

**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRIA EN CIENCIAS CONTABLES**

**ANÁLISIS DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS BAJO NORMAS
INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA PARA
PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES (NIIF PARA PYMES).**

www.bdigital.ula.ve

Trabajo de Grado
Presentado como Requisito para Optar al Título de
Magister en Ciencias Contables

Autor: Lic. Francy J. Torres A.
Tutora: Mcs. Jackeline del C. Hernández

Mérida, Diciembre de 2016

C.C. Reconocimiento

ÍNDICE DE CONTENIDOS

	Pág.
AGRADECIMIENTO	iii
DEDICATORIA	iv
ÍNDICE DE CONTENIDOS	v
INDICE DE CUADROS	vii
RESUMEN	viii
INTRODUCCIÓN	1
 CAPÍTULOS	
 CAPÍTULO I. EL PROBLEMA	
Planteamiento del problema.....	4
Objetivos de la investigación.....	6
Objetivo general.....	6
Objetivos específicos.....	6
Justificación.....	7
Delimitación.....	8
Alcance	9
 CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO	
Antecedentes de la investigación.....	10
Bases teóricas.....	15
Categorías por Objetivo de Investigación.....	22
 CAPÍTULO III. MARCO METODOLÓGICO	
Tipo y diseño de investigación.....	23
Objeto de estudio, población y muestra.....	25

Método de investigación.....	25
Técnica e instrumentos de recolección de datos.....	26
Instrumentos de recolección de datos.....	27
Validez y confiabilidad de instrumentos.....	27
 CAPÍTULO IV. IMPUESTO A LAS GANANCIAS : VENEZUELA	
Impuesto a las ganancias.....	29
 CAPÍTULO V. CONTABILIZACION DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS: VENEZUELA	
Contabilización del Impuesto a las ganancias.....	63
CAPÍTULO VI. REFLEXIONES FINALES	
Reflexiones Finales.....	81
 REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	
Libros.....	85
Fuentes legales.....	86
 ANEXOS.....	
A. Lista de Cotejo	87
B. Glosario de Términos.....	88

INDICE DE CUADROS

Cuadro		Pág.
1	Teorías del Capital	20
2	Categorías por Objeto de Investigación.....	22
3	Metodología para Contabilizar el Impuesto Diferido.....	36
4	Diferencias Temporarias.....	66
5	Impuesto Diferido.....	66
6	Base Fiscal Activos No Monetarios.....	67
7	Base Fiscal Activos Monetarios.....	68
8	Base Fiscal Pasivos Monetarios.....	75
9	Base Fiscal Pasivos No Monetarios.....	75
10	Base Financiera y Fiscal de acuerdo con las NIIF.....	76
11	Memoria Técnica.....	77
12	Memoria Técnica Caso Especial.....	78

**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRIA EN CIENCIAS CONTABLES**

**ANÁLISIS DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS BAJO NORMAS
INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA PARA
PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES (NIIIF PARA PYMES).**

AUTOR: Francy J. Torres A.

TUTORA: Jackeline del C Hernández

FECHA: Diciembre, 2016

RESUMEN

La investigación presentada se centró en el estudio y análisis de Las Normas Internacionales de Información Financiera para Pymes, específicamente la sección 29, la cual trata el impuesto a las ganancias; se desarrolló la metodología de contabilización del impuesto a las ganancias, a saber: impuesto corriente e impuesto diferido, sus componentes o elementos: base financiera, base fiscal, diferencias temporarias, cálculo del impuesto, determinación de impuesto diferido activo e impuesto diferido pasivo; todo ello en concordancia con lo establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta Venezolana vigente.

Esta investigación es de estudio documental tipo analítico, donde las fuentes principales de información fueron libros, trabajos escritos, entre otros; la técnica de análisis de la información, fue la observación documental y el instrumento el registro de observación documental. Por tratarse de un objeto de estudio la validez y confiabilidad reviste en su uso y resultados arrojados.

Se realizaron diferentes ejercicios teórico-prácticos para así permitir tener una mejor óptica del procedimiento de determinación del impuesto y se desarrollaron los efectos fiscales de su aplicación en Venezuela, desde diferentes puntos de vista. Con base a todo esto, se desarrollaron conclusiones y recomendaciones pertinentes a lo estudiado.

Descriptores: Impuestos a las ganancias. Impuesto Corriente. Impuesto Diferido. Diferencias Temporarias. Base financiera. Base Fiscal. Tasa de Imposición. Activo por Impuesto Diferido. Pasivo por Impuesto Diferido.

INTRODUCCIÓN

La contabilidad, como generadora de la información financiera y responsable de mostrar el escenario operacional de los entes económicos, debiendo cumplir cada día con mayores exigencias. La creciente necesidad de información para planificar, financiar y controlar el desarrollo de las empresas, las necesidades de información de terceros, el desarrollo de novedosos procedimientos administrativos y contables para controlar los enormes volúmenes de transacciones y complejas operaciones de las empresas, las dificultades que involucra utilizar la moneda como patrón de medida en países afectados por inflación, plantean un verdadero desafío a la profesión de la contaduría.

Es por ello y como consecuencia de la situación anteriormente expuesta, que se hace necesario contar con estándares internacionales específicamente en el área contable, lo que conlleva a adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera (NICs- NIIFs), redundando en el beneficio de una información financiera transparente y comparable más allá de sus fronteras. Estas normas internacionales han sido producto de grandes estudios y esfuerzos por parte de diferentes entidades profesionales, educativas, financieras y del área contable a nivel mundial, para estandarizar la información financiera presentada en los estados financieros.

Por consiguiente, debido a las exigencias de presentar información financiera universal, transparente y confiable, en enero de 2004, en Acarigua Araure en el Directorio Nacional Ampliado de la Federación de Contadores Públicos de Venezuela se decide la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), y así poder estar dentro del proceso de globalización que sufre la información financiera, estableciéndose los plazos pertinentes para su respectivo estudio y adopción por parte de los entes encargados en el país.

Dichas Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), fueron dirigidas principalmente para las grandes empresas y aquellas entidades que cotizan en la bolsa de valores y han sido objeto de revisión y estudio permanente. Sin embargo, para el año 2009, se emiten las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIFF para las PYMES), cuyo contenido será objeto de estudio de esta investigación, específicamente la sección 29 que trata el Impuesto a las Ganancias.

No existe duda alguna, que uno de los aspectos que más preocupa al empresario y/o gerentes de las empresas, es la correcta determinación y contabilización de la utilidad o pérdida neta generada en la entidad en su ejercicio gravable, a partir de la cual se determina el impuesto sobre las ganancias. Igualmente se esfuerzan por tener estados financieros que presenten razonablemente los criterios de registro, valuación, presentación y revelación establecidos en las NIIF.

