es innecesaria su aplicación



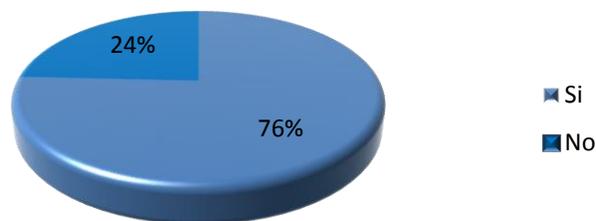
Análisis:

Del total de la población encuestada (38 personas), el 13% (5 personas) no utiliza NIIF para PYMES para llevar sus registros contables; de ellos, el 20% (1 persona) afirma que es innecesaria la aplicación de las NIIF para PYMES, alguna de las razones que menciono fue que la aplicación de esta normativa es más compleja, mientras que el restante 80% (4 personas), opina que es necesaria su aplicación, ya que estas tratan de desarrollar un único conjunto de normas contables de carácter global.

4 - ¿La implementación de las NIIF para PYMES vinieron a mejorar la presentación de los estados financieros?

Mejoro la presentación	Cantidad
Si	25
No	8
Total	33

Mejoro la presentación de Estados Financieros



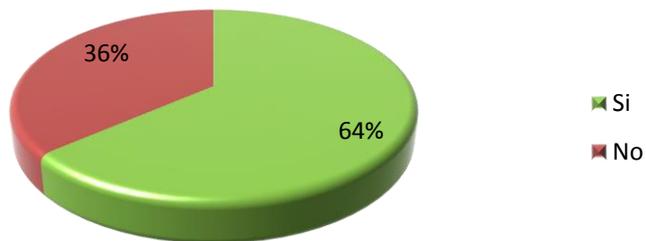
Análisis:

Del total de la población encuestada (38 personas), el 87% (33 personas) utiliza NIIF para PYMES; de ellos, el 76% (25 personas) están de acuerdo en que la implementación de las NIIF para Pymes vinieron a mejorar la presentación de los Estados Financieros, ya que esto permite que la presentación de los mismos, sea de carácter comparable (universal), lo cual ayuda a los participantes de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas, mientras que el restante 24% (8 personas) opinan que la implementación de las NIIF para PYMES hizo aún más compleja la presentación de la información financiera.

5 - ¿Ha contado con la oportunidad de asistir a seminarios sobre la correcta aplicación de las NIIF para PYMES?

Oportunidad de asistir a seminarios	Cantidad
Si	21
No	12
Total	33

Oportunidad de asistir a seminarios de NIIF para PYMES



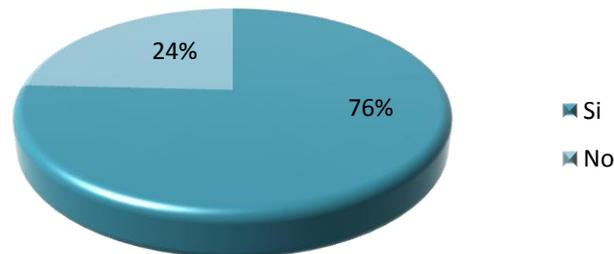
Análisis:

Del total de la población encuestada (38 personas), el 87% (33 personas) utiliza NIIF para PYMES; de ellos, el 64% (21 personas) afirma que ha contado con la oportunidad de asistir a seminarios sobre la correcta aplicación de las NIIF para PYMES y esto se debe, principalmente gracias al Concejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA); mientras que el 36% restante (12 personas) no ha contado con la oportunidad de asistir a seminarios, debido a la falta de promoción de los mismos.

6 - ¿Conoce el propósito de la sección 29 de NIIF para PYMES?

Conoce el propósito de la sección 29	Cantidad
Si	25
No	8
Total	33

Conoce el propósito de la sección 29 de NIIF para PYMES



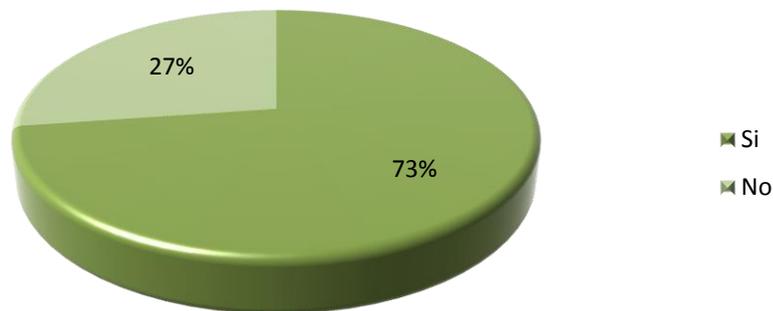
Análisis:

Del total de la población encuestada (38 personas), el 87% (33 personas) utiliza NIIF para PYMES; de ellos, el 76% (25 personas) afirma que conoce el propósito de la sección 29 de las NIIF para PYMES, esto gracias a que existen seminarios para la correcta aplicación de esta normativa, así como la facilidad con que se cuenta para obtener información sobre los diferentes aspectos que conforman cada sección de dicha normativa; mientras que un 24% (8 personas) afirman no tener mucho conocimiento de esta sección, debido a los mismos factores de la pregunta 5 de esta encuesta, pues no han podido asistir a seminarios sobre esta temática.

7 - ¿Posee conocimiento sobre el término Impuesto Corriente e Impuesto Diferido?

Conocimiento sobre términos	Cantidad
Si	24
No	9
Total	33

Conoce los terminos Impuesto Corriente e Impuesto Diferido



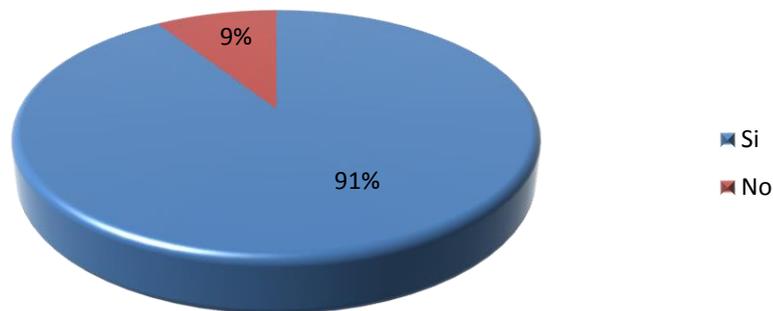
Análisis:

Del total de la población encuestada (38 personas), el 87% (33 personas) utiliza NIIF para PYMES; de ellos, el 73% (24 personas) afirma que conoce el significado de los términos Impuesto Corriente e Impuesto Diferido, que son la base de la sección 29 de las NIIF para PYMES, mientras que solo el 27% (9 personas) dicen no conocer a cerca de este concepto.

8 - ¿Posee conocimiento sobre el término Diferencias Temporarias?

Conocimiento sobre términos	Cantidad
Si	30
No	3
Total	33

Conoce el término Diferencias Temporarias



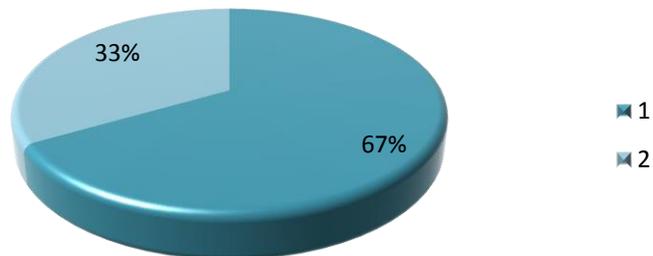
Análisis:

Del total de la población encuestada (38 personas), el 87% (33 personas) utiliza NIIF para PYMES; de ellos, el 91% (30 personas) afirma que conoce el significado del término Diferencias Temporarias, ya que es un concepto básico en el lenguaje contable, sin embargo un 9% (3 personas) aseguran no conocer a cerca de este concepto.

9 - ¿Conoce el tratamiento contable, que se les debe dar a las diferencias temporarias y permanentes según la sección 29, Normas Internacionales de Información Financiera (Impuesto a las Ganancias)?

Conocimiento sobre aplicación	Cantidad
Si	22
No	11
Total	33

Conoce sobre el tratamiento contable que se debe dar



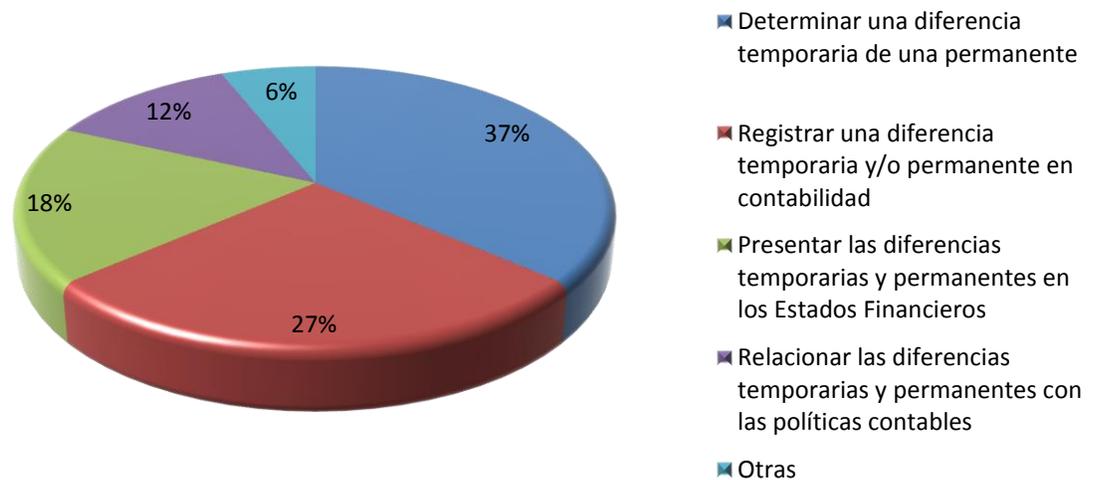
Análisis:

Del total de la población encuestada (38 personas), el 87% (33 personas) utiliza NIIF para PYMES; de ellos, el 67% (22 personas) afirma que conoce el tratamiento contable, que se les debe dar a las diferencias temporarias y permanentes según la sección 29, Normas Internacionales de Información Financiera (Impuesto a las Ganancias), mientras un 33% (11 personas) tienen problemas al momento de llevar a cabo el tratamiento contable de estas operaciones.

10 - ¿Qué aspectos de la sección 29, (Impuesto a las Ganancias) de las Normas Internacionales de Información Financiera considera con gran dificultad?

Dificultad de la sección 29 NIIF para PYMES	Cantidad
Determinar una diferencia temporaria de una permanente	12
Registrar una diferencia temporaria y/o permanente en contabilidad	9
Presentar las diferencias temporarias y permanentes en los Estados Financieros	6
Relacionar las diferencias temporarias y permanentes con las políticas contables	4
Otras	2
Total	33

Dificultad de la Sección 29 de NIIF para PYMES



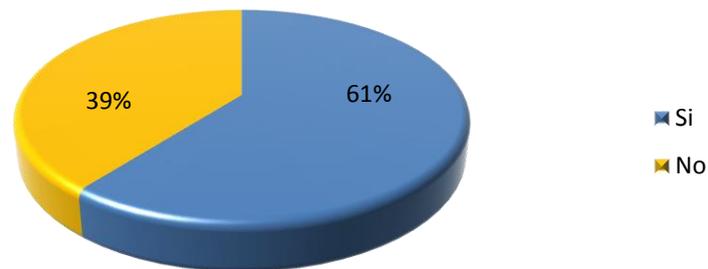
Análisis:

Del total de la población encuestada (38 personas), el 87% (33 personas) utiliza NIIF para PYMES; de ellos, el 37 % (12 personas), opina que el aspecto que más se le dificulta de la sección 29 de las NIIF para PYMES es el determinar correctamente una diferencia temporaria de una permanente, mientras que el 27% (9 personas) dice que lo que representa mayor grado de dificultad es el registro de una diferencia temporaria y/o permanente en contabilidad, por otro lado, el 18% (6 personas) considera que lo más complejo es el cómo representar las diferencias temporarias y las diferencias permanentes en los Estados Financieros, el 12% (4 personas) afirma que es el relacionar las diferencias temporarias y permanentes con las políticas contables y el restante 6% (2 personas) nos detallo que lo que más se le dificultad no se encuentra en las opciones antes señaladas.

11 - ¿Conoce que efectos son ocasionados por la falta de aplicación de la sección 29, Normas Internacionales de Información Financiera (Impuesto a las Ganancias)?

Conoce el efecto de no aplicar la seccion 29	Cantidad
Si	20
No	13
Total	33

Conoce el efecto de no aplicar la sección 29 NIIF para PYMES



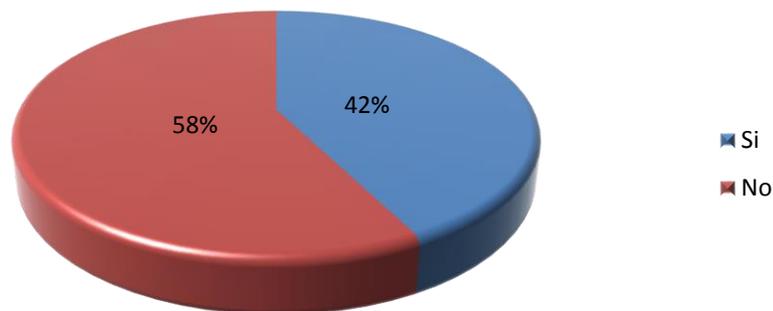
Análisis:

Del total de la población encuestada (38 personas), el 87% (33 personas) utiliza NIIF para PYMES; de ellos, el 61% (20 personas) afirma que conoce los efectos que se ocasionan por la falta de aplicación de la sección 29, Normas Internacionales de Información Financiera (Impuesto a las Ganancias), mientras que el 39% (13 personas) restante opina que no conoce el resultado de no aplicar dicha normativa.

12 - ¿Considera usted que las NIIF para PYMES son más sencillas de comprender que las demás normativas?

Las NIIF para PYMES son sencillas de comprender	Cantidad
Si	14
No	19
Total	33

Las NIIF para PYMES son sencillas de comprender



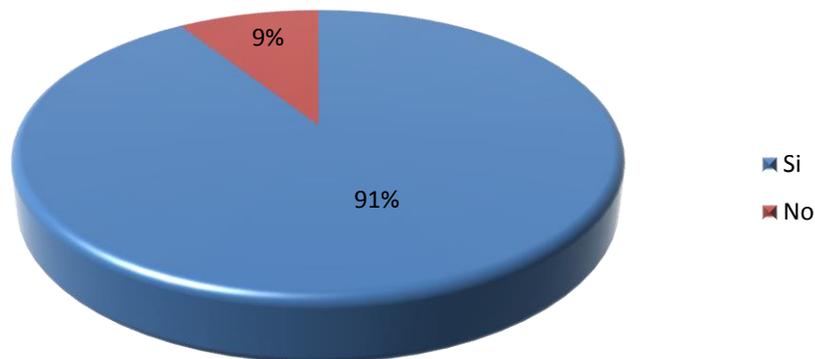
Análisis:

Del total de la población encuestada (38 personas), el 87% (33 personas) utiliza NIIF para PYMES; de ellos, el 42% (14 personas) afirma que es más sencillo el aplicar las NIIF para PYMES, mientras que el 58% restantes (19 personas) opina que era más sencillo el aplicar otras normativas, debido al lenguaje que se manejaba en cada uno de ellas.

13 - ¿El Concejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA) promueve seminarios sobre la correcta aplicación de las NIIF para PYMES?

