

IMPUESTOS DE LAS GANANCIAS

Elaborado por:
Lic. María del Pilar Ugalde Herrera. MAF

IMPUESTOS DE LAS GANANCIAS

RESUMEN

El presente tema brinda los requerimientos necesarios a la hora de realizar la contabilización del impuesto a las ganancias, que permite al estudiante de la USAM desarrollar su habilidad en tema del impuesto a las ganancias de acuerdo con la NIIF- PYMES, como es el reconocimiento inicial, las retenciones como las estimaciones y la información a revelar, este tema es realmente de cuidado, ya que es susceptible a errores de presentación por la no información ni actualización del tema en Costa Rica.

OBJETIVO

Ofrecer información actualizada y necesaria para que el estudiante de la USAM, mejore su capacidad a la hora de contabilizar los impuestos de las ganancias, según establece la NIIF-PYMES, con el argumento de Costa Rica.

SUMMARY

This topic provides the necessary time to perform accounting accounting income tax requirements, allowing the student to develop his skill in USAM issue of tax profit according to IFRS-SME, as is the initial recognition, deductions such as estimates and disclosures, this topic is really very carefully, as they are very susceptible to issues errors for non-submission or update information the issue in our country.

IMPUESTOS DE LAS GANANCIAS EN COSTA RICA

En la columna Tributaria, el tema Ganancia de Capital ante ley, en la edición 879, Diego Salto, socio de Asesores Fiscales Corporativos, se refiere que las ganancias de capital generalmente no se gravan en Costa Rica. Esta afirmación es parcialmente incorrecta, como también lo es la jurisprudencia reciente sobre esto.

El impuesto sobre la renta en Costa Rica se fundamenta en el concepto de renta producto, a partir del cual solo se grava la renta derivada de los elementos productivos: tierra, trabajo y capital. Las ganancias de capital no se consideran gravables, ya que estas se generan por elementos ajenos al contribuyente, ya sea el transcurso del tiempo (como ocurre con la plusvalía inmobiliaria) u otras situaciones (mejoras en la infraestructura). En Costa Rica, la ley únicamente establece dos excepciones.

La primera es lógica; se considera gravable la renta derivada de la actividad habitual del contribuyente. Si vendo un terreno, solo se considera gravable si ello es mi actividad habitual. ¿Qué se considera habitual? Anteriormente existía una definición en la ley que se declara inconstitucional, por lo que la respuesta es casuística.

La segunda excepción es cuando se vende un activo depreciable: si se vende un edificio que ha sido sujeto a depreciación año con año, entonces se considera una ganancia gravable la diferencia entre el valor histórico y el precio de venta. A pesar de lo anterior, la Administración Tributaria ha querido flexibilizar el concepto de habitualidad a través de una tesis contraria a la ley, a partir de la cual se considera gravable la renta obtenida cuando exista un ánimo mercantil, aunque no exista habitualidad.



Es decir, independientemente del negocio del contribuyente, es gravada la renta obtenida aún en ausencia de habitualidad, por el solo hecho de buscar lucro. Este criterio erróneo se consideró hace algunos años, y recientemente se retoma en el Oficio DGT 297-12. Un criterio como este requiere reforma legal, dada que no respeta la actual ley, por lo que no debe darse por la vía de interpretación.

Costa Rica es el nuevo destino de negocios en el ámbito mundial, existen gran cantidad de beneficios si se constituye una sociedad Offshore. Se deben tener presente lo siguiente:

Impuesto de renta

En Costa Rica el sistema tributario es territorial no mundial, lo que significa que solo aquellos ingresos producidos en el país están afectos al pago del impuesto de la Renta. Entonces si se realizan negocios en exterior con una sociedad inscrita en Costa Rica, no se pagan impuestos sobre las ganancias que produzcan.

Impuestos a las sociedades

Si se tiene una sociedad inactiva en Costa Rica, no existen impuestos que pagar, no importa el tipo de sociedad (Responsabilidad Limitada, o una Sociedad Anónima), para la Administración Tributaria es lo mismo, cero impuestos.