Sin embargo, esta investigación se centró en el impuesto a las ganancias, para así poder determinar su correcta contabilización, y dar respuesta a uno de los grandes problemas que en materia contable y tributaria afrontan las entidades: la conciliación entre la utilidad o pérdida neta fiscal y la utilidad o pérdida contable.

De ahí la importancia de esta investigación, cuyo objetivo principal es analizar el impuesto a las ganancias, establecido en la NIIF para PYMES y llevarlo a la práctica en concordancia con la legislación fiscal venezolana. Por consiguiente este estudio abarcó: La Sección 29 Impuestos a la Ganancias y la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISLR) 2015.

Ahora bien, en este trabajo se planteó un objetivo general y los objetivos específicos, estableciendo un procedimiento que permitió dar cumplimiento a los mismos. Para ello se estructuraron seis capítulos que recogen esta investigación: El capítulo I presenta el planteamiento del problema de una manera general, allí se establece la relevancia, pertinencia y vigencia del tema. El Capítulo II muestra los antecedentes de la investigación, las bases teóricas en que se sustenta, esta revisión y presentación bibliográfica permitió formar una base teórica completa, que conllevó al análisis y posterior presentación de resultados y conclusiones. El Capítulo III

explica cómo se desarrolló la investigación de acuerdo al tipo y naturaleza de la misma, las técnicas e instrumentos de recolección de datos, las técnicas para el procesamiento y análisis de los mismos y la interpretación de los resultados obtenidos. El Capítulo IV se describe y analiza el contenido específico de la NIIF para las PYMES, Sección 29 “Impuesto a las Ganancias”. Capítulo V se desarrolló la contabilización del impuesto a las ganancias con base a la LISLR 2015 venezolana y por último en el Capítulo VI se realizaron las conclusiones y recomendaciones derivadas del desarrollo de esta investigación.

www.bdigital.ula.ve

CAPITULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del problema

La globalización es un proceso que ha venido experimentando Venezuela y el mundo entero, el cual pretende representar la realidad inmediata como una sociedad planetaria, más allá de fronteras, barreras tributarias, diferencias étnicas, religiosas, ideologías políticas y condiciones socio-económicas o culturales. Surge como consecuencia de la internacionalización, cada vez más acentuada de los procesos económicos, los conflictos sociales y los fenómenos político-culturales.

Ahora bien, en sus comienzos, el concepto de globalización se ha venido utilizando para describir los cambios en las economías nacionales, cada vez más integradas en sistemas sociales abiertos e interdependientes, sujetos a los efectos de la libertad de los mercados, las fluctuaciones monetarias y los movimientos especulativos de capital. Pero, en los ámbitos de la realidad en los que mejor se refleja la globalización son la economía y tecnología.

Cabe destacar que cada país está caracterizado por poseer sus propias leyes, ideologías, políticas y ambiente socio económico, pero el fenómeno de la globalización conlleva a realizar cambios importantes en estos sistemas.

Para Venezuela el proceso de globalización económica ha traído como consecuencia entre otras cosas, la necesidad de realizar cambios en la información económica y financiera, ya que las actividades económicas transfronterizas se han generalizado, los acuerdos comerciales regionales e internacionales, se han profundizado y la necesidad de buscar capital extranjero para el crecimiento económico del país, ha conllevado a orientarse hacia los grandes mercados de capitales.

Aunado a ello, la inversión extranjera y capital nacional que operan en ámbitos financieros internacionales, está obligada a producir información financiera en estándares internacionales, por lo tanto deben aplicar Normas Internacionales de Contabilidad (NICs– IFRs), Normas Internacionales de Auditoría (NIAs – ISA), Contabilidad del Sector Gobierno (NICSP), Normas de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES (NIIF para PYMES)

En este sentido, es importante destacar que para la adopción de las NIIF por parte de Venezuela específicamente NIIF para las PYMES, se ha desarrollado un proceso de revisión y estudio permanente de la norma, lo que permite determinar la viabilidad de esta adopción, estableciendo las ventajas y desventajas e incidencias contables y fiscales que traerá consigo tan relevante cambio.

Es de hacer notar, que uno de los temas que reviste mayor importancia para las entidades venezolanas y el gremio de Contadores Públicos de Venezuela, es la correcta determinación y contabilización tanto de la utilidad o pérdida contable como fiscal y por ende la determinación del impuesto que se genera de la cuantificación de ese hecho imponible. Lo que conlleva, a la realización de una conciliación entre dicha utilidad o pérdida neta, que trae como consecuencia un desglose del impuesto las ganancias en impuesto corriente y el impuesto diferido.

No obstante, dicho desglose del impuesto a las ganancias en Venezuela, era normado por la Declaración de Principio de Contabilidad N° 3 (Derogada), emitida por la FCCPV; pero a raíz de la adopción de las NIIF, específicamente las NIIF para las PYMES sección N° 29, pasa a ser de carácter obligatorio la determinación y contabilización del impuesto a las ganancias, bajo la estructura planteada en dicha norma internacional, lo que conlleva inmerso, todo un proceso de estudio, cambio y adopción en el ejercicio de la profesión contable.

Por lo anteriormente expuesto, se genera la necesidad de conocer y desarrollar la determinación y cuantificación del impuesto a las ganancias bajo NIIF para las PYMES, a la luz de la normativa tributaria del país (ISLR); lo que conlleva a dar respuesta a las siguientes interrogantes:

¿Qué es el impuesto a las ganancias?

¿Cuál es la metodología del impuesto a las ganancias, según la NIIF para las PYMES Sección N° 29?

¿Cómo se determina el impuesto a las ganancias en Venezuela basados en la sección N° 29 NIIF para las PYMES y Ley de Impuesto sobre La Renta?

¿Cuáles son los efectos tributarios dada la adopción de las NIIF para las PYMES en Venezuela?

Objetivos de la investigación

Objetivo general

Analizar el tratamiento contable del impuesto a las ganancias y su aplicación según las Normas Internacionales de Información Financiera para las PYMES y la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana.

Objetivos Específicos

1. Estudiar las bases teóricas que sustentan el impuesto a las ganancias
2. Explicar la metodología del impuesto a las ganancias según lo establecido en la sección 29 de las Normas de Información Financiera para las PYMES
3. Determinar la aplicación de la sección 29 impuesto a las ganancias, en concordancia con la Ley de Impuesto sobre la Renta
4. Establecer los efectos tributarios derivados de la aplicación de la sección 29, en concordancia con la Ley de Impuesto Sobre La Renta venezolana.

Justificación de la investigación

La tendencia mundial es la estandarización de las normas internacionales de contabilidad. La adopción e implantación obligatoria de las mismas a partir del 2005, es prácticamente en todo el mundo, con el objetivo de lograr información financiera, que pueda ser leída y entendida en cualquier lugar del mismo. Por lo tanto, Venezuela se incorpora a este proceso, con el propósito de ser más competitiva y estar en el contexto internacional.