El CVPCPA promueve seminarios	Cantidad
Si	30
No	3
Total	33

El CVPCPA promueve seminarios



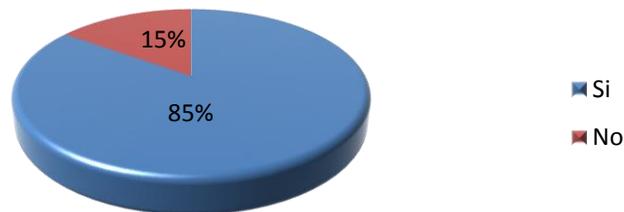
Análisis:

Del total de la población encuestada (38 personas), el 87% (33 personas) utiliza NIIF para PYMES; de ellos, el 91% (30 personas) afirma que ha contado con la oportunidad de asistir a seminarios sobre la correcta aplicación de las NIIF para PYMES promovidos por el Concejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA); mientras que el 9% restante (3 personas) opina que no ha contado con la oportunidad de asistir a seminarios, debido a la falta de información sobre estos.

14 - ¿Considera que sería conveniente la creación de un instructivo técnico – contable sobre la correcta aplicación de la sección 29, Normas Internacionales de Información Financiera (Impuesto a las Ganancias)?

Conviene la creación de un instructivo	Cantidad
Si	28
No	5
Total	33

¿Conviene la creación de un instructivo para la sección 29?



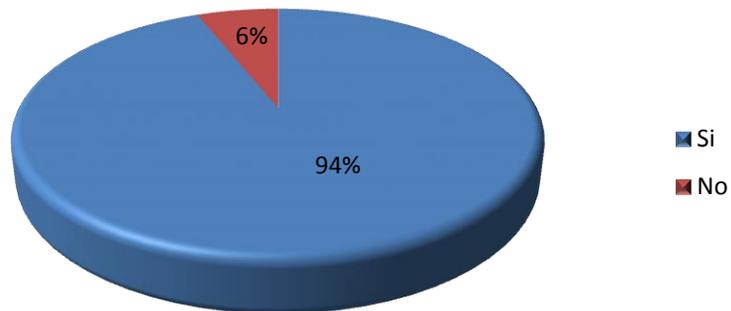
Análisis:

Del total de la población encuestada (38 personas), el 87% (33 personas) utiliza NIIF para PYMES; de ellos, el 85% (28 personas), esta de acuerdo con la creación de un instructivo técnico – contable sobre la correcta aplicación de la sección 29, Normas Internacionales de Información Financiera (Impuesto a las Ganancias), mientras que el 15% restante (5 personas) afirma que con dicha normativa basta para comprender la forma en que deben llevarse los movimientos contables.

15 - ¿Asistiría a seminarios sobre la correcta aplicación de las NIIF para PYMES organizados por el Concejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA)?

Asistiría a seminarios del CVPCPA	Cantidad
Si	31
No	2
Total	33

Asistiría a seminarios del CVPCPA



Análisis:

Del total de la población encuestada (38 personas), el 87% (33 personas) utiliza NIIF para PYMES; de ellos, el 94% (31 personas), asistiría a seminarios sobre la correcta aplicación de las NIIF para PYMES organizados por el Concejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), mientras que el 6% (2 personas) restante opina que solo asistiría si las condiciones para el desarrollo de las mismas mejoraran.



CAPITULO IV: La fiabilidad en la presentación de la información financiera generada por el tratamiento contable del impuesto a las ganancias.

La fiabilidad en la presentación de la información financiera generada por el tratamiento contable del impuesto a las ganancias.

Los Estados Financieros deben presentar razonablemente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad.

Presentación Razonable

Es la presentación fidedigna de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos.

De modo que la aplicación de la NIIF para PYME Sección 29 con información a revelar adicional cuando sea necesario [*ejemplo: ventas a un único cliente, a una sola industria, en un solo sector geográfico, información por segmentos, las ganancias por acción o la información financiera intermedia*], es la que da lugar a estados financieros que logran una presentación razonable.

Al hablar de impuesto a las ganancias; cuando se aplican las NIIF, se deberá:

- 1- Determinar como un impuesto se considera impuesto a las ganancias.
- 2- Reconocer y medir todos los activos y pasivos por impuestos corrientes.
- 3- 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.
- 4- Determinar la base fiscal de activos, pasivos y otras partidas que tengan base fiscal, aunque no sean reconocidas como activos o pasivos.
- 5- Identificar y calcular diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados.
- 6- Reconocer y medir los activos y pasivos por impuestos diferidos.

- 7- Evaluar cuando es necesario reconocer una corrección valorativa para un activo por impuestos diferidos.
- 8- Establecer que tasas impositivas y leyes fiscales deben utilizarse para medir activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos.
- 9- Distribuir los impuestos corrientes y diferidos entre los componentes relacionados de resultado integral y patrimonio.
- 10- Identificar cuando se pueden compensar los activos y pasivos por impuestos corrientes, y los activos y pasivos por impuestos diferidos.
- 11- Presentar y revelar el impuesto a las ganancias en los estados financieros.
- 12- Demostrar comprensión de las estimaciones significativas y otros juicios profesionales que se requieren en la contabilización del impuesto a las ganancias.

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*).

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 Sobre la Renta (**ISR**) incluye todos los impuestos nacionales y extranjeros que estén basados en utilidades fiscales e 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 se informa [vía retención].

- **Impuesto Corriente:** es el impuesto por pagar (recuperable) por las utilidades (o pérdidas) fiscales del periodo corriente o de periodos anteriores.

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.

- **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.

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.

¿Cómo determinan las entidades cuándo un impuesto se considera ISR?

El impuesto sobre la renta (o a las ganancias) es cobrado por las autoridades fiscales, en este caso la Dirección General de Impuestos Internos (**DGII**) en relación con la Utilidad Imponible (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 (Renta Neta o Renta Imponible).

- **Utilidad Neta** (o pérdida) fiscal es la Utilidad (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 (**DGII** como aplicadora de la **LISR**).
- La Utilidad Neta 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 Utilidad fiscal para calcular el ISR del periodo).
- La sección 29 se aplica al ISR, el que hace referencia a los impuestos que **se relacionan con las utilidades** sujetas a imposición.
- Por consiguiente, no todos los impuestos estarán dentro del alcance de la Sección 29. No obstante, dado que **la utilidad fiscal no es lo mismo que la utilidad contable**, no es necesario que los impuestos se basen en una cifra exactamente igual a la de una utilidad contable para que se incluyan en la Sección 29.
- **La Utilidad Fiscal no suele ser lo mismo que el resultado o el resultado integral total.** A veces, determinar si un impuesto se considera "Impuesto sobre la Renta" 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: “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

Ejemplo 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 (por ejemplo el 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 (Goods and Services Tax, GTS) por sus siglas en inglés, 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 (por ejemplo el impuesto cobrado a compañías mineras por cada unidad que se explota [calculado sobre partidas individuales]).
- Impuestos a pagar por beneficios pagados a los empleados (por ejemplo los 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.

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 2: impuesto diferido que surge de una depreciación fiscal acelerada.

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 \$600.00 el 1 de enero de 2012. Su ganancia contable es de \$1,000.00 en cada año entre 2012 y 2014. La entidad incurre en impuestos a las ganancias a una tasa del 30% de sus ganancias fiscales.

La entidad calcula el impuesto corriente de la siguiente manera:

	Cálculo	2012	2013	2014	Acumulado 2012 - 2014
Ganancia contable		\$ 1,000.00	\$1,000.00	\$1,000.00	\$ 3,000.00
Depreciación contable por el método Inverso	$\$600.00 \div 3 \text{ años}$	\$ 200.00	\$ 200.00	\$ 200.00	\$ 600.00
Deducción fiscal por depreciación		\$ (600.00)	-	-	\$ (600.00)
Ganancia fiscal		\$ 600.00	\$1,200.00	\$1,200.00	\$ 3,000.00
Gasto por el impuesto corriente	$30\% \times \text{ganancia fiscal}$	\$ 180.00	\$ 360.00	\$ 360.00	\$ 900.00

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

	Cálculo	2012	2013	2014
Importe en libros	\$600.00 - \$200.00 de depreciación por año	\$ 400.00	\$ 200.00	-
Base fiscal (es, decir, deducciones fiscales futuras)	Cero por deducción total de \$600.00 en 2012	-	-	-
Diferencia temporaria (en este ejemplo, también diferencia de periodos)		\$ 400.00	\$ 200.00	-
Pasivo por impuestos diferidos	30% x diferencia temporaria	\$ 120.00	\$ 60.00	-
Gasto/(ingreso) por impuestos diferidos	Cambio en el pasivo por impuestos diferidos del periodo	\$ 120.00	\$ (60.00)	\$(60.00)

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:

	Cálculo	2012	2013	2014
Ganancia antes de Impuestos	Ganancia Contable	\$1,000.00	\$1,000.00	\$1,000.00
Gasto por Impuestos a las ganancias	Impuesto Corriente + Impuesto Diferido	\$ (300.00)	\$ (300.00)	\$ (300.00)
Ganancia del año		\$ 700.00	\$ 700.00	\$ 700.00

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 (por ejemplo \$200.00 por año entre 2012 y 2014) se incluyen, según las leyes fiscales, en el resultado (ganancia) fiscal de un periodo diferente (es

decir, \$600.00 en 2012). El importe total que se incluye en la ganancia contable (\$600.00) 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 \$1,000.00 de ganancia contable en cada año entre 2012 y 2014).

Registro e importe de impuestos corrientes.

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 imposables 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 3: cálculo de impuestos corrientes

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 2014/2015 es del 15 por ciento. La entidad tiene una ganancia contable de \$150,000.00 para el año finalizado el 31 de marzo de 2015. Las reglas que rigen la determinación de ganancias fiscales en la jurisdicción son idénticas a las de la *NIIF para las PYMES* para el año finalizado el 31 de marzo de 2015, a excepción de los siguientes ingresos y gastos:

- \$20,000.00 de ingresos de actividades ordinarias por regalías reconocidos en 2015 están exentos del impuesto a las ganancias.
- No se permiten deducciones fiscales en gastos de entretenimiento de \$5,000.00
- 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 2014, se dieron de baja \$2,000.00 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 \$4,000.00 y de \$4,500.00 el 31 de marzo de 2014 y el 31 de marzo de 2015, respectivamente. Por consiguiente, el gasto por deudas incobrables para el año finalizado el 31 de marzo de 2015 fue de \$2,500.00, 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 2015 fue de \$43,000.00. El importe de la depreciación contable del mismo edificio en los estados financieros del periodo fue de \$35,000.00.

La ganancia fiscal se podría calcular de la siguiente manera:

Ganancia contable para el año finalizado el 31 de marzo de 2015	\$ 150,000.00
Menos ingresos de actividades ordinarias por regalías no imponibles	\$ (20,000.00)
Más gastos de entretenimiento no deducibles	\$ 5,000.00
Más aumento en la corrección de valor por deudas incobrables no deducible (es decir, \$4,500.00 menos \$4,000.00)	\$ 500.00
Menos depreciación adicional deducible (es decir, \$43,000.00 menos \$35,000.00)	\$ (8,000.00)
Ganancia Fiscal	\$ 127,500.00
Gasto por impuestos corrientes para el año finalizado el 31 de marzo de 2015 ($\$127,500.00 \times 15\%$)	\$ 19,125.00

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

Ejemplo 4: Una entidad calcula sus ganancias fiscales en \$100,000.00 para el año fiscal 2014/2015, 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 2014/2015 es del 20 por

ciento. El impuesto corriente correspondiente al año fiscal 2014/2015 es pagadero antes del 30 de septiembre de 2015 y la entidad efectúa el pago el 15 de septiembre de 2015. El periodo contable de la entidad finaliza el 31 de marzo (final del periodo sobre el que se informa).

La entidad podría reconocer el impuesto corriente por pagar para el año finalizado el 31 de marzo de 2015 de la siguiente manera:

Concepto	Parcial	Debe	Haber
Resultados: Impuesto a las Ganancias (Impuesto Corriente)		\$20,000.00(a)	
Pasivo por Impuestos Corrientes			\$20,000.00
Para reconocer gastos y pasivos por impuestos corrientes			
Total		\$20,000.00	\$20,000.00

(a) $\$100,000.00 \times 20\% = \$20,000.00$

Para tener en cuenta: este gasto surge durante el periodo, pero suponiendo que la entidad sólo informa el 31 de marzo de 2015, el gasto se puede registrar en su totalidad en la fecha sobre la que se informa.

El 15 de septiembre de 2015, la entidad podría reconocer el pago del impuesto a las ganancias para el año finalizado el 31 de marzo de 2016 de la siguiente manera:

Concepto	Parcial	Debe	Haber
Pasivo por Impuestos Corrientes		\$20,000.00	
Efectivo y Equivalentes			\$20,000.00
Para reconocer la liquidación del pasivo por Impuestos Corrientes			
Total		\$20,000.00	\$20,000.00

Ejemplo 5: Los hechos son los mismos que los del ejemplo 4. Sin embargo, el 1 de junio de 2015, antes de que se autorizara la publicación de los estados financieros, la entidad recalcula las ganancias fiscales en \$95,000.00 debido a la aparición de nueva información entre el 31 de marzo y el 1 de junio de 2015 que proporciona evidencia de las condiciones que existían al 31 de marzo de 2015 (por ejemplo 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 2015, 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 2015 de \$19.000.00 (a) y, al 31 de marzo de 2015, un pasivo por impuestos corrientes a pagar por un valor de \$19,000.00 (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 2015:

Concepto	Parcial	Debe	Haber
Pasivo por Impuestos Corrientes		\$1.000.00 (b)	
Gasto por Impuesto a las Ganancias (Impuesto Corriente)			\$1.000.00
Para corregir la estimación original del Impuesto Corriente a pagar el año finalizado el 31 de marzo de 2015			
Total		\$1.000.00	\$1.000.00

El 15 de septiembre de 2015, la entidad debería realizar los siguientes asientos en el libro diario para el año finalizado el 31 de marzo de 2016 para reconocer el pago del impuesto:

Concepto	Parcial	Debe	Haber
Pasivo por Impuestos Corrientes		\$19,000.00	
Efectivo y Equivalentes			\$19,000.00
Para reconocer el pago del impuesto del año a finalizar el 31 de marzo de 2016			
Total		\$19,000.00	\$19,000.00

(a) $\$95,000.00 \times 20\% = \$19,000.00$

(b) Estimación original de \$20,000.00 menos $(\$95,000.00 \times 20\% = \$19,000.00) =$
\$1,000.00 de ajuste

Ejemplo 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 2012 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 2015, la entidad A tenía ganancias fiscales de \$50,000.00. Por consiguiente, el impuesto a pagar para 2014/2015 fue de \$15,000.00. Sobre la base de este importe, la entidad A efectuó un pago

provisional por el impuesto de \$15,000.00 a la autoridad fiscal el 1 de abril de 2016, calculado como la mejor estimación del impuesto a pagar para 2015/2016.

Antes de que se autorizara la publicación de los estados financieros del 30 de junio de 2016 de la entidad A, la ganancia fiscal real de ésta para el año finalizado el 30 de junio de 2016 se estimó en \$40,000.00

La entidad debería reconocer el impuesto corriente para el año finalizado el 30 de junio de 2016 en \$12,000.00(a) Al 30 de junio de 2016, la entidad tiene un activo por el pago en exceso de impuestos (es decir, un reembolso a pagar por las autoridades fiscales) de \$3,000.00. ^(b)

El 1 de abril de 2015, la entidad podría realizar los siguientes asientos en el libro diario para reconocer el pago del impuesto:

Concepto	Parcial	Debe	Haber
Activo por Impuestos Corrientes Efectivo y Equivalentes		\$15,000.00	\$15,000.00
Para reconocer el pago del Impuesto			
Total		\$15,000.00	\$15,000.00

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 2015:

Concepto	Parcial	Debe	Haber
Gasto por Impuesto a las Ganancias (Impuesto Corriente)		\$12,000.00(c)	
Pasivo por Impuestos Corrientes			\$12,000.00
Para reconocer el Impuesto Corriente estimado a pagar para el año finalizado el 30 de junio de 2015			
Total		\$12,000.00	\$12,000.00

^(a) \$40,000.00 × 30% = \$12,000.00

^(b) \$15,000.00 menos \$12,000.00 = \$3,000.00

^(c) \$40,000.00 × 30% = \$12,000.00

Una pérdida fiscal surge en un periodo contable en el que la “ganancia” fiscal es negativa (es decir, las deducciones permitidas superan los ingresos imponibles). 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.

