

NIC 12: IMPUESTO A LAS GANANCIAS

NIC 21: EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

La NIC-12 debe ser aplicada en la contabilización de los impuestos sobre las ganancias, tanto para los impuestos nacionales y extranjeros, aspecto que representa una de las grandes preocupaciones de los empresarios, y por ende, el especial cuidado que se le da a la correcta determinación y contabilización de la utilidad o pérdida neta, a partir de la cual, se calcula el impuesto sobre la renta.

¿SABE USTED CUÁNDO SE DEBE APLICAR LA NORMA NIC 12?

Producto de la brecha que se da entre los criterios de registro y valuación de la información presentada en los estados financieros de acuerdo a las Normas

Internacionales y las reglas y criterios que prevalecen en la determinación del impuesto a las ganancias; es necesario una conciliación entre la utilidad o pérdida neta tanto contable como fiscal, solución que trata de brindar la NIC 12, haciendo posible la citada conciliación entre las reglas establecidas por las Normas Internacionales de Información Financiera y la legislación fiscal emitida por cada país.

Por lo anterior es que se da un problema a la hora de decidir cómo tratar contablemente las consecuencias fiscales actuales y futuras en cuanto a:

- A. La recuperación (o liquidación) del importe de los activos (o pasivos) reconocidos en el balance de la empresa,
- B. Las transacciones y sucesos del ejercicio corriente reconocidos en los estados financieros

La norma también aborda el reconocimiento de activos por impuesto diferido procedentes de pérdidas fiscales o créditos fiscales que estén pendientes de ser utilizados, así como la presentación en los estados financieros e información a revelar por los impuestos sobre las ganancias.



Para efectos de entender la manera de lograr dicha conciliación, es necesario revisar los siguientes conceptos establecidos en la norma:

DEFINICIONES RESULTADO CONTABLE

Es la ganancia o 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 calculado de acuerdo con las reglas fiscales, sobre la cual se calculan los impuestos a pagar (recuperar) Es decir, es la Base Imponible del Impuesto.

En la mayoría de las jurisdicciones fiscales, la “base imponible” del impuesto no suele coincidir exactamente con el “resultado contable antes de impuestos”. Entre ambas magnitudes se pueden producir diferencias.

Gasto (ingreso) por impuestos

Es el importe total por este concepto que se incluye para la determinación de la ganancia o pérdida neta del ejercicio, relacionado con el impuesto corriente y el diferido

Por tanto, el gasto (ingreso) por impuestos tiene dos componentes:

- A. Gasto/ingreso por Impuesto corriente
- B. Gasto/ingreso por Impuesto diferido

IMPUESTO CORRIENTE

Es la cantidad a pagar (o recuperar) por el impuesto sobre las ganancias relativas a la ganancia (o pérdida) fiscal del ejercicio.

La cantidad a pagar (o recuperar) debe aparecer como un pasivo (activo).

Se deben considerar las retenciones a cuenta soportadas y los pagos a cuenta satisfechos durante el período.

PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en ejercicios futuros relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

ACTIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en ejercicios futuros relacionadas con:

- A. Diferencias temporarias deducibles
- B. Pérdidas fiscales no utilizadas que se compensarán en ejercicios posteriores
- C. Créditos fiscales no utilizados

DIFERENCIAS TEMPORARIAS

Son las diferencias entre el importe en libros de un activo o un pasivo exigible y su correspondiente base fiscal. Pueden ser: imponibles o deducibles.

- A. Diferencia temporaria imponible: la que da lugar a cantidades gravables al determinar el resultado fiscal en ejercicios futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o la deuda pagada.
- B. Diferencia temporaria deducible: la que da lugar a cantidades deducibles al determinar el resultado fiscal en ejercicios futuros cuando el importe en libros del activo sea recuperado o la deuda pagada.



BASE FISCAL DE UN ACTIVO O DE UN PASIVO EXIGIBLE

De acuerdo a la NIC 12, la base fiscal es el importe atribuido a dicho activo o pasivo exigible para fines fiscales.