La adopción de modelos o estándares internacionales ha generado una serie de discusiones, debates y estudios dentro y fuera de la profesión de la contaduría sobre el efecto que tendrá la aplicación de dichos estándares internacionales en cada país. Y así lograr otorgarle a los estados financieros la credibilidad, transparencia y razonabilidad que ellos necesitan.

Actualmente para los contadores públicos venezolanos, uno de los temas más importantes es la adopción por parte de Venezuela de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), y como consecuencia de este cambio tan trascendental, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) a través de la Secretaría de Estudios e Investigaciones, decidió acelerar el proceso de adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs NIIFs), Auditoría (NIAs) Contabilidad del Sector Gobierno (NICSP) y Normas Internacionales de Información Financiera para las PYMES (NIIF para las PYMES)

Ahora bien para el año 2009, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB); emite la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las Pymes), la cual ha sido centro de estudios, seminarios, talleres, conferencias, con la finalidad de conocerla, entenderla y aplicarla exitosamente en Venezuela.

La NIIF para las Pymes esta constituida por treinta y cinco (35) secciones y dentro de este compendio normativo se encuentra la Sección 29 que trata sobre los impuestos a las ganancias, sección que difiere en su aplicación en cada país, ya que, un país o jurisdicción tiene sus propias leyes: económicas, contables y tributarias, lo

que conlleva que al aplicar un estándar internacional, se deben realizar los estudios, cambios, adaptaciones o adopciones pertinentes. De allí se desprende la importancia de analizar la sección 29 impuesto a las ganancias y su aplicabilidad en Venezuela.

Aun cuando este estudio abarcará el análisis de las bases teóricas que sustentan el impuesto a las ganancias y su aplicabilidad específicamente en Venezuela, sigue teniendo relevancia y pertinencia, ya que se ajusta a los lineamientos de investigación del Postgrado de Ciencias Contables de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la universidad de los Andes (FACES-ULA).

Igualmente se justifica la realización de esta de investigación por cuanto es actual, poco conocida y de interés para el sector profesional de la contabilidad y sector financiero.

Además, este trabajo pretende aportar a los interesados en el área y al público en general, un instrumento de consulta y orientación documental. Finalmente, este trabajo servirá de referencia para investigaciones a futuro, ya que resulta de particular interés el estudiar los alcances del impuesto a las ganancias, como consecuencia de la adopción de NIIF para Pymes y así estar dentro del proceso de globalización de la información financiera.

Limitaciones

Como consecuencia de lo novedoso del tema, y la pronta adopción de NIIF para las PYMES en Venezuela, se presentan diversas limitaciones significativas para desarrollar la investigación:

- Las fuentes documentales y bibliográficas son muy limitadas, específicamente en el caso venezolano.
- Lo novedoso del área temática conduce a poca existencia de antecedentes en el ámbito nacional.

Alcance

- a.- *De Contenido.* Se abordarán La Norma Internacional de Información Financiera para Pymes específicamente la sección 29 “Impuestos a las Ganancias”.
- b.- *Temporal.* El estudio se circunscribe a la norma de información financiera para Pymes, aprobadas por el IASB en Julio del 2009 y LISLR 2015.
- c.- *Objeto de estudio.* Corresponde a los aspectos teóricos que abarcará la investigación, para ser desarrollados y analizados en el marco teórico. El Objeto de estudio corresponde la NIIF para Pymes, específicamente la Sección 29 y la LISLR 2015.
- c.- *Geográfico.* El estudio se realizará concretamente a la adopción de las NIIF para Pymes en Venezuela.
- d.- *Metodológico.* De acuerdo a los objetivos planteados, el marco metodológico comenzará por una fase exploratoria, en la cual se emplearán las técnicas de la observación y registro documental para indagar y profundizar, seguidamente se describirá el proceso de contabilización descrito en la norma; para conocer sus bases conceptuales y características, permitiendo así pasar a la fase comparativa, en la cual se establecerán las respectivas efectos fiscales respecto a la aplicación del ISLR, caso venezolano, donde se procederá a la aplicación de un criterio de análisis que permita entender y comprender cada uno de los procesos descritos en la norma; para así pasar a una fase conclusiva, donde se procederá a aplicar un criterio de juicio basado en las fases anteriores, y determinar los efectos de su aplicación.

CAPITULO II

MARCO TEORICO

Definido el problema y establecido el objetivo general y los objetivos específicos que determinan los fines de esta investigación, se hace necesario sustentar este estudio, estableciendo sus aspectos teóricos: antecedente, bases teóricas, glosario de términos.

Para Sabino (1998) el marco teórico es “el conjunto de proposiciones que sirven de referencia al tema de estudio y que al estar ligadas entre sí, constituyen el ámbito teórico entorno del cual el investigador formula sus proposiciones específicas, describe e interpreta los hechos que le interesan” (p. 38).

En el presente capítulo se desarrolla el marco teórico cuyo propósito es mostrar las bases de las diferentes teorías y conceptos relativos al impuesto a la ganancia y su contabilización de acuerdo a la sección 29 de las NIIF para Pymes, con el fin de enmarcar este estudio dentro de un conjunto de conocimientos más sólidos.

A continuación se presentan los antecedentes, las bases teóricas y la definición de conceptos que sustentan esta investigación.

Antecedentes de la investigación

Los antecedentes de la investigación se refieren a las distintas revisiones de trabajos, así como producciones científicas relacionados de forma directa o indirectamente con la investigación planteada, se tomó en consideración su importancia, conclusiones, aportes y vigencia.

Cabe señalar que la adopción y adaptación de las Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES, es un tema novedoso, y por ende se encuentra

en continuo estudio por parte de la FCCPV y los entes relacionados e involucrados en la materia del país, es por ello que existen muy pocos trabajos o tesis sobre el tema.

Barroso (2015) en su trabajo “La contabilización en el Impuesto sobre beneficios Venezuela”, publicado en la Revista Española Contable, N° 37, Considera que una entidad tendrá, normalmente, un derecho reconocido legalmente para compensar activos corrientes por impuestos con pasivos corrientes de la misma naturaleza, cuando los mismos se relacionen con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, y ésta permita a la entidad pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta existente.

Ahora bien, el autor expone que en el caso de las subvenciones se imputaran a resultados, el pasivo por impuesto diferido revierte contra el gasto por impuesto diferido en ingresos y gastos reconocidos, y surge el correspondiente gasto por impuesto corriente en la cuenta de pérdidas y ganancias asociado al ingreso de la subvención.