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 precedente 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

Ejemplo 7: De acuerdo con las reglas fiscales pertinentes de su jurisdicción, una entidad estima que su pérdida fiscal para el año fiscal 2014/2015 es de \$9,000.00. 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 2013/2014 fue de \$7,000.00., el de 2012/2013 fue de \$5,000.00 y el de 2011/2012 fue de \$3,000.00. 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 2013/2014 y 2014/2015
- 20 por ciento en 2012/2013
- 17 por ciento en 2011/2012.

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 \$5,000.00 de la pérdida a 2012/2013 (el máximo posible, ya que el importe no puede superar las ganancias disponibles) y \$4,000.00 a 2013/2014. Como resultado, la entidad obtendría un ahorro

fiscal del 20 por ciento en las \$5,000.00 aplicadas a 2012/2013 y del 18 por ciento en las \$4,000.00 aplicadas a 2013/2014.

El reembolso fiscal es de \$1,720.00 (es decir, $\$5,000.00 \times 20\% + (\$4,000.00 \times 18\%)$).

Para el año finalizado el 30 de septiembre de 2015, la entidad reconocería un activo/beneficio por impuestos corrientes de la siguiente manera:

Concepto	Parcial	Debe	Haber
Activo por Impuestos Corrientes		\$1,720.00	
Resultados: Impuesto a las Ganancias (Impuesto Corriente)			\$1,720.00
Para reconocer un activo por impuestos corrientes.			
Total		\$1,720.00	\$1,720.00

Ejemplo 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 2013/2014, segundo 2012/2013, y último 2011/2012.

La entidad primero deberá compensar las pérdidas con los beneficios del periodo 2013/2014. Por consiguiente, la entidad aplicaría \$7,000.00 de la pérdida a 2013/2014 y \$2,000.00 a 2012/2013.

Como resultado, la entidad obtendría un ahorro fiscal del 18 por ciento en las \$7,000.00 aplicadas a 2013/2014 y del 20 por ciento en las \$2,000.00 aplicadas a 2012/2013.

El reembolso fiscal es de \$1,660.00 (es decir, $\$7,000.00 \times 18\% + (\$2,000.00 \times 20\%)$).

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

Concepto	Parcial	Debe	Haber
Activo por Impuestos Corrientes		\$1,660.00	
Resultados: Impuesto a las Ganancias (Impuesto Corriente)			\$1,660.00
Para reconocer un activo por impuestos corrientes.			
Total		\$1,660.00	\$1,660.00

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.

Ejemplo: cambio en las tasas impositivas

Ejemplo 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 2014; dicho cambio entrará en vigencia a partir del 1 de abril de 2015. El periodo contable de la entidad finaliza el 31 de marzo. Supongamos que el anuncio del 1 de noviembre de 2014 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 2015), 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 2015 se determinará utilizando la tasa del 25 por ciento, ya que la nueva tasa se aplicará recién a partir del 1 de abril de 2015 (aunque se aplique a la medición del impuesto diferido). El impuesto corriente para el año finalizado el 31 de marzo de 2016 se determinará utilizando la nueva tasa del 26 por ciento.

Reconocimiento de Impuestos Diferidos.

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.
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.

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 \$1,000.00) estaría normalmente sujeta a imposición cuando se liquida el pasivo.

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 10, 11 y 14); o
- (b) surja un resultado fiscal equivalente e importes deducibles de dicho resultado, con un efecto neto de cero (véase el ejemplo 12); 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 13).

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.

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 imponibles 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.

Ejemplo 10: Una entidad tiene un importe de cuentas por cobrar de un cliente de \$5,000.00 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 imponibles o deducibles fiscalmente al recibir el efectivo del cliente. Por consiguiente, no surgen impuestos diferidos.

Ejemplo 11: 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 imponibles o deducibles fiscalmente al recibir el efectivo. Por consiguiente, no surgen impuestos diferidos.

Ejemplo 12: 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.

Ejemplo 13: 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.

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

Ejemplo 14: Una entidad tiene un importe de cuentas por pagar a un proveedor de \$1,000.00. 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.

Ejemplo 15: Una entidad tiene un importe de cuentas por pagar a un empleado de \$10,000.00 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.

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

Ejemplo 16: Una entidad tiene un activo de \$1,000.00 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.

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

Ejemplo 17: Una entidad tiene un importe de cuentas por pagar a un empleado de \$10,000.00 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 \$10,000.00

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.

Paso 2:

El párrafo 29.10 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 18 y 19), 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...

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.

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

Ejemplo 18: 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 \$1,000.00 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 \$1,000.00, dado que se supone que el activo se vende por su importe en libros de \$1,000.00 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.

Ejemplo 19: Los hechos son los mismos que los del ejemplo 18. 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.

Ejemplo 20: Los hechos son los mismos que los del ejemplo 18. 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 \$1,200.00 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 \$1,200.00 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

Ejemplo 21: Los hechos son los mismos que los del ejemplo 12. Una entidad arrienda su edificio de oficinas mediante un arrendamiento operativo. Posee un activo de \$6,000.00 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.

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

En el ejemplo 17, 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.

Ejemplo 22: Los hechos son los mismos que los del ejemplo 17. Una entidad tiene un importe de cuentas por pagar a un empleado de \$10,000.00 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 (\$10,000.00) menos los importes deducibles para la determinación de las ganancias fiscales (\$10,000.00) 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.

Ejemplo 23: Un fabricante de máquinas arrienda una máquina a un cliente durante tres años mediante un arrendamiento operativo. El cliente (arrendatario) paga \$3,000.00 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 (\$3,000.00) menos cualquier importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros. El alquiler recibido con anticipación no será imponible en periodos futuros (\$3,000.00), 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).

Paso 3:

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:

1. Un desembolso es deducible a los fines fiscales después de que se lo reconoce como gasto a efectos de información financiera. Por ejemplo:
 - 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.
 - 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
 - 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.
2. Los ingresos tributan antes de ser reconocidos a efectos de información financiera. Por ejemplo:
 - 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.
 - 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.

3. Los ingresos tributan después de ser reconocidos a efectos de información financiera. Por ejemplo:
 - 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.
 - 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.
 - 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.
4. 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.

Otras diferencias temporarias que no se consideran diferencias temporales

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.

- 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.

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

Ejemplo 24: 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 el ejemplo 12. Las bases fiscales de dichos activos se determinaron en el ejemplo 21.

Por consiguiente:

- 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.
- 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).

	Importe en Libros	Base Fiscal	Diferencias Temporarias
Ejemplo 12 (pago anticipado de alquiler)	\$6,000.00	-	\$6,000.00

Éste es el paso 3 [véase el párrafo 29.3(d)] de la metodología para impuestos diferidos.

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

Ejemplo 25: 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 el ejemplo 17. Las bases fiscales de dichos pasivos se determinaron en el ejemplo 22. Por consiguiente:

- 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.
- 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.

	Importe en libros	Base Fiscal	Diferencias Temporarias
Ejemplo 22 (salario por pagar)	\$10,000.00	-	\$ 10,000.00

Paso 4.

Activos y pasivos por impuestos diferidos

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.

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.

Partida en estado de situación financiera	Base Fiscal	Reconocer lo siguiente
Activo	Activo Importe en libros > Base fiscal	Pasivo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(a))
Activo	Activo Importe en libros < Base fiscal	Activo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(b))
Pasivo	Pasivo Importe en libros > Base fiscal	Activo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(b))
Pasivo	Pasivo Importe en libros < Base fiscal	Pasivo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(a))
Ni activo ni pasivo	Base fiscal \neq 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 \neq 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 \times 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 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).

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

Ejemplo 26: La siguiente tabla indica si las partidas mencionadas en el ejemplo 24 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.

	Importe en libros	Base Fiscal	Diferencias temporarias	¿Pasivo o activo por impuesto diferido?
Ejemplo 12 (pago anticipado de alquiler)	\$6,000.00	-	\$6,000.00	Impuesto Diferido \$1,200.00

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

Ejemplo 27: La siguiente tabla indica si las partidas mencionadas en el ejemplo 17 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.

	Importe en Libros	Base Fiscal	Diferencias Temporarias	¿Pasivo o activo por impuesto diferido?
Ejemplo 22 (salario por pagar)	\$10,000.00	-	\$10,000.00	Impuesto Diferido \$2,000.00

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

Ejemplo 28: Una entidad calcula su resultado fiscal como negativo en \$9,000.00 (es decir, una pérdida fiscal de \$9,000.00.) para el periodo fiscal 2014/2015, 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 \$9,000.00). 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 \$2,700.00

(es decir, $\$9,000.00 \times 30\%$) relacionado con una reducción en los impuestos por pagar en periodos futuros.

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 al final del periodo.

Tasas impositivas:

Una entidad medirá un activo (o un pasivo) por impuestos diferidos utilizando 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 reconocerá 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.

¿Cuándo omitir la metodología?

- a) Cuando no surja un resultado fiscal ni importes deducibles de dicho resultado por la recuperación o liquidación del importe en libros.
- b) Cuando surja un resultado fiscal equivalente a los importes deducibles de dicho resultado, con un efecto neto de cero.
- 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 (a).

Ejemplo de la metodología (Activo)

Ejemplos de la metodología utilizando cuentas de activos, en donde se resumen los pasos del 1 al 5.

Parte 1:

Ejemplo:	Cuentas de Activo	Supuestos
1	cuentas comerciales por cobrar	Valor bruto sin corrección por incobrabilidad
2	cuentas comerciales por cobrar	Se ha aplicado corrección por incobrabilidad de \$2,000 que se deducen hasta cumplir requisitos del art. 37 de ISR
3	Dividendos por cobrar	No estan gravados al recibirlos
4	Propiedades de inversión - terrenos	No estan sujetos a ganancia de capital cuando se vende. Tampoco son depreciables. El costo fue de \$200,000. No hay VR sin costo o esfuerzo D.
5	Propiedades de inversión - terrenos	Se mide al VR (\$200,000 de costo). Grava al vender
6	Inventarios	Cuando se vende se grava, también es deducible su costo.
7	Maquinaria	La depreciación fiscal es igual a NIIF, grava la ganancia de capital
8	Maquinaria	La depreciación fiscal es más rápida que la depreciación conforme a NIIF, depreciación acumulada, conforme a NIIF = \$30, ISR = \$40
9	Pago anticipado de alquiler	Es deducible cuando se devenga y reconoce en gastos contables
10	Pago anticipado de alquiler	Es deducible al momento de pagarlos al arrendador
11	Intereses bancarios X cobrar	Tributarán cuando se cobren
12	Licencia/ franquicia/ intangible	No se puede deducir la amortización

Ejemplo de la metodología (Activo)

Ejemplos de la metodología utilizando cuentas de activos, en donde se resumen los pasos del 1 al 5.

Parte 2:

Ejemplo:	Paso 1	Paso 2		Paso 3	Paso 4 y 5
	Afecta	Valor en Libros	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	¿ Pasivo o Activo por Diferencia Temporaria?
1	NO	\$ 50,000.00	\$ 50,000.00	\$ -	No hay Impuesto Diferido
2	SI	\$ 48,000.00	\$ 50,000.00	(\$2000.00)	Activo por Impuesto Diferido de (\$600.00)
3	NO	\$ 3,000.00	\$ 3,000.00	\$ -	No hay Impuesto Diferido
4	NO	\$ 200,000.00	\$200,000.00	\$ -	No hay Impuesto Diferido
5	SI	\$ 210,000.00	\$200,000.00	\$ 10,000.00	Pasivo por Impuesto Diferido de \$3,000.00
6	NO	\$ 15,000.00	\$ 15,000.00	\$ -	No hay Impuesto Diferido
7	NO	\$ 70.00	\$ 70.00	\$ -	No hay Impuesto Diferido
8	SI	\$ 70.00	\$ 60.00	\$ 10.00	Pasivo por Impuesto Diferido de \$3.00
9	NO	\$ 6,000.00	\$ 6,000.00	\$ -	No hay Impuesto Diferido
10	SI	\$ 6,000.00	\$ -	\$ 6,000.00	Pasivo por Impuesto Diferido de \$1,800.00
11	SI	\$ 1,000.00	\$ -	\$ 1,000.00	Pasivo por Impuesto Diferido de \$300.00
12	SI	\$ 5,000.00	\$ -	\$ 5,000.00	Pasivo por Impuesto Diferido de \$1,500.00

Ejemplo de la metodología (Pasivo)

Ejemplos de la metodología utilizando cuentas de pasivo, en donde se resumen los pasos del 1 al 5.

Parte 1:

Ejemplo:	Cuentas de Pasivo	Supuestos
1	Multas y sanciones	No son deducibles
2	Prestamos bancarios por pagar	El reembolso del préstamo no es deducible
3	Cuentas comerciales por pagar	Los servicios o bienes se deducen cuando se reciben, no al pagarlos
4	Salarios por pagar	Los servicios se deducen cuando se incurrieron (y se reconocieron para NIIF)
5	Salarios por pagar	Los servicios se deducen cuando son pagados efectivamente
6	Provisión por garantías por arts. Defectuosos	Es deducible únicamente si se paga al cliente reclamante
7	Arrendamiento de maquina por 3 meses, recibida por anticipado	Tributa cuando se cobre en efectivo
8	Arrendamiento de maquina por 3 meses, recibida por anticipado	Tributa cuando se presta el servicio
9	Suscripción a periodico por 1 año, recibida por anticipado	Tributa cuando se cobre en efectivo
10	Suscripción a periodico por 1 año, recibida por anticipado	Tributa a medida que se envían los periodicos

Ejemplo de la metodología (Pasivo)

Ejemplos de la metodología utilizando cuentas de pasivo, en donde se resumen los pasos del 1 al 5.

Parte 2:

Ejemplo:	Paso 1	Paso 2		Paso 3	Paso 4 y 5
	Afecta	Valor en Libros	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	¿ Pasivo o Activo por Diferencia Temporaria?
1	NO	\$ 1,000.00	\$ 1,000.00	\$ -	No hay Impuesto Diferido
2	NO	\$ -	\$ -	\$ -	No hay Impuesto Diferido
3	NO	\$ -	\$ -	\$ -	No hay Impuesto Diferido
4	NO	\$ 10,000.00	\$ 10,000.00	\$ -	No hay Impuesto Diferido
5	SI	\$ 10,000.00	\$ -	\$ 10,000.00	Activo por Impuesto Diferido de \$3,000.00
6	SI	\$ 1,000.00	\$ -	\$ 1,000.00	Activo por Impuesto Diferido de \$300.00
7	NO	\$ 3,000.00	\$ 3,000.00	\$ -	No hay Impuesto Diferido
8	SI	\$ 3,000.00	\$ -	\$ 3,000.00	Activo por Impuesto Diferido de \$900.00
9	NO	\$ 800.00	\$ 800.00	\$ -	No hay Impuesto Diferido
10	SI	\$ 800.00	\$ -	\$ 800.00	Activo por Impuesto Diferido de \$240.00



CAPITULO V: Conclusiones, recomendaciones y elaboración de propuesta.