Ganancias de capital

En caso que adquiera un bien mueble o inmueble en Costa Rica, y luego se decide vender, no debe de pagar impuestos por las ganancias producidas.



Registro de acciones y accionistas privados

Las sociedades en Costa Rica, se llaman Sociedades Anónimas, y una de sus más importantes características es que el record de los accionistas es absolutamente privado (no es público) y manejado por los propios accionista, entonces si se constituye una sociedad, no importa si es accionista o no, esa información no es pública, y nadie puede obtenerla.

La exclusión por parte de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las ganancias de capital de la renta bruta, constituye un caso de no sujeción y no de exención, puesto que dichos ingresos ni siquiera llegan a ser considerados para efectos de determinar la renta gravable; el hecho generador del impuesto sobre la renta no se llega a dar. Al no ser las ganancias de capital rentas exentas, las mismas no deben ser sumadas para efectos de determinar la renta disponible de una compañía y por lo tanto, no existe ningún impuesto de retención sobre las distribuciones de estos ingresos a sus accionistas.

“

Por lo que un ingreso que califique como una ganancia de capital, no va a estar gravado con el impuesto sobre la renta y en el caso de que dicho ingreso sea generado por una entidad jurídica, tampoco está sujeto a impuestos de retención sobre la renta disponible al momento en que la ganancia de capital sea distribuida a sus beneficiarios. El ejemplo más claro de todo lo anterior se ve en el caso de ventas de inmuebles tales como terrenos o fincas.

”

Si una sociedad anónima local propietaria de un bien inmueble sin desarrollar con un valor contable de ₡ 1 000 000 que no se dedica en forma habitual a la venta de inmuebles (por ejemplo no es una compañía urbanística o de correduría de bienes raíces) vende dicho activo a un tercero por un valor de ₡ 2 000 000 la diferencia de un millón de colones, entre el valor contable (valor base del activo 1 millón de colones) y el valor de realización (2 millones colones), constituye una ganancia de capital. Como ganancia de capital, dicho millón de colones no está sujeto al impuesto sobre la renta del 30% (presumiendo que la sociedad está sujeta a la tarifa máxima).

LA DISTRIBUCIONES DE GANANCIAS DE CAPITAL QUE SEAN PAGADAS A UNA PERSONA NO DOMICILIADA, NO VAN A ESTAR SUJETAS AL IMPUESTO SOBRE LAS REMESAS EXTERIOR

A su vez, si al final del período fiscal, la compañía aprueba una distribución de utilidades y paga la ganancia de capital como un dividendo a sus accionistas (que para el caso se asume son personas físicas), dicha distribución tampoco va a estar gravada con el impuesto de retención sobre la renta disponible. En caso de que en lugar de una ganancia se hubiera obtenido una pérdida de capital, es importante recalcar que la misma no será autorizada como un gasto deducible para efectos de calcular el impuesto sobre la renta.

Asimismo, y bajo el análisis anterior, la distribuciones de ganancias de capital que sean pagadas a una persona no domiciliada, no van a estar sujetas al impuesto sobre las remesas exterior.



INTRODUCCIÓN A LOS REQUERIMIENTOS

Los activos y pasivos por impuestos diferidos se registran por el impuesto a las ganancias que se prevé recobrar o pagar con respecto a la ganancia fiscal de periodos contables futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. El impuesto diferido nace de la diferencia entre los importes reconocidos por los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y de su afirmación 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 evalúan 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.

Ahora bien se reconoce una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos, de modo que el importe neto se compare al importe máximo que es posible que se cumpla sobre la base de las ganancias fiscales vigentes o futuras.

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.

En el cuadro No 1 se muestra las diferencias temporarias, las cuales son aquéllas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura. La valoración fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio, denominada base fiscal, es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y, por tanto, no figure reconocido en el balance, como es el caso de un pasivo, se convierte en activo diferido cuando se presenta exceso del valor contable sobre el fiscal y se convierte en pasivo diferido cuando el exceso del valor fiscal sobre el valor contable.