Igualmente en su investigación el autor, afirma que cuando se apruebe una modificación del tipo impositivo, el impacto en la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido, se reconoce en resultados o en patrimonio dependiendo de la forma en la que se reconocieron inicialmente.

Cabe señalar, que el autor en este trabajo desarrolla las definiciones: ganancia fiscal, base fiscal y diferencias temporarias, elementos esenciales del método de balance para reconocer los activos y pasivos por impuesto diferido y regula de forma expresa los criterios de reconocimiento de activos por impuesto diferido.

Por último, el autor destaca, que tanto el gasto o el ingreso por impuesto corriente como diferido, se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias. Y cumpliendo con el principio de prudencia sólo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos o cuando la legislación fiscal contemple la posibilidad de conversión futura de activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria.

Noguera (2011), en su trabajo de grado titulado *“Incidencia de la Aplicación del Impuesto Diferido según la Norma Internacional de Contabilidad N° 12, en los Estados financieros de las Empresas Cotizadas en Venezuela”* para optar al título de Magister en Contaduría, Mención Auditoría, en la Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado; realizó un análisis de las incidencias derivadas de la aplicación de la NIC 12 en los estados financieros de las empresas manufactureras que cotizan en la Bolsa de Valores de Caracas. Para ello se planteó los siguientes objetivos específicos: describir comparativamente la NIC N°12 con la DPC N°3, clasificar los estados financieros de acuerdo a la aplicación o no de las NIIF, verificar el grado de cumplimiento de la NIC N°12 en cuanto a la información a revelar en los estados financieros de las empresas manufactureras, en relación al mismo grado de cumplimiento de la DPC 3, y por último; explicar financieramente si existe modificación en la presión fiscal soportadas por dichas empresas como consecuencia de la aplicación de la NIC 12.

Las conclusiones de esta investigación determinaron que la aplicación de la NIC 12, permitió mejorar la presentación y revelación de la información financiera y mayor calidad de la información fiscal, derivada de las incidencias cualitativas y cuantitativas que se generan; además la aplicación por primera vez de esta norma, genera modificación en la presión fiscal soportada por éstas empresas, ya que se producen cambios en el gasto (ingreso) por impuesto diferido.

Por lo anteriormente expuesto, este trabajo guarda relación con esta investigación, referente a las incidencias financieras y fiscales de la implementación de la NIC 12 en empresas pertenecientes a Venezuela.

Zubiaurre, Temprano y Saitua (2008) en su trabajo *“La contabilización del Impuesto sobre beneficios en el nuevo plan de contabilidad”*, publicado en la Revista Española de Dirección y Administración de Empresas, N° 15; los autores revisan unos de los aspectos que ha supuesto más modificaciones como lo es el impuesto de sociedades.

En su investigación, los autores desarrollan el tratamiento contable del impuesto sobre beneficios en España, lo que generará consecuencias fiscales relacionadas con los activos y pasivos, más que con los ingresos y gastos; lo que se traduce un cambio de enfoque del método impositivo basado en el *resultado* al basado en el *balance*. Para ello, desarrollan un marco conceptual amplio donde explican y dan ejemplos aplicados en su país de cada una de las cuentas generadas y asociadas a el impuesto sobre beneficios, a saber: impuesto corriente, impuesto diferido, activo por impuesto diferido, pasivo por impuesto diferido, diferencias temporarias , diferencias temporales, base financiera y base fiscal . Igualmente, explican el tratamiento contable de las operaciones que se imputan al patrimonio neto. Por último, y no menos relevante, describen caso particulares en la aplicación de esta norma, caso pequeña y medianas entidades, microempresas y empresarios particulares.

Las conclusiones de los autores, derivadas de su investigación se resume de la siguiente forma:

- a) La entrada en vigencia de la ley 16/2007 trajo consigo un notable cambio del modelo contable que inicia con la introducción por primera vez de la definición de los elementos, Activo, Pasivo y Patrimonio Neto en el Código de Comercio.
- b) El nuevo modelo contable otorga mayor importancia a la gestión de activos y pasivos, su valoración como anticipo de los flujos de caja que se espera obtener de los mismos.
- c) Este cambio conceptual tiene su traslación al tratamiento contable del impuesto sobre beneficios en un cambio de enfoque a la hora de analizar las consecuencias fiscales de las operaciones del ejercicio. Si anteriormente el gasto por impuesto se analizaba a partir de las diferencias de imputación temporal contable y fiscal de los gastos e ingresos que forman parte del resultado, ahora lo que deberá analizarse serán las diferencias de valor contable y fiscal de los activos, pasivos y elementos del Patrimonio Neto.
- d) Aparición del concepto de diferencias temporarias. Si bien diferencias temporarias se originan principalmente por las tradicionales diferencias

temporales, se trata de un concepto más amplio que da cabida a activos y pasivos diferidos que no encuentran respuesta a través de la visión de las diferencias presentes entre base imponible y resultado contable.

e) El nuevo plan contable plantea la separación de los activos y pasivos por impuestos corrientes y por impuestos diferidos, tanto en Balance como a nivel de gastos, recogándose en cuentas diferenciadas.

f) Incorporación del criterio de valor razonable para la valoración de determinados elementos patrimoniales.

g) Nueva concepción de los gastos e ingresos que se imputan directamente al Patrimonio Neto.

Para concluir, los autores, resaltan la importancia de formar responsables de este proceso de cambio e igualmente, hacen énfasis que la gran mayoría del tejido empresarial del país está compuesto por empresas de pequeño y mediano tamaño, el nivel de simplificación del plan de PYMES afecta fundamentalmente a la desaparición de las cuentas del grupo 8 en el registro del gasto por impuesto, en tanto que en el caso de la microempresa la contabilización del impuesto asume directamente los criterios fiscales igualando el gasto contable al impuesto corriente.

Peña (2007) en su trabajo “Efectos Tributarios Derivados de la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera. Caso: Venezuela”, publicado en la Revista venezolana Actualidad Contable FACES, Año 10 N° 15, presenta un estudio y evaluación de los efectos tributarios que se generaría como consecuencia de la adopción de las normas internacionales de contabilidad (NIC).

Este trabajo el autor lo realiza a través de un ensayo hermenéutico, donde plasma como se desarrollará el proceso de adopción de dichas normas, para así lograr la cuantificación y presentación de estados financieros por partes de las empresas venezolanas.

Ahora bien, este análisis conllevó al autor a evaluar y desarrollar dos aspectos fundamentales, vinculados con la norma:

a) El Estado como emisor de regulaciones contables,

- b) El Impacto de la adopción de la norma internacional en resultados contables y fiscales.