Conclusiones:

Con el desarrollo de la investigación se dio cumplimiento a los objetivos planteados, permitiendo concluir lo siguiente:

- La ganancia de capital es un régimen especial en materia de Impuesto sobre la Renta, que posee su propia regulación dentro de la ley y que en su determinación deben observarse disposiciones específicas que conllevan a establecer el impuesto por ganancia de capital que se acumula con el impuesto determinado por las operaciones ordinarias del contribuyente hasta el momento de formular la liquidación anual del impuesto, por lo tanto, se requiere el conocimiento de la normativa por parte del contribuyente para el adecuado cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas aplicables a dicha figura .
- En cuanto a las operaciones que realicen los contribuyentes que involucran títulos valores y demás instrumentos financieros en las cuales se obtienen ganancias o rendimientos en el exterior la normativa tributaria requiere que se tome en cuenta los requerimientos fiscales o las formas de gravamen que recaen sobre los mismos en otros países, para lograr un tratamiento adecuado en cuanto a su afectación con el impuesto sobre la renta aplicado en El Salvador.
- Los bienes sujetos a operaciones que originen ganancia de capital se requiere sean tratados bajo la normativa técnica aplicable a efecto de un apropiado

reconocimiento y medición que proporcione información confiable y oportuna al momento de efectuar tales operaciones.

- La ganancia o pérdida de capital se puede originar por operaciones sobre bienes de capital bajo la forma de compraventa, permuta, transferencia, cesión, rentas u otras formas de negociación. Siendo estas operaciones no habituales por parte del sujeto que las realiza.
- Para poder tener un adecuado análisis del Impuesto sobre las Ganancias, se requiere de la interpretación de otras Secciones de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas, así también se deben considerar los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que tienen relación directa con dicho impuesto.
- Se necesita ampliar el conocimiento teórico y práctico para lograr que los profesionales de la materia, tengan un entendimiento adecuado del Impuesto a las Ganancias, tomando en cuenta que la información con la que se cuenta es limitada, y esto se debe también a la falta de interés que las empresas han tenido hasta la fecha desde el punto de vista financiero tal como lo muestra la NIIF para PYMES Sección 29, pues en su mayoría este tema solamente les preocupa el punto de vista fiscal.
- La aplicación del Impuesto a las Ganancias de acuerdo a la Sección 29 de las Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas, ayudara a las empresas a reflejar en sus estados financieros un impuesto sobre la renta apegado a la realidad financiera de sus transacciones.

Recomendaciones.

Al haber realizado este trabajo y conscientes de la realidad que implica el conocimiento de un verdadero tratamiento contable del Impuesto a las Ganancias, se recomienda lo siguiente.

- Se sabe bien que el tratamiento contable del impuesto a las ganancias es un tema que tiene un alto grado de complejidad, por lo que se sugiere que todos los gremios de contadores públicos se organicen para una mayor divulgación sobre el tema; pudiendo lograr con esto, incentivar a todos los profesionales a asistir a foros y capacitaciones impartidas por estos gremios para sustentar las bases de dicha normativa.
- Se requiere de la aplicación de la Sección 29 de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas, y todas las demás secciones que se relacionan con esta, para que los estados financieros sean elaborados de tal forma que sean interpretados adecuadamente por los diversos usuarios de la contabilidad y que estos sean más fiables para la toma de decisiones.
- Se recomienda la apropiada identificación de las operaciones que pueden generar ganancia de capital, así como la determinación de la base imponible e impuesto sobre la renta y la presentación del Informe de Ganancias y/o

Pérdidas de capital, para evitar incumplimientos en las obligaciones ante la Administración Tributaria.

- A efectos de comprobar el pago del impuesto sobre la renta u otro de similar naturaleza en el exterior por los rendimientos obtenidos por títulos valores, es preciso sea obtenido el documento que haga constar lo pagado en caso de ser requerido por la Administración Tributaria.
- En virtud de las reformas al marco tributario que regula las transacciones que dan origen a la ganancia de capital, la Administración Tributaria debería emitir guías que desarrollen a detalle las disposiciones legales, con la finalidad de una correcta aplicación por los sujetos pasivos.
- El presente trabajo de graduación, se puede consultar como material complementario para la aplicación de los lineamientos tributarios y contables de la ganancia de capital.

Elaboración de la propuesta.

Debido a la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas en El Salvador y por falta de Antecedentes de Aplicación, teniendo solo el conocimiento que se refleja en la NIC 12, se considera necesario una enseñanza orientada a ilustrar el tratamiento contable del Impuesto a Las Ganancias de Acuerdo a la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas, aplicado a una empresa hipotética en El Salvador.

Guía práctica sobre la aplicación de la sección 29 de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades: “Impuesto a las Ganancias”.

La presente guía se enfoca en el tratamiento contable que se le debe dar al impuesto a las ganancias generado por las diferencias temporarias y permanentes, por sucesos presentados en el ejercicio contable, así también, indica los juicios profesionales esenciales que se necesitan para la contabilización de dicho impuesto, a través de la realización de ejemplos y casos prácticos que ilustran la aplicación real de las diferentes modalidades en las que se puede presentar las diferencias temporarias o permanentes que afectan a las utilidades y por consiguiente, el impuesto a las ganancias.

Objetivo:

Establecer un procedimiento uniforme del tratamiento contable del Impuesto a las Ganancias, para una correcta presentación de la información financiera, logrando así dar fiabilidad a la determinación de resultados y un adecuado cálculo del impuesto.

Alcance:

El propósito de la presente guía, incluye los requerimientos necesarios para la contabilización del Impuesto a las Ganancias; así también se determina como las entidades reconocerán un activo o un pasivo por impuestos a recuperar en periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados, calcular diferencias temporarias, reconocer una corrección valorativa para activos por impuestos diferidos y

revelar la información requerida; de tal forma que los lectores o usuarios puedan mejorar su capacidad profesional y aumentar sus conocimientos para contabilizar el impuesto a las ganancias tomando como base la nueva normativa, Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF PARA PYMES). El término Impuesto a las Ganancias incluye todos los impuestos nacionales y extranjeros que estén basados en ganancias fiscales, por lo cual es necesario dar a conocer el significado de los siguientes conceptos:

Impuesto Corriente:

Es la cantidad a pagar o recuperar por el Impuesto a las Ganancias relativo a las ganancias fiscales del período actual o de períodos contables anteriores, o sea que por el impuesto corriente a pagar, una entidad reconocerá un pasivo por impuesto corriente, y si el impuesto pagado excede del importe adeudado la entidad reconocerá un activo por impuesto corriente.

Impuesto Diferido:

Los activos y pasivos por impuestos diferidos se reconocen por el Impuesto a las Ganancias, que se prevén recuperar o pagar con respecto a la ganancia fiscal de periodos contables futuros, como resultado de transacciones o sucesos pasados.

Contabilización del impuesto sobre las ganancias.

El impuesto se calculará al final del año siguiendo las reglas contenidas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, el Código Tributario y el Reglamento de Aplicación del Código Tributario.

De acuerdo con la legislación de El Salvador, en los primeros 10 días hábiles de cada mes se deberá enterar en concepto de anticipo a cuenta del Impuesto Sobre la Renta, calculado sobre las ventas netas del periodo tributario.

Esta obligación se provisiona mensualmente de la siguiente manera:

La empresa ABO, S.A. de C.V., que se dedica a la comprar y venta de electrodomésticos, obtuvo ingresos por ventas netas de \$50,000.00 durante el mes de enero de 2015.

Cálculo del Anticipo a Cuenta:

Ventas Netas \$50,000.00

Anticipo a Cuenta 1.75 %

Anticipo a Cuenta = $\$50,000.00 * 1.75\%$

Anticipo a Cuenta = \$875.00

Con los datos establecidos del pago a cuenta, se elabora el comprobante de diario al cierre del periodo tributario, para registrar el anticipo a renta del mes de enero y a la vez se provisiona la obligación con la Administración Tributaria; cargando la cuenta “pago a cuenta ISR del presente ejercicio”, para registrar la acumulación del 1.75% y se abona el pasivo para reflejar la obligación con la cuenta “Impuestos Mensuales por

Pagar” con los \$875.00, resultantes de multiplicar las ventas por el 1.75%. Este proceso se hará al finalizar cada periodo tributario correspondiente al ejercicio fiscal.

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.

Fecha: 31/01/2015

Asiento de Diario: #1

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
1105	<u>Gastos Pagados por Anticipado</u>		\$ 875.00	
110508	Pago a Cuenta ISR	\$ 875.00		
2105	<u>Impuestos Por Pagar</u>			\$ 875.00
210501	Impuestos Mensuales Por Pagar	\$ 875.00		
21050103	Pago a Cuenta y Retenciones del ISR Por Pagar			
	Para registrar el 1.75% del anticipo a renta del mes de enero de 2015, calculado sobre las ventas netas de \$50,000.00			
	Totales		\$ 875.00	\$ 875.00

En los primeros 10 días hábiles del siguiente mes (en este caso febrero) se efectúa el pago, por lo que se realiza un asiento de diario en donde afectamos la provisión realizada al finalizar el periodo contable para liquidar la obligación; cargando el pasivo provisionado con los \$875.00 para saldar la deuda con el pago del entero a cuenta del mes de enero a las autoridades fiscales y abonamos “efectivo en bancos” para registrar la salida del efectivo.

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.

Fecha: 13/02/2015

Asiento de Diario: #2

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
2105	<u>Impuestos Por Pagar</u>		\$ 875.00	
210501	Impuestos Mensuales Por Pagar	\$ 875.00		
21050103	Pago a Cuenta y Retenciones del ISR Por Pagar			
1101	<u>Efectivo Y Equivalentes</u>			\$ 875.00
110103	Efectivo En Bancos - Depositos A La Vista	\$ 875.00		
11010301	Cuenta Corriente			
	Para registrar el pago del anticipo a renta del mes de enero de 2015, con cheque #100			
	Totales		\$ 875.00	\$ 875.00

Reconocimiento de un pasivo por impuesto sobre la renta corriente.

El reconocimiento de un pasivo por Impuesto Corriente, se determinará en base a las ganancias obtenidas en el ejercicio fiscal actual, a través de la confrontación entre el importe pagado (1.75% de anticipo a renta) durante los periodos fiscales, y el impuesto determinado al final del ejercicio. Si el primero refleja una cantidad menor que el importe determinado, la entidad deberá establecer un pasivo por impuesto corriente.

Al 31 de diciembre de 2015, se hace el cálculo del Impuesto Sobre la Renta por pagar, suponiendo que las ventas durante el año fueron de:

Mes	Ventas Netas	Anticipo A Cuenta (1.75%)
Enero	\$ 50,000.00	\$ 875.00
Febrero	\$ 35,000.00	\$ 612.50
Marzo	\$ 55,000.00	\$ 962.50
Abril	\$ 40,000.00	\$ 700.00
Mayo	\$ 38,000.00	\$ 665.00
Junio	\$ 52,000.00	\$ 910.00
Julio	\$ 35,000.00	\$ 612.50
Agosto	\$ 60,000.00	\$ 1,050.00
Septiembre	\$ 47,000.00	\$ 822.50
Octubre	\$ 38,000.00	\$ 665.00
Noviembre	\$ 50,000.00	\$ 875.00
Diciembre	\$ 40,000.00	\$ 700.00
Total	\$ 540,000.00	\$ 9,450.00

Cálculo de utilidad para la determinación del Impuesto Sobre la Renta:

$$\text{Impuesto Sobre la Renta} = \$62,273.00 * 30\%$$

$$\text{Impuesto Sobre la Renta} = \$18,681.90$$

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.
ESTADO DE RESULTADOS
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015

Ventas Totales		\$ 540,000.00
Rebajas Sobre Ventas		\$ -
Devoluciones Sobre Ventas		\$ -
Ventas Netas		<u>\$ 540,000.00</u>
Costo de Mercadería Vendida		
Inventario Inicial de Mercadería	\$ 65,450.00	
Compras	\$ 124,730.00	
Gastos de Compra	<u>\$ 15,368.00</u>	
Compras Totales	\$ 140,098.00	
Rebajas Sobre Compras	\$ -	
Devoluciones Sobre Compras	<u>\$ -</u>	
Compras Netas	<u>\$ 140,098.00</u>	
Disponibilidad de Mercaderías	\$ 205,548.00	
Inventario Final de Mercadería	<u>\$ 42,629.00</u>	
Costo de Ventas		<u>\$ 162,919.00</u>
Margen Bruto de Ventas		<u>\$ 377,081.00</u>
Gastos De Operación		<u>\$ 311,273.00</u>
Gastos de Venta	\$ 152,471.00	
Gastos de Administración	\$ 85,694.00	
Gastos Financieros	<u>\$ 73,108.00</u>	
Utilidad de Operación		\$ 65,808.00
Reserva Legal		<u>\$ 3,535.00</u>
Utilidad Fiscal		\$ 62,273.00
Impuesto Sobre la Renta (30%)		\$ 18,681.90
Utilidad del Ejercicio		<u>\$ 43,591.10</u>

Representante Legal

Contador

Auditor

El siguiente asiento de diario se elabora para reflejar la disminución en las utilidades por el hecho de establecer el 30% del Impuesto Sobre la Renta al final del ejercicio, al mismo tiempo se está provisionando la obligación con la Administración Tributaria. Para ello, se carga la cuenta “Utilidades del presente ejercicio” con los \$18,681.90 que resultaron de aplicar el 30% sobre las utilidades y se abona el pasivo con la cuenta “ISR anual por pagar”.

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.

Fecha: 31/12/2015

Asiento de Diario: #3

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
3106	Resultados Del Ejercicio		\$15,568.25	
310601	Utilidades Del Ejercicio	\$15,568.25		
31060101	Utilidad Del Presente Ejercicio			
2105	Impuestos Por Pagar			\$15,568.25
210502	Pasivo Por Impuesto Sobre La Renta Corriente Anual	\$15,568.25		
21050201	ISR Anual Por Pagar			
	Para Registrar el 25% de provisión del ISR 2015 sobre la utilidad de \$62,273.00			
	Totales		\$15,568.25	\$15,568.25

Al 31 de diciembre al cierre del ejercicio contable se registra el Impuesto Sobre la Renta Anual, se utiliza el pago a cuenta acumulado al 31 de diciembre de 2015 para liquidarlo parcial o totalmente.

El anticipo a cuenta acumulado al 31 de diciembre de 2015 es por \$9,450.00, como el Impuesto Sobre la Renta Anual es mayor que el anticipo a cuenta acumulado, este último será totalmente liquidado contra Impuesto Por Pagar.

Impuesto Sobre la Renta - Anticipo A Cuenta = Impuesto Sobre la Renta A Pagar

$$\$18,681.90 \quad - \quad \$9,450.00 \quad = \quad \$9,231.90$$

Para realizar este registro se elabora el siguiente asiento de diario, en donde se liquida la provisión realizada anteriormente con los \$9,450.00 y abonamos la cuenta pago a cuenta en donde se tenía el entero a cuenta acumulado del año con los \$9,450.00, de esa forma se liquida el pasivo y se determina el Impuesto Sobre la Renta por pagar del año.

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.

Fecha: 31/12/2015

Asiento de Diario: #4

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
2105	<u>Impuestos Por Pagar</u>		\$ 9,450.00	
210502	Pasivo Por Impuesto Sobre La Renta Corriente Anual	\$ 9,450.00		
21050201	ISR Anual Por Pagar			
1105	<u>Gastos Pagados por Anticipado</u>			\$ 9,450.00
110508	Pago a Cuenta ISR	\$ 9,450.00		
11050802	Pago a Cuenta ISR del presente ejercicio			
	Para liquidar el anticipo a cuenta acumulado de \$9,450.00, que corresponde al año 2015.			
	Totales		\$ 9,450.00	\$ 9,450.00

Luego del registro anterior, en la contabilidad quedará reflejado el Impuesto Sobre la Renta pendiente de pago de \$9,231.90, mostrando que ya se pagó parte del impuesto calculado anual, a través del Anticipo A Cuenta.

