

El Impuesto Diferido

Desmitificando el paradigma de la complejidad de su cálculo.

En lenguaje simple, sencillo. Más que técnico, práctico.

Carlos M. Llobet S.

EL IMPUESTO DIFERIDO

Prólogo

El propósito principal de este libro, es proporcionar a los contadores públicos una guía en lenguaje simple, sencillo, de los diferentes conceptos que deben ser conocidos al tratar de calcular el impuesto diferido en las diferentes entidades, en los diferentes países donde el impuesto diferido, bajo la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 (NIC 12) de las Grandes Empresas (GE) y la Sección N° 29 de las Normas para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF PYME), es aplicable.

Aunque se supone que el lector de este libro tiene conocimientos de los principios de contabilidad, algunos de los conceptos básicos relacionados con ellos, se presentan nuevamente, bajo un contexto sencillo que busca ayudar a entender los elementos básicos necesarios para comprender el impuesto diferido. La idea es ir analizando el impuesto diferido desde los conceptos más elementales e ir profundizando de manera sistemática, sin cambios bruscos, hasta abarcar aquellos conceptos que pueden requerir una gran cantidad de conocimientos contables y fiscales, ya que en algunos aspectos o situaciones, debemos conocer muy bien, tanto los principios de contabilidad, como las normas establecidas en la Normativa Tributaria.

Los conceptos básicos necesarios para entender el impuesto diferido, que puede estar conformado por activos, pasivos, beneficios fiscales futuros o una combinación de ellos, comienza con las diferencias que existen entre, como se gravan y se deducen las transacciones para efectos contables o financieros y como se gravan y se deducen esas mismas transacciones para efectos fiscales o impositivos. Esto tiene que ver con los diferentes objetivos que persiguen los principios contables y la Normativa Tributaria. Los primeros persiguen transparencia, objetividad, integridad de la información para la toma de decisiones entre otros y la segunda persigue la recaudación de tributos. Es por ello que encontraremos diferencias importantes entre los principios contables y las normas establecidas en la Ley de Impuesto y la manera como reconocen ingresos y gastos.

El cálculo del impuesto diferido en muy pocas situaciones, requiere un esfuerzo desproporcionado, por lo que en principio, el contenido de este libro aplica tanto para las GE como para las PYME. Recordemos que las diferencias que hay entre las Normas Internacionales de Contabilidad para GE y PYME, son aquellas actividades que requiere un costo o esfuerzo desproporcionado y este libro nos va a permitir o al menos eso espero, reducir al mínimo aquellas actividades que podrían ser consideradas de gran esfuerzo.

El contenido de este libro está dividido en cuatro partes o capítulos; la primera se relaciona con conceptos básicos fundamentales en lenguaje simple, para entender todo lo que se requiere del impuesto diferido, la segunda se relaciona con

EL IMPUESTO DIFERIDO

situaciones típicas o clásicas que nos encontraremos cada vez que calculamos el impuesto diferido y vendrá esta parte acompañada de innumerables ejercicios prácticos, la tercera abarcará buena parte de aquellas situaciones complejas contenidas en la norma, que trataremos de simplificar en términos de lenguaje y la cuarta, contendrá elementos asociados con presentación y divulgaciones requeridas, por supuesto con ejercicios prácticos, que nos ayuden a comprender y a preparar las mencionadas divulgaciones.

Es importante destacar desde el inicio, que el impuesto diferido bajo la NIC 12 o bajo la Sección No 29 de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas, solo aplica a aquellos estados financieros que estén de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera para GE o para PYME. Calcular el impuesto diferido tomando en cuenta estados financieros que no están de acuerdo con las normas antes mencionadas, no tiene sentido y atentan contra la transparencia y la relevancia de la información financiera.

Este libro se estará actualizando en la medida que surjan cambios en la normativa, por lo que hay que estar atentos a esos futuros cambios, de manera de no cometer errores en su aplicación.

No contiene este libro todos los conceptos de la norma, ya que es muy extensa. Tampoco se trata de un libro que copia los conceptos de la norma y luego emite interpretaciones. Este libro explica de manera simple, sencilla, la mayor parte de los elementos que hay que tener en cuenta para el cálculo del impuesto diferido, como única intención.

Desde ya bienvenidos a este libro, que espero sea de ayuda para todos aquellos que de alguna manera, estamos involucrados en este tan supuestamente complicado mundo, del impuesto diferido.

CARLOS M. LLOBET S.

EL IMPUESTO DIFERIDO

INDICE	Páginas
CAPÍTULO 1	
CONCEPTOS BÁSICOS FUNDAMENTALES EN LENGUAJE SIMPLE	5
Introducción	5
Diferencias entre registros contables y registros fiscales	6
Criterios básicos para reconocimiento de activos y pasivos	8
Calculamos lo que deberíamos tener registrado como impuestos diferidos y no lo que vamos a registrar	9
Base financiera de los activos y pasivos	10
Base Fiscal de los activos y pasivos	11
Tasa a la cual se van a realizar en el futuro	14
Contrapartida del impuesto diferido	14
Es activo o es pasivo el impuesto diferido	15
CAPÍTULO 2	
SITUACIONES TÍPICAS O CLÁSICAS QUE NOS ENCONTRAREMOS CADA VEZ QUE CALCULAMOS EL IMPUESTO DIFERIDO	17
Ejercicios	17
CAPÍTULO 3	
SITUACIONES COMPLEJAS CONTENIDAS EN LA NORMA	32
La revaluación de la Propiedad, Planta y Equipo, Propiedades de Inversión y Activos Intangibles	32
Las inversiones para la venta	36
La plusvalía	39
Los estados financieros consolidados	41
Como se reconocen los impuestos diferidos activos	45

EL IMPUESTO DIFERIDO

INDICE	Páginas
CAPÍTULO 4	
PRESENTACIÓN Y DIVULGACIONES REQUERIDAS	46
CALCULO DEL IMPUESTO DIFERIDO DE UNA ENTIDAD A LA FECHA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS	49
BIBLIOGRAFÍA	51

EL IMPUESTO DIFERIDO

CAPÍTULO 1

CONCEPTOS BÁSICOS FUNDAMENTALES EN LENGUAJE SIMPLE

Introducción

La normativa contable establece que los impuestos diferidos se generan al comparar las bases financieras con las bases fiscales de los activos y los pasivos, más aquellos impuestos diferidos que están relacionados con los créditos fiscales a ser utilizados en el futuro.

Nos dedicaremos entonces a ubicar tanto las bases financieras como las bases fiscales de los activos y pasivos, así como aquellos créditos fiscales a ser utilizados en el futuro como las pérdidas fiscales trasladables y las rebajas por nuevas inversiones trasladables.

Pero no lo haremos de forma directa. Prefiero comenzar a abordar el tema con algo muy simple y que de entenderlo, nos lleva rápido a otro nivel.

El resultado por impuesto sobre la renta (gasto de impuesto sobre la renta), que es un elemento o cuenta del estado de resultados integrales (anteriormente conocido como estado de resultados y también como estado de ganancias y pérdidas), se determina con base al reconocimiento de ingresos, costos y gastos financieros o contables, del período que se reporta (principios de contabilidad), que han sido (en el pasado), están siendo (en el presente) o serán reconocidos (en el futuro), como ingresos, costos y/o gastos fiscales o impositivos (Normativa Tributaria).

El impuesto por pagar, que es un elemento o cuenta del pasivo corriente en el estado de situación financiera (anteriormente balance general), se determina con base al reconocimiento de ingresos, costos y gastos fiscales o impositivos del período que se reporta (Normativa Tributaria).

Resumimos; el gasto de impuesto sobre la renta (estado de resultados integrales) toma en cuenta los ingresos y egresos financieros del período (principios de contabilidad) y el impuesto por pagar (estado de situación financiera) toma en cuenta los ingresos y egresos fiscales del período (Normativa Tributaria).

Sólo si no hay diferencias entre el reconocimiento de ingresos, costos y gastos para efectos financieros y para efectos fiscales, coincidirán el resultado de impuesto sobre la renta y el impuesto por pagar en los estados financieros que se reportan.

EL IMPUESTO DIFERIDO

Si hay diferencias entre el reconocimiento de ingresos, costos y gastos para efectos financieros y para efectos fiscales en un período determinado, el resultado de impuesto sobre la renta y el impuesto por pagar no coincidirán y es allí precisamente, donde tenemos que evaluar si esas diferencias generan o no, activos y/o pasivos por impuesto diferido y si se pueden o no, registrar.

Diferencias entre registros contables y registros fiscales

Hay partidas o transacciones que se deducen y gravan para efectos financieros en un período y se gravan y deducen para efectos fiscales en otro período. Anteriormente se llamaban partidas temporales. Algunos ejemplos de estas partidas, a continuación:

- El registro del apartado para las cuentas incobrables (deterioro de los instrumentos financieros básicos por cobrar vencidos), generan un registro donde se afecta el estado de resultados integral contable, con crédito al apartado mencionado, que es una cuenta de valuación de las cuentas por cobrar. Este registro disminuye el resultado integral contable en caso de contar con utilidad en el período, pero no disminuye el resultado fiscal del mismo ejercicio, ya que se requiere para efectos fiscales, elementos adicionales para comprobar que la pérdida ha ocurrido y este gasto suele deducirse fiscalmente en un periodo futuro, cuando los elementos necesarios para que la Autoridad Fiscal lo permita, estén presentes.
- El registro del apartado para los inventarios dañados y de lento movimiento, generan un registro donde se afecta el estado de resultados integral contable con crédito al apartado mencionado, que es una cuenta de valuación de los inventarios. Este registro disminuye el resultado integral contable, en caso de contar con utilidad en el período, pero no disminuye el resultado fiscal del mismo ejercicio, ya que se requiere para efectos fiscales, elementos adicionales para comprobar que la pérdida ha ocurrido y este gasto suele deducirse fiscalmente en un periodo futuro, cuando los elementos necesarios estén presentes (destrucción del inventario en presencia de un fiscal, etc.).
- Los ingresos por venta de inmuebles a plazos se registran contablemente cuando están presentes todas estas situaciones; a) se ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes, b) los ingresos se pueden medir fiablemente, c) quien vende, no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos, d) se espera percibir el monto involucrado

EL IMPUESTO DIFERIDO

en la operación y e) los costos asociados se pueden medir fiablemente. Sin embargo para efectos fiscales, los ingresos se gravan en la medida que se cobran, por lo que financieramente se registran en un período y fiscalmente en varios períodos.

- Tomando en cuenta que las normas contables asociadas con la Propiedad, Planta y Equipos, requieren que cada período (GE) y cada vez que sea necesario (PYME), evaluemos el patrón esperado de beneficios futuros relacionados con la utilización de este tipo de activos y nos obliga a cambiar la vida útil remanente o incluso el método de depreciación si el patrón de beneficios esperados ha cambiado por alguna circunstancia, de manera que haya armonía entre los beneficios esperados y su gasto de depreciación, nos vamos a encontrar rutinariamente, con que las vidas útiles o los métodos de depreciación para efectos contables y para efectos fiscales, serán diferentes.
- En el caso de grandes empresas que operan en economías no hiperinflacionarias, los intereses por préstamos asociados a la construcción de activos para efectos contables, se capitalizan y se deprecian, sin embargo para efectos fiscales se reconocen en gastos.
- Las pérdidas por deterioro asociadas con la NIC 36 para GE y la Sección 27 de las NIIF PYME “Deterioro del Valor de los Activos”, se reconocen financieramente cuando ellas ocurren, pero no se reconocen fiscalmente de la misma manera, ya que se reconocerán por la vía de la depreciación y/o la desincorporación, entre otras.