Cabe destacar, que las conclusiones a las cuales llevo el autor de este trabajo fueron:

1. Aún cuando en Venezuela hay diferencias importantes entre la normativa contable y la tributaria, se puede observar una casi total autonomía e independencia de ellas. No hay mayor intromisión de la normativa tributaria en el ámbito contable; por el contrario, la normativa tributaria obliga a los contribuyentes a aplicar los principios contables para llevar sus libros y registros. La adopción de las NIIF como principios contables en Venezuela no modificará esa situación.
2. La utilidad contable puede verse modificada en atención a que las NIIF establecen tratamientos contables distintos, y alternos en otros casos, más allá de los que permiten las DPC emitidos por la FCCPV.
3. Salvo en el caso de los dividendos, el importe del impuesto a la renta que le corresponda pagar a los contribuyentes no se verá afectado, ya que la base imponible para el cálculo del tributo se determina de acuerdo con expresas disposiciones de la ley.
4. La modificación de la renta neta (utilidad contable) que sirve de base para el pago de dividendos, puede conllevar a que la porción del enriquecimiento neto gravable como dividendo difiera de la resulta de aplicar las normas vigentes y, consecuentemente, la recaudación puede resultar también distinta.

Bases Teóricas

Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) y Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs)

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) y Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs) son un conjunto de normas que establecen la

información que debe presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer en dichos estados. Las NICs-NIIF no son leyes físicas o naturales que esperaban su descubrimiento, sino más bien normas que el hombre, de acuerdo sus experiencias comerciales, ha considerado de importancias en la presentación de la información financiera, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa.

Las NICs-NIFFs son emitidas por el International Accounting Standards Board (anterior International Accounting Standards Committee) IASB, establecen los requerimiento de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y otros sucesos que integran los estados financieros con propósito de información general, para satisfacer las necesidades comunes de información de los usuarios, accionistas, acreedores, empleados y publico general. Y así permitir cumplir el objetivo de los estados financieros, que no es otro que suministrar información sobre la situación financiera de una entidad, que sea útil para la toma de decisiones económicas.

Cabe destacar , que las NIIFs van dirigidas a las grandes empresas o entidades, cuya información financiera es vista por diferentes usuarios y terceros; es por ello que se crean las NIIF para las Pymes, las cuales son desarrolladas por el IASB, cuyo objetivo es aplicarla a los estados financieros con propósito de información general de las pequeñas y medianas entidades.

Dentro del compendio de las NIIF para las Pymes, están un conjunto de normas estructuradas en 35 secciones, las cuales se detallan a continuación:

- Sección 1. Pequeñas y medianas entidades
- Sección 2. Conceptos y principios generales
- Sección 3. Presentación de estados financieros
- Sección 4. Estado de situación financiera
- Sección 5. Estado del resultado integral y estado de resultados
- Sección 6. Estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y Ganancias acumuladas

- Sección 7. Estado de flujos de efectivo
- Sección 8. Notas a los estados financieros
- Sección 9. Estados financieros consolidados y separados
- Sección 10. Políticas contables, estimaciones y errores
- Sección 11. Instrumentos financieros básicos
- Sección 12. Otros temas relacionados con los instrumentos financieros
- Sección 13. Inventarios
- Sección 14. Inversiones en asociadas
- Sección 15. Inversiones en negocios conjuntos
- Sección 16. Propiedades de inversión
- Sección 17. Propiedades, planta y equipo
- Sección 18. Activos intangibles distintos de la plusvalía
- Sección 19. Combinaciones de negocio y plusvalía
- Sección 20. Arrendamientos
- Sección 21. Provisiones y contingencias
- Sección 22. Pasivos y patrimonio
- Sección 23. Ingresos de actividades ordinarias
- Sección 24. Subvenciones del gobierno
- Sección 25. Costos por préstamos
- Sección 26. Pagos basados en acciones
- Sección 27. Deterioro del valor de los activos
- Sección 28. Beneficios a los empleados
- Sección 29. Impuesto a las ganancias
- Sección 30. Conversión de la moneda extranjera
- Sección 31. Hiperinflación
- Sección 32. Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se Informa
- Sección 33. Informaciones a revelar sobre partes relacionadas
- Sección 34. Actividades especiales

- Sección 35. transición a la NIIF para las pymes.

Cada una de estas secciones desarrolla su contenido de una forma explícita y relevante, para permitir conocer el tratamiento contable de cada una de ellas. Las cuales, revisten una importancia significativa e individualmente representan un tema para desarrollar.

Por consiguiente, esta investigación se centró en profundizar la NIIF para las PYMES, sección 29 impuesto a las ganancias, lo que permitió tener un enfoque más amplio de cómo se debe contabilizar el impuesto a la ganancia, tanto en el periodo actual y en el futuro, enfocándolo específicamente al caso venezolano.

Para ello, a continuación se desarrollan los términos componentes de este concepto como los son: impuesto y ganancias.

Tributos

Según Villegas (1997), los tributos son “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”. (p. 67), es decir, son una prestación pecuniaria (en dinero) obtenida de personas naturales o jurídicas autoritariamente, para cubrir las cargas públicas o para otros fines del estado.

Cuando se habla de prestación en dinero, se refiere a una característica de la economía monetaria de un país. Exigida en ejercicio del poder de imperio, acá esta presenta la coacción o facultad que tiene el estado de exigir el pago del tributo. En virtud de una ley, “*nullun tributum sine lege*” no existe tributo sin una ley que lo establezca, caso venezolano la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISLR). Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines, el propósito del tributo es fiscal, la razón de su cobro radica en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos públicos.

En concordancia con lo anteriormente expuesto, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en su artículo 133 establece:

“Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”

Ahora bien, los tributos se pueden clasificar en impuestos, tasas y contribuciones especiales, a continuación se desarrolla específicamente los impuestos, que son la prestación exigida al obligado, es independiente de la actividad que realice el individuo.

En Venezuela, los impuestos son la fuente de recursos más importante, el Estado en su virtud de su poder soberano, posee la facultad para diseñar y estructurar su sistema fiscal, estableciendo y determinando los impuestos más convenientes a su organización económica.

Respecto a la naturaleza jurídica del impuesto, se puede decir, que no tiene más fundamento jurídico que lo justifique que la sujeción a la potestad tributaria del Estado.

Otro de los conceptos importantes de este marco conceptual es el de ganancias o renta, para ello se estudiarán bajo las siguientes denominaciones.

Distinción entre Capital y Renta

Es importante, hacer una distinción entre las denominaciones de capital y renta, para ello Villegas (1997) desarrolla dos teorías, a saber:

- Teoría de la “renta-producto”
- Teoría de la “renta-incremento patrimonial”

A continuación se realizó un cuadro resumen donde se presenta ambas teorías y sus principales diferencias conceptuales

Cuadro N° 1. Teorías del capital y rentas.