Para determinar de formas más clara el pasivo resultante por el impuesto pendiente de pago, a continuación se presenta la mayorización de las cuentas afectadas.

MAYORIZACIÓN DE LAS CUENTAS AFECTADAS.

Pago a Cuenta ISR				Pago a Cuenta y Retenciones del ISR por Pagar			
*	\$9,450.00	\$9,450.00	(4)	(2)	\$875.00	\$875.00	(1)
	\$9,450.00	\$9,450.00			\$875.00	\$875.00	

Cuenta Corriente				Utilidad del Presente Ejercicio			
**	\$1,125.00	\$875.00	(2)	(3)	\$18,681.90		
	\$250.00				\$18,681.90		

ISR Anual Por Pagar			
(4)	\$9,450.00	\$18,681.90	
	\$9,231.90		

* **NOTA:** El valor del pago a cuenta es el acumulado durante todo el año 2015.

** **NOTA:** A la fecha la empresa tenía un saldo en bancos de \$1,125.00.

El saldo reflejado de la cuenta “ISR Anual por Pagar” (\$9,231.90), se puede liquidar al momento de la presentación y pago de la declaración del Impuesto Sobre la Renta durante los primeros 4 meses del año siguiente al ejercicio de imposición, o se irá liquidando posteriormente, si se solicita pago a plazo.

Reconocimiento de un activo por impuesto sobre la renta corriente.

El reconocimiento de un activo por impuesto corriente, se determinará en base a las ganancias obtenidas en el ejercicio fiscal actual, a través de la confrontación entre el importe pagado (1.75% de anticipo a renta) durante los periodos fiscales, y el impuesto determinado al final del ejercicio. Si el primero refleja una cantidad mayor que el importe determinado, la entidad deberá establecer un activo por impuesto corriente.

Tomando como base el cuadro de ventas del caso anterior, al 31 de diciembre se determina la utilidad de la siguiente manera:

Cálculo de la utilidad para la determinación del Impuesto Sobre la Renta

$$\text{Impuesto Sobre la Renta} = \$24,195.00 * 30\%$$

$$\text{Impuesto Sobre la Renta} = \$7,258.50$$

En el Estado de Resultados que se presenta a continuación, se establece de manera más sencilla la forma de determinación del Impuesto Sobre la Renta correspondiente al año, en este caso 2015, se debe tener en cuenta que el Estado de Resultados se elabora después de haber realizado todos los cierres, por tanto, el que se presenta a continuación solamente se utilizó para reflejar el Impuesto Sobre la Renta determinado al final del ejercicio.

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.
ESTADO DE RESULTADOS
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015

Ventas Totales		\$ 540,000.00
Rebajas Sobre Ventas		\$ -
Devoluciones Sobre Ventas		\$ -
Ventas Netas		<u>\$ 540,000.00</u>
Costo de Mercadería Vendida		
Inventario Inicial de Mercadería	\$ 65,450.00	
Compras	\$ 124,730.00	
Gastos de Compra	<u>\$ 15,368.00</u>	
Compras Totales	<u>\$ 140,098.00</u>	
Rebajas Sobre Compras	\$ -	
Devoluciones Sobre Compras	<u>\$ -</u>	
Compras Netas	<u>\$ 140,098.00</u>	
Disponibilidad de Mercaderías	\$ 205,548.00	
Inventario Final de Mercadería	<u>\$ 42,629.00</u>	
Costo de Ventas		<u>\$ 162,919.00</u>
Margen Bruto de Ventas		\$ 377,081.00
Gastos De Operación		<u>\$ 351,311.00</u>
Gastos de Venta	\$ 189,764.00	
Gastos de Administración	\$ 87,245.00	
Gastos Financieros	<u>\$ 74,302.00</u>	
Utilidad de Operación		\$ 25,770.00
Reserva Legal		<u>\$ 1,575.00</u>
Utilidad Fiscal		\$ 24,195.00
Impuesto Sobre la Renta (30%)		\$ 7,258.50
Utilidad del Ejercicio		<u>\$ 16,936.50</u>

Representante Legal

Contador

Auditor

En el asiento de diario se reconoce el Impuesto Sobre la Renta corriente determinado al final del ejercicio, después de haber aplicado el 30% sobre las utilidades, para registrarlo se carga la cuenta “Gasto Por Impuesto A Las Ganancias” con los \$7,258.50 y se abona el pasivo con la cuenta “Pasivo Por ISR Corriente Anual”, con esta cuenta se está provisionando la obligación que tiene la empresa con la Administración Tributaria.

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.

Fecha: 31/12/2015

Asiento de Diario: #1

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
421	Gastos De Operación		\$ 6,048.75	
42105	Gasto Por Impuesto A Las Ganancias	\$ 6,048.75		
4210501	Gasto Por ISR Corriente			
2105	Impuestos Por Pagar			\$ 6,048.75
210502	Pasivo Por Impuesto Sobre La Renta Corriente Anual	\$ 6,048.75		
21050201	ISR Anual Por Pagar			
	Para registrar el 25% de provisión del ISR 2015 sobre la utilidad de \$24,195.00.			
	Totales		\$ 6,048.75	\$ 6,048.75

Al 31 de diciembre, al finalizar el ejercicio contable se registra el Impuesto Sobre la Renta Anual de \$7,258.50 y un Pago a Cuenta acumulado por \$9,450.00, como el Anticipo A Cuenta es mayor se liquida totalmente el Impuesto Sobre la Renta Corriente determinado.

Impuesto Sobre la Renta - Anticipo A Cuenta = Impuesto Sobre la Renta Por Pagar

$$\$7,258.50 \quad - \quad \$9,450.00 \quad = \quad \$0.00$$

Remanente De Impuesto Sobre la Renta = \$2,191.50

Con el asiento de diario que se encuentra a continuación se está liquidando el Anticipo A Cuenta acumulado durante el año, asimismo se liquida el Impuesto Sobre la Renta que se determinó del cálculo anterior y a la vez se establece el remanente que queda al finalizar el ejercicio fiscal.

El registro se hará de la siguiente manera:

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.

Fecha: 31/12/2015

Asiento de Diario: #2

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
1105	<u>Gastos Pagados por Anticipado</u>		\$ 3,401.25	
110508	Pago a Cuenta ISR	\$ 3,401.25		
11050801	Remanente de ejercicios anteriores			
2105	<u>Impuestos Por Pagar</u>		\$ 6,048.75	
210502	Pasivo Por Impuesto Sobre La Renta Corriente Anual	\$ 6,048.75		
21050201	ISR Anual Por Pagar			
1105	<u>Gastos Pagados por Anticipado</u>			\$ 9,450.00
110508	Pago a Cuenta ISR	\$ 9,450.00		
11050802	Pago a Cuenta ISR del presente ejercicio			
	Para liquidar el anticipo a cuenta acumulado de \$9,450.00, que corresponde al año 2015.			
	Totales		\$ 9,450.00	\$ 9,450.00

El asiento de diario se elabora como parte de los cierres, para liquidar el gasto reconocido por el Impuesto Sobre la Renta determinado, para realizar los cierres las cuentas se liquidan con la cuenta puente “Pérdidas y Ganancias”, para este ejemplo se carga con el saldo del gasto que es de \$7,258.50 y se abona la cuenta “Gasto por ISR Diferido” con el saldo, que para este caso es de \$7,258.50.

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.

Fecha: 31/12/2015

Asiento de Diario: #3

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
611	<u>Pérdidas Y Ganancias</u>		\$ 6,048.75	
61101	Pérdidas Y Ganancias	\$ 6,048.75		
6110101	Pérdidas Y Ganancias			
421	<u>Gastos De Operaciones</u>			\$ 6,048.75
421050	Gasto Por Impuesto Diferido	\$ 6,048.75		
4210501	Gasto Por ISR Corriente			
	Para liquidar el Gasto Por Impuesto Diferido del año 2015.			
	Totales		\$ 6,048.75	\$ 6,048.75

Con el siguiente asiento contable se liquida la cuenta “Pérdidas y Ganancias” y a la vez se refleja la forma directa en que se afecta a las utilidades con el reconocimiento del Impuesto Sobre la Renta. Se carga la cuenta “Utilidad del Presente Ejercicio” para reflejar la disminución de las utilidades y se abona la cuenta “Pérdidas y Ganancias” con el saldo que se ha acumulado en la cuenta, en esta ocasión el saldo que refleja es de \$7,258.50.

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.

Fecha: 31/12/2015

Asiento de Diario: #4

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
3106	<u>Resultados Del Ejercicio</u>		\$ 6,048.75	
310601	Utilidades Del Ejercicio	\$ 6,048.75		
31060101	Utilidad Del Presente Ejercicio			
611	<u>Pérdidas Y Ganancias</u>			\$ 6,048.75
61101	Pérdidas Y Ganancias	\$ 6,048.75		
6110101	Pérdidas Y Ganancias			
	Para liquidar la cuenta Pérdidas y Ganancias.			
	Totales		\$ 6,048.75	\$ 6,048.75

MAYORIZACIÓN DE LAS CUENTAS AFECTADAS.

ISR Anual Por Pagar	
(4)	\$9,450.00 \$18,681.90
	\$9,231.90

Gasto Por ISR Corriente	
(1)	\$7,258.50 \$7,258.50 (3)
	\$7,258.50 \$7,258.50

ISR Anual Por Pagar	
(2)	\$7,258.50 \$7,258.50 (1)
	\$7,258.50 \$7,258.50

Remanente De Ejercicios Anteriores	
(2)	\$2,191.50
	\$2,191.50

Pago A Cuenta ISR	
*	\$9,450.00 \$9,450.00 (2)
	\$9,450.00 \$9,450.00

Utilidades Del Presente Ejercicio	
(4)	\$7,258.50
	\$7,258.50

***NOTA:** El saldo que se presenta en la cuenta T correspondiente al “Pago a Cuenta ISR” es el saldo acumulado durante todo el año.

Como se puede observar en la mayorización la cuenta “Utilidades Del Presente Ejercicio” es disminuida por la contabilización del Impuesto Sobre la Renta Corriente.

Gasto por impuesto sobre la renta diferido.

Para registrar el Impuesto Sobre la Renta Diferido, es necesario analizar las cuentas de activo y de pasivo que pueden afectar el Impuesto Sobre la Renta en periodos futuros, así como algunos conceptos registrados como gastos, que no son deducibles en el periodo actual pero al cumplir en el futuro determinados requisitos lo van a ser.

Para establecer el Impuesto Sobre la Renta Diferido, es necesario clasificar correctamente cada diferencia temporaria identificada, para lo cual la siguiente tabla da la clave, según el caso:

Casos Comparativos Del Valor En Libros Contra Valor Fiscal	Diferencias Temporarias	
	Activos	Pasivos
Valor En Libros = Valor Fiscal	No Hay Diferencia	No Hay Diferencia
Valor En Libros > Valor Fiscal	Imponible = Pasivo Por Impuesto Diferido	Deducible = Activo Por Impuesto Diferido
Valor En Libros < Valor Fiscal	Deducible = Activo Por Impuesto Diferido	Imponible = Pasivo Por Impuesto Diferido

Para no complicar el análisis, vamos a identificar los casos más comunes de diferencias temporarias originadas por nuestra legislación:

- a) El importe depreciable al final de cada año del bien es diferente del fiscal.
- b) Se consideran cuentas por cobrar de clientes que se consideran incobrables financieramente pero que falta que cumplan el requisito fiscal del transcurso de los 12 meses sin abono alguno.
- c) Existen pérdidas de capital por venta de bienes muebles e inmuebles que fiscalmente no son deducibles al final del ejercicio considerado, pero existe financieramente la política de disposición de activos fijos, que en el futuro

permitirá la deducción de esa pérdida.

- d) Las indemnizaciones son deducibles fiscalmente cuando son pagadas y cumplen con el requisito legal de despido sin causa justificada, como lo establece el artículo 4 numeral 3), inciso segundo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Una entidad puede registrar indemnizaciones en un año y volverse deducible el siguiente año, cuando se paguen y se demuestre que cumplen con los requisitos de una indemnización de acuerdo a la ley.

Hay que tomar en cuenta que con el reconocimiento del Impuesto Sobre la Renta Diferido, no se paga menos Impuesto Sobre la Renta fiscalmente, porque el pago de dicho impuesto se realiza aplicando las reglas establecidas en las leyes tributarias.

Lo que se difiere, es el efecto en los estados financieros, del reconocimiento fiscal, en el año en que ocurre, del gasto deducible o del impuesto a pagar por las diferencias temporarias.

A cada fecha de cierre debe analizarse la diferencia temporaria y ajustarse la cuenta de activo o pasivo por Impuesto Diferido, aumentándola o disminuyéndola, de manera que muestre al cierre el ejercicio el valor del Impuesto Sobre la Renta diferido calculado.

Si al final de cada año, existiera Activo por Impuesto Diferido o Pasivo por Impuesto Diferido; haciendo la partida correspondiente según el caso.

Para identificar de manera más clara el ejemplo de contabilización del Impuesto Sobre la Renta Diferido.

Impuesto sobre la renta diferido por depreciación.

La empresa ABO, S.A. DE C.V., el 1 de enero de 2013 adquiere un camión para trasladar mercadería, por un monto de \$40,000.00, a la depreciación fiscal para ese bien es de 4 años, sin embargo la depreciación financiera es considerada de 8 años.

Por el hecho de existir diferencia entre la vida útil a considerar para la aplicación de la depreciación entre lo fiscal y lo financiero, esto ya ocasiona una diferencia temporaria, puesto que la depreciación fiscal a considerar es mayor a la financiera, a continuación se ilustran las tarjetas de depreciación para cada uno de los casos:

DEPRECIACIÓN FINANCIERA EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.	
Activo:	Equipo de Reparto.
Descripción:	1 Camión con Capacidad de 5 toneladas
Fecha de Adquisición:	01 de Enero de 2013
Valor de Adquisición:	\$40,000.00
Años a Depreciar:	8 años

Año	Depreciación Acumulada	Depreciación Actual	Valor En Libros
2013	\$ 5,000.00	\$ 5,000.00	\$ 35,000.00
2014	\$ 10,000.00	\$ 5,000.00	\$ 30,000.00
2015	\$ 15,000.00	\$ 5,000.00	\$ 25,000.00
2016	\$ 20,000.00	\$ 5,000.00	\$ 20,000.00
2017	\$ 25,000.00	\$ 5,000.00	\$ 15,000.00
2018	\$ 30,000.00	\$ 5,000.00	\$ 10,000.00
2019	\$ 35,000.00	\$ 5,000.00	\$ 5,000.00
2020	\$ 40,000.00	\$ 5,000.00	\$ -

En este caso se puede observar que la depreciación realizada al bien mueble de forma financiera es de 8 años, quedando una cuota de \$5,000.00 por lo que en el año 2020 el bien presenta un valor de cero.

**DEPRECIACIÓN FISCAL
EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.**

Activo: Equipo de Reparto.