La base fiscal de un elemento es el concepto clave para contabilizar el efecto impositivo, de acuerdo con la NIC-12, ya que:

- » Las divergencias entre la base fiscal y el importe en libros de los activos y pasivos exigibles, dan lugar a las diferencias temporarias (imponibles o deducibles).
- » Aplicando el tipo de gravamen a las diferencias temporarias, se determinan los pasivos y activos por impuesto diferido.

Por tanto, en el enfoque de balance, la base fiscal es el punto de partida para el cálculo y contabilización de los pasivos y activos por impuesto diferido. En muchos casos el cálculo base fiscal es casi intuitivo, pero en otros su cálculo es difícil.

Una hipótesis de partida en la NIC-12, es que los activos se van a recuperar y los pasivos se van a liquidar por sus importes en libros (sus valores contables). En el caso de activos, no siempre es así, ya que algunos activos se recuperan por importes superiores a los valores contables, originándose un beneficio contable en dicha recuperación.

Teóricamente, de acuerdo con el enfoque de balance que sigue la NIC-12, algunas circunstancias que dan lugar a **diferencias permanentes** podrían ocasionar que la base fiscal de un elemento sea diferente de su valor contable, por lo que en estas diferencias permanentes, habría también una diferencia temporaria, que daría lugar a un pasivo o activo por impuesto diferido.



Para evitar que se reconozca un impuesto diferido cuando éste produce una diferencia permanente, la NIC-12 considera, que la base fiscal de un elemento es igual a su valor contable (importe en libros), con lo que se elimina la teórica diferencia temporaria y, por tanto, no existirán pasivos ni activos por impuesto diferido.

LOS ELEMENTOS DE FONDOS PROPIOS SON PARTIDAS RESIDUALES Y NO TIENEN BASE FISCAL

Los elementos de fondos propios (capital, reservas, resultado neto, etc.) son partidas residuales y no tienen base fiscal.

La base fiscal de un activo o pasivo exigible depende de la forma en que normalmente se espera recuperar el activo o liquidar el pasivo. Por ejemplo, en algunos sistemas fiscales es diferente la tributación del resultado operativo o de las llamadas “ganancias de capital”.

BASE FISCAL

Aunque la **“base fiscal de un elemento”** es una idea sencilla, encontrar una buena definición contable de la misma, que resulte realmente operativa, es un asunto complejo.

BASE FISCAL DE UN ACTIVO

La base fiscal de un activo es el importe que será deducible, a efectos fiscales, de los recursos económicos gravables que entrarán a la empresa cuando ésta recupere el importe en libros de dicho activo. Si dicha entrada futura de recursos económicos no tributa, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.

EJEMPLO 1

Una máquina se adquirió por 100. A efectos fiscales, el costo de adquisición fue también 100 y se permite la amortización fiscal de todo este importe. A la fecha de balance, ya se encuentra amortizada fiscalmente por importe de 30. La base fiscal de la máquina es 70, pues ésta es la cantidad que será deducible de los recursos económicos gravables que entrarán en la empresa cuando ésta recupere el valor contable de dicho activo.

- » Si se recupera mediante su uso: de los ingresos por ventas gravables se deducirán 70 por amortización
- » Si se recupera mediante su venta: Se deducirá un costo de 70 del ingreso obtenido en la enajenación.

EJEMPLO 2

A la fecha de balance, una empresa tiene contabilizados intereses a cobrar por importe de 200. El ingreso financiero ya ha sido reconocido en resultados, pero para efectos fiscales, tributará en el momento de su cobro (**criterio fiscal de caja**).

La base fiscal del activo **“intereses a cobrar”** es cero, pues cuando entren los 200 en caja y se tribute por esta entrada de efectivo, **no habrá partida deducible**.

Es importante recordar que la base fiscal de un activo es la cantidad que será deducible fiscalmente de los recursos económicos gravables que entren en la empresa, cuando ésta recupere el valor contable de dicho activo.

EJEMPLO 3

A la fecha de balance, una empresa tiene contabilizados efectos comerciales a cobrar por importe de 300. El ingreso por la venta ya ha sido reconocido en resultados. A efectos fiscales, también se incluyó éste ingreso para determinar la base imponible. La base fiscal del activo “efectos comerciales a cobrar” es 300, pues cuando se recupere éste activo, o sea, cuando entren 300 en tesorería, ésta entrada de recursos no tributa. Si la entrada de recursos económicos al recuperar el activo no tributa-cobro de una partida financiera-, la base fiscal del activo se considera igual a su valor contable.