Hay partidas o transacciones que se gravan o deducen para efectos financieros en un período, pero no se gravan ni deducen para efectos fiscales en ningún período. Se llamaban partidas permanentes. Algunos ejemplos de estas partidas, a continuación:

- Las multas son gastos contables para las empresas, pero no lo son para efectos fiscales, ya que las multas no son deducibles para efectos fiscales.
 - Los ingresos producto de inversiones en bonos de la república son ingresos financieros para las empresas, pero no son ingresos fiscales ya que están exentos o exonerados para efectos fiscales, por lo menos, en el caso venezolano.

Ejemplos como los anteriormente mencionados hay muchos y los estaremos revisando en los ejercicios que estaremos mostrando en otra sección.

En la NIC 12 de GE y en la Sección 29 PYME, no se conceptualizan las partidas temporales ni las partidas permanentes, solo se mencionan las partidas

EL IMPUESTO DIFERIDO

temporarias y no se trata de cambio de léxico, ya que si bien las diferencias temporarias contienen al 100% de las anteriormente llamadas partidas temporales, ahora incluye algunas partidas que antes no se consideraban para efectos del cálculo del impuesto diferido. ¿Conclusión? El concepto de partidas temporarias actual es mucho más amplio que el concepto de partidas temporales anteriormente conocido y que veremos más adelante con algunos detalles relacionados.

Criterios básicos para reconocimiento de activos y pasivos

Al final de la introducción, dejamos abierta una afirmación que nos lleva a formularnos una pregunta; ¿por qué tenemos que evaluar si registramos o no, esas diferencias como activos y/o pasivos por impuesto diferido? Aquí la respuesta; porque es necesario, en caso de que sea activo, que cumpla con los criterios básicos de reconocimiento de activos y en el caso que sea pasivo, igual, que cumpla con los criterios básicos para el reconocimiento de pasivos.

Esta última situación nos va a llevar a revisar los criterios básicos para el reconocimiento de activos y pasivos.

Los criterios básicos para reconocimiento de activos son:

- a) la capacidad de generación de beneficios económicos en el futuro y
- b) la medición fiable.

Los criterios básicos para el reconocimiento de pasivos son

- a) la existencia de una obligación producto de un suceso pasado,
- b) la alta probabilidad que vaya a ocurrir un desembolso en el futuro y
- c) la medición fiable.

Los criterios que podrían generalmente no estar presentes cuando surgen activos y pasivos por impuesto diferido son, para el caso de los activos, la capacidad de generar beneficios en el futuro y para el caso de los pasivos, la probabilidad de que ocurra en el futuro un desembolso. Esto significa, que de surgir un impuesto diferido activo en un ejercicio, pero sin capacidad de generar un beneficio en el futuro, no podríamos registrarlo. Lo mismo sucedería con un pasivo que no tiene probabilidad de originar un desembolso en el futuro.

EL IMPUESTO DIFERIDO

Pero, ¿cómo saber si un activo tiene o no capacidad de generar beneficios en el futuro y si un pasivo finalmente tiene una alta probabilidad de generar un desembolso?

Los activos por impuesto diferido, tienen como característica fundamental, disminuir la ganancia gravable del ejercicio en el cual se van a realizar en el futuro, por lo tanto, disminuyen en forma proporcional a la tasa de impuesto, el impuesto por pagar de ese año. Esa disminución en el pago de impuesto futuro es precisamente el beneficio futuro al cual están asociados.

Los pasivos por impuesto diferido, tienen como característica fundamental, generar el pago de impuesto en el ejercicio en que se realizan en el futuro.

Por lo tanto, sólo teniendo las proyecciones financieras y fiscales de los próximos años realizadas por la gerencia de la compañía, tenemos la posibilidad de verificar si en años posteriores habrá o no, ganancias gravables y pagos de impuestos en los ejercicios en que estimamos los activos y pasivos por impuestos diferidos se van a realizar. Estas proyecciones financieras y fiscales de los próximos ejercicios, son una necesidad inminente y por ello, se convertirá en rutina anual, su cálculo.

Calculamos lo que deberíamos tener registrado como impuestos diferidos y no lo que vamos a registrar

Bajo la metodología de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC 12 GE y Sección 29 PYME), aislamos las diferencias que existen entre como se ha registrado en forma acumulada o a la fecha de los estados financieros, una transacción para efectos contables y como se ha registrado para efectos fiscales. Para ello vamos a identificar esas diferencias activo por activo y pasivo por pasivo o dicho de una mejor manera, vamos a identificar esas diferencias para todos los activos y todos los pasivos, así como aquellos créditos fiscales a ser utilizados en el futuro, como pérdidas fiscales y rebajas por nuevas inversiones, ambas trasladables.

Como se trata de las diferencias acumuladas entre la contabilidad financiera y la contabilidad fiscal, el resultado final serán los montos de impuestos diferidos activos y pasivos que deberíamos tener registrados en libros a la fecha de los estados financieros y no el monto que tendríamos que registrar o ajustar en el periodo. El registro del período será entonces, la diferencia entre lo que deberíamos tener, obtenido en el cálculo a la fecha de los estados financieros y las cifras registradas en libros (ajustadas por efectos de la inflación en el caso de economías hiperinflacionarias, ver CINNIF 7 parte A y parte B).

EL IMPUESTO DIFERIDO

Estas diferencias acumuladas o partidas temporarias se van a obtener comparando las bases financieras de los activos y pasivos con respectivas bases fiscales aplicando la siguiente tabla práctica:

NIC 12 para GE y Sección 29 para PYME	
Base financiera	XX
Base fiscal	XX
Diferencia temporaria	XX
Tasa a la cual se va a realizar en el futuro	XX%
Potencial impuesto diferido	XX

(Cuadro N° 1)

Como verán es muy simple la utilización de esta tabla para la obtención de las diferencias temporarias. Nos hace falta conocer, cuáles y como obtenemos las bases financieras y las bases fiscales de los activos y pasivos y por qué se menciona “la tasa a la cual se va a realizar en el futuro”. Lo veremos más adelante.

Lo del potencial impuesto diferido ya lo hemos aclarado, ya que siempre estaremos ante potenciales impuestos diferidos hasta que evaluemos su capacidad de generación de beneficios futuros para los activos y la probabilidad de generar un desembolso en el futuro para el caso de los pasivos.

Base financiera de los activos y pasivos

La base financiera de cada activo y de cada pasivo será su valor en libros. Se trata del valor en libros que obtenemos al preparar la contabilidad de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad de GE o de PYME. Simple, sólo tenemos que buscar esa información en los estados financieros a la fecha que calculamos el impuesto diferido.

EL IMPUESTO DIFERIDO

Base fiscal de los activos y pasivos

Para la base fiscal, vamos a utilizar diferentes fórmulas, que están diseñadas para aislar los montos que en forma acumulada representan la diferencia entre como se ha registrado una transacción para efectos contables y para efectos fiscales.

La normativa establece que “la base fiscal de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo” y que “si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros”.

También establece que “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 periodos futuros”.

Y “en el caso de ingresos de actividades ordinarias que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros”.

En base a la teoría mencionada, comencemos con los activos y separemos estos en activos no monetarios y en activos monetarios.

En lo que se refiere a activos no monetarios, es evidente que lo que financieramente podemos deducir contablemente a futuro es su valor en libros, sin embargo para efectos fiscales los montos a ser deducidos fiscalmente en el futuro, su base fiscal, podrían ser diferentes, por todo lo que mencionamos en la sección **“Diferencias entre registros contables y registros fiscales”** en las páginas 5 y 6. Por lo tanto, lo que podemos deducir fiscalmente en el futuro, relacionado con los activos no monetarios lo vamos a obtener aplicando esta sencilla formula:

Base fiscal de activos no monetarios	=	Gastos deducibles fiscalmente en el futuro
---	---	---

(Cuadro N° 2)

EL IMPUESTO DIFERIDO

En lo que se refiere a activos monetarios, la situación es un poco más compleja, debido a que como la contabilidad requiere que los registros se hagan cuando las transacciones ocurren, los activos monetarios se encuentran registrados al valor que corresponden a la fecha de los estados financieros, sin embargo algunos registros contables han afectado los resultados financieros pero no los resultados fiscales, como por ejemplo,

- a. Cuentas por cobrar que se hacen gravables fiscalmente cuando se cobran,
- b) Ganancias o pérdidas en cambio que para efectos fiscales sólo se deducen o gravan, cuando las partidas se realizan, dependiendo de la posición fiscal que asuman las gerencias de las compañías. Basado en lo acabado de mencionar, podrían surgir ingresos fiscales y/o gastos deducibles fiscales al momento en que ciertos activos monetarios se realicen en el futuro y es por ello que vamos a obtener la base fiscal de los activos monetarios aplicando:

Valor en libros	XX
Menos: Ingresos gravables futuros	(XX)
Más: Gastos deducibles futuros	XX
Base fiscal de activos monetarios	<u><u>XX</u></u>

(Cuadro N° 3)

Los ingresos gravables futuros y los gastos deducibles fiscales futuros son aquellos que surgirán cuando los activos monetarios se realicen (por ejemplo; cobranzas de ventas de inmuebles a plazos, diferencias en cambio fiscalmente reconocidas).

Esta última fórmula también se puede utilizar para los activos no monetarios, por supuesto, pero tomando en cuenta que los ingresos futuros conocidos que un activo va a generar, es igual a su valor en libros (monto mínimo a generar como beneficios futuros), de manera tal que valor en libros menos los ingresos gravables futuros, cuando sean gravables para efectos fiscales, se compensan a cero y ambas fórmulas producen el mismo resultado.

EL IMPUESTO DIFERIDO

Con relación a la base fiscal de los pasivos, estos se clasifican igualmente en monetarios y no monetarios. **Con relación a los pasivos monetarios** nos interesa ubicar aquellos pasivos que serán deducibles fiscalmente cuando se pagan o realizan y aquellas diferencias en cambio relacionadas con pasivos en moneda extranjera, que se han reconocido financieramente, pero no para efectos fiscales. Al comparar bases financieras con bases fiscales, nos interesa hallar un valor que al compararlo con la base financiera, de lugar a la diferencia temporaria, o sea aquel monto que será deducible cuando el pasivo se pague o realice y aquellas diferencias en cambio pendientes de reconocer para efectos fiscales, ya mencionadas. Para ello vamos a utilizar la siguiente formula:

Valor en libros	XX
Más: Ingresos gravables futuros	XX
Menos: Gastos deducibles futuros	(XX)
Base fiscal de pasivos monetarios	<u>XX</u>

(Cuadro N° 4)

Con relación a los pasivos no monetarios o créditos diferidos, nos interesa ubicar que parte de estas transacciones que permanecen en el pasivo, se gravan para efectos fiscales sobre la base del efectivo, o sea, el período en que se efectúa el cobro, independientemente que no se haya causado la operación porque el hecho no ha ocurrido. Para ello vamos a utilizar la siguiente formula:

Valor en libros	XX
Menos: Ingresos futuros que serán no gravables	(XX)
Base fiscal de pasivos no monetarios	<u>XX</u>

(Cuadro N° 5)

EL IMPUESTO DIFERIDO

Debemos entender, que los ingresos futuros a los cuales nos estamos refiriendo, son los ingresos futuros producto de la amortización del crédito diferido a la fecha de los estados financieros, en períodos futuros, ya que si fueron gravados mientras contablemente eran pasivos diferidos, esos montos formarán parte de la ecuación, o sea, serán ingresos futuros no gravables.