Definición de pasivo diferido

Nace porque a futuro le pagaré a la Administración Tributaria un impuesto, pero este yo ya reconocí el gasto en la contabilidad. O sea el gasto es hoy y el pago es en el futuro.

Definición de activo diferido

Nace porque tributariamente yo pago un impuesto de manera anticipada pero todavía no es un gasto contable. Entonces en el activo diferido el pago es hoy y el gasto es a futuro.

El pasivo y activo diferido nacen porque yo determino en la contabilidad el verdadero gasto del impuesto, es decir cuál es el costo impositivo que se debe asumir para pagar sus tributos correspondientes independientes de la metodología fiscal que se aplique.



CONCEPTO	ACTIVO DIFERIDO	PASIVO DIFERIDO
Naturaleza	Pendiente de cobrar	Pendiente de pagar
Tiempo de diferencia temporal	Deducible o a no pagar en el futuro	Imponible o a pagar en el futuro
Surge en activos cuando	Exceso del valor fiscal sobre el valor contable	Exceso de valor contable sobre el valor fiscal (lo más común)
Surge en pasivos cuando	Exceso del valor contable sobre el valor fiscal (lo más común)	Exceso de valor fiscal sobre el valor contable
Ejemplos más comunes	Valor contable de pasivos por provisiones que no fueron deducibles, pero lo serán en el futuro	Valor neto contable superior al valor neto fiscal de activos fijos, por deducir fiscalmente más rápido que contablemente

Tabla No 1. Concepto de activos y pasivos diferidos

Fuente propia: Ugalde, 2014, normas IASBI.

¿QUÉ ES UN IMPUESTO DIFERIDO?

De acuerdo al 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.

Ahora bien, ¿Cómo determinan las entidades cuándo un impuesto se considera impuesto a las ganancias? El impuesto a las ganancias es cobrado por las autoridades fiscales en relación con el ingreso obtenido por las entidades y las personas. En este contexto, ingreso es el importe neto que refleja el ingreso de actividades ordinarias imponible menos los gastos deducibles fiscalmente.

EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS ES COBRADO POR LAS AUTORIDADES FISCALES EN RELACIÓN CON EL INGRESO OBTENIDO POR LAS ENTIDADES Y LAS PERSONAS

En la normativa NIIF-PYMES en el párrafo 29.1, se define el impuesto a las ganancias o pérdida fiscal de

un periodo contable sobre la que se calculan los impuestos a pagar o recuperar, determinada de acuerdo con los criterios establecidas por la autoridad fiscal Administración Tributaria. La ganancia fiscal es igual al resultado fiscal menos los importes deducibles de dicho resultado. Estas reglas también rigen para la tasa impositiva es decir, el porcentaje que se aplica a la ganancia fiscal para calcular la carga fiscal del periodo, no todos los impuestos estarán dentro de esta norma, ya que la ganancia fiscal no es lo mismo que la ganancia contable, no es necesario que los impuestos se basen en una cifra exactamente igual a la de una ganancia contable para esta norma las considere.

La ganancia fiscal no suele ser lo mismo que el resultado o el resultado integral tota, determinar si un impuesto se considera impuesto a las ganancias o no requiere de juicio profesional, basado en los hechos y circunstancias particulares.

A continuación se muestran las principales condiciones que se deben considerar a la hora de tratar el impuesto a las ganancias.

IMPUESTOS A LAS GANANCIAS

Una entidad contabilizará el impuesto a las ganancias, siguiendo las fases 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 afectarán a las ganancias fiscales si se recuperasen o liquidasen por su importe en libros presentes (párrafos 29.9 y 29.10).
-

PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

Una entidad reconocerá:

- A. Un pasivo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporales 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 precedente de periodos anteriores.

RECONOCIMIENTO DE IMPUESTOS DIFERIDOS

Principio de reconocimiento general

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.