EJEMPLO 4

A la fecha de balance, una empresa tiene contabilizados dividendos a cobrar por importe de 400. Fiscalmente estos dividendos están totalmente exentos. A efectos contables tales dividendos a cobrar ya se han considerado como un ingreso.

La base fiscal del activo “dividendos a cobrar” es 400, pues cuando entren 400 en tesorería. Ésta entrada de recursos no tributa.

Si la entrada de recursos económicos al recuperar el activo no tributa, el cobro del dividendo está exento, la base fiscal del activo se considera igual a su valor contable.

A la fecha de balance, una empresa tiene contabilizados dividendos a cobrar por importe de 400. Fiscalmente estos dividendos están totalmente exentos. La base fiscal del activo “dividendos a cobrar” es 400.

La NIC-12 considera que la totalidad del valor en libros es deducible; pero, según la definición, esto supondría que el cobro del dividendo es computable a efectos fiscales.

De forma alternativa la NIC considera que la base fiscal podría ser cero y se aplicaría un tipo impositivo cero.

Todo esto pone de manifiesto la dificultad de justificar el no reconocimiento de pasivos/activos por impuesto diferido, en el caso de las diferencias permanentes

EJEMPLO 5

A la fecha de balance, una empresa tiene contabilizado en su activo un préstamo concedido por importe de 500. Cuando el deudor devuelva el préstamo el cobro del mismo, no tendrá consecuencias fiscales. La base fiscal del activo “préstamo concedido” es 500, pues cuando se recupere este activo, o sea, cuando entren 500 en tesorería, ésta entrada de recursos no tributa.

Si la entrada de recursos económicos al recuperar el activo no tributa –es el cobro de una partida financiera–, la base fiscal del activo se considera igual a su valor contable.



BASE FISCAL DE UN PASIVO EXIGIBLE

La base fiscal de un **pasivo exigible** es igual a su importe en libros menos cualquier importe relacionado con tal partida que sea deducible fiscalmente en ejercicios futuros

En el caso de que se trate de **ingresos recibidos por anticipado** (que figuran en una cuenta de pasivo), su base fiscal es igual a su importe en libros menos cualquier importe de este ingreso que no será gravado en ejercicios futuros.

Normalmente el motivo de que algo no sea gravado en ejercicios futuros, es que ya haya tributado.

EJEMPLO 1

Un gasto devengado y no pagado figura en el pasivo como deuda a corto plazo por un importe de 100. Dicho gasto será deducible fiscalmente en el momento en que se pague (criterio de caja). La base fiscal de éste pasivo es cero.

La base fiscal de un pasivo exigible es igual a su importe en libros menos cualquier importe relacionado con tal partida –en este caso, el pago de ese gasto– que sea deducible fiscalmente en ejercicios futuros.



EJEMPLO 2

Entre los pasivos a corto plazo, figuran ingresos financieros cobrados por anticipado por importe de 200, que se imputarán a resultados en ejercicios siguientes. Sin embargo, estos ingresos financieros ya han tributado, pues fiscalmente se gravan con criterio de caja. La base fiscal de este pasivo es cero.

Cuando se trata de ingresos recibidos por anticipado –que figuran en una cuenta de pasivo– su base fiscal es igual a su importe en libros menos aquella parte de éste ingreso que no será gravada en períodos futuros.

EJEMPLO 3

Entre los pasivos a corto plazo figuran gastos devengados pendiente de pago, por importe de 300. Dichos gastos ya han sido deducidos también a efectos fiscales, pues tributan con criterio de devengo. La base fiscal de este pasivo es 300.

La base fiscal de un pasivo exigible es igual a su importe en libros menos cualquier importe relacionado con tal partida que sea deducible fiscalmente en ejercicios futuros. En este caso, no hay ninguna partida relacionada que fiscalmente sea deducible en ejercicios futuros.

EJEMPLO 4

Una empresa que ha cometido una infracción ha sido sancionada con una multa de 400, que en el momento de cierre, se encuentra pendiente de pago. Al cierre del ejercicio, dicha empresa reconoce la obligación de pago como un pasivo a corto plazo de 400. Las multas no tienen la consideración fiscal de gasto deducible. La base fiscal de este pasivo es 400.