Tasa a la cual se van a realizar en el futuro

La tasa de impuesto siempre originó problemas, debido a que en muchos casos, las tasas de impuesto son progresivas y dependiendo de la utilidad gravable al final de cada ejercicio, podíamos estar calculando el impuesto diferido con tasas diferentes en diferentes ejercicios, por lo que ciertas partidas surgían a una tasa pero se realizaban con otra y al momento de evaluar los saldos de impuesto diferido registrados en libros con las partidas que debían haberlo originado, no se correspondían o no hacían mucho sentido.

Con la NIC 12 GE y la sección 29 PYME, ese problema está resuelto. Siempre se va a utilizar la tarifa de impuesto con la cual todas las partidas temporarias se van a realizar en el futuro. De esta manera siempre podremos conocer, tanto las partidas, como la tasa de impuesto utilizada, para el cálculo de los activos y pasivos por impuestos diferidos a la fecha de los estados financieros.

Contrapartida del impuesto diferido

El impuesto diferido tiene, tres posibles contrapartidas:

1. El resultado por impuesto sobre la renta que es una cuenta del estado de resultados integrales (gasto de impuesto sobre la renta).
2. La plusvalía, que se utiliza como contrapartida cuando la diferencia temporaria surge al haberle asignado a los activos y pasivos adquiridos en combinaciones de negocios, valores razonables que difieren de sus bases fiscales (hay que verificar que en la combinación de negocios no se reconocieron los impuestos diferidos relacionados y que se registró una plusvalía) y;
3. Los Otros Resultados Integrales (ORI) y por lo tanto en cuentas del patrimonio, que se utilizan como contrapartida cuando la diferencia temporaria surge al haberle asignado valores razonables a activos que originan o modifican cuentas en el ORI y por lo tanto en el patrimonio, como es el caso de la revaluación de activos (exclusivo para GE), que origina una cuenta de “Superávit por Revaluación” o cuando se tienen “Inversiones a

EL IMPUESTO DIFERIDO

Valor Razonable con contrapartida el ORI” (aplica a GE y también a las PYME que optan por utilizar la NIC 39 en sustitución de las Secciones 11 y 12 de las PYME).

En el caso de las PYME, la tercera alternativa no está disponible del todo, pues la sección de Propiedad, Planta y Equipo no dispone de la alternativa de la “Revaluación” como método de valoración de este tipo de activos y las secciones 11 y 12 de “Instrumentos Financieros” no dispone la alternativa de clasificar ciertos instrumentos financieros como “Inversiones a Valor Razonable con Contrapartida el ORI”, a menos que se utilice la NIC 39 en sustitución de las secciones 11 y 12, lo cual es permitido bajo PYME.

Hay otras transacciones que originan impuestos diferidos que se registran contra cuentas del ORI y por lo tanto en el patrimonio y que aplican tanto a GE como a PYME, como son los Ajustes Acumulados por Traducción, producto de conversiones de inversiones controladas constituidas en el exterior y las transacciones de cobertura eficaz de flujos de efectivo.

¿Es activo o es pasivo el impuesto diferido?

Siempre ha sido un obstáculo, si no se tiene mucha experiencia, conocer de antemano si el impuesto diferido resultante será un activo o un pasivo. En principio y si dispones de la información financiera y la información fiscal, puedes intuir que si se va a pagar más que lo que la información financiera determina, se trata de un activo, un elemento a recuperar y si por el contrario, se va a pagar menos, tenemos una deuda o un pasivo. Sin embargo, tenemos la posibilidad de conocer de antemano si se trata de un activo o pasivo, utilizando este cuadro a continuación:

		<u>ACTIVOS</u>	<u>PASIVOS</u>
Base financiera > Base fiscal	=	Pasivo	Activo
Base fiscal > Base financiera	=	Activo	Pasivo

(Cuadro N° 6)

EL IMPUESTO DIFERIDO

Cuando la base financiera es mayor que la base fiscal y evaluamos activos el impuesto diferido siempre será pasivo.

Cuando la base financiera es mayor que la base fiscal y evaluamos pasivos el impuesto diferido siempre será activo.

Cuando la base fiscal es mayor que la base financiera y evaluamos activos el impuesto diferido siempre será activo y

Cuando la base fiscal es mayor que la base financiera y evaluamos pasivos el impuesto diferido siempre será pasivo.

EL IMPUESTO DIFERIDO

CAPÍTULO 2

SITUACIONES TÍPICAS O CLÁSICAS QUE NOS ENCONTRAREMOS CADA VEZ QUE CALCULAMOS EL IMPUESTO DIFERIDO

En esta segunda parte del libro, vamos a incluir una serie de ejercicios para que la teoría que vimos en la primera parte, pueda ser utilizada en toda su extensión. No pretendemos incluir todas las situaciones posibles, pero lo intentaremos. Se trata de incluir ejercicios relacionados con la mayor parte de los elementos o las cuentas que nos encontramos en el estado de situación financiera, de tal manera que podamos contar con ejemplos de casi cada una de las probabilidades existentes. También incluiremos un ejercicio de un cálculo global, para tener una guía práctica de cómo hacer el cálculo en las entidades a la fecha de los estados financieros.

Ejercicio Nº 1:

La Compañía tiene una cuenta bancaria de US\$1.000, depositados en una cuenta en el exterior. El costo original de los mismos fue de UM4,30 (Unidades Monetarias) por cada US\$1 dólar. La tasa de cambio estimada a la cual se van a realizar esos US\$1.000 es de UM5,30/US\$1 y a esa tasa tiene la compañía registrados los dólares en los libros a la fecha de los estados financieros. La compañía no ha gravado fiscalmente la diferencia entre la tasa de compra y la tasa de cierre. La posición fiscal de la compañía es la de reconocer este tipo de diferencias fiscalmente, cuando estas se realicen. Considere una tarifa de impuestos del 30%. ¿Cuál es la base impositiva del activo? ¿Cuál es el monto de impuesto diferido? ¿Es activo o pasivo?

Primero tenemos que hallar la base financiera que es igual a su valor en libros:

$$\text{Base Financiera} = \text{Valor en Libros} = \text{US\$ } 1.000 \times \text{UM}5,30 = \text{UM}5.300,00$$

Ahora hallaremos la base fiscal:

Base Fiscal:

Valor en Libros	5,300.00
Menos: Ingresos futuros gravables	(1,000.00)
Más Gastos deducibles futuros	0.00
	<hr/>
	4,300.00
	<hr/>

EL IMPUESTO DIFERIDO

Y ahora, la diferencia temporaria, el potencial impuesto diferido y su clasificación:

Base financiera	5,300.00
Base fiscal	<u>4,300.00</u>
Diferencia temporaria	1,000.00
Tasa a la cual se va a realizar en el futuro	30.00%
Potencial impuesto diferido PASIVO	<u><u>300.00</u></u>

Se trata de un potencial impuesto diferido pasivo, ya que la base financiera es mayor que la base fiscal y estamos evaluando un activo (ver cuadro N° 6).

El asiento contable será:

	<u>Dr.</u>	<u>Cr.</u>
Gasto de Impuesto Sobre La Renta	300	
Impuesto Diferido Pasivo		300

Este impuesto diferido pasivo representa el monto que la entidad tendrá que desembolsar o pagar a la Autoridad Fiscal en el futuro, cuando la ganancia de UM1.000 se tenga que registrar para efectos fiscales.

Ejercicio N° 2:

La compañía vendió un inmueble a plazos. Para efectos fiscales se grava la operación en la medida que se van realizando los cobros. Para efectos contables cuando se cumplen las siguientes condiciones: i) se entregó el inmueble, sus riesgos y sus beneficios; ii) no hay posibilidad de manejo gerencial del bien entregado; iii) los ingresos se pueden medir con fiabilidad; iv) se espera percibir los montos resultantes de la operación y v) los costos incurridos y por incurrir se pueden medir fiablemente y se registran en el período correspondiente. Todos estos 5 elementos se cumplen a cabalidad en este caso. A la fecha de cierre, hay UM6.000 por cuotas no cobradas y no vencidas. Considere una tarifa de impuestos del 30%. ¿Cuál es la base impositiva de las cuentas por cobrar? ¿Cuál es el monto de impuesto diferido? ¿Es activo o pasivo?

Primero tenemos que hallar la base financiera que es igual a su valor en libros:

$$\text{Base Financiera} = \text{Valor en Libros} = \text{UM6.000,00}$$

EL IMPUESTO DIFERIDO

Ahora hallaremos la base fiscal:

Base Fiscal:		
	Valor en Libros	6,000.00
	Menos: Ingresos futuros gravables	(6,000.00)
	Más Gastos deducibles futuros	0.00
		<u>0,00</u>

Y ahora, la diferencia temporaria, el potencial impuesto diferido y su clasificación:

Base financiera	6,000.00
Base fiscal	<u>0.00</u>
Diferencia temporaria	6,000.00
Tasa a la cual se va a realizar en el futuro	30.00%
Potencial impuesto diferido PASIVO	<u>1,800.00</u>

Se trata de un potencial impuesto diferido pasivo, ya que la base financiera es mayor que la base fiscal y estamos evaluando un activo (ver cuadro N° 6).

El asiento contable será:

	<u>Dr.</u>	<u>Cr.</u>
Gasto de Impuesto Sobre La Renta	1.800	
Impuesto Diferido Pasivo		1.800

Este impuesto diferido pasivo representa el monto que la entidad tendrá que desembolsar o pagar a la Autoridad Fiscal en el futuro, cuando se cobren y la ganancia de UM6.000, se tenga que registrar para efectos fiscales.

Ejercicio N° 3:

Las existencias o inventarios brutos (sin tomar en cuenta el apartado para inventarios dañados u obsoletos), para efectos contables a la fecha de los estados financieros son de UM15.000. Para efectos fiscales, las existencias brutas, son de UM22.500 (gastos fiscalmente deducibles en el futuro) a la misma fecha. Considere una tarifa de impuestos del 30%. ¿Cuál es la base impositiva de los inventarios? ¿Cuál es el monto de impuesto diferido? ¿Es activo o pasivo?

EL IMPUESTO DIFERIDO

Primero tenemos que hallar la base financiera que es igual a su valor en libros:

$$\text{Base Financiera} = \text{Valor en Libros} = \text{UM}15.000,00$$

Ahora hallaremos la base fiscal por la fórmula simple de activos no monetarios (ver cuadro N°2):

$$\text{Base Fiscal} = \text{Gastos deducibles futuros} = \text{UM}22.500,00$$

También podemos hallar la base fiscal utilizando la otra fórmula para activos (ver cuadro N°3):

Base Fiscal:		
	Valor en Libros	15,000.00
	Menos: Ingresos futuros gravables	(15,000.00)
	Más Gastos deducibles futuros	22,500.00
		<u>22,500.00</u>

Y ahora, la diferencia temporaria, el potencial impuesto diferido y su clasificación:

Base financiera	15,000.00
Base fiscal	<u>22,500.00</u>
Diferencia temporaria	7,500.00
Tasa a la cual se va a realizar en el futuro	30.00%
Potencial impuesto diferido ACTIVO	<u>2,250.00</u>

Se trata de un potencial impuesto diferido activo, ya que la base fiscal es mayor que la base financiera y estamos evaluando un activo (ver cuadro N° 6).