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

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.

Base fiscal

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.

Reconocimiento y medición de impuestos corrientes

Una entidad económica reconocerá un pasivo por impuestos corrientes por el impuesto a pagar por las ganancias fiscales del periodo actual y los periodos anteriores.



Diferencias temporarias

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 de 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.

Texto / Figura No 1. Sección 29 NIIF - PYMES

Fuente: Cortez (2013), Fundación IFRS Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)



ETAPAS EN LA CONTABILIDAD DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Es importante iniciar en identificar las etapas en la contabilidad que se da en el proceso del impuesto a las ganancias.

1. Reconocer el impuesto corriente, medido a un importe que incluya el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales.
2. Identificar qué activos y pasivos se espera que afectaran a las ganancias fiscales si se recuperasen o liquidasen por su importe en libros.
3. Determinar la base fiscal, al final del periodo sobre el que se informa, de lo siguiente:
 1. Los activos y pasivos del apartado (b). La base fiscal de los activos y pasivos se determina en función de las consecuencias de la venta de los activos o la liquidación de los pasivos por su importe en libros presente.
 2. 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 pasan a ser imponibles o deducibles fiscalmente en periodos futuros.



4. Calcular cualquier diferencia temporaria, pérdida fiscal no utilizada y crédito fiscal no utilizado.
5. Reconocer 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.
6. 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, 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.
7. 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 sobre la base de las ganancias fiscales actuales o futuras.
8. Distribuir los impuestos corrientes y diferidos entre los componentes relacionados de resultados, otro resultado integral.
9. Presentar y revelar la información requerida.

RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE IMPUESTOS CORRIENTES

Una entidad reconoce un pasivo por impuestos corrientes por el impuesto a pagar en las ganancias fiscales del periodo actual y los periodos anteriores. Si el importe pagado, corresponde al periodo actual y a los anteriores, excede el importe por pagar de esos periodos, la entidad debe reconocer el exceso como un activo por 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 imponibles y deducibles que se informan en la declaración fiscal del año a declarar. A continuación (ver Figura 3) un ejemplo del impuesto como se refleja con la información contable y la fiscal.

CONCEPTO	AÑO 2012	
	Contable	Fiscal
Utilidad antes de depreciación e impuestos	24.883.200	24.883.200
Cargo por depreciación	900.000	-
utilidad antes de impuesto	23.983.200	24.883.200
Impuesto sobre la renta	7.194.960	
Impuesto diferido a aplicarse		(270.000)

Tabla No 2. Sección 29 NIIF/PYMES

Fuente: Ugalde, 2014, Fundación IFRS Normas Internacionales de Conabilidad (IASB)



RECONOCIMIENTO DE IMPUESTOS DIFERIDOS

A la entidad le corresponde reconocer 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 nace 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 la autoridad fiscal, administración tributaria, y la compensación a futuro de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores.

ESTE IMPUESTO NACE 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 LA AUTORIDAD FISCAL

Igualmente se debe reconocer un activo o pasivo por impuestos diferidos si la recuperación del importe en libros de un activo o la liquidación de un pasivo da lugar a pagos fiscales futuros ya sean mayores o menores de los que se obtiene tal recuperación o liquidación que no tenga consecuencias fiscales.

La metodología para contabilizar activos y pasivos por impuestos diferidos, implica los siguientes pasos:

PASO 1

Identificar los activos y pasivos que se espera que afecten a las ganancias fiscales si se recuperen o salden 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.

MEDICIÓN DE IMPUESTOS DIFERIDOS

Tasas impositivas

Un activo o pasivo se mide por impuestos diferidos usando las tasas impositivas establecidas del país correspondiente, específicamente en Costa Rica.

El requerimiento de la Sección 29 de utilizar las tasas impositivas y las leyes que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa, en lugar de la fecha en que se autoriza la publicación de los estados financieros.