La base fiscal de un pasivo exigible es igual a su importe en libros menos cualquier importe relacionado con tal partida que sea deducible fiscalmente en ejercicios futuros.

Una empresa ha sido sancionada con una multa de 400, que se encuentra pendiente de pago. Al cierre del ejercicio la empresa reconoce un pasivo a corto plazo de 400. Las multas no tienen la consideración fiscal de gasto deducible. La base fiscal de este pasivo es 400. Ésta es una diferencia permanente.

Parece que, de acuerdo con la definición general del párrafo 5, la base fiscal de este pasivo es cero. Pero con la definición específica del párrafo 8 la base fiscal de este pasivo es 400, por lo que no se produce ninguna diferencia temporaria y, no hay activo por impuesto diferido.

EJEMPLO 5

Un préstamo recibido figura entre las deudas en el pasivo con un valor contable de 500. La devolución de este préstamo no tendrá consecuencias fiscales. La base fiscal de este pasivo es 500.

La base fiscal de un pasivo exigible es igual a su importe en libros menos cualquier importe relacionado con tal partida que sea deducible fiscalmente en ejercicios futuros.



DIFERENCIAS TEMPORARIAS: CLASES

Las diferencias temporarias se producen cuando la base fiscal de un elemento del balance (un activo o pasivo exigible) no coincide, en un momento dado, con el valor contable de ese elemento (llamado también importe en libros).

Las diferencias temporarias pueden ser

- » Imponibles (gravables)
- » Deducibles. Según den lugar a un mayor o menor pago de impuestos en el futuro, respectivamente.

RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS Y PASIVOS

El mayor o menor pago de impuestos en el futuro debido a la existencia de una diferencia temporaria se reconocerá, respectivamente, como

- » Un ***pasivo por impuesto diferido***, o
- » Un ***activo por impuesto diferido***

Los pasivos o activos por impuesto diferido se calculan aplicando el tipo de gravamen a la correspondiente diferencia temporaria.



TANTO LAS DIFERENCIAS TEMPORALES COMO LAS TEMPORARIAS DAN LUGAR A PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

DIFERENCIAS TEMPORARIAS Y DIFERENCIAS TEMPORALES

En todos los casos en que exista una diferencia temporal se produce una diferencia temporaria.

Pero también se producen diferencias temporarias en algunos supuestos en los que no existe una diferencia temporal (esto sucede en el reconocimiento inicial de un elemento, bien de forma individualizada o de forma agrupada con otros elementos en una combinación de negocios).

Tanto las diferencias temporales como las temporarias dan lugar a pasivos y activos por impuesto diferido.

Tanto las diferencias temporales como las temporarias dan lugar a pasivos y activos por impuesto diferido.

En el caso de diferencias temporales, estos pasivos y activos se reconocen con cargo/abono a:

TEMPORALES | Resultados

En el caso de diferencias temporarias, estos pasivos y activos se reconocen con cargo/abono a:

TEMPORARIAS | Resultados

Resultados

Fondos de comercios

Fondos propios



CUADRO RESUMEN

Valor contable *mayor* que la base fiscal

Valor contable *menor* que la base fiscal

ELEMENTOS QUE PRODUCE LA DIFERENCIA TEMPORARIA

De *activo*

De *pasivo exigible*

Diferencia temporalia imponible: Pasivo por impuesto diferido

Diferencia temporalia deducible: Activo por impuesto diferido

Diferencia temporalia Deducible: Activo por impuesto diferido

Diferencia temporalia imponible: Pasivo por impuesto diferido

EL IMPUESTO CORRIENTE

El impuesto corriente es consecuencia directa de la declaración/liquidación exigida por las Autoridades Fiscales. Se concreta en unas cantidades a ingresar a la Hacienda Pública o en la petición de unas devoluciones, es decir, puede decirse que se trata de pasivos o activos.