El asiento contable será:

	<u>Dr.</u>	<u>Cr.</u>
Impuesto Diferido Activo	2.250	
Gasto de Impuesto Sobre La Renta		2.250

En este caso muy particular, se nos suministra tanto la base financiera como la base fiscal de los inventarios ya que se cuentan con ambas fuentes directas de información primaria, de manera que fue sumamente sencillo hallar las respuestas.

EL IMPUESTO DIFERIDO

Este impuesto diferido activo representa el monto que la entidad podrá recuperar de la Autoridad Fiscal en el futuro, cuando la pérdida de UM7.500 se pueda registrar para efectos fiscales.

Ejercicio N° 4:

Una entidad ha pagado por adelantado intereses por un monto determinado durante el ejercicio. Para efectos fiscales, la compañía puede y exigió una deducción por el monto total tomando como base el pago (suposición del ejercicio). A la fecha de cierre del ejercicio, el saldo de los intereses pagados por anticipado es de UM50.000. Considere una tarifa de impuestos del 30%. ¿Cuál es la base impositiva de los intereses pagados por adelantado? ¿Cuál es el monto de impuesto diferido? ¿Es activo o pasivo?

Primero tenemos que hallar la base financiera que es igual a su valor en libros:

$$\text{Base Financiera} = \text{Valor en Libros} = \text{UM}50.000,00$$

Ahora hallaremos la base fiscal por la fórmula simple de activos no monetarios (ver cuadro N°2):

$$\text{Base Fiscal} = \text{Gastos deducibles futuros} = \text{UM}0,00$$

Como se dedujeron en el período del pago, no habrá gastos deducibles fiscalmente en el futuro cuando se amorticen.

También podemos hallar la base fiscal utilizando la otra fórmula para activos (ver cuadro N°3):

Base Fiscal:

Valor en Libros	50,000.00
Menos: Ingresos futuros gravables	(50,000.00)
Más Gastos deducibles futuros	0.00
	<hr/>
	0.00
	<hr/>

La base o gasto deducible futuro es cero, ya que se dedujo sobre la base del efectivo (prepago) y no sobre la base de su amortización o causación (suposición del ejercicio).

EL IMPUESTO DIFERIDO

Y ahora, la diferencia temporaria, el potencial impuesto diferido y su clasificación:

Base financiera	50,000.00
Base fiscal	<u>0.00</u>
Diferencia temporaria	50,000.00
Tasa a la cual se va a realizar en el futuro	30.00%
Potencial impuesto diferido PASIVO	<u><u>15,000.00</u></u>

Si este gasto pagado por anticipado, de acuerdo con las suposiciones del ejercicio, se deducen fiscalmente cuando se paga, no habrá gastos deducibles en el futuro cuando se amortice.

Se trata de un potencial impuesto diferido pasivo, ya que la base financiera es mayor que la base fiscal y estamos evaluando un activo (ver cuadro N° 6).

El asiento contable será:

	<u>Dr.</u>	<u>Cr.</u>
Gasto de Impuesto Sobre La Renta	15.000	
Impuesto Diferido Pasivo		15.000

Este impuesto diferido pasivo representa el monto que la entidad tendrá que desembolsar o pagar a la Autoridad Fiscal en el futuro, cuando la pérdida de UM50.000 finalmente se registre para efectos financieros.

Ejercicio N° 5:

Un Equipo para producción tuvo un costo de UM3.000.000. Este equipo se registra por el método del costo amortizado más o menos deterioro para efectos contables y a la fecha de los estados financieros su depreciación acumulada sumaba la cantidad de UM439.300 y no había registrado ningún deterioro. Para efectos fiscales su depreciación acumulada era de UM679.660 a la misma fecha. Considere una tarifa de impuestos del 30%. ¿Cuál es la base impositiva de los inventarios? ¿Cuál es el monto de impuesto diferido? ¿Es activo o pasivo?

EL IMPUESTO DIFERIDO

Primero tenemos que hallar la base financiera que es igual a su valor en libros:

$$\text{Base Financiera} = \text{Valor en Libros} = \text{UM}2.560.700,00$$

Ahora hallaremos la base fiscal por la fórmula simple de activos no monetarios (ver cuadro N° 2):

$$\text{Base Fiscal} = \text{Gastos deducibles futuros} = \text{UM}2.320.340,00$$

También podemos hallar la base fiscal utilizando la otra fórmula para activos (ver cuadro N° 3):

Base Fiscal:		
	Valor en Libros	2.560.700.00
	Menos: Ingresos futuros gravables	(2.560.700.00)
	Más Gastos deducibles futuros	2.320.340.00
		<u>2.320.340.00</u>

Y ahora, la diferencia temporaria, el potencial impuesto diferido y su clasificación:

Base financiera	2,560,700.00
Base fiscal	<u>2,320,340.00</u>
Diferencia temporaria	240,360.00
Tasa a la cual se va a realizar en el futuro	30.00%
Potencial impuesto diferido PASIVO	<u>72,108.00</u>

Se trata de un potencial impuesto diferido pasivo, ya que la base financiera es mayor que la base fiscal y estamos evaluando un activo (ver cuadro N° 6).

El asiento contable será:

	<u>Dr.</u>	<u>Cr.</u>
Gasto de Impuesto Sobre La Renta	72.108	
Impuesto Diferido Pasivo		72.108

EL IMPUESTO DIFERIDO

Este impuesto diferido pasivo representa el monto que la entidad tendrá que desembolsar o pagar a la Autoridad Fiscal en el futuro, cuando la depreciación o pérdida por desincorporación o venta de UM240.360 se registre para efectos financieros.

Ejercicio N° 6

Una entidad ha comprado inversiones por un valor de UM500.000 y las ha clasificado como "inversiones a su valor razonable vía resultados". A la fecha de cierre del ejercicio las inversiones tienen un valor razonable de UM650.000 (técnicas de valoración) y ese diferencial lo ha registrado como parte de los resultados del ejercicio. Considere una tarifa de impuestos del 30%. ¿Cuál es la base impositiva de las inversiones? ¿Cuál es el monto de impuesto diferido? ¿Es activo o pasivo?

Primero tenemos que hallar la base financiera que es igual a su valor en libros:

$$\text{Base Financiera} = \text{Valor en Libros} = \text{UM650.000,00}$$

Ahora hallaremos la base fiscal:

Base Fiscal:

Valor en Libros	650,000.00
Menos: Ingresos futuros gravables	(650,000.00)
Más Gastos deducibles futuros	500,000.00
	<u>500,000.00</u>

Y ahora, la diferencia temporaria, el potencial impuesto diferido y su clasificación:

Base financiera	650,000.00
Base fiscal	<u>500,000.00</u>
Diferencia temporaria	150,000.00
Tasa a la cual se va a realizar en el futuro	30.00%
Potencial impuesto diferido PASIVO	<u>45,000.00</u>

Se trata de un potencial impuesto diferido pasivo, ya que la base financiera es mayor que la base fiscal y estamos evaluando un activo (ver cuadro N° 6).

EL IMPUESTO DIFERIDO

El asiento contable será:

	<u>Dr.</u>	<u>Cr.</u>
Gasto de Impuesto Sobre La Renta	45.000	
Impuesto Diferido Pasivo		45.000

Este impuesto diferido pasivo representa el monto que la entidad tendrá que desembolsar o pagar a la Autoridad Fiscal en el futuro, cuando la ganancia hasta ahora no realizada para efectos fiscales, se realice por UM150.000.

Ejercicio N° 7:

La entidad tiene un apartado para cuentas de cobro dudoso de UM80.000. La entidad pretende deducir fiscalmente el monto en un 100% en el futuro, cuando todas las condiciones estén dadas y la autoridad fiscal entonces lo permita. Considere una tarifa de impuestos del 30%. ¿Cuál es la base impositiva del pasivo? ¿Cuál es el monto de impuesto diferido? ¿Es activo o pasivo?

Primero tenemos que hallar la base financiera que es igual a su valor en libros:

$$\text{Base Financiera} = \text{Valor en Libros} = \text{UM}80.000,00$$

Ahora hallaremos la base fiscal:

Base Fiscal:		
	Valor en Libros	80,000.00
	Más: Ingresos futuros gravables	0.00
	Menos: Gastos deducibles futuros	<u>(80,000.00)</u>
		<u>0.00</u>

Y ahora, la diferencia temporaria, el potencial impuesto diferido y su clasificación:

Base financiera	80,000.00
Base fiscal	<u>0.00</u>
Diferencia temporaria	80,000.00
Tasa a la cual se va a realizar en el futuro	30.00%
Potencial impuesto diferido ACTIVO	<u>24,000.00</u>

EL IMPUESTO DIFERIDO

Se trata de un potencial impuesto diferido activo, ya que la base financiera es mayor que la base fiscal y estamos evaluando un pasivo (ver cuadro N° 6).

El asiento contable será:

	<u>Dr.</u>	<u>Cr.</u>
Impuesto Diferido Activo	24.000	
Gasto de Impuesto Sobre La Renta		24.000

Si bien el apartado para cuentas de cobro dudoso es una cuenta de valuación de activos, tiene características de pasivo al tratarse de pérdidas esperadas. Es por ello que aplicamos la fórmula del pasivo.

Este impuesto diferido activo representa el monto que la entidad podrá recuperar cuando para efectos fiscales pueda deducir el monto de UM80.000.

Ejercicio N° 8

La entidad reconoció un pasivo de UM6.000 relacionado con una multa. El pago de la multa no es, ni va a ser deducible para efectos fiscales. Considere una tarifa de impuestos del 30%. ¿Cuál es la base impositiva del pasivo? ¿Cuál es el monto de impuesto diferido? ¿Es activo o pasivo?

Primero tenemos que hallar la base financiera que es igual a su valor en libros:

$$\text{Base Financiera} = \text{Valor en Libros} = \text{UM6.000,00}$$

Ahora hallaremos la base fiscal:

Base Fiscal:		
	Valor en Libros	6,000.00
	Más: Ingresos futuros gravables	0.00
	Menos: Gastos deducibles futuros	0.00
		<u>6,000.00</u>

EL IMPUESTO DIFERIDO

Y ahora, la diferencia temporaria, el potencial impuesto diferido y su clasificación:

Base financiera	6,000.00
Base fiscal	<u>6,000.00</u>
Diferencia temporaria	0.00
Tasa a la cual se va a realizar en el futuro	30.00%
Potencial impuesto diferido	<u><u>0.00</u></u>

En este caso no se genera impuesto diferido porque la base financiera y fiscal son equivalentes y no hay diferencia temporaria.

Ejercicio Nº 9

La entidad tiene registrados intereses por pagar, que se causaron en el ejercicio en curso, por UM32.000 y espera pagarlos en el ejercicio siguiente. La entidad va a deducir fiscalmente ese monto en el ejercicio actual. Considere una tarifa de impuestos del 30%. ¿Cuál es la base impositiva del pasivo? ¿Cuál es el monto de impuesto diferido? ¿Es activo o pasivo?