ALGUNAS VECES, SURGEN INCERTIDUMBRES CON RESPECTO AL TRATAMIENTO FISCAL ADECUADO DE LAS PARTIDAS, SUELEN DENOMINARSE POSICIONES FISCALES INCIERTAS, AQUÍ EN COSTA RICA SE DENOMINA BASE INCIERTA.

Sin embargo, de acuerdo con la Sección 32, Hechos Ocurredos después del Periodo sobre el que se Informa, las variaciones en las tasas impositivas o en las leyes fiscales, aprobadas o anunciadas después del final del periodo sobre el que se informa, que tengan o vayan a tener un efecto significativo en los activos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos, deben ser reveladas.

MEDICIÓN DE IMPUESTOS CORRIENTES Y DIFERIDOS

No es posible descontar los activos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos. El descuento de activos y pasivos por impuestos diferidos exige plantear la distribución en el tiempo de cada diferencia temporaria. En la sección de esta NIIF-PYMES se prohíbe el descuento, por ser sumamente complejo. La miden 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 revisan los importes presentados y tienen pleno conocimiento de toda la información relevante.

Los cambios en el importe medio, ponderado por la probabilidad de todos los posibles resultados, se basan en información nueva, no en una nueva interpretación por parte de la entidad de información que estuviese anteriormente disponible.

Algunas veces, surgen incertidumbres con respecto al tratamiento fiscal adecuado de las partidas, cuando esto ocurra, debe ser respaldado en última instancia por investigaciones de la autoridad fiscal pertinente, ya que estos tipos de incertidumbre suelen denominarse posiciones fiscales inciertas, aquí en Costa Rica se denomina Base incierta.

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



RETENCIONES FISCALES SOBRE DIVIDENDOS

Cuando se paga dividendos a sus accionistas, generalmente en Costa Rica, se 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.

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

PRESENTACIÓN EN EL ESTADO DE RESULTADO INTEGRAL Y EN EL PATRIMONIO

El gasto por impuestos corrientes y diferidos debe cargarse o acreditarse directamente al patrimonio, si los impuestos se relacionan con partidas que se acreditan o cargan directamente al patrimonio, ya sea en el mismo periodo o en otro diferente. Los siguientes son tres ejemplos de partidas en las que el impuesto diferido se acredita o se carga directamente al patrimonio: Un ajuste a las ganancias acumuladas iniciales procedente de un cambio en las políticas contables, que se contabilice retroactivamente, o de la corrección de un error.

El reconocimiento inicial del componente de patrimonio en la clasificación de un instrumento financiero compuesto.



La emisión de acciones suceso reconocido en operaciones discontinuadas

Una operación discontinuada se define como un componente de la entidad que ha sido dispuesto, o bien que se ha mantenido para la venta, representa una línea de negocio o un área geográfica, que es significativa y puede considerarse separada del resto, y que es parte de un único plan coordinado para disponer de una línea de negocio o de

un área geográfica de la operación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto, o si es una entidad dependiente adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.

LA NORMA EXIGE A LAS ENTIDADES CON OPERACIONES DISCONTINUADAS INCLUIR DICHAS OPERACIONES COMO UNA PARTIDA SEPARADA EN EL ESTADO DEL RESULTADO INTEGRAL, NETO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS RELACIONADO

La norma exige a las entidades con operaciones discontinuadas incluir dichas operaciones como una partida separada en el estado del resultado integral, neto del impuesto a las ganancias relacionado. Por con-

siguiente, todos los impuestos a las ganancias que surjan de los resultados de una operación discontinuada, de la venta de una operación discontinuada o de los movimientos en los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con los activos y pasivos de un componente mientras se clasifique como discontinuado.

La compensación de activos y pasivos por impuestos corrientes

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

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



Compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos

En general, los activos y pasivos por impuestos diferidos que surgen dentro de una misma entidad legal se pueden compensar, suponiendo que también se trate de una entidad fiscal única. Sin embargo, éste no será el caso de una entidad fiscal que tenga pérdidas de capital no utilizadas que sólo se puedan utilizar y compensar con ganancias de capital futuras.