Descripción: 1 Camión con Capacidad de 5 toneladas

Fecha de Adquisición: 01 de Enero de 2013

Valor de Adquisición: \$40,000.00

Años a Depreciar: 4 años

Año	Depreciación Acumulada	Depreciación Actual	Valor En Libros
2013	\$ 10,000.00	\$ 10,000.00	\$ 30,000.00
2014	\$ 20,000.00	\$ 10,000.00	\$ 20,000.00
2015	\$ 30,000.00	\$ 10,000.00	\$ 10,000.00
2016	\$ 40,000.00	\$ 10,000.00	\$ -

En la depreciación de forma fiscal, se puede observar que son 4 años debido a que la cuota fiscal es mayor que la cuota financiera, ya que la ley del Impuesto Sobre la Renta da un porcentaje a aplicar en este caso máximo de 25%. Para calcular al final de cada año el valor en libro del activo fijo y la base fiscal, se resta la depreciación acumulada a esa fecha:

Fecha de Cierre	Valor en Libros	Base Fiscal	Diferencia Temporaria	ISR Diferido del Cierre	Pasivo por Impuesto Diferido a Contabilizar
2013	\$ 35,000.00	\$ 30,000.00	\$ 5,000.00	\$ 1,250.00	-\$ 1,250.00
2014	\$ 30,000.00	\$ 20,000.00	\$ 10,000.00	\$ 2,500.00	-\$ 1,250.00
2015	\$ 25,000.00	\$ 10,000.00	\$ 15,000.00	\$ 3,750.00	-\$ 1,250.00
2016	\$ 20,000.00	\$ -	\$ 20,000.00	\$ 5,000.00	\$ 1,250.00
2017	\$ 15,000.00	\$ -	\$ 15,000.00	\$ 3,750.00	\$ 1,250.00
2018	\$ 10,000.00	\$ -	\$ 10,000.00	\$ 2,500.00	\$ 1,250.00
2019	\$ 5,000.00	\$ -	\$ 5,000.00	\$ 1,250.00	\$ 1,250.00
2020	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 1,250.00

Para poder contabilizar el gasto por Impuesto Sobre la Renta en cada año, se proporciona a continuación la utilidad antes de impuesto calculada de acuerdo a las reglas tributarias.

Año	Utilidad Neta	Impuesto Corriente
2013	\$ 46,965.00	\$ 11,741.25
2014	\$ 50,000.00	\$ 12,500.00
2015	\$ 48,000.00	\$ 12,000.00
2016	\$ 35,000.00	\$ 8,750.00
2017	\$ 51,000.00	\$ 12,750.00
2018	\$ 40,000.00	\$ 10,000.00
2019	\$ 58,000.00	\$ 14,500.00
2020	\$ 55,340.00	\$ 13,835.00

En el año 2013, como se puede observar en el cálculo de las diferencias temporarias, el pasivo comienza a revertirse, porque se debe aplicar contablemente el movimiento contrario porque se tiene que disminuir, por lo que se abona y se carga el gasto por Impuesto Sobre la Renta Diferido, para liquidar el gasto provisionado en el año 2013 y registrar el gasto del año 2014, se carga el pasivo para revertir el efecto del pasivo por Impuesto Diferido.

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.

Fecha: 31/12/2013

Asiento de Diario: #1

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
4205	<u>Gasto Por Impuesto A Las Ganancias</u>		\$11,741.25	
420501	Gasto Por ISR Corriente	\$11,741.25		
42050101	Gasto Por ISR Corriente			
2203	<u>Pasivo Por Impuesto Sobre La Renta Diferido</u>		\$ 1,250.00	
220301	Pasivo Por ISR Diferido	\$ 1,250.00		
22030101	Pasivo Por ISR Diferido			
2105	<u>Impuestos Por Pagar</u>			\$11,741.25
210502	Pasivo Por Impuesto Sobre La Renta Corriente Anual	\$11,741.25		
21050201	ISR Anual Por Pagar			
4205	<u>Gasto Por Impuesto A Las Ganancias</u>			\$ 1,250.00
420502	Gasto Por ISR Diferido	\$ 1,250.00		
42050201	Gasto Por ISR Diferido			
	Por la Contabilización del gasto del impuesto sobre la renta del año 2013.			
	Totales		\$12,991.25	\$12,991.25

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.

Fecha: 31/12/2014

Asiento de Diario: #2

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
4205	<u>Gasto Por Impuesto A Las Ganancias</u>		\$12,500.00	
420501	Gasto Por ISR Corriente	\$12,500.00		
42050101	Gasto Por ISR Corriente			
2203	<u>Pasivo Por Impuesto Sobre La Renta Diferido</u>		\$ 1,250.00	
220301	Pasivo Por ISR Diferido	\$ 1,250.00		
22030101	Pasivo Por ISR Diferido			
2105	<u>Impuestos Por Pagar</u>			\$12,500.00
210502	Pasivo Por Impuesto Sobre La Renta Corriente Anual	\$12,500.00		
21050201	ISR Anual Por Pagar			
4205	<u>Gasto Por Impuesto A Las Ganancias</u>			\$ 1,250.00
420502	Gasto Por ISR Diferido	\$ 1,250.00		
42050201	Gasto Por ISR Diferido			
	Por la Contabilización del gasto del impuesto sobre la renta del año 2014.			
	Totales		\$13,750.00	\$13,750.00

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.

Fecha: 31/12/2015

Asiento de Diario: #3

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
4205	<u>Gasto Por Impuesto A Las Ganancias</u>		\$12,000.00	
420501	Gasto Por ISR Corriente	\$12,000.00		
42050101	Gasto Por ISR Corriente			
2203	<u>Pasivo Por Impuesto Sobre La Renta Diferido</u>		\$ 1,250.00	
220301	Pasivo Por ISR Diferido	\$ 1,250.00		
22030101	Pasivo Por ISR Diferido			
2105	<u>Impuestos Por Pagar</u>			\$12,000.00
210502	Pasivo Por Impuesto Sobre La Renta Corriente Anual	\$12,000.00		
21050201	ISR Anual Por Pagar			
4205	<u>Gasto Por Impuesto A Las Ganancias</u>			\$ 1,250.00
420502	Gasto Por ISR Diferido	\$ 1,250.00		
42050201	Gasto Por ISR Diferido			
	Por la Contabilización del gasto del impuesto sobre la renta del año 2015.			
	Totales		\$13,250.00	\$13,250.00

Como se observa, en los años 2014 y 2015 el registro del pasivo por Impuesto Diferido es de igual forma que en el año 2013, ya que se repite el proceso.

Como puede verse en el cuadro de las diferencias temporarias, el pasivo termina de revertirse.

A continuación se presenta el asiento de diario en el que se refleja la contabilización del gasto del año 2016, en donde se carga la cuenta “Gasto De Operaciones” con el monto del impuesto corriente y diferido, así como también se abona el pasivo del impuesto determinado al finalizar el año.

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.

Fecha: 31/12/2016

Asiento de Diario: #4

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
4205	<u>Gasto Por Impuesto A Las Ganancias</u>		\$10,000.00	
420501	Gasto Por ISR Corriente	\$ 8,750.00		
420502	Gasto Por ISR Diferido	\$ 1,250.00		
2105	<u>Impuestos Por Pagar</u>			\$ 8,750.00
210502	Pasivo Por Impuesto Sobre La Renta Corriente Anual	\$ 8,750.00		
21050201	ISR Anual Por Pagar			
2203	<u>Pasivo Por Impuesto Sobre La Renta Diferido</u>			\$ 1,250.00
220301	Pasivo Por ISR Diferido	\$ 1,250.00		
22030101	Pasivo Por ISR Diferido			
	Por la Contabilización del gasto del impuesto sobre la renta del año 2016.			
	Totales		\$10,000.00	\$10,000.00

Para reflejar de manera más clara la representación del activo y pasivo por Impuesto Diferido en el Estado de Situación Financiera se presenta a continuación un formato que ejemplificará dicho suceso, se debe aclarar que dicho Estado solo se presenta a manera de ejemplo, pues el cierre no se ha realizado.

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.
BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 2016
(VALORES EXPRESADOS EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA)

<u>ACTIVO</u>			
<u>ACTIVO CORRIENTE</u>			\$ 43,410.00
Efectivo Y Equivalentes		\$ 1,750.00	
Caja General	\$ 500.00		
Bancos	\$ 1,250.00		
Gastos pagados por anticipado		\$ 2,740.00	
Inventarios		\$ 38,920.00	
<u>ACTIVO NO CORRIENTE</u>			\$ 30,000.00
Propiedad, Planta Y Equipo		\$ 30,000.00	
Mobiliario Y Equipo De Oficina	\$ 40,000.00		
Depreciación Acumulada	(\$10,000.00)		
TOTAL ACTIVO			\$ 73,410.00
<u>PASIVO</u>			
<u>PASIVO CORRIENTE</u>			\$ 3,401.25
Impuesto Por Pagar		\$ 3,401.25	
Pasivo Por Impuesto Sobre La Renta Corriente Anual	\$ 3,401.25		
<u>PASIVO NO CORRIENTE</u>			\$ 1,250.00
Impuesto Sobre La Renta Por Pagar Diferido		\$ 1,250.00	
<u>PATRIMONIO</u>			\$ 68,758.75
Capital Social		\$ 30,000.00	
Reserva Legal		\$ 3,535.00	
Utilidad Del Ejercicio		\$ 35,223.75	
TOTAL PASIVO MAS PATRIMONIO			\$ 73,410.00

Representante Legal

Contador

Auditor

A continuación se presenta el asiento de diario en el que se representa la contabilización del año 2017, en donde se carga la cuenta “Gasto Por Impuesto A Las Ganancias Corriente y Diferido” así también se abona el pasivo por el impuesto corriente a pagar y se abona la cuenta “Pasivo por Impuesto Sobre la Renta Diferido”, todo esto al cierre del ejercicio, y así de esa forma se registrará hasta el año 2020, con el objetivo de identificar el pasivo por Impuesto Diferido ocasionado por las diferencias temporarias en cuanto a la depreciación.

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.

Fecha: 31/12/2017

Asiento de Diario: #5

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
4205	<u>Gasto Por Impuesto A Las Ganancias</u>		\$14,000.00	
420501	Gasto Por ISR Corriente	\$12,750.00		
420502	Gasto Por ISR Diferido	\$ 1,250.00		
2105	<u>Impuestos Por Pagar</u>			\$12,750.00
210502	Pasivo Por Impuesto Sobre La Renta Corriente Anual	\$12,750.00		
21050201	ISR Anual Por Pagar			
2203	<u>Pasivo Por Impuesto Sobre La Renta Diferido</u>			\$ 1,250.00
220301	Pasivo Por ISR Diferido	\$ 1,250.00		
22030101	Pasivo Por ISR Diferido			
	Por la Contabilización del gasto del impuesto sobre la renta del año 2017.			
	Totales		\$14,000.00	\$14,000.00

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.

Fecha: 31/12/2018

Asiento de Diario: #6

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
4205	<u>Gasto Por Impuesto A Las Ganancias</u>		\$11,250.00	
420501	Gasto Por ISR Corriente	\$10,000.00		
420502	Gasto Por ISR Diferido	\$ 1,250.00		
2105	<u>Impuestos Por Pagar</u>			\$10,000.00
210502	Pasivo Por Impuesto Sobre La Renta Corriente Anual	\$10,000.00		
21050201	ISR Anual Por Pagar			
2203	<u>Pasivo Por Impuesto Sobre La Renta Diferido</u>			\$ 1,250.00
220301	Pasivo Por ISR Diferido	\$ 1,250.00		
22030101	Pasivo Por ISR Diferido			
	Por la Contabilización del gasto del impuesto sobre la renta del año 2018.			
	Totales		\$11,250.00	\$11,250.00

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.

Fecha: 31/12/2019

Asiento de Diario: #7

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
4205	<u>Gasto Por Impuesto A Las Ganancias</u>		\$15,750.00	
420501	Gasto Por ISR Corriente	\$14,500.00		
420502	Gasto Por ISR Diferido	\$ 1,250.00		
2105	<u>Impuestos Por Pagar</u>			\$14,500.00
210502	Pasivo Por Impuesto Sobre La Renta Corriente Anual	\$14,500.00		
21050201	ISR Anual Por Pagar			
2203	<u>Pasivo Por Impuesto Sobre La Renta Diferido</u>			\$ 1,250.00
220301	Pasivo Por ISR Diferido	\$ 1,250.00		
22030101	Pasivo Por ISR Diferido			
	Por la Contabilización del gasto del impuesto sobre la renta del año 2019.			
	Totales		\$15,750.00	\$15,750.00

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.

Fecha: 31/12/2020

Asiento de Diario: #8

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
4205	<u>Gasto Por Impuesto A Las Ganancias</u>		\$15,085.00	
420501	Gasto Por ISR Corriente	\$13,835.00		
420502	Gasto Por ISR Diferido	\$ 1,250.00		
2105	<u>Impuestos Por Pagar</u>			\$13,835.00
210502	Pasivo Por Impuesto Sobre La Renta Corriente Anual	\$13,835.00		
21050201	ISR Anual Por Pagar			
2203	<u>Pasivo Por Impuesto Sobre La Renta Diferido</u>			\$ 1,250.00
220301	Pasivo Por ISR Diferido	\$ 1,250.00		
22030101	Pasivo Por ISR Diferido			
	Por la Contabilización del gasto del impuesto sobre la renta del año 2020.			
	Totales		\$15,085.00	\$15,085.00

Impuesto sobre la renta diferido por cuentas incobrables.

Una entidad reconocerá un activo o un pasivo por Impuesto Diferido por el impuesto a 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 procedentes de periodos anteriores.

La empresa ABO, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 2015 refleja un saldo de Deudores Comerciales y otras Cuentas por Cobrar de \$2,740.00, de los cuales \$685.00 se consideran como incobrables. Se aclara que el valor de las cuentas incobrables no es deducible como gasto fiscalmente para efectos del Impuesto Sobre la Renta, por no cumplir con los requisitos que establece la Ley de Impuesto Sobre la Renta en el artículo 31, numeral 2.

A continuación se presenta el Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre de 2015, en el cual se reflejan los saldos netos de la cuenta “Deudores Comerciales y Otras Cuentas Por Cobrar”, sin embargo, se debe tener claro que el Estado de Situación Financiera se elabora después de haber realizado los asientos de cierre correspondiente.



EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.
BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015
VALORES EXPRESADOS EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

<u>ACTIVO</u>			
<u>ACTIVO CORRIENTE</u>			
Efectivo Y Equivalentes		\$ 14,750.00	\$ 43,410.00
Caja General	\$ 4,500.00		
Bancos	\$ 10,250.00		
Deudores Comerciales y Otras Cuentas Por Cobrar	\$ 2,740.00	\$ 2,055.00	
Estimación Para Cuentas Incobrables	(\$685.00)		
Inventarios		\$ 26,605.00	
			\$ 30,000.00
<u>ACTIVO NO CORRIENTE</u>			
Propiedad, Planta Y Equipo		\$ 30,000.00	
Mobiliario Y Equipo De Oficina	\$ 40,000.00		
Depreciación Acumulada	(\$10,000.00)		
TOTAL ACTIVO			\$ 73,410.00
<u>PASIVO</u>			
<u>PASIVO CORRIENTE</u>			
Impuesto Por Pagar		\$ 3,401.25	\$ 3,401.25
Pasivo Por Impuesto Sobre La Renta Corriente Anual	\$ 3,401.25		
PASIVO NO CORRIENTE			\$ 1,250.00
Impuesto Sobre La Renta Por Pagar Diferido		\$ 1,250.00	
<u>PATRIMONIO</u>			\$ 68,758.75
Capital Social		\$ 30,000.00	
Reserva Legal		\$ 3,535.00	
Utilidad Del Ejercicio		\$ 35,223.75	
TOTAL PASIVO MAS PATRIMONIO			\$ 73,410.00

Representante Legal

Contador

Auditor

La forma esperada de recuperación de las cuentas por cobrar afectara a las ganancias fiscales, porque las cuentas incobrables 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 relacionadas ya habrán sido incluidas en el resultado fiscal.

Sin embargo, si se exigiera que la deducción fiscal relacionada con la recolección de valor para deudas incobrables o de dudoso cobro se realizará 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 no afectara a las ganancias fiscales dado que ya se habría realizado la deducción. Por consiguiente no habría Impuesto Diferido.