Teoría	Teoría de la “renta-producto”	Teoría de la “renta-incremento patrimonial”
Renta	Es la utilidad (o “riqueza nueva”) que se obtiene del capital. La renta es el “producto” neto y periódico que se extrae de una fuente (capital) capaz de producirlo y reproducirlo	Todo ingreso que incrementa el patrimonio en un lapso de tiempo. Incluye ingresos periódicos y ocasionales: plusvalías, donaciones, legados, ganancias fortuitas, herencias, entre otras. Es todo aquello que haya aumentado el patrimonio en un lapso de tiempo, teniendo en cuenta los bienes consumidos
Capital	Toda riqueza corporal o incorporal y durable capaz de producir una utilidad a su titular. El Capital es la fuente, productiva y durable.	
Como se Obtiene	Se suman los frutos o utilidades derivados del capital	Se efectúa un balance estableciéndose la diferencia entre dos estados patrimoniales tomados en periodos distintos.
Que toma en Cuenta	El origen de la renta y es principalmente objetiva, ya que, ve en la renta el conjunto de productos o frutos obtenidos	El resultado y es principalmente subjetiva, lo que le interesa es en cuanto aumenta la riqueza en un periodo.

Fuente: Elaboración Propia

Reseña histórica del Impuesto sobre la Renta ISLR

El sistema tributario venezolano tiene su comienzo en la época colonial y se remonta hasta nuestros días, se puede dividir en cuatro periodos:

Primer Periodo. Inicia en la época Colonial hasta el año 1830. En este periodo Venezuela se inició como república independiente y era gobernada por el General José Antonio Páez, la característica principal del sistema tributario era que los tributos fijados por la metrópolis española y comprendía entre otros tributos:

- Registro Público,
- Destilación de Aguardiente,
- Alcabalas,
- Exportación e Importación.

Segundo Periodo. Comienza en 1830, en esta época se suprimieron la gran mayoría de los tributos coloniales y se crearon nuevos tributos, a saber:

- Impuestos Aduaneros,
- Impuestos sobre Licores,
- Registro Público,
- Sucesiones y Herencias,
- Estampillas,
- Patentes de Comercio,
- Contribuciones Especiales,
- Otros.

Tercer Periodo. Comprende desde 1917 hasta 1943. Comienza a gravar las actividades petroleras y actividades rentistas del país. Se promulgó la Ley de Impuesto sobre la Renta LISLR, específicamente el 10 de julio de 1942, el Congreso Nacional sancionó dicha ley, la cual, entró en vigencia el 1ero de enero de 1943.

Cuarto Periodo. Desde 1943 hasta la actualidad, la LISLR ha tenido varias reformas con la finalidad de mejorar el sistema rentístico del país.

En la presente investigación, se estudió la LISLR vigente, es decir, la última

reforma publicada en la G.O 6.210 de fecha 30/12/2015.

Cuadro N° 2. Categorías por Objetivo de Investigación

Objetivo General	Objetivos Específicos	Objeto de Estudio	Categorías	Instrumentos	Fuente
Analizar el tratamiento contable del impuesto a las ganancias establecido en la NIIF para PYMES Sección 29	Estudiar las bases teóricas que sustentan el impuesto a la ganancia	Teoría del impuesto a la ganancia	Ingresos financieros Costos y gastos Base fiscal Tasa impositivas Impuesto a la ganancia Impuesto corriente Impuesto diferido	Registro de Observación Documental	NIFF Pymes , Textos en materia contable y tributaria, Ley de ISLR
	Explicar la metodología del impuesto a la ganancia, según la NIIF para PYMES sección 29	NIFF Pymes 29	Bases conceptuales, Características, Aplicaciones Generales Diferencias temporarias, Distribución del ISLR en el periodo contable	Registro de Observación Documental	NIFF Pymes Textos en materia contable y tributaria, Ponencias.
	Determinar la contabilización impuesto a las ganancias. Caso Venezuela	NIFF Pymes 29 Y LISLR	Base Fiscal de los activos y pasivo, Diferencias Temporarias, Activo y pasivo por impuesto diferido, Corrección valorativa, Impuesto Corriente y diferido.	Registro de Observación Documental.	NICS-NIIFs Pymes Internet, Criterios de expertos en materia contable y Tributaria Talleres
	Establecer los efectos contables y tributarios derivados de la aplicación de la NIIF para PYMES Sección 29	NIFF Pymes 29	Impuesto Corriente Impuesto Diferido ISLR en Venezuela	Registro de Observación Documental	NICS-NIIFs Pymes Internet, Criterios de expertos en materia contable y Tributaria Talleres

Fuente: Elaboración Propia

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO.

Formulado el problema de investigación, delimitado los objetivos a alcanzar y desarrollada las bases teóricas que sustentarán esta investigación; se procederá a diseñar la metodología a seguir.

En este capítulo se desarrolló el marco metodológico de la investigación, es decir, el diseño de la metodología a seguir, el tipo de investigación, los métodos y técnicas de investigación e instrumentos de recolección de los datos, con la finalidad de dar respuesta al problema planteado.

A continuación se presentan los elementos centrales constitutivos del marco metodológico de esta investigación:

Tipo de Investigación

Para Hurtado (2008) la investigación es “un proceso continuo y organizado, mediante el cual se pretende conocer algún evento (característica, proceso, hecho o situación), ya sea con el fin de encontrar leyes generales o simplemente con el propósito de obtener respuestas particulares a una necesidad o inquietud determinada”. (p.22)

Según Muñoz (1998) “la investigación de carácter documental se apoya en la recopilación de antecedentes a través de documentos, gráficos formales e informales, cualquiera éstos sean, donde el investigador fundamenta y completa su investigación con lo aportado por diferentes autores”. (p.203)

La investigación corresponde a la actividad que se realiza en torno al conocimiento de acuerdo a objetivos propuestos, métodos determinados y contextos específicos.

Ahora bien, de acuerdo al problema planteado esta investigación se inscribe dentro de la modalidad del estudio documental del tipo analítico.

La Universidad Pedagógica Experimental Libertador UPEL (2008) define la investigación documental como “el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo, principalmente, en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales o electrónicos. La originalidad del estudio se refleja en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, reflexiones, conclusiones, recomendaciones y , en general, en el pensamiento del autor”. (p.20).

La investigación documental definida por Arias (1999) “Es aquella que se basa en la obtención y análisis de datos provenientes de material impresos u otros tipos de documentos”.

De esto, se puede deducir que cuando la fuente principal de la información son libros, trabajos escritos, documentos y cuando el interés del investigador es analizarlos como hechos en sí mismos (fuentes primarias) o como documentos que nos brindan información sobre otros hechos (fuentes secundarias), estamos en presencia de una investigación documental. Además se acudirá a fuentes directas de información como los son: bibliotecas, hemerotecas, cursos, talleres, con el fin de identificar y recopilar información bibliográfica, hemerográfica, y audiovisual que pudiera dar respuesta a las diferentes interrogantes planteadas, procediendo así a su organización, clasificación y posterior análisis.