Se calcula de acuerdo con la normativa fiscal, a partir del resultado fiscal o base imponible, y teniendo en cuenta las deducciones bonificaciones, compensaciones de pérdidas, ingresos a cuenta o retenciones que exigen o permiten las Autoridades Fiscales





RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTO CORRIENTE

El impuesto corriente es el pasivo (impuesto a pagar) o activo (impuesto a devolver) derivado de las liquidaciones fiscales.

EL IMPUESTO DIFERIDO

El impuesto diferido es un concepto contable, no fiscal. Se concreta en el reconocimiento contable, ya sea de pasivos por impuesto diferido y/o de activos, por impuesto diferido.

Los pasivos por impuesto diferido surgen de las diferencias temporarias imponibles y los activos por impuesto diferido; las cuales derivan de las diferencias temporarias deducibles.

PASIVOS (DIFERENCIAS TEMPORARIAS IMPONIBLES)

No se reconoce un pasivo por impuesto diferido por una diferencia temporaria imponible, si la diferencia procede de un fondo de comercio cuya amortización no es deducible fiscalmente.

EJEMPLO

Un activo fue adquirido por 150. La amortización acumulada es 50 y, por tanto, su importe en libros es de 100. Para efectos fiscales, el costo fue de 150 y la amortización acumulada fiscal es 90. Por tanto, su base fiscal es 60. El tipo impositivo es el 25%.

Para recuperar el importe en libros del activo, la empresa ha de generar ingresos de 100 (sujetos al impuesto) pero sólo podrá deducir fiscalmente una amortización de 60. La diferencia temporaria gravable es 40. Consecuentemente la empresa pagará un mayor impuesto de 10 (40 al 25%) que será un pasivo por impuesto diferido.

Ejemplos de diferencias temporarias imponibles que son temporales:

Algunas diferencias temporarias aparecen cuando un ingreso o un gasto se incluyen en el resultado contable en un período y en el resultado fiscal (base imponible) en un período diferente. Se trata de diferencias temporales.

EJEMPLOS

- A. Ingresos por intereses devengados, que fiscalmente pueden imputarse con criterio de caja.
- B. Amortización fiscal acelerada (mayor que la contable).
- C. Gastos de desarrollo (en I+D) capitalizados contablemente, pero deducidos íntegramente a efectos fiscales.

Ejemplos de diferencias temporarias imponibles que no son temporales

Otras diferencias temporarias surgen en:

- A. Una combinación de negocios si el costo se asigna entre los activos y pasivos a sus valores razonables, sin que tal ajuste tenga efectos fiscales.
- B. En una revaluación de activos sin efectos fiscales.
- C. En consolidación, si surge un fondo de comercio.
- D. En el reconocimiento inicial de un elemento si su valor contable difiere de su base fiscal.
- E. En inversiones en participadas si su valor contable llega a ser diferente de la base fiscal de esa inversión.



REGISTRO INICIAL DE UN ELEMENTO

Una empresa adquiere un activo por 1.000, con una vida útil de 5 años y valor residual nulo. La amortización de ese activo no se admite a efectos fiscales, luego su base fiscal es cero. Tipo impositivo el 40%

Año 0 (momento inicial): Diferencia temporaria gravable 1000. Pasivo teórico por impuesto diferido 400.

Año 1: Diferencia temporaria gravable 800. Pasivo teórico por impuesto diferido 320.

Año 2: Diferencia temporaria gravable 600. Pasivo teórico por impuesto diferido 240. Etc.

Cabe aclarar que, como excepción, no deben reconocerse los pasivos por estas diferencias porque derivan del registro inicial.

RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS (DIFERENCIAS TEMPORARIAS DEDUCIBLES)

REGLA GENERAL

Se debe reconocer un activo por impuesto diferido para todas las diferencias temporarias deducibles, siempre que sea probable que la empresa obtenga en el futuro, suficientes ganancias fiscales contra las que podrá utilizar las deducciones por diferencias temporarias.

EXCEPCIONES Y RESTRICCIÓN

Hay dos excepciones a esta regla general en las que no se reconoce un activo para una diferencia temporaria deducible y una restricción en el caso de inversiones en participaciones.

ACTIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

EJEMPLO

Una empresa reconoce como deuda una provisión por garantía de 100. Fiscalmente los costos por garantías, serán deducibles cuando se paguen. Por tanto, la base fiscal de la deuda por garantía es cero. Tipo impositivo, el 25%. La diferencia temporaria deducible es de 100. Al pagar la deuda (provisión) por su valor contable, la empresa reducirá su base imponible en 100 y, por tanto, el pago de impuestos en 25. Consecuentemente la empresa reconocerá un activo por impuesto diferido de 25 (100 al 25%), siempre que sea probable que obtenga en el futuro suficiente ganancia fiscal.

Ejemplos de diferencias temporarias deducibles

- A. Provisión por pensiones, que fiscalmente se deducen cuando se pagan.
- B. Costos de investigación contabilizados como gasto del ejercicio y activados (y amortizables) a efectos fiscales.
- C. En una combinación de negocios (adquisición) si se reconoce un pasivo, pero los costos relacionados no se deducen hasta un ejercicio posterior. También, si el valor razonable un activo adquirido es menor que su base fiscal. Las contrapartidas serán el fondo de comercio.
- D. La contabilización de un activo a valor razonable si la base fiscal resulta mayor que su valor contable



VALORACIÓN

PASIVOS/ACTIVOS POR IMPUESTO CORRIENTE

Los pasivos (activos) por impuesto corriente del ejercicio presente y de ejercicios anteriores deben valorarse por el importe que se espere pagar (recuperar) de las autoridades fiscales, de acuerdo con los tipos de gravamen y leyes fiscales que hayan sido aprobados, o estén sustancialmente aprobados, en la fecha del balance.

Los activos y pasivos por impuesto diferido deben valorarse a los tipos de gravamen que se espera sean de aplicación para el periodo en que el activo se recupere o el pasivo se liquide, sobre la base de los tipos de gravamen y leyes fiscales que hayan sido aprobados, o estén sustancialmente aprobados, en la fecha del balance.

LOS ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO DEBEN VALORARSE A LOS TIPOS DE GRAVAMEN QUE SE ESPERA SEAN DE APLICACIÓN

FORMA DE RECUPERACIÓN: EJEMPLO

Un activo tiene un valor contable de 100 y una base fiscal de 60 (hay una diferencia temporaria gravable de 40). Un tipo del 20% se aplicaría a la ganancia si el activo se vendiese y un tipo del 30% se aplicaría a los demás rendimientos. La empresa

reconocerá un pasivo por impuesto diferido de 8 (40 al 20%) si prevé vender el activo sin usarlo y un pasivo por impuesto diferido de 12 (40 al 30%) si espera conservar el activo y recuperar el valor mediante el uso.

RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO CORRIENTE E IMPUESTO DIFERIDO

La contabilización de los efectos fiscales corrientes y diferidos de una transacción o suceso, ha de ser coherente con el registro de esa misma transacción o suceso. Así, la contrapartida de los pasivos y activos por impuestos normalmente será un gasto o ingreso, pero también pueden cargarse/abonarse al neto o al fondo de comercio.

RECONOCIMIENTO

CUENTA DE RESULTADOS. (GASTO O INGRESO POR IMPUESTOS)

El impuesto corriente y el diferido deben ser reconocidos como un gasto o un ingreso e incluidos en el resultado neto del período, excepto si tales impuestos han surgido de:

- A. Una transacción o evento que se ha reconocido directamente en el patrimonio neto.
- B. Una combinación de negocios contabilizada como una adquisición.

El importe en libros de un activo o pasivo por impuesto diferido puede cambiar, incluso sin que haya cambiado el importe de la diferencia temporaria correspondiente. Esto puede suceder por:

- A. Cambio en el tipo impositivo o en las leyes.
- B. Reestimación de la recuperabilidad de los activos por impuesto diferido
- C. Cambio en la forma esperada de recuperar un activo.

El efecto de estos cambios se recoge en resultados, excepto si se relaciona con partidas previamente cargadas/abonadas a neto.

PARTIDAS CARGADAS/ABONADAS DIRECTAMENTE A NETO

El impuesto corriente y el impuesto diferido deben ser cargados o abonados directamente al patrimonio neto si el impuesto se relaciona con partidas que se llevan directamente a las cuentas del patrimonio neto, en el mismo ejercicio o en otro diferente.