Primero tenemos que hallar la base financiera que es igual a su valor en libros:

$$\text{Base Financiera} = \text{Valor en Libros} = \text{UM}32.000,00$$

Ahora hallaremos la base fiscal:

Base Fiscal:

Valor en Libros	32,000.00
Más: Ingresos futuros gravables	0.00
Menos: Gastos deducibles futuros	<u>0.00</u>
	<u><u>32,000.00</u></u>

EL IMPUESTO DIFERIDO

Y ahora, la diferencia temporaria, el potencial impuesto diferido y su clasificación:

Base financiera	32,000.00
Base fiscal	<u>32,000.00</u>
Diferencia temporaria	0.00
Tasa a la cual se va a realizar en el futuro	30.00%
Potencial impuesto diferido	<u><u>0.00</u></u>

En este caso, al igual que el anterior, no se genera impuesto diferido porque al ser equivalentes la base financiera y fiscal, no hay diferencia temporaria.

Ejercicio Nº 10

La entidad tiene registrados intereses por pagar, que se causaron en el ejercicio pasado y no fueron pagados en el ejercicio en curso, por UM32.000. La entidad dedujo fiscalmente estos intereses para efectos fiscales en el ejercicio anterior, ya que tenía la intención de pagarlos en este ejercicio. Por no haberlos pagado, en la conciliación de la renta de este ejercicio tendrá que incluirlos como una ganancia gravable y ahora este monto será deducible fiscalmente cuando realmente se pague. Considere una tarifa de impuestos del 30%. ¿Cuál es la base impositiva del pasivo? ¿Cuál es el monto de impuesto diferido? ¿Es activo o pasivo?

Primero tenemos que hallar la base financiera que es igual a su valor en libros:

$$\text{Base Financiera} = \text{Valor en Libros} = \text{UM32.000,00}$$

Ahora hallaremos la base fiscal:

Base Fiscal:		
	Valor en Libros	32,000.00
	Más: Ingresos futuros gravables	0.00
	Menos: Gastos deducibles futuros	<u>(32,000.00)</u>
		<u><u>0.00</u></u>

EL IMPUESTO DIFERIDO

Y ahora, la diferencia temporaria, el potencial impuesto diferido y su clasificación:

Base financiera	32,000.00
Base fiscal	<u>0.00</u>
Diferencia temporaria	32,000.00
Tasa a la cual se va a realizar en el futuro	30.00%
Potencial impuesto diferido ACTIVO	<u><u>9,600.00</u></u>

Se trata de un potencial impuesto diferido activo, ya que la base financiera es mayor que la base fiscal y estamos evaluando un pasivo (ver cuadro N° 6).

El asiento contable será:

	<u>Dr.</u>	<u>Cr.</u>
Impuesto Diferido Activo	9.600	
Gasto de Impuesto Sobre La Renta		9.600

Este impuesto diferido activo representa el monto que la entidad podrá recuperar cuando para efectos fiscales pueda deducir el monto de UM32.000,00

Ejercicio N° 11

La entidad tiene pasivos que serán deducibles cuando se paguen a la fecha de los estados financieros por UM28.560 por diferentes conceptos. Considere una tarifa de impuestos del 30%. ¿Cuál es la base impositiva del pasivo? ¿Cuál es el monto de impuesto diferido? ¿Es activo o pasivo?

Primero tenemos que hallar la base financiera que es igual a su valor en libros:

$$\text{Base Financiera} = \text{Valor en Libros} = \text{UM28.560,00}$$

Ahora hallaremos la base fiscal:

Base Fiscal:	Valor en Libros	28,560.00
	Más: Ingresos futuros gravables	0.00
	Menos: Gastos deducibles futuros	<u>(28,560.00)</u>
		<u><u>0.00</u></u>

EL IMPUESTO DIFERIDO

Y ahora, la diferencia temporaria, el potencial impuesto diferido y su clasificación:

Base financiera	28,560.00
Base fiscal	<u>0.00</u>
Diferencia temporaria	28,560.00
Tasa a la cual se va a realizar en el futuro	30.00%
Potencial impuesto diferido ACTIVO	<u><u>8,568.00</u></u>

Se trata de un potencial impuesto diferido activo, ya que la base financiera es mayor que la base fiscal y estamos evaluando un pasivo (ver cuadro N° 6).

El asiento contable será:

	<u>Dr.</u>	<u>Cr.</u>
Impuesto Diferido Activo	8.568	
Gasto de Impuesto Sobre La Renta		8.568

Este impuesto diferido activo representa el monto que la entidad podrá recuperar cuando para efectos fiscales pueda deducir el monto de UM28.560.

Ejercicio N° 12

Se cobraron de forma anticipada UM100.000 el 31 de octubre de 20X0, relacionados con la renovación del uso de una licencia para el período que va desde el 1 de noviembre de 20X0 hasta el 31 de octubre de 20X1. La Compañía grava fiscalmente esta transacción, sobre la base del efectivo. La Compañía difirió en el pasivo, el monto recibido por adelantado para fines contables el 31 de octubre de 20X0. El pago recibido por adelantado, para efectos fiscales fue gravado en efectivo a la fecha de cierre que es el 31 de diciembre de 20X0. Desde el 1 de noviembre hasta el 31 de diciembre de 20X0 se causaron, de ese monto, UM16.666,67. Considere una tarifa de impuestos del 30%. ¿Cuál es la base impositiva del pasivo al 31 de diciembre de 20X0? ¿Cuál es el monto de impuesto diferido a esa fecha? ¿Es activo o pasivo?

Primero tenemos que hallar la base financiera que es igual a su valor en libros:

$$\text{Base Financiera} = \text{Valor en Libros} = \text{UMF83.333,33}$$

EL IMPUESTO DIFERIDO

Ahora hallaremos la base fiscal:

Base Fiscal:	Valor en Libros	83,333.33
	Menos: Ingresos futuros que serán no gravables	<u>(83,333.33)</u>
		<u>0.00</u>

Y ahora, la diferencia temporaria, el potencial impuesto diferido y su clasificación:

Base financiera	83,333.33
Base fiscal	<u>0.00</u>
Diferencia temporaria	83,333.33
Tasa a la cual se va a realizar en el futuro	30.00%
Potencial impuesto diferido ACTIVO	<u>25,000.00</u>

Se trata de un potencial impuesto diferido activo, ya que la base financiera es mayor que la base fiscal y estamos evaluando un pasivo (ver cuadro N° 6).

El asiento contable será:

	Dr.	Cr.
Impuesto Diferido Activo	25.000	
Gasto de Impuesto Sobre La Renta		25.000

Para efectos de hallar la base fiscal se hace necesario entender bien la operación. Si se grava la operación cuando se recibe el efectivo, los ingresos futuros provenientes de la amortización del crédito diferido serán "no gravables fiscalmente" en su totalidad en el ejercicio que se registren como ingresos financieros.

EL IMPUESTO DIFERIDO

CAPÍTULO 3

SITUACIONES COMPLEJAS CONTENIDAS EN LA NORMA

La revaluación de la Propiedad, Planta y Equipo, Propiedades de Inversión y Activos Intangibles

Cuando estamos preparando estados financieros de GE, la propiedad, planta y equipos, así como las propiedades de inversión y los activos intangibles pueden estar registrados a su valor razonable de acuerdo con las respectivas normas que regulan este tipo de activos. Para efectos de las PYME, sin contar por supuesto los privilegios que permite la normativa cuando se hace la adopción por primera vez, sólo las propiedades de inversión pueden estar registrados a su valor razonable, pero por lo general se registran al costo amortizado más o menos deterioro como parte de la propiedad, planta y equipo. De tal manera que esta sección es casi exclusiva para la contabilidad de las GE.

Cuando estos valores razonables sustituyen a los valores en libros, esta sustitución se hace exclusivamente para efectos contables y no para efectos fiscales. Algunas veces estas sustituciones originan o modifican una cuenta en el Otro Resultado Integral vía patrimonio y otras veces las cuentas de resultados. Los valores razonables por encima de los valores en libros de la propiedad, planta y equipo, así como de los activos intangibles, originan o modifican una cuenta en el Otro Resultado Integral vías patrimonio, sin embargo los valores que se encuentran por debajo del valor en libros originan una pérdida por deterioro en el estado de resultados. En el caso de las propiedades de inversión, la diferencia entre el costo inicial asignado a estos activos y los diferentes valores razonables que pudiesen surgir, siempre se registran en el estado de resultados. Se recomienda la lectura de las NIC 16, 38 y 40, para más detalles y situaciones posibles.

Cuando se sustituye el valor en libros de algunos de los activos antes mencionados, se sustituye la base financiera que se tenía, por una nueva. Esta sustitución por la diferencia entre el valor en libros y el valor razonable, genera una diferencia temporaria. Veamos algunos ejercicios relacionados con esta situación.

Ejercicio N° 13

La entidad decide sustituir los valores en libros de los terrenos que estaban registrados por el método del costo amortizado menos deterioro al inicio de un ejercicio, por los valores razonables proporcionados por una tasación. En el avalúo, el valor de los terrenos es de UM20.000.000 y los valores en libros a la

EL IMPUESTO DIFERIDO

misma fecha de UM12.500.000. En la sustitución de valores, se genera una cuenta de "Superávit por Revaluación" de UM7.500.000 en los Otros Resultados Integrales y el patrimonio de la entidad. Considere una tarifa de impuestos del 30%. ¿Cuál es la base impositiva del activo a la fecha del ajuste? ¿Cuál es el monto de impuesto diferido a esa fecha? ¿Es activo o pasivo?

Primero tenemos que hallar la base financiera que es igual a su valor en libros:

$$\text{Base Financiera} = \text{Valor en Libros} = \text{UM}20.000.000,00$$

Ahora hallaremos la base fiscal por la fórmula simple de activos no monetarios (ver cuadro N°2):

$$\text{Base Fiscal} = \text{Gastos deducibles futuros} = \text{UM}12.500.000,00$$

También podemos hallar la base fiscal utilizando la otra fórmula para activos (ver cuadro N°3):

Base Fiscal:		
	Valor en Libros	20.000.000.00
	Menos: Ingresos futuros gravables	(20.000,000.00)
	Más Gastos deducibles futuros	12.500.000.00
		<u>12.500.000.00</u>

Y ahora, la diferencia temporaria, el potencial impuesto diferido y su clasificación:

Base financiera	20,000,000.00
Base fiscal	<u>12,500,000.00</u>
Diferencia temporaria	7,500,000.00
Tasa a la cual se va a realizar en el futuro	30.00%
Potencial impuesto diferido PASIVO	<u>2,250,000.00</u>

Se trata de un potencial impuesto diferido pasivo, ya que la base financiera es mayor que la base fiscal y estamos evaluando un activo (ver cuadro N° 6).

EL IMPUESTO DIFERIDO

El asiento contable será:

	<u>Dr.</u>	<u>Cr.</u>
Superávit por Revaluación (ORI)	2.250.000	
Impuesto Diferido Pasivo		2.250.000

Este asiento contable hace que el superávit por revaluación que inicialmente fue de UM7.500.000, se vea disminuido en UM2.250.000 por los efectos fiscales futuros, para finalmente quedar en UM5.250.000, que es la parte del mayor valor de los terrenos que les corresponde a los accionistas de la compañía si estos valores se realizaran. Los otros UM2.250.000 en el pasivo (impuesto diferido pasivo), es la parte de la ganancia no realizada que de realizarse, le correspondería de la autoridad fiscal.