Se dice que el nivel de profundidad de la investigación y de acuerdo con los objetivos planteados, es del tipo exploratoria ya que sobre el tema existen muy pocos estudios previos y analíticos, ya que se aplicaran criterios de análisis, clasificación e integración de información.

En esta investigación se desagregaran al máximo los conceptos contenidos en la Sesión N° 29 de NIIF para PYMES “Impuesto a las Ganancias”, para así entenderlos y estudiarlos desde sus componentes; logrando cumplir con el objetivo general de este estudio. Además esta investigación estará apoyada con posturas de expertos,

extraídas en los diferentes congresos, talleres realizados para profundizar en el tema, lo que permitirá complementarla.

Objeto de Estudio, Población y Muestra

Por tratarse de una investigación documental, se tiene un objeto de estudio, el cual, lo constituye el conjunto de Normas Internacionales de Información Financiera NIIF para las PYMES, específicamente la Sección 29 “Impuestos a la Ganancias”.

Cabe destacar que con la finalidad de complementar y dar cumplimiento al último objetivo específico de esta investigación: “Establecer los efectos contables y tributarios de la aplicación de la Sección 29 en Venezuela”, se recopilieron y discutieron opiniones con diferentes expertos en la materia para así obtener conclusiones y generar criterios propios.

Método de investigación

El método utilizado en la presente investigación es el método hermenéutico crítico de contenido teórico, es decir, la interpretación y el análisis crítico a fin de lograr un mejor entendimiento y comprensión de los contenidos de las NIIF para Pymes, respecto impuesto a las ganancias.

El método hermenéutico permite tomar las correctas acepciones que en el campo normativo contable tiene el valor razonable tema en estudio. Se trata de entender y explicar un texto para aplicarlo posteriormente a la situación de quien lo interpreta.

En el acto hermenéutico hay un texto, un autor y un intérprete. El texto puede ser escrito o hablado, la sutileza interpretativa de este, consiste en captar la intencionalidad del autor.

Las técnicas e instrumentos de recolección de datos

Las técnicas de recolección de datos son los procedimientos y actividades que permitirán obtener la información necesaria para dar respuestas a las interrogantes de la investigación.

Las técnicas a utilizar en esta investigación serán las siguientes:

1. *La observación documental.* La observación, es el procedimiento de investigación más primitivo y a la vez más moderno y se convierte en una técnica científica en la medida en que sirve a un objeto de investigación previamente formulado, es planificada y controlada sistemáticamente, y está sujeta a comprobación y controles de validez y confiabilidad.

Según Hurtado (2000) la observación “constituye un proceso de atención, recopilación selección y registro de información, para el cual el investigador se apoya en sus sentidos (vista, oído, sentidos kinestésicos y cenestésicos, olfato, tacto...)”.

Para Muñoz (1998), “se puede definir como el examen atento de los diferentes aspectos de un fenómeno a fin de estudiar sus características y comportamiento dentro del medio donde se desenvuelve éste” (p.215).

Se puede señalar que una de las técnicas más importantes que se utiliza en cualquiera de los métodos de investigación es la observación.

Es por ello, que en esta investigación se utilizó la observación documental, de la cual se tuvo de antemano los aspectos a estudiar y fue desarrollada sobre la base de lecturas generales de documentos de donde se recopilaron los datos y la información necesaria a efectos de llevar a cabo este estudio. Estuvo determinada por las fuentes de información, a saber, las fuentes primarias: las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF para las PYMES, emitidas por IASB, y las fuentes secundarias libros en materia contable, artículos de revistas, ponencias, consultas en Internet.

Instrumentos de Recolección de Datos

Los instrumentos de recolección de datos, son los medios utilizados para recolectar los datos e información necesaria, para el desarrollo de la investigación. Los instrumentos a utilizar en esta investigación son:

1. *Registro de Observación documental*. Donde se registró el listado de los ítems revisados en las fuentes documentales.

Técnicas de análisis de datos e interpretación de resultados

Para el análisis de los datos e información obtenida se utilizaron las siguientes técnicas:

Técnica de Análisis documental. Con la finalidad de profundizar los contenidos referentes al impuesto a las ganancias en Normas de Información Financiera (NIIFs) para PYMES; así como información conseguida en material bibliográfico y hemerográfico. Esta técnica permitió elaborar una síntesis sobre el material bibliográfico consultado y sobre las normas estudiadas.

Respecto a la interpretación de los resultados se buscó dar respuesta a los objetivos planteados al inicio de la investigación, y motivado a ello se interpretaron con base a los conocimientos y bases teóricas en que se fundamentó la investigación, obtenida del material bibliográfico utilizado, consultas a expertos y conocimientos obtenidos a través de la formación académica y profesional de la investigadora.

Validez y Confiabilidad de los Instrumentos de Recolección de Datos

Según Munich y Ángeles (1998), “los instrumentos para recolectar la información deben cumplir con dos características fundamentales que son validez y confiabilidad, para que midan todos los factores de la variable y para que los resultados sean consistentes”.

La validez es definida por Hurtado (2000), “Grado en que un instrumento realmente mide lo que pretende medir”.

La confiabilidad puede ser definida, como el grado en que la aplicación recurrente de un mismo instrumento a una misma unidad de estudio, en similares condiciones produce iguales resultados.

Como se trata de una investigación documental la validez y confiabilidad del instrumento de recolección de datos reviste en su uso en este tipo de investigación y los resultados arrojados por el mismo.

www.bdigital.ula.ve

CAPITULO IV

IMPUESTO A LAS GANACIAS

Luego de desarrollado el marco conceptual y determinada la metodología de la investigación, se presenta a continuación un análisis y explicación del contenido de la sección 29 de la NIIF para las PYMES “Impuestos a las Ganancias” con la finalidad de lograr tener un conocimiento sólido sobre dicha norma.

Impuestos a las ganancias

Alcance

El párrafo 29.1, establece el alcance de esta norma señalando que el impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos nacionales y extranjeros que estén basados en ganancias fiscales. Dichos impuestos son calculados en relación con el ingreso obtenido por las personas naturales o jurídicas y es cobrado por las autoridades fiscales. Se puede decir que el ingreso es el importe neto del ingreso de actividades ordinarias imponible menos los gastos deducibles fiscalmente.

Ahora bien, se puede definir el impuesto a las ganancias o pérdida fiscal como la ganancia o pérdida de un periodo contable sobre la que se determinan los impuestos a pagar o recuperar, de acuerdo con las leyes establecidas por el fisco o sujeto activo de la relación jurídico-tributaria.