El reconocimiento del Impuesto Diferido se realiza de la siguiente manera:

Para reconocer la diferencia temporaria del Impuesto Diferido se presenta el siguiente cuadro; de conciliación entre el valor fiscal y el valor en libros

Fecha de Cierre	2015
Valor en Libros	\$ 2,055.00
Base Fiscal	\$ 2,740.00
Diferencia Temporaria	\$ 685.00
ISR Diferido del Cierre	\$ 171.25
Activo Por Impuesto Diferido A Contabilizar	\$ 171.25

Contabilización del Activo Por Impuesto Diferido:

En el registro contable que se realizará a continuación, se hace el reconocimiento del activo en la cuenta “Activo Por ISR Diferido”, con \$171.25, que resultó de hacer la aplicación del 25% a los \$685.00 de la diferencia temporaria y además se realizó el abono a la cuenta “Ingresos Por ISR Diferido”.

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.

Fecha: 31/12/2015

Asiento de Diario: #1

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
1205	<u>Activo Por Impuesto Diferido</u>		\$ 171.25	
120501	Activo Por ISR Diferido	\$ 171.25		
12050101	Activo Por ISR Diferido			
4205	<u>Ingreso Por Impuesto A Las Ganancias</u>			\$ 171.25
420502	Ingreso Por ISR Diferido	\$ 171.25		
42050201	Ingreso Por ISR Diferido			
	Por la Contabilización del activo del impuesto sobre la renta diferido del año 2015.			
	Totales		\$ 171.25	\$ 171.25

Con el siguiente asiento de diario se liquida el Gasto por Impuesto Diferido, como parte del cierre del ciclo contable; cargando el Gasto por Impuesto Diferido con la cantidad de \$171.25 y abonando las pérdidas y ganancias, la cual tiene el efecto de cuenta puente para afectar las utilidades.

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.

Fecha: 31/12/2015

Asiento de Diario: #2

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
4205	<u>Ingreso Por Impuesto A Las Ganancias</u>		\$ 171.25	
420502	Ingreso Por ISR Diferido	\$ 171.25		
42050201	Ingreso Por ISR Diferido			
6101	<u>Pérdidas Y Ganancias</u>			\$ 171.25
610101	Pérdidas Y Ganancias	\$ 171.25		
61010101	Pérdidas Y Ganancias			
	Para liquidar el gasto por impuesto a las ganancias diferido del año 2015.			
	Totales		\$ 171.25	\$ 171.25

Para reflejar el efecto del Impuesto Diferido en la contabilidad se realiza el siguiente asiento de diario, en el cual se carga la cuenta “Pérdidas y Ganancias” para ser liquidada y de esa forma proceder al abono de la utilidades, con este abono se está afectando directamente las utilidades, reflejando un aumento.

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.

Fecha: 31/12/2015

Asiento de Diario: #2

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
6101	<u>Pérdidas Y Ganancias</u>		\$ 171.25	
610101	Pérdidas Y Ganancias	\$ 171.25		
61010101	Pérdidas Y Ganancias			
3106	<u>Resultados Del Ejercicio</u>			\$ 171.25
310601	Utilidad Del Ejercicio	\$ 171.25		
31060101	Utilidad Del Presente Ejercicio			
	Para liquidar las pérdidas y las ganancias por impuesto sobre la diferido del año 2015.			
	Totales		\$ 171.25	\$ 171.25

MAYORIZACIÓN DE LAS CUENTAS AFECTADAS.

Ingreso Por ISR Diferido			
(2)	\$171.25	\$171.25	(1)
	\$171.25	\$171.25	

Activo Por ISR Diferido		
(1)	\$171.25	
	\$171.25	

Utilidad Del Presente Ejercicio			
	\$35,223.75		*
	\$171.25		(2)
	\$35,935.00		

Pérdidas Y Ganancias			
(2)	\$171.25	\$171.25	(3)
	\$171.25	\$171.25	

Diferencias temporarias por pérdida de capital en ventas de activo fijo.

La empresa ABO, S.A. de C.V., cuenta con un vehículo desde el año 2011 con un costo de \$30,000.00 el cual ha sido depreciado en 4 años para efectos fiscales, sin embargo para efectos financieros el bien ha sido depreciado en 6 años.

En el año 2015 la empresa decide vender el vehículo a un precio de \$8,000.00, teniendo en cuenta que fiscalmente el valor del bien a esa fecha es de \$0.00, sin embargo financieramente el valor del bien es de \$10,000.00.

Valor en Libros	\$ 10,000.00
Base Fiscal	\$ -
Diferencia Temporaria	\$ 10,000.00
ISR Diferido del Cierre	\$ 2,500.00
Pasivo Por Impuesto Diferido A Contabilizar	\$ 2,500.00

Con el cuadro que se presento anteriormente, se puede observar que existe una ganancia de capital por la venta del bien para efectos fiscales de \$8,000.00, ya que la base fiscal es de \$0.00 y la venta se realizo por un valor de \$8,000.00, sin embargo financieramente existe una pérdida de \$2,000.00.

Con los datos calculados en el cuadro anterior, se elabora el asiento de diario, para registrar en la contabilidad el pasivo por impuesto diferido, resultante de aplicar el 25% a los \$10,000.00 correspondientes a la diferencia temporaria, el cual da como resultado \$2,500.00. para ellos se carga la cuenta “Gasto Por ISR Diferido” y se abona el pasivo con la cuenta “Pasivo Por ISR Diferido” con los \$2,500.00

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.

Fecha: 31/12/2015

Asiento de Diario: #1

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
4205	<u>Gasto Por Impuesto A Las Ganancias</u>		\$ 2,500.00	
420502	Gasto Por ISR Diferido	\$ 2,500.00		
42050201	Gasto Por ISR Diferido			
2203	<u>Pasivo Por Impuesto Sobre La Renta Diferido</u>			\$ 2,500.00
220301	Pasivo Por ISR Diferido	\$ 2,500.00		
22030101	Pasivo Por ISR Diferido			
	Por la Contabilización del pasivo por impuesto sobre la renta del diferido del año 2015.			
	Totales		\$ 2,500.00	\$ 2,500.00

Con el siguiente asiento de diario se está liquidando la cuenta “Gasto Por ISR Diferido”, haciéndole su respectivo abono, asimismo se afecta la cuenta de “Pérdidas Y Ganancias” cargándola, que es la que tiene la función de cuenta puente para poder realizar las liquidaciones de las cuentas y así elaborar los cierres respectivos.

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.

Fecha: 31/12/2015

Asiento de Diario: #2

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
6101	<u>Pérdidas Y Ganancias</u>		\$ 2,500.00	
610101	Pérdidas Y Ganancias	\$ 2,500.00		
61010101	Pérdidas Y Ganancias			
4205	<u>Gasto Por Impuesto A Las Ganancias</u>			\$ 2,500.00
420502	Gasto Por ISR Diferido	\$ 2,500.00		
42050201	Gasto Por ISR Diferido			
	Para liquidar el gasto por impuesto sobre la renta diferido del año 2015.			
	Totales		\$ 2,500.00	\$ 2,500.00

A continuación se elabora el asiento de diario con el que se liquida la cuenta “Pérdidas Y Ganancias” abonándola, y a la vez se refleja la forma directa en la que se

afecta la utilidad del ejercicio, en este ejemplo se registra una disminución cargando la cuenta “Utilidad Del Presente Ejercicio”.

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.

Fecha: 31/12/2015

Asiento de Diario: #3

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
3106	Resultados Del Ejercicio		\$ 2,500.00	
310601	Utilidad Del Ejercicio	\$ 2,500.00		
31060101	Utilidad Del Presente Ejercicio			
6101	Pérdidas Y Ganancias			\$ 2,500.00
610101	Pérdidas Y Ganancias	\$ 2,500.00		
61010101	Pérdidas Y Ganancias			
	Para liquidar las pérdidas y ganancias por impuesto sobre la renta diferido del año 2015.			
	Totales		\$ 2,500.00	\$ 2,500.00

MAYORIZACIÓN DE LAS CUENTAS AFECTADAS.

Pérdidas Y Ganancias	
\$2,500.00	\$2,500.00
\$2,500.00	\$2,500.00

Pasivo Por ISR Diferido	
	\$2,500.00
	\$2,500.00

Utilidad Del Presente Ejercicio	
\$2,500.00	
\$2,500.00	

Gasto Por ISR Diferido	
\$2,500.00	\$2,500.00
\$2,500.00	\$2,500.00

Impuesto Sobre la Renta diferido por indemnizaciones.

La empresa ABO, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 2014, estableció una provisión para indemnizaciones a empleados por una cantidad de \$1,000.00, teniendo en cuenta que durante ese año no hubo despidos:

El registro contable se realiza para reflejar financieramente el gasto por indemnizaciones; se debe aclarar que todavía no se reconoce fiscalmente como gasto porque el evento aún no ha sucedido, por esa razón se deja provisionada la obligación, abonando la cuenta “Indemnizaciones” en el lado del pasivo.

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.

Fecha: 31/12/2014

Asiento de Diario: #1

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
4202	<u>Gastos De Venta Y Comercialización</u>		\$ 1,000.00	
420201	Gastos De Venta Y Comercialización - Gastos De Personal	\$ 1,000.00		
42020105	Indemnizaciones			
2202	<u>Obligaciones A Largo Plazo Por Beneficios A Empleados</u>			\$ 1,000.00
220201	Prestaciones Por Retiro	\$ 1,000.00		
22020101	Indemnizaciones			
	Por la contabilización de la provisión de las indemnizaciones correspondientes al año 2014.			
	Totales		\$ 1,000.00	\$ 1,000.00

El siguiente asiento de diario se elabora con el objetivo de reflejar en la contabilidad el activo que se genera por el Impuesto Diferido, que se carga con el resultado de multiplicar los \$1,000.00 de la provisión por el 25% que corresponde al pago del Impuesto Sobre la Renta, operación que da como resultado \$250.00 y se abona la cuenta “Gasto Por ISR Diferido”.



Evaluación Técnica y Contable para el Manejo y Control de las Diferencias Temporarias y Permanentes Resultantes de los Impuestos Sobre las Ganancias de las Empresas Comerciales

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.

Fecha: 31/12/2014

Asiento de Diario: #2

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
1205	Activo Por Impuesto Diferido		\$ 250.00	
120501	Activo Por ISR Diferido	\$ 250.00		
12050101	Activo Por ISR Diferido			
4205	Gasto Por Impuesto A Las Ganancias			\$ 250.00
420502	Gasto Por ISR Diferido	\$ 250.00		
42050201	Gasto Por ISR Diferido			
	Por la Contabilización del impuesto del año 2014.			
	Totales		\$ 250.00	\$ 250.00

MAYORIZACIÓN DE LAS CUENTAS AFECTADAS.

Indemnizaciones (42020105)		Indemnizaciones (22020101)	
(1)	\$1,000.00		\$1,000.00 (1)
	\$1,000.00		\$1,000.00

NOTA: Con los saldos obtenidos a la fecha se debe proceder a elaborar los cierres correspondientes al ejercicio fiscal, siguiendo el mismo procedimiento que en los casos anteriores, dependiendo de las cuentas afectadas.

El 30 de noviembre del año 2015, la empresa ABO, S.A. de C.V., despide a un empleado del departamento de ventas sin razón justificada, por lo que se le indemniza por una cantidad de \$1,000.00.

Con el siguiente asiento de diario se está liquidando la provisión de la obligación reconocida en el año 2014 en la cuenta “Indemnizaciones” por el lado del pasivo, al mismo tiempo se está pagando a la persona despedida la indemnización, por lo que se abona la cuenta “Banco Scotiabank” para darle salida al efectivo en bancos.



Evaluación Técnica y Contable para el Manejo y Control de las Diferencias Temporarias y Permanentes Resultantes de los Impuestos Sobre las Ganancias de las Empresas Comerciales

EMPRESA ABO, S.A. DE C.V.

Fecha: 31/12/2015

Asiento de Diario: #3

Código	Concepto	Parcial	Debe	Haber
2202	Obligaciones A Largo Plazo Por Beneficios A Empleados		\$ 1,000.00	
220201	Prestaciones Por Retiro	\$ 1,000.00		
22020101	Indemnizaciones			
1101	Efectivo Y Equivalente			\$ 1,000.00
110103	Bancos	\$ 1,000.00		
11010301	Banco Scotiabank			
	Por la Contabilización del pago de las indemnizaciones.			
	Totales		\$ 1,000.00	\$ 1,000.00

MAYORIZACIÓN DE LAS CUENTAS AFECTADAS.

Indemnizaciones (22020101)			
(3)	\$1,000.00	\$1,000.00	(saldo)
	\$1,000.00	\$1,000.00	

Scotiabank (11010301)			
		\$1,000.00	(3)
		\$1,000.00	



ANEXOS

ANEXO No 1

GLOSARIO.

Consejo De Vigilancia De La Contaduría Pública Y Auditoria.

Es la entidad que se encarga de emitir o autorizar las normas de carácter técnico y ético, con el objetivo de dar a conocer los acuerdos y resoluciones emitidas por este, sobre el proceso de adopción de las NIC, NIIF, NIIF para PYMES y NIAS.

Diferencia Permanente.

Básicamente son los ingresos sin efectos y exonerados y las deducciones prohibidas mencionadas básicamente en el artículo 44° de la ISR, así como los gastos que no cumplen con el principio de causalidad.

Diferencia Temporaria.

Es la diferencia entre el monto de un activo o un pasivo en el balance general y su base imponible o tributaria.

Interpretación Financiera.

Es la emisión de un juicio, criterio u opinión de la información contable de una empresa, por medio de técnicas o métodos de análisis que hacen más fácil su comprensión y presentación.

Es la función administrativa financiera que se encarga de emitir los suficientes elementos de juicio para apoyar o rechazar las diferentes opiniones que se hayan formado con respecto a situación financiera que presenta una empresa.

Usuarios Externos.

Son personas ajenas a la empresa que realizan evaluaciones sobre la situación financiera de la empresa, estos usuarios pueden ser auditores externos, el fisco, instituciones financieras, etc.

Dictamen.

El dictamen del auditor es el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizados sobre los estados financieros de la entidad que se trate.

Sujeto Pasivo.

El sujeto pasivo en el lenguaje impositivo es aquel sobre el que recae la obligación tributaria, es quien debe pagar el tributo.

IASB.

La junta de normas internacionales de contabilidad (international accounting standards board) es un organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las normas internacionales de información financiera. La IASB funciona bajo la supervisión de la fundación del comité de normas internacionales de contabilidad (IASCF).

Información Financiera.

Conjunto de datos que se emiten en relación con las actividades derivadas de uso y manejo de los recursos financieros asignados a una institución.

Administración Tributaria.

De acuerdo al código tributario cuando se haga alusión a la administración tributaria, deberá entenderse que se hace referencia al ministerio de hacienda a través de las direcciones respectivas, responsables de la administración y recaudación de impuestos.

NIC.

Normas internacionales de contabilidad.

NIIF.

Normas internacionales de información financiera.

NIIF para PYMES.

Normas internacionales de información financiera para pequeñas y medianas entidades.

IASC.

International accounting standards committee (comité de normas internacional de contabilidad). Tiene su origen en 1973 y nace del acuerdo de los representantes de profesionales contables de varios países (Alemania, Australia, estados unidos, Francia, Holanda, Irlanda, Japón, México y reino unido) para la formulación de una serie de normas contables que pudieran ser aceptadas y aplicadas con generalidad en distintos países con la finalidad de favorecer la armonización de los datos y su comparabilidad.

Pequeñas Y Medianas Entidades.

Son aquellas entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas y que publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos, por ejemplo, los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia.

Mercado De Valores.

Son un tipo de mercado de capitales en el que se negocia la renta variable y la renta fija de una forma estructurada, a través de la compraventa de valores negociables. Permite la canalización de capital a medio y largo plazo de los inversores a los usuarios.