Esta cuenta de superávit por revaluación ya en el patrimonio vía ORI, podría ir transfiriéndose a la cuenta de ganancias retenidas en la medida que el activo se va amortizando (vía venta o utilización), opcionalmente. En este caso, como los terrenos no se amortizan, tendría la oportunidad de reclasificarse como ganancias retenidas si los terrenos se venden. Se recomienda la lectura de la NIC 16 (Propiedad, Planta y Equipos) para detalles y más precisiones de este tipo de transacciones.

Ejercicio Nº 14

La entidad decide sustituir los valores en libros de los edificios que estaban registrados por el método del costo amortizado menos deterioro al inicio de un ejercicio, por los valores razonables proporcionados por una tasación. En el avalúo, el valor de los edificios es de UM32.000.000 y se les asigna una vida útil de 30 años y los valores netos en libros a la misma fecha de UM22.240.000. En la sustitución de valores, se genera una cuenta de "Superávit por Revaluación" de UM9.760.000 en el Otro Resultado Integral y en el patrimonio de la entidad. Considere una tarifa de impuestos del 30%. ¿Cuál es la base impositiva del activo a la fecha del ajuste? ¿Cuál es el monto del potencial impuesto diferido a esa fecha? ¿Es activo o pasivo?

$$\text{Base Financiera} = \text{Valor en Libros} = \text{UM}32.000.000,00$$

Ahora hallaremos la base fiscal por la fórmula simple de activos no monetarios (ver cuadro Nº2):

$$\text{Base Fiscal} = \text{Gastos deducibles futuros} = \text{UM}22.240.000,00$$

EL IMPUESTO DIFERIDO

También podemos hallar la base fiscal utilizando la otra fórmula para activos (ver cuadro N°3):

Base Fiscal:		
	Valor en Libros	32.000.000.00
	Menos: Ingresos futuros gravables	(32.000,000.00)
	Más Gastos deducibles futuros	<u>22.240.000.00</u>
		<u>9.760.000.00</u>

Y ahora, la diferencia temporaria, el potencial impuesto diferido y su clasificación:

Base financiera	32,000,000.00
Base fiscal	<u>22,240,000.00</u>
Diferencia temporaria	9,760,000.00
Tasa a la cual se va a realizar en el futuro	30.00%
Potencial impuesto diferido PASIVO	<u>2,928,000.00</u>

Se trata de un potencial impuesto diferido pasivo, ya que la base financiera es mayor que la base fiscal y estamos evaluando un activo (ver cuadro N° 6).

El asiento contable será:

	<u>Dr.</u>	<u>Cr.</u>
Superávit por revaluación	2.928.000	
Impuesto diferido pasivo		2.928.000

Este asiento hace que el superávit por revaluación que inicialmente fue de UM9.760.000, se vea disminuido en UM2.928.000 por los efectos fiscales futuros, para finalmente quedar en UM6.832.000, que es la parte del mayor valor de los edificios que les correspondería a los accionistas de la compañía en caso de realización de los valores tasados. Los otros UM2.928.000 en el pasivo (impuesto diferido pasivo), es la parte de la ganancia no realizada que de realizarse, le correspondería de la autoridad fiscal.

En este caso, en la medida que los edificios se deprecian, el impuesto diferido asociado a la revaluación de los mismos también se va amortizando y opcionalmente, el superávit por revaluación neto se puede ir transfiriendo a las ganancias retenidas. Observemos esta situación:

EL IMPUESTO DIFERIDO

Los asientos anuales contables futuros, sobre la base de la distribución de UM9.760.000 en 30 años, podrían ser **(el impuesto diferido no se amortiza, se recalcula y se ajusta, produciendo un efecto similar al que veremos a continuación)**:

	<u>Dr.</u>	<u>Cr.</u>
Gasto anual de depreciación de revaluación	325.333	
Depreciación acumulada		325.333
Impuesto diferido pasivo	97.600	
Gasto de Impuesto sobre la Renta		97.600
Superávit por revaluación	227.733	
Ganancias retenidas		227.733

Ya habíamos mencionado que esta sección es casi exclusiva para la contabilidad de las GE, sin embargo, siempre tendremos en cuenta, ya sea para GE o PYME, que cualquier resultado integral que se produzca y se registre, y teniendo un efecto impositivo futuro, originará impuesto diferido.

Las inversiones para la venta

Las Inversiones para la Venta, clasificación que lleva a registrar ciertos instrumentos financieros a su valor razonable con contrapartida en una cuenta de “Resultados No Realizados por Tenencia de Inversiones” en los Otros Resultados Integrales y en el patrimonio de la entidad, sólo está disponible para las GE y aquellas PYME que hayan decidido sustituir las secciones 11 y 12 por la NIC 39. En el caso de las PYME, la diferencia entre el costo inicial y los futuros valores razonables de ese mismo tipo de inversiones, se registran contra el estado de resultados. Sin embargo, ya sea para GE o para PYME, estos valores razonables, que serán los valores en libros de estos instrumentos financieros, pueden tener diferencias con sus bases fiscales y por ello se generan diferencias temporarias que originan potenciales impuestos diferidos. Veamos en un par de casos, que podrían suceder.

Ejercicio N° 15

Una entidad ha comprado inversiones por un valor de UM500.000 y las ha clasificado como “inversiones para la venta” con contrapartida en el ORI. A la fecha de cierre del ejercicio las inversiones tienen un valor razonable de UM650.000 (se utilizaron técnicas de valoración) y ese diferencial lo ha registrado como parte de las inversiones y la contrapartida la ha registrado directamente en

EL IMPUESTO DIFERIDO

los Otros Resultados Integrales y en el patrimonio como un “Resultado No Realizado por Tenencia de Inversiones”. Considere una tarifa de impuestos del 30%. ¿Cuál es la base impositiva de las inversiones? ¿Cuál es el monto de impuesto diferido? ¿Es activo o pasivo?

Primero tenemos que hallar la base financiera que es igual a su valor en libros:

$$\text{Base Financiera} = \text{Valor en Libros} = \text{UM}650.000,00$$

Ahora hallaremos la base fiscal:

Base Fiscal:

Valor en Libros	650,000.00
Más: Ingresos gravables futuros	(650,000.00)
Menos: Gastos deducibles futuros	500,000.00
	<u>500,000.00</u>

Y ahora, la diferencia temporaria, el potencial impuesto diferido y su clasificación:

Base financiera	650,000.00
Base fiscal	<u>500,000.00</u>
Diferencia temporaria	150,000.00
Tasa a la cual se va a realizar en el futuro	30.00%
Potencial impuesto diferido PASIVO	<u>45,000.00</u>

Se trata de un potencial impuesto diferido pasivo, ya que la base financiera es mayor que la base fiscal y estamos evaluando un activo (ver cuadro N° 6).

El asiento contable será:

	<u>Dr.</u>	<u>Cr.</u>
Resultado No Realizado por Tenencia de Inversiones	45.000	
Impuesto Diferido Pasivo		45.000

Este asiento hace que el Resultado No Realizado por Tenencia de Inversiones que inicialmente fue de UM150.000, se vea disminuido en UM45.000 para finalmente quedar en UM105.000, que es la parte del mayor valor de las inversiones que les correspondería a los accionistas de la compañía en caso de realización de ese mayor valor. Los otros UM45.000 en el pasivo (impuesto

EL IMPUESTO DIFERIDO

diferido pasivo), es la parte de la ganancia no realizada, que de realizarse, le correspondería de la autoridad fiscal.

Ejercicio N° 16

Una entidad ha comprado inversiones por un valor de UM380.000 y las ha clasificado como “inversiones a su valor razonable vía ganancias y pérdidas”. A la fecha de cierre del ejercicio las inversiones tienen un valor de mercado de UM345.000 y ese diferencial lo ha registrado como parte de los resultados del ejercicio. Considere una tarifa de impuestos del 30%. ¿Cuál es la base impositiva de las inversiones? ¿Cuál es el monto de impuesto diferido? ¿Es activo o pasivo?

Primero tenemos que hallar la base financiera que es igual a su valor en libros:

$$\text{Base Financiera} = \text{Valor en Libros} = \text{UM345.000,00}$$

Ahora hallaremos la base fiscal:

Base Fiscal:

Valor en Libros	345,000.00
Más: Ingresos gravables futuros	(345,000.00)
Menos: Gastos deducibles futuros	380,000.00
	<u>380,000.00</u>

Y ahora, la diferencia temporaria, el potencial impuesto diferido y su clasificación:

Base financiera	345,000.00
Base fiscal	<u>380,000.00</u>
Diferencia temporaria	35,000.00
Tasa a la cual se va a realizar en el futuro	30.00%
Potencial impuesto diferido ACTIVO	<u>10,500.00</u>

Se trata de un potencial impuesto diferido activo, ya que la base fiscal es mayor que la base financiera y estamos evaluando un activo (ver cuadro N° 6).

El asiento contable será:

	<u>Dr.</u>	<u>Cr.</u>
Impuesto Diferido Activo	10.500	
Gasto de Impuesto Sobre La Renta		10.500

EL IMPUESTO DIFERIDO

Como los asientos contables que afectaron la inversión tuvieron como contrapartida el estado de resultados, el asiento del impuesto diferido tiene como contrapartida también los resultados a través de la cuenta gasto de impuesto.

La plusvalía

La plusvalía proviene de las combinaciones de negocios y si hubiese un impuesto diferido proveniente de una combinación de negocios, tendríamos que registrar el impuesto diferido contra la cuenta de plusvalía de acuerdo con la alternativa N° 2 mostrada en la página N° 11 bajo el título “Contrapartida del Impuesto Diferido”. De hecho, la misma plusvalía, cuando no se puede deducir para efectos fiscales, genera un impuesto diferido pasivo, sin embargo ese impuesto diferido no es más que un registro marginal sobre la cuenta de plusvalía, por lo que no se permite su registro. Veamos en forma gráfica lo acabado de mencionar.

Ejercicio N° 17

Supongamos que el monto en libros de la Plusvalía es UM100.000 y no se puede deducir para efectos fiscales.

Primero tenemos que hallar la base financiera que es igual a su valor en libros:

$$\text{Base Financiera} = \text{Valor en Libros} = \text{UM}100.000,00$$

Ahora hallaremos la base fiscal por la formula simple de activos no monetarios (ver cuadro N° 2):

$$\text{Base Fiscal} = \text{Gastos deducibles futuros} = \text{UM}0,00$$

Y ahora, la diferencia temporaria, el potencial impuesto diferido y su clasificación:

Base financiera	100,000.00
Base fiscal	<u>0.00</u>
Diferencia temporaria	100,000.00
Tasa a la cual se va a realizar en el futuro	30.00%
Potencial impuesto diferido PASIVO	<u><u>30,000.00</u></u>

EL IMPUESTO DIFERIDO

De acuerdo con este cálculo tendríamos que registrar el impuesto diferido de la siguiente manera:

	<u>Dr.</u>	<u>Cr.</u>
Plusvalía	30.000	
Impuesto Diferido Pasivo		30.000

Pero una vez registrado el asiento nos encontraríamos con la siguiente situación:

Monto en libros de la Plusvalía es ahora de UM130.000 y no se puede deducir para efectos fiscales. Entonces tendríamos que volver a calcular:

Primero tenemos que hallar la base financiera que es igual a su valor en libros:

$$\text{Base Financiera} = \text{Valor en Libros} = \text{UM130.000,00}$$

La base fiscal sigue siendo la misma:

$$\text{Base Fiscal} = \text{Gastos deducibles futuros} = \text{UM0,00}$$

Y ahora, la diferencia temporaria, el potencial impuesto diferido y su clasificación:

Base financiera	130,000.00
Base fiscal	<u>0.00</u>
Diferencia temporaria	130,000.00
Tasa a la cual se va a realizar en el futuro	30.00%
Potencial impuesto diferido PASIVO	<u><u>39,000.00</u></u>

De acuerdo con este cálculo y ya habiendo registrado ya UM30.000, tendríamos que registrar el impuesto diferido por la diferencia, de la siguiente manera:

	<u>Dr.</u>	<u>Cr.</u>
Plusvalía	9.000	
Impuesto Diferido Pasivo		9.000

Ahora la base financiera sería de UM139.000, la base fiscal sería exactamente la misma..... y así sucesivamente.