REVALORIZACIONES FISCALES

Cuando un activo se revaloriza a efectos fiscales y tal revalorización fiscal está relacionada con una revalorización contable, los efectos fiscales de la revalorización contable y del ajuste de la base fiscal se cargarán/abonarán al patrimonio neto.

PRESENTACIÓN

ACTIVOS Y PASIVOS

Los activos y pasivos derivados del impuesto deben presentarse de forma separada de otros activos y pasivos en el Balance. Los activos y pasivos por impuesto diferido deben distinguirse de los activos y pasivos por impuesto corriente.

Cuando una empresa realice, en sus estados financieros, la distinción entre partidas corrientes y no corrientes, no debe clasificar los activos (pasivos) por impuesto diferido como partidas corrientes.

COMPENSACIÓN IMPUESTO CORRIENTE

Una empresa debe compensar activos y pasivos por impuesto corriente sólo si, la empresa:

- » Tiene ese derecho legal
- » Tiene la intención de pagar o cobrar por la diferencia neta o de forma simultánea



COMPENSACIÓN IMPUESTO DIFERIDO

Una empresa debe compensar activos y pasivos por impuesto diferido sólo si, tiene el derecho legal a compensar activos y pasivos por impuesto corriente.

GASTO POR IMPUESTOS

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

SEGÚN LA NIC-21, DETERMINADAS DIFERENCIAS DE CAMBIO SE RECONOCEN COMO INGRESO O GASTO

Según la NIC-21, determinadas diferencias de cambio se reconocen como ingreso o gasto. Pero si se produjeran diferencias de cambio sobre activos o pasivos por impuesto diferido extranjero, tales diferencias pueden clasificarse como gasto (ingreso) por impuesto diferido, si tal presentación se considera más útil.

INFORMACIÓN A REVELAR

COMPONENTES DEL GASTO POR IMPUESTOS

Los componentes principales del gasto (ingreso) por impuestos deben ser revelados por separado. Los componentes del gasto (ingreso) por impuestos pueden incluir, entre otros:

- » El gasto (ingreso) por impuesto corriente.
- » Cualquier ajuste, reconocido en el ejercicio, del impuesto corriente de ejercicios anteriores.
- » El gasto (ingreso) por impuesto diferido relativo al nacimiento y reversión de diferencias temporarias.
- » El gasto (ingreso) por impuesto diferido relativo a cambios en los tipos de gravamen.
- » Importes de pérdidas fiscales, créditos o diferencias temporarias anteriores, ahora reconocidas.



La NIC-12 exige dar ciertas informaciones por separado, entre las que se destacan:

- » El importe de los impuestos relativos a partidas cargadas o abonadas a patrimonio neto.
- » Una explicación de la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el resultado contable antes de impuestos mediante una conciliación numérica.
- » Cambios en los tipos de gravamen.
- » Los importes y fechas de validez de las diferencias temporarias deducibles, pérdidas y créditos fiscales para los que no se hayan reconocido activos por impuesto diferido.
- » Cuantía de diferencias temporarias relacionadas con inversiones en participadas para las que no se hayan reconocido pasivos por impuesto diferido.
- » Para cada tipo de diferencias temporarias y créditos y pérdidas fiscales no utilizados, el importe de los pasivos o activos por impuesto diferido reconocidos en el balance y el importe del gasto o ingreso reconocido en
- » el estado de resultados.
- » Información del gasto por impuestos relativo a explotaciones en interrupción definitiva.
- » Consecuencias fiscales de dividendos acordados pero no reconocidos como pasivos en el balance

CONTINGENCIAS Y CAMBIOS

Una empresa ha de revelar, de acuerdo con la NIC-37, cualquier pasivo y activo contingente relacionado con los impuestos.

Por ejemplo, pasivos y activos contingentes pueden aparecer en litigios sin resolver con la administración fiscal

Si se producen cambios en los tipos o leyes fiscales después de la fecha de balance, la empresa revelará cualquier efecto significativo de esos cambios sobre sus activos y pasivos por impuesto corriente y diferido (véase la NIC-10).