Estados Financieros Con Propósitos General.

Son aquellos que se preparan al cierre de un periodo para ser conocidos por usuarios indeterminados, con el ánimo principal de satisfacer el bien común del público en evaluar la capacidad de un ente económico para generar flujos favorables de fondos. Se deben caracterizar por su condición, claridad, neutralidad y fácil consulta. Son estados de propósito general, los estados financieros básicos y los estados financieros consolidados.

Estados Financieros Con Propósitos Específicos.

Son aquellos que se preparan para satisfacer necesidades específicas de ciertos usuarios de la información contable. Se caracterizan por tener una circulación o uso limitado y por suministrar un mayor detalle de algunas partidas u operaciones.

Obligación Pública De Rendir Cuentas.

Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas si sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o bien, si se está en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo mercados locales o regionales). Así mismo, una entidad está obligada a rendir cuentas públicamente cuando una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un grupo amplio de terceros, este suele ser el caso de los bancos, las cooperativas de crédito, las compañías de seguros, los intermediarios de bolsa, los fondos de inversión y los bancos de inversión.

Tasa Impositiva.

Tasa que se aplica para el pago de impuestos.

ANEXO No 2.

CONCLUSION GENERAL.

El documento será beneficioso para todo el contribuyente que realice los hechos establecidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta y que generen diferencias temporarias producto del impuesto a las ganancias; asimismo constituirá un material de apoyo y consulta para el profesional de la contaduría pública que participe en este tipo de operaciones, y para todo aquel interesado que no tenga acceso a este tipo de información por otro medio acorde a sus necesidades.

La ganancia de capital, el impuesto diferido y las diferencias temporarias son temas tributarios en los cuales se hace necesaria una orientación al contribuyente para una apropiada identificación de las operaciones que se originan por estos mismos, motivo por el cual con el desarrollo de la investigación se busca aportar una solución teórica y práctica a los problemas que puedan enfrentar en el cumplimiento de las obligaciones formales y los pagos del impuesto sobre la ganancia neta de capital, tanto personas naturales como jurídicas que realicen los presupuestos establecidos en la Ley.

El contribuyente, el profesional de la Contaduría Pública y cualquier otro usuario que tenga interés en el tema, contará con un documento que minimice la confusión a que puede dar lugar la terminología legal; permitiéndole aplicar con exactitud las disposiciones de La Ley de Impuesto sobre La Renta y otras, que regulan los hechos generados por las diferencias temporarias del impuesto a las ganancias, de manera tal, que se evite el cálculo y liquidación equívoca de las mismas. De igual manera se proporciona criterios para poder distinguir si el bien objeto de la operación es un bien de

capital o no, los parámetros temporales a tener en consideración para la tasa con la cual será gravada la ganancia neta de capital, o en su defecto las obligaciones formales a cumplir para tener derecho a deducir la pérdida de capital de ganancias futuras. Lo anterior con miras de evitar incumplimientos formales y sustantivos ante la Administración Tributaria.

Por otro lado, el profesional de la contaduría pública por medio de la guía a desarrollar tendrá un fortalecimiento de los conocimientos que tenga sobre el régimen de ganancia de capital; permitiéndole desempeñarse con competencia en el sector público o privado, mediante su asesoramiento en la toma de decisiones y velando por el cumplimiento oportuno de las obligaciones tributarias, acorde a la actividad profesional que le haya sido encomendada.

ANEXO No 3.

RESUMEN DE LA METODOLOGIA UTILIZADA.

Tipo de Estudio.

El estudio realizado fue de tipo bibliográfico y explicativo; bibliográfico por la existencia de un conjunto de referencias como lo son libros, tesis, revistas, normativa legal, que permitieron conocer antecedentes; trabajos similares, disposiciones legales y otros enfocados al conocimiento sobre la determinación de la ganancia de capital y su tratamiento tributario contable. Explicativo, porque facilitó una guía que respondió a la determinación de la ganancia de capital en la compraventa, permuta u otra forma de negociación sobre bienes muebles e inmuebles y títulos valores y la correcta liquidación del impuesto sobre la renta y que por ende permitió un mejor entendimiento sobre el tema de investigación. Lo antes mencionado se relacionó con el método inductivo el cual permitió, mediante el planteamiento de ejemplos particulares, obtener conclusiones generales, que tuvieron como base las afirmaciones ya presentadas en la teoría expuesta.

Objetivo de la Investigación.

Establecer un procedimiento uniforme del tratamiento contable del Impuesto a las Ganancias, para una correcta presentación de la información financiera, logrando así dar fiabilidad a la determinación de resultados y un adecuado cálculo del impuesto.

Unidad de observación.

Las unidades de análisis de la investigación fueron las diferentes operaciones que dan surgimiento a la ganancia de capital, como lo son la compraventa, permuta u otra

forma de negociación sobre bienes muebles e inmuebles y títulos valores. Al igual la normativa tributaria, mercantil y contable que regula tales operaciones.

Instrumentos y técnicas utilizadas.

Las técnicas que se utilizaron en el desarrollo de la investigación son:

- Entrevistas
- Cuestionario

Entrevistas.

Su ejecución dependió de información relevante, y se consideró clave en la investigación, debido a que se obtuvo información importante con funcionario de la Administración Tributaria que posee conocimientos sobre el objeto de estudio, asimismo a asesores especializados en la materia, los cuales proporcionaron aportes relativos a la investigación, como también a entidades que se involucran en las operaciones de compraventa, permuta u otra forma de negociación sobre bienes muebles e inmuebles y títulos valores. Dicha técnica permitió tener un sondeo acerca de los problemas que enfrentan tanto el contribuyente como el profesional de la contaduría pública en la aplicación de los lineamientos generales para la determinación de la ganancia de capital, establecidos en el marco tributario.

Cuestionario.

Como una herramienta auxiliar de la entrevista se elaboró un documento impreso, destinado a la obtención de conocimientos y opiniones sobre el tema de investigación, y que el investigado llenó por sí mismo, teniendo las instrucciones sobre

cómo deberá completarlo, así como datos importantes, su cuerpo central constaba de ítems, y se consideró tanto preguntas cerradas como abiertas. En cuanto a la información obtenida por medio de la entrevista y cuestionarios con ítems abiertos, fue necesario el análisis de los datos obtenidos, así como de su presentación mediante matrices, diagramas o marcos conceptuales, los cuales facilitaron la comprensión de las indagaciones realizadas.

Procesamiento y Análisis de la Información.

A partir de la información recopilada con las herramientas y técnicas anteriormente detalladas, se elaboró un documento sobre la determinación y contabilización de la ganancia de capital y la liquidación del impuesto sobre la renta.

Se recopiló la información bibliográfica existente acerca de las diferentes operaciones que dan surgimiento a la ganancia de capital, para establecer un marco de referencia sobre este régimen; identificando al mismo tiempo las disposiciones tributarias que regulan cada uno de los hechos generadores, y la normativa contable para efecto de identificar los lineamientos para el reconocimiento, medición, contabilización y presentación de la ganancia de capital e impuesto respectivo.

Una vez identificado el marco tributario contable, se procedió a formular ejemplos hipotéticos sobre cada una de las operaciones que permitan visualizar en forma práctica el tratamiento de este régimen; incluyendo la compraventa, permuta u otra forma de negociación sobre bienes muebles e inmuebles y las rentas provenientes de inversiones o compraventa de acciones o demás títulos valores tanto en el territorio

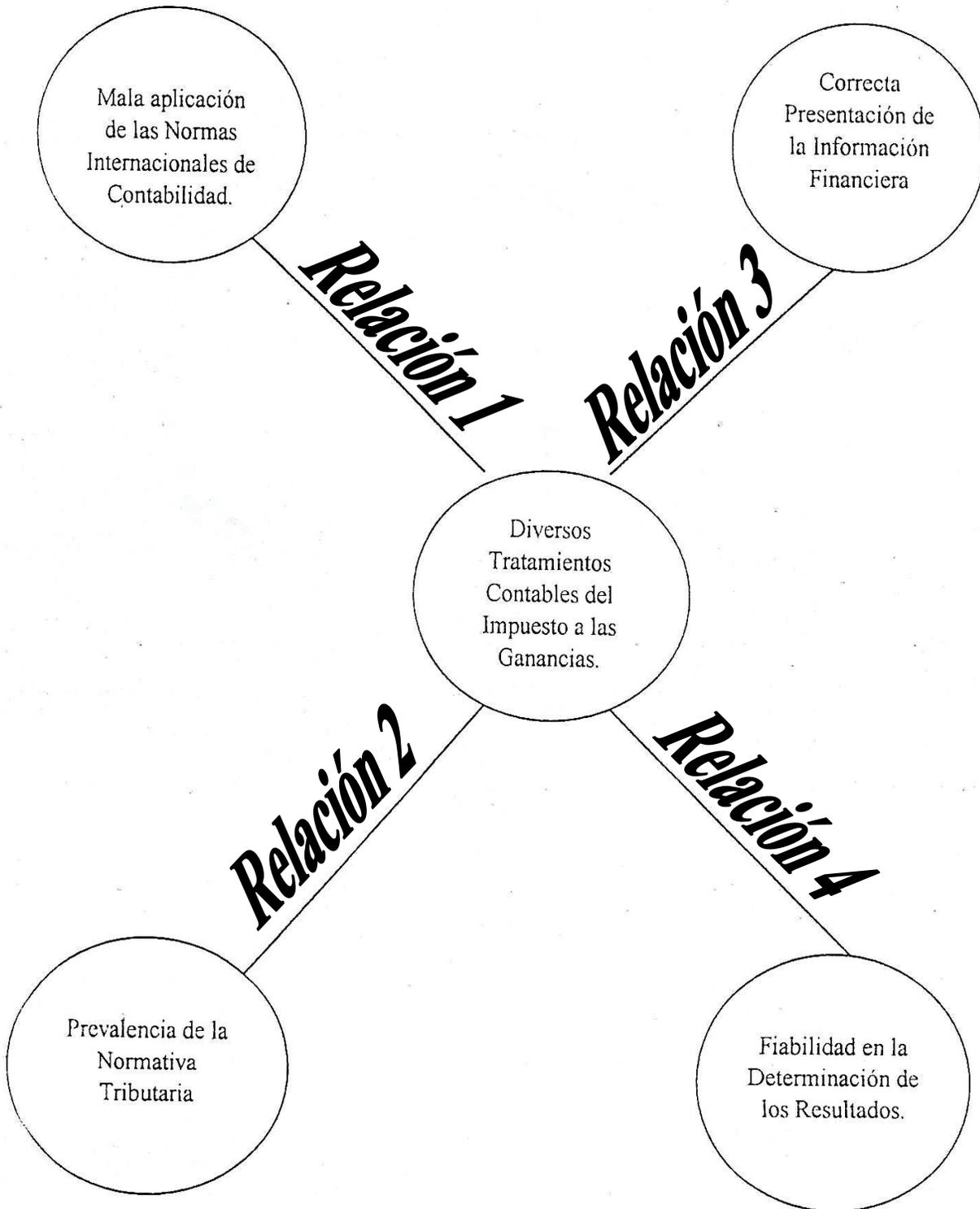
nacional como en el exterior. De igual manera se dejó evidencia documental que respalda las diferentes operaciones.

Posteriormente se elaboró el Informe de Ganancia y/o Pérdida de Capital y su incorporación en la Declaración de Impuesto sobre la Renta para la liquidación del impuesto.

Finalmente se elaboraron las conclusiones y respectivas recomendaciones a los contribuyentes, sobre cada uno de los puntos sujetos a estudio en el desarrollo de la investigación sobre la ganancia de capital.

ANEXO No 4

RELACIONES ENTRE VARIABLES





ANEXO No 5.

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA DE OCCIDENTE

DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS

ENCUESTA

TEMA DE INVESTIGACIÓN:

EVALUACIÓN TÉCNICA CONTABLE PARA EL MANEJO Y CONTROL DE LAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS Y PERMANENTES RESULTANTES DE LOS IMPUESTOS SOBRE LAS GANANCIAS EN LAS EMPRESAS COMERCIALES.

PARA OPTAR AL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIADOS EN CONTADURÍA PÚBLICA.

OBJETIVO:

Recabar información sobre el conocimiento y manejo, sobre la sección 29 de las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (Impuesto a las Ganancias).

Indicación:

Marque con una X la respuesta que considere conveniente según su experiencia y conocimiento.

1- ¿Bajo qué normativa contabiliza las transacciones en la empresa comercial para la cual labora?

- NIC_____
- NIIF_____
- NCF_____
- NIIF PARA PYMES_____
- OTRAS NORMATIVAS_____

Si la respuesta a la pregunta anterior fue una opción diferente a NIIF para PYMES continúe en la pregunta numero 2, si por el contrario su respuesta fue NIIF para PYMES continúe en la pregunta 4

2- ¿Cuál es la razón principal por la que no se aplican las NIIF para PYMES?

- No se ha divulgado su aplicación _____
 - No se apega con el giro de la empresa _____
 - Se encuentra en proceso de implementación_____
 - Otros (Especifique)_____
- _____

3- ¿Considera innecesaria la aplicación de las NIIF para PYMES en las empresas comerciales?

- Si_____
- No_____

4- ¿La implementación de las NIIF para PYMES vinieron a mejorar la presentación de los estados financieros?

- Si_____
- No_____

5- ¿Ha contado con la oportunidad de asistir a seminarios sobre la correcta aplicación de las NIIF para PYMES?

- SI_____
- NO_____

6- ¿Conoce el propósito de la sección 29 de NIIF para PYMES?

- SI_____
- NO_____

7- ¿Posee conocimiento sobre el término Impuesto Corriente e Impuesto Diferido?

- Si_____
- No_____

8- ¿Posee conocimiento sobre el término Diferencias Temporarias?

- Si_____
- No_____

9- ¿Conoce el tratamiento contable, que se les debe dar a las diferencias temporarias y permanentes según la sección 29, Normas Internacionales de Información Financiera (Impuesto a las Ganancias)?

- Si_____
- No_____

10- ¿Qué aspectos de la sección 29, (Impuesto a las Ganancias) de las Normas Internacionales de Información Financiera considera con gran dificultad?

- Determinar una diferencia temporaria de una permanente_____
- Registrar una diferencia temporaria y/o permanente en contabilidad_____
- Presentar las diferencias temporarias y permanentes en los Estados Financieros_____
- Relacionar las diferencias temporarias y permanentes con las políticas contables_____
- Otras (Especifique)_____

11- ¿Conoce que efectos son ocasionados por la falta de aplicación de la sección 29, Normas Internacionales de Información Financiera (Impuesto a las Ganancias)?

- Si_____
- No_____

12- ¿Considera usted que las NIIF para PYMES son más sencillas de comprender que las demás normativas?

- Si _____
- No _____

13- ¿El Concejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA) promueve seminarios sobre la correcta aplicación de las NIIF para PYMES?

- SI _____
- NO _____

14- ¿Considera que sería conveniente la creación de un instructivo técnico – contable sobre la correcta aplicación de la sección 29, Normas Internacionales de Información Financiera (Impuesto a las Ganancias)?

- Si _____
- No _____

15- ¿Asistiría a seminarios sobre la correcta aplicación de las NIIF para PYMES organizados por el Concejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA)?

- Si _____
- No _____

Bibliografía

Libros

Vásquez López, Luis (compilador), Recopilación de leyes tributarias, 17° edición 2010

Sección 29, NIIF para PYMES

Sección 1, NIIF para PYMES

Ley reguladora del ejercicio de la contaduría pública y auditoría

Ley del impuesto sobre la renta

Código de comercio

Páginas web

<http://www.consejodevigilancia.gob.sv>

<http://www.gestiopolis.com/recursos5/fin/norminter.htm>

<http://www.asamblea.gob.sv>

<http://www.mh.gob.sv>