EL IMPUESTO DIFERIDO

Es por ello que no está permitido registrar el impuesto diferido pasivo que originan las plusvalías que no son deducibles fiscalmente.

Los estados financieros consolidados

Cuando preparamos estados financieros consolidados, que suelen incluir inversiones en asociadas y negocios conjuntos, debemos preparar unos estados financieros de un grupo de empresas y/o operaciones como si se tratara de una sola entidad. Favor leer las Normas Internacionales relacionadas con consolidación, inversión en asociadas y negocios conjuntos, tanto de GE y PYME para obtener detalles más precisos. Durante el proceso de preparación de estos estados financieros nos encontramos con varias situaciones, pero en este libro queremos significar las siguientes:

- Participación patrimonial en inversiones donde se tiene influencia significativa
- Homologación de principios de contabilidad para efectos de la consolidación
- Impuesto al dividendo
- Transacciones de eliminación que afectan resultados no realizados

Participación patrimonial en inversiones donde se tiene influencia significativa

El reconocimiento de la inversión utilizando el método de la participación patrimonial es requerido cuando una entidad tiene influencia significativa en la determinación de las políticas operativas y financieras de otra entidad, sin llegar a tener el control. En el caso de las PYME podríamos tener registradas esas inversiones a su valor razonable.

La participación patrimonial consiste en recoger en una cuenta de resultados de la controladora (casa matriz), la parte correspondiente al resultado de esa entidad donde se tiene la influencia significativa y recoger en cuentas de Otros Resultados Integrales y Patrimonio también de la controladora, la parte del Otro Resultado Integral y Patrimonio reconocido en esa entidad donde se tiene influencia significativa, con cargo a la cuenta de inversión cuando se trata de ganancias y con crédito a la cuenta de inversión en caso de pérdidas. Pues bien, la participación patrimonial acumulada a la fecha de los estados financieros, es una ganancia o pérdida acumulada reconocida para efectos contables, pero que podría no haberse reconocido para efectos fiscales, ya que las inversiones no se han realizado o vendido, de tal manera que la participación patrimonial acumulada,

EL IMPUESTO DIFERIDO

podrías ser una partida temporaria que origina impuesto diferido pasivo si se trata de una ganancia acumulada o impuesto diferido activo si se trata de una pérdida acumulada.

Homologación de principios de contabilidad para efectos de la consolidación

Para efectos de consolidación de estados financieros se requiere, que los principios de contabilidad de las diferentes entidades que intervienen en el mencionado proceso, estén homologados. Es normal que las diferentes entidades tengan métodos de valoración de activos y pasivos que estén orientados a presentar sus operaciones de la mejor manera, para efectos de la transparencia de la información entre otras cualidades y como se tratan de diferentes tipos de operación, tengan métodos diferentes. Por ejemplo, es normal que una entidad utilice el método del costo promedio para valorar sus inventarios y que otra utilice el método “primero en entrar, primero en salir” (PEPS). Lo mismo sucede con el activo fijo, por ejemplo una entidad podría utilizar el costo amortizado y otra el método de la revaluación. Una entidad podría utilizar el método de la línea recta para el cálculo de la depreciación de los mencionados activos fijos y otra el método de las unidades de producción. Así es como funciona en el mundo de la contabilidad, lo cual es correcto para cada una de las entidades, independientemente que pertenecen a un mismo accionista o a un mismo grupo de accionistas.

Sin embargo, para efectos de la preparación de los estados financieros consolidados, es necesario modificar los principios de contabilidad para los efectos de la consolidación, para que todas las entidades que participan en el proceso de consolidación se integren con los principios de contabilidad que utiliza la controladora o casa matriz. Este proceso de homologación de principios de contabilidad, hace que las bases financieras que ya habían sido tomadas en cuenta para el cálculo del impuesto diferido de cada entidad por separado, se modifiquen, de manera tal que cada modificación es en sí, una diferencia temporaria que origina impuesto diferido.

Impuesto al dividendo

En algunos casos como el caso venezolano, cuando la ganancia contable o financiera supera a la ganancia gravable o fiscal, esa diferencia que queda registrada en el patrimonio dentro de las “Ganancias Retenidas”, está sujeta al pago de impuesto, si es repartida como dividendo en efectivo. En los estados financieros de las entidades separadas, esta situación no origina ningún asiento contable, ya que se trata de una operación que de ocurrir en

EL IMPUESTO DIFERIDO

el futuro, supondrá un pago de impuesto por parte del accionista o grupo de accionistas, no de la entidad como tal. Sin embargo, en los estados financieros consolidados, la parte de las ganancias retenidas sujetas al pago de impuesto al dividendo en las entidades controladas, suponen un pago de impuesto futuro a la entidad controladora y allí si surge un asiento que origina impuesto diferido pasivo. Se trata de separar del patrimonio, aquella parte que de repartirse como dividendo en efectivo, le corresponderá a la autoridad fiscal.

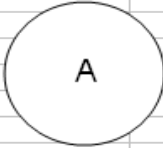
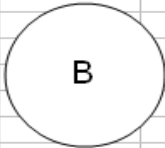
En este particular caso, tenemos que ubicar, de las ganancias retenidas de las controladas, en el estado financieros consolidado, que parte estarían sujetas al pago de impuesto al dividendo y registrar un impuesto diferido pasivo.

Transacciones de eliminación que afectan resultados no realizados

Hay ciertas transacciones entre entidades que conforman un estado financiero consolidado, que generan ganancias o pérdidas en los estados de resultados individuales de las mencionadas entidades, pero que si estas transacciones no se realizan con terceros o entidades que no pertenecen al grupo de consolidación, originan asientos contables de eliminación de transacciones no realizadas que originan impuestos diferidos. Veamos un pequeño ejemplo que pueda ilustrarnos esta situación.

Ejercicio Nº 18

En este caso la entidad A le vende a la entidad B bienes por UM100 que tuvieron un costo de UM80, por lo que se genera una utilidad bruta de UM20, que está asociada con un gasto de impuesto sobre la renta de UM6. La entidad B, compro los bienes y los tiene registrados como "existencias" en el estado de situación financiera y no se los ha vendido a terceros. A y B pertenecen al mismo accionista y conforman un estado financiero consolidado cada ejercicio contable.

				Existencias	100	
Ventas	100					
Costo de ventas	80					
Utilidad bruta	20					
Gasto de impuesto	6					
Utilidad neta	14					

EL IMPUESTO DIFERIDO

En este particular caso, la transacción hay que eliminarla debido a que no se ha realizado, ya que vamos a preparar un estado financiero consolidado con los activos, pasivos, patrimonios, ingresos y gastos de A y B. Por lo tanto tenemos:

	<u>Dr.</u>	<u>Cr.</u>
Ventas	100	
Costo de ventas		80
Existencias		20

Eliminación de ventas, costos de ventas y sobrevaloración de inventarios por transacciones no realizadas.

Cuando calculamos el impuesto diferido de los inventarios o existencias en el estado financiero consolidado, nos encontramos con:

Primero tenemos que hallar la base financiera de los inventarios o existencias, que es igual a su valor en libros:

$$\text{Base Financiera} = \text{Valor en Libros} = \text{UM}80,00$$

Ahora hallaremos la base fiscal por la formula simple de activos no monetarios (ver cuadro N° 2):

$$\text{Base Fiscal} = \text{Gastos deducibles futuros} = \text{UM}100,00$$

Y ahora, la diferencia temporaria, el potencial impuesto diferido y su clasificación:

Base financiera	80.00
Base fiscal	<u>100.00</u>
Diferencia temporaria	20.00
Tasa a la cual se va a realizar en el futuro	30.00%
Potencial impuesto diferido ACTIVO	<u><u>6.00</u></u>

De acuerdo con este cálculo tendríamos que registrar el impuesto diferido de la siguiente manera:

EL IMPUESTO DIFERIDO

	<u>Dr.</u>	<u>Cr.</u>
Impuesto Diferido Activo	6	
Gasto de Impuesto Sobre La Renta		6

Este asiento deja sin efecto el gasto de impuesto que ha debido estar registrado en la entidad A.

Como se reconocen los impuestos diferidos activos

Los impuestos diferidos activos para efectos de las PYME, se reconocen en su totalidad y aquella parte del impuesto diferido que se estima no se va realizar, se reconoce a través de una cuenta de valuación (corrección valorativa) para obtener el monto neto se estima se realice en el futuro. ¿Qué significa esto? Que tendremos la partida que origina el impuesto diferido activo siempre bien identificada y a través del apartado, obtenemos el monto por el cual estimamos la parte que se va a realizar, de manera que habiendo cambios en circunstancias futuras, tan sólo necesitaríamos hacer cambios a la cuenta de la corrección valorativa para tener el monto neto que se estima del impuesto diferido activo, se va realizar en el futuro. En el caso de las VEN NIF GE que se utilizan actualmente, se registran directamente por el monto neto, o sea que no se utiliza una cuenta de corrección valorativa.

En el caso de las PYME, básicamente y para entenderlo de una manera muy práctica, se trata de un procedimiento similar al registro de las cuentas por cobrar y el apartado de cuentas incobrables, donde por un lado se reconocen el 100% de las cuentas por cobrar y por el otro, la parte deteriorada de esos instrumentos financieros, para presentar el neto de lo que se espera recuperar en el futuro, de acuerdo con las circunstancias presentes a la fecha de los estados financieros.

EL IMPUESTO DIFERIDO

CAPÍTULO 4

PRESENTACIÓN Y DIVULGACIONES REQUERIDAS

Los activos por impuestos diferidos se presentan en una cuenta separada en los activos de la entidad y los pasivos por impuestos diferidos se presentan en una cuenta separada en los pasivos de la entidad.

De acuerdo con la normativa actual, se presentan siempre en el largo plazo.

Sólo se presentan netos, en el caso de tener el derecho legal a hacerlo o cuando se trata de impuestos diferidos activos y pasivos de una sola entidad y una sola autoridad fiscal.