EJERCICIOS

La empresa Los Patitos S.A., que presenta una ganancia antes de impuestos de 50.000, dispone de la siguiente información con trascendencia fiscal a 31 de diciembre del año 2005:

1. Desde el 1 de enero del año 2001, es propietaria de un edificio de oficinas que dedica a su arrendamiento a terceros, en régimen de arrendamiento operativo. El coste inicial del activo fue de 40.000. Se utiliza el valor razonable como base de valoración, y se dispone de una tasación independiente que lo sitúa en 60.000 en la fecha del balance. Los gastos asociados a la venta del activo serían de 2.000. Se espera explotar este activo durante 20 años (contados desde la fecha de adquisición) y recuperar 10.000 mediante su venta al término de ese plazo. La base fiscal del activo es su coste menos la depreciación contabilizada. El valor razonable del activo al término del año X4 era de 55.000. En caso de venta, y a efectos fiscales, se practica un ajuste por inflación de 1.000 (600 al cierre del año X4).
2. El 1 de enero del año actual inició la construcción de una instalación industrial. El valor total de los desembolsos atribuidos a la construcción fue de 14.000. La legislación sobre medio ambiente obliga a la entidad a retirar la instalación y restaurar el entorno al término de su vida útil, cifrada en diez años (el valor residual se estima nulo). El valor esperado presente de los desembolsos relacionados con el cumplimiento de esta carga es de 1.000. Dichos pagos serán deducibles cuando se hagan efectivos. El uso del activo comenzará en el mes de enero del año X6, una vez completado el período de pruebas planeado.



3. El 1 de julio del año X2 adquirió un inmueble para uso administrativo. La inversión inicial de 30.000 se distribuyó entre el terreno (20%) y la edificación (80%). Se cifró en 40 años la vida útil de ésta, y en 4.000 el valor residual (estimaciones válidas para fines fiscales). La entidad aplica el método de valor revaluado de IAS 16 para la medición de esta clase de activos. Según tasación independiente, el valor de venta del inmueble completo a 31 de diciembre del año X3 (fecha de la última revaluación) era de 35.000. Al cierre del período corriente, el valor de mercado del activo entero es de 40.000 (las estimaciones sobre valor residual se suponen invariables, al igual que la participación del suelo en el valor total del activo). La base fiscal del activo es igual a su coste amortizado.
4. El 1 de enero del año actual, la entidad emitió capital por valor de 20.000 para absorber a la compañía «Y». El balance de la entidad absorbida en la fecha de la combinación, es el que se muestra más abajo. Salvo los inmovilizados materiales, que tienen un valor razonable de 15.000, y una vida útil residual de 10 años, los elementos patrimoniales presentados tienen un valor razonable coincidente con su valor en libros. La base fiscal de los activos y pasivos de la compañía absorbida coincide en todo caso con su valor en libros.

Propiedad, Planta y Equipo	14.000
Activo corriente	14.000
Total activo	14.000
Préstamos a largo plazo	3.000
Capital emitido	2.000
Ganancias retenidas	9.000
Total pasivo y patrimonio neto	14.000

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Besteiro, M. y Mazarracín, R. (2011). *Contabilidad Financiera Superior*. Ediciones Pirámide. [en línea] ISBN 9788436825466

García, V. (2011). *Contabilidad Adaptada al Plan General de Contabilidad de 2008*. (2ª ed.). Ediciones Pirámide. [en línea] ISBN 9788436825497

Mallo, C. (2008). *Contabilidad Financiera: un enfoque actual*. Editorial Paraninfo. [en línea] ISBN 9788428330244

Meza, C. (2007). *Contabilidad Análisis de Cuenta*. (1ª ed., 1ª reimpresión). Editorial EUNED. [en línea] ISBN 997764859

Muñoz, A. (2008). *Fundamentos de Contabilidad*. (2ª ed.). Editorial Ceura. [en línea] ISBN 9788480048668

IASB. (2001). Normas Internacionales de Contabilidad # 12 - 17 - 19 - 21 - 26 - 36.

Socias, A. (2011). *Contabilidad Financiera: El Plan General de Contabilidad (Supuestos)*. Editorial Pirámide. [en línea] ISBN 9788436825800

The logo consists of the word "ILUMNO" in a bold, white, sans-serif font. The letter "O" is replaced by a white circle with a small gap at the top, giving it a modern, circular appearance. The text is centered within a solid orange rectangular background.

ILUMNO