El requerimiento de realizar el activo por impuestos diferidos y liquidar el pasivo por impuestos diferidos simultáneamente es importante para tales impuestos. La compensación de saldo específicamente identificados por impuestos diferidos sólo puede realizarse si la diferencia temporaria que da lugar al activo por impuestos diferidos se revierte antes o al mismo tiempo que las diferencias temporarias que generan el pasivo por impuestos diferidos.

Los pasivos por impuestos diferidos de las distintas entidades también se agregan, generalmente, pero es posible que no se puedan utilizar para compensar posteriormente los activos por impuestos diferidos.

INFORMACIÓN A REVELAR

La información a revelar de permitir 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.



Además la norma NIIF-PYMES exige revelar información adicional cuando el cumplimiento con requerimientos específicos sea insuficiente para permitir a los usuarios entender el efecto de transacciones concretas, otros sucesos y condiciones sobre la situación financiera de la entidad y su rendimiento financiero.

La información a revelar mínima que es necesaria la debe suministrar sobre sus circunstancias particulares en la información a revelar en las notas, si tal información resulta útil para los usuarios de los estados financieros.

Ahora bien cuando se deba revelar de forma separada, los principales componentes del gasto o sea ingreso por impuestos se puede incluir:

1. El gasto (ingreso) por impuestos corriente.
2. Cualesquiera ajustes reconocidos en el periodo por impuestos corrientes de periodos anteriores.
3. El importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el origen y la reversión de diferencias temporarias.
4. El importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas impositivas o con la imposición de nuevos impuestos.
5. 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.
6. Los ajustes al gasto por impuestos diferidos que surjan de un cambio en el estado fiscal de la entidad o sus accionistas.
7. Cualquier cambio en la corrección valorativa.
8. El importe del gasto por impuestos relacionado con cambios en las políticas contables y errores.





ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS

Aplicar los requerimientos de la NIIF-PYMES a las transacciones y los sucesos generalmente requiere de juicio profesional. La información acerca de los juicios profesionales significativos y las fuentes clave de incertidumbre en la estimación son útiles en la evaluación de la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad.

Es indispensable revelar los juicios profesionales efectuados por la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros. Además, revelar de los supuestos clave acerca del futuro y otras fuentes clave de incertidumbre en la estimación en la fecha sobre la que se informa, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes importantes en el importe en libros de los activos y pasivos dentro del ejercicio contable.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Constans, A. (2009). *La memoria de las cuentas anuales*. Editorial Profit. [en línea] ISBN 9788492956951
- IASB. (2009). *Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES*. [en línea] ISBN 9781907026348
- Casinelli, H. (2010). *NIFF para PYMES: Análisis conceptual y aplicación práctica de los nuevos estándares del IASB*. Aplicación Tributaria. [en línea] ISBN 9789871487905
- Eslava, J. (2009). *Claves de la nueva contabilidad para PYMES*. Editorial ESIC. [en línea] ISBN 9788473566117
- Gutiérrez, M. (2008). *Aplicación del borrador del nuevo PCG y de las PYMES a las empresas constructoras*. Editorial CISS. [en línea] ISBN 9788482356815
- Omeñaca, J. (2008). *Contabilidad General Adaptada al Nuevo PCG y PCG PYMES*. (11ª ed.). Deusto S. A. Ediciones. [en línea] ISBN. 9788423426140
- Omeñaca, J. (2009). *Plan General de Contabilidad y PCG de PYMES Comentados*. Deusto S. A. Ediciones. [en línea] ISBN.9788423426157

The logo for ILUMNO is displayed in white, uppercase letters on a bright orange rectangular background. The letters are bold and sans-serif. The letter 'O' is stylized with a white circular cutout in its center. The background of the entire image is a dark blue, low-poly geometric pattern of various triangles and polygons, with a large, semi-transparent dark blue circle centered in the middle.