Las divulgaciones requeridas son muy amplias, pues se trata de entender qué relación hay entre el impuesto por pagar, el gasto de impuesto sobre la renta, el impuesto diferido activo y el impuesto diferido pasivo. Son muchas las transacciones que intervienen en el registro contable de todos esos elementos. Veamos algunas de esas divulgaciones:

1. La utilidad financiera antes del gasto de impuesto sobre la renta
2. La utilidad financiera nominal antes del gasto de impuesto sobre la renta (situación que se presenta en Venezuela debido a que para efectos fiscales, se realiza un ajuste por inflación para efectos de la Normativa Tributaria).
3. Las partidas nominales de conciliación de la renta (ídem al punto 2).
4. El resultado por efecto de la inflación fiscal (ídem al punto 2).
5. Si se han utilizado Pérdidas Fiscales Trasladables para el cálculo corriente del impuesto por pagar.
6. Si han quedado pendientes de utilizar Pérdidas Fiscales Trasladables, los montos y fechas de vencimiento.
7. Si se han utilizado Rebajas por Nuevas Inversiones para el cálculo corriente del impuesto por pagar.
8. Si han quedado pendientes de utilizar Rebajas por Nuevas Inversiones, los montos y fechas de vencimiento.
9. Partidas que se están deduciendo o gravando para efectos financieros en el periodo corriente pero que se deducirán o gravarán para efectos fiscales en períodos futuros.
10. Partidas que se están deduciendo o gravando para efectos fiscales en el periodo corriente pero que se deducirán o gravarán para efectos financieros en períodos futuros.

EL IMPUESTO DIFERIDO

11. Partidas que se están deduciendo o gravando para efectos financieros en el periodo corriente pero que no se deducirán o gravarán para efectos fiscales en ningún período futuro.

Se puede incluir una conciliación que parte del impuesto por pagar y culmina con el gasto de impuesto sobre la renta como parte de las divulgaciones y se debe incluir en forma obligatoria la conciliación de la tasa efectiva, que parte de la utilidad financiera antes de impuesto sobre la renta, se calcula directamente la tasa aplicable de impuesto y desde ese resultado, se hace una conciliación con el gasto de impuesto sobre la renta. Veamos a continuación una declaración de rentas de una entidad que no toma en cuenta los ejercicios que hemos realizado anteriormente y las mencionadas conciliaciones:

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO POR PAGAR:		
		Monto BsF
Utilidad financiera antes de ISLR		1.340.678
Efecto de la inflación		549.888
Utilidad histórica neta antes de ISLR		1.890.566
Mas gastos no deducibles:		
- Exceso pago directores		14.500
- Multas		7.000
- Provisiones inventarios y cuentas por cobrar		2.500
- Provisión pensiones		8.900
-Ajuste por Inflación fiscal		120.000
Menos ingresos no gravables:		
- Depreciación acelerada		(18.000)
- Intereses Bonos Deuda Nacional		(75.000)
Ganancia gravable		1.950.466
Impuesto por pagar (34% - 500 UT)		635.658

EL IMPUESTO DIFERIDO

Ahora veamos la primera conciliación:

Conciliación numérica entre el impuesto por pagar y el gasto de impuesto		
		Monto BsF
Impuesto por pagar		635.658
- Provisiones inventarios y cuentas por cobrar (2500 x 34%)		(850)
- Provisión pensiones (8900 x 34%)		(3.026)
- Ajuste por Inflación fiscal (120.000 x 34%)		(40.800)
- Depreciación acelerada (18000 x 34%)		6.120
Gasto por impuesto		<u>597.102</u>

Y ahora la segunda conciliación:

Conciliación numérica entre la utilidad financiera neta antes de ISLR y el gasto de impuesto		
	Monto BsF	%
Utilidad neta antes de ISLR	1.340.678	
Impuestos al 34% - 500 UT	428.331	31,95%
- Efecto de la inflación (549.888 x 34%)	186.962	13,95%
- Exceso pago directores (14500 x 34%)	4.930	0,37%
- Multas (7000 x 34%)	2.380	0,18%
- Intereses Bonos Deuda Nacional (75000 x 34%)	(25.500)	-1,90%
Gasto por impuesto	<u>597.102</u>	<u>44,54%</u>

EL IMPUESTO DIFERIDO

CALCULO DEL IMPUESTO DIFERIDO DE UNA ENTIDAD A LA FECHA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Ahora vamos a mostrar, a través de una hoja de cálculo, como es un ejemplo de cálculo del impuesto diferido de una entidad a una fecha determinada y para ello vamos a tomar en cuenta los ejercicios N° 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 10, 11 y 12.

En el primer cuadro, tenemos la solución utilizando la fórmula sencilla para los activos no monetarios (ver cuadro N° 2). En el segundo cuadro, utilizando la segunda fórmula para todos los activos (ver cuadro N° 3).

Compañía Ejemplo, C.A.										
Impuesto diferido										
al 31 de diciembre de 2009										
Ven -NIF		Base Financiera				Base Fiscal	Diferencia temporal	Tasa	Impuesto Diferido	
									Activo	Pasivo
		Valor Libros	Ingresos gravables futuros	Gastos deducibles futuros	Ingresos futuros no gravables	Totales				
F. Act.	Efectivo en caja y bancos	76,549	1,000	0	0	75,549	1,000	30.00%	0	300
F. Act.	Cuentas por cobrar	323,078	6,000	0	0	317,078	6,000	30.00%	0	1,800
F. Pas.	Provisión cuentas por cobrar	80,000	0	80,000	0	0	80,000	30.00%	24,000	0
F. Act.	Inventarios	15,000	0	22,500	0	22,500	7,500	30.00%	2,250	0
F. Pas.	Provisión inventarios	0	0	0	0	0	0	30.00%	0	0
F. Act.	Prepagados	85,341	0	35,341	0	35,341	50,000	30.00%	0	15,000
F. Act.	Inversiones	650,000	650,000	500,000	0	500,000	150,000	30.00%	0	45,000
F. Act.	Propiedad, planta y equipos	2,560,700	0	2,320,340	0	2,320,340	240,360	30.00%	0	72,108
F. Act.	Activos intangibles	18,970	0	0	0	18,970	0	30.00%	0	0
F. Act.	Otros activos	4,500	0	0	0	4,500	0	30.00%	0	0
F. Pas.	Prestamos bancarios	120,000	0	0	0	120,000	0	30.00%	0	0
F. Pas.	Cuentas por pagar a proveedores	242,874	0	0	0	242,874	0	30.00%	0	0
F. Pas.	Gastos acumulados por pagar	76,439	0	60,560	0	15,879	60,560	30.00%	18,168	0
F. Pas.	Impuesto por pagar	65,429	0	0	0	65,429	0	30.00%	0	0
F. Pas.	Ingresos diferidos	83,333	0	0	83,333	0	83,333	30.00%	25,000	0
F. Pas.	Prestaciones sociales por pagar	87,653	0	0	0	87,653	0	30.00%	0	0
	Patrimonio	2,978,410							69,418	134,208

EL IMPUESTO DIFERIDO

Compañía Ejemplo, C.A.											
Impuesto diferido											
al 31 de diciembre de 2009											
Ven -NIF		Base Financiera		Ingresos gravables futuros	Gastos deducibles futuros	Ingresos futuros no gravables	Base Fiscal	Diferencia temporaria	Tasa	Impuesto Diferido	
		Valor Libros								Activo	Pasivo
F. Act.	Efectivo en caja y bancos	76,549	1,000	0	0	0	75,549	1,000	30.00%	0	300
F. Act.	Cuentas por cobrar	323,078	6,000	0	0	0	317,078	6,000	30.00%	0	1,800
F. Pas.	Provisión cuentas por cobrar	80,000	0	80,000	0	0	0	80,000	30.00%	24,000	0
F. Act.	Inventarios	15,000	15,000	22,500	0	0	22,500	7,500	30.00%	2,250	0
F. Pas.	Provisión inventarios	0	0	0	0	0	0	0	30.00%	0	0
F. Act.	Prepagados	85,341	85,341	35,341	0	0	35,341	50,000	30.00%	0	15,000
F. Act.	Inversiones	650,000	650,000	500,000	0	0	500,000	150,000	30.00%	0	45,000
F. Act.	Propiedad, planta y equipos	2,560,700	2,560,700	2,320,340	0	0	2,320,340	240,360	30.00%	0	72,108
F. Act.	Activos intangibles	18,970	0	0	0	0	18,970	0	30.00%	0	0
F. Act.	Otros activos	4,500	0	0	0	0	4,500	0	30.00%	0	0
F. Pas.	Prestamos bancarios	120,000	0	0	0	0	120,000	0	30.00%	0	0
F. Pas.	Cuentas por pagar a proveedores	242,874	0	0	0	0	242,874	0	30.00%	0	0
F. Pas.	Gastos acumulados por pagar	76,439	0	60,560	0	0	15,879	60,560	30.00%	18,168	0
F. Pas.	Impuesto por pagar	65,429	0	0	0	0	65,429	0	30.00%	0	0
F. Pas.	Ingresos diferidos	83,333	0	0	83,333	0	0	83,333	30.00%	25,000	0
F. Pas.	Prestaciones sociales por pagar	87,653	0	0	0	0	87,653	0	30.00%	0	0
Patrimonio		2,978,410								69,418	134,208

* * *

Este libro se modificará en la medida que la norma cambie de manera tal, que sea necesario explicar con lenguaje sencillo esos futuros probables cambios.

Espero que haya sido de su agrado.

Carlos M. Llobet S.

EL IMPUESTO DIFERIDO

Bibliografía

- **Norma Internacional de Contabilidad No 12 – Impuestos a las Ganancias**
- **Sección 29 de Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades – Impuestos a las Ganancias**
- **Ley de Impuesto Sobre La Renta de la República Bolivariana de Venezuela**

Carlos Manuel Llobet San Nicolás



Contador Público egresado de la Universidad Nacional Abierta.

Estudios de posgrado en el Instituto de Educación Superior de Administración (IESA) relacionado con un programa de gerencia y en diversos temas financieros.

Instructor Certificado en Normas Internacionales de Contabilidad, título otorgado por la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Sección de Postgrado en Ciencias Contables de la Universidad de Los Andes, Venezuela.


Formador de Formadores en Normas Internacionales de Información Financiera, programa promocionado por Fundación IFRS, The World Bank, Ministerio de Economía y Hacienda, Gobierno de España, Organización Crecer y FACPCE, en la ciudad de Buenos Aires, Argentina.

Conferencista en el Primer Taller Internacional de Normas Internacionales de Información Financiera para las PYME y de la Junta de Decanos de los Contadores Públicos del Perú, en la ciudad del Cuzco, en Perú.

Conferencista en el Primer Taller Internacional de Normas de Información Financiera en las ciudades de Quito y Ambato, en Ecuador.

Conferencista en el VII Congreso Internacional Tributario en la ciudad de Mérida, en Venezuela.

Profesor de Postgrado en Ciencias Sociales en la Universidad de Los Andes (ULA).

Toda una vida, hasta mayo de 2009 (23 años) trabajando en  , una de las mejores organizaciones a nivel mundial, que presta servicios relacionados con la contabilidad y el impuesto, entre otros y a la que estoy, por supuesto, muy agradecido.

Instructor y conferencista de temas financieros y contables en los Colegios de Contadores Públicos de los Estados Lara, Zulia, Carabobo, Aragua, Miranda y Distrito Federal, también en las Universidades de Los Andes, Central de Venezuela, Católica de Táchira, de Oriente y Católica Andrés Bello, así como en el Instituto Venezolano de Ejecutivos de Finanzas y en diversas entidades del sector público y privado.

Ha escrito artículos relacionados con temas financieros y contables en revistas especializadas.