La Sección 29 se aplica a los impuestos que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición, es decir, no todos los impuestos están dentro de su alcance. Es importante resaltar que la ganancia fiscal no es lo mismo que la ganancia contable; ni lo mismo que el resultado o el resultado integral total; es por ello que determinar si

un impuesto se considera o no "impuesto a las ganancias" requiere basándose en los hechos y circunstancias de juicio profesional.

Según lo anteriormente expuesto se presentan algunos ejemplos de cuales impuesto no se considera impuesto a las ganancias ya que los mismos no se basan en ganancias fiscales:

- Impuestos sobre las ventas, porque se basan en el valor de las ventas (importe bruto) y no en las ganancias fiscales.
- Impuestos al consumo, como el impuesto sobre el valor añadido (IVA), o el impuesto sobre bienes y servicios (GST), los cuales corresponden a impuestos cobrados sobre cualquier valor que se añada a un producto.
- Impuestos a pagar por beneficios pagados a los empleados (impuestos de seguridad social a pagar sobre un porcentaje del salario del empleado).
- Algunos impuestos a la producción no cumplen la definición de impuesto a las ganancias según los términos específicos (impuesto cobrado a compañías mineras por cada unidad que se explota).
- Timbres, que son una forma de impuesto que se cobra en documentos.

El párrafo 29.2 de esta sección, presenta el enfoque general del impuesto a las ganancias, trata la contabilidad de dicho impuesto, para ello requiere que la entidad reconozca las consecuencias fiscales actuales y futuras de las operaciones, transacciones y otros sucesos que se hayan reconocido en los estados financieros; es por ello que se requiere que se realicen dos cálculos del impuesto a las ganancias al final del periodo sobre el que se informa:

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

Es importante señalar, si las ganancias contables son iguales a las ganancias fiscales y ambos tipos de ganancias se determinaran siempre utilizando las mismas

leyes, la contabilización del impuesto a las ganancias es sencilla, ya que implicaría calcular el monto por pagar aplicando la tasa impositiva a las ganancias contables; reconocer un pasivo y un gasto por dicho importe y registrar luego el pago eventual al momento de liquidar el pasivo.

Sin embargo, las ganancias fiscales de un periodo difieren de las ganancias contables. Motivado a que las leyes fiscales difieren de la NIIF para las PYMES, en cuanto al reconocimiento y a la medición de ingresos, gastos, activos y pasivos. En este caso, la contabilización de impuestos a las ganancias conlleva a identificar y contabilizar las diferencias entre la ganancia contable y la ganancia fiscal, e identificar las diferencias entre los activos y pasivos reconocidos en los estados financieros y cómo dichos activos y pasivos se miden conforme a las leyes fiscales.

Es relevante señalar; que tras el reconocimiento por parte de la entidad de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que se recuperará el primero o liquidará el segundo, por los valores en libros. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la entidad reconocerá un pasivo (activo) por el impuesto diferido.

Fases en la contabilización del impuesto a las ganancias

La fase de contabilización del impuesto a las ganancias, se encuentra descrito en el párrafo 29.3, acá se detalla las diferentes fases de contabilización que se deben cumplir, las cuales están comprendidas en nueve (9) fases, identificadas desde la (a) hasta la (i); y la cuales se desarrollará en el párrafo 29.9 (principio de reconocimiento general). Igualmente, se profundizara en el capítulo V, donde se explicara el proceso de contabilización del impuesto.

Reconocimiento y medición de impuestos corrientes

Es importante reconocer y medir el activo y el pasivo por impuestos corrientes, para ello se debe distinguir cada concepto establecido en la norma.

Ahora bien, el párrafo 29.4 trata del reconocimiento de un pasivo por impuestos corrientes, dicho impuesto corriente corresponde a la cantidad a pagar (o reembolsar) por el impuesto relativo a la ganancia (o pérdida) fiscal del periodo actual o de periodos contables anteriores. El gasto por impuestos corrientes del periodo se basa en los montos imponibles y deducibles que se informan en la declaración fiscal del año en curso.

Cabe destacar, que a veces existe incertidumbre sobre si el fisco aceptará o no los ingresos y gastos que la entidad informa. Por consiguiente, el monto real que se pague posteriormente puede diferir del cálculo inicial; para ello, la entidad habrá realizado una provisión en exceso o una provisión insuficiente por impuestos corrientes.

Basados en esta situación, si se realiza una provisión en exceso o insuficiente por impuestos corrientes antes de que aprueben y publiquen los estados financieros, se ajustará el gasto/pasivo por dichos impuestos corrientes. (Sección 32 Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa). Ahora bien, si se identifica una provisión en exceso o insuficiente por impuestos corrientes después de que aprueben y publiquen los estados financieros, ésta se contabilizará, de acuerdo con la Sección 10 Políticas contables, estimaciones y errores, como un cambio en una estimación contable. Pero es relevante tener en cuenta que los hechos y circunstancias que generaron la provisión en exceso o insuficiente en el periodo anterior determinarán el tratamiento contable adecuado.

Igualmente, el párrafo 29.5, trata el reconocimiento de un activo por impuestos corrientes, y se refiere a los beneficios de una pérdida fiscal que surge en un periodo contable en el que la “ganancia” fiscal es negativa, es decir, las deducciones permitidas superan los ingresos imponibles. Algunas leyes fiscales permiten a las entidades compensar la pérdida de un periodo con las ganancias de uno o más años anteriores (caso venezolano: permite compensar las pérdidas contables y fiscales).

Dicho de otra forma, cuando una pérdida fiscal se utilice para recuperar el impuesto corriente pagado en periodos anteriores, la entidad reconocerá tal derecho como un activo, en el mismo periodo en el que se produce la citada pérdida fiscal, motivado a que la entidad obtenga el beneficio económico derivado de tal derecho, y además este beneficio puede ser medido fiablemente.

Caso contrario, si la entidad no puede compensar la pérdida fiscal con beneficios anteriores, ya que las leyes fiscales no lo permiten o si la entidad no tiene las ganancias suficientes en años anteriores para compensar toda la pérdida, podrá aplicar la pérdida fiscal a un periodo posterior con o sin límite de tiempo y registrar la pérdida en el resultado fiscal de un periodo futuro. O si la entidad no puede compensar la pérdida con periodos anteriores o posteriores, no se reconoce ningún activo.

Cabe destacar, que los activos y pasivos por impuestos corrientes y los activos y pasivos por impuestos diferidos, se calculan con las tasas impositivas y leyes fiscales que están aprobadas. Aunque el párrafo 29.6, establece excepciones, ya que ocurre que en algunas jurisdicciones, que las medidas del gobierno en relación con tasas impositivas y leyes fiscales, tienen el mismo efecto que su aprobación, aunque la aprobación oficial sea una formalidad que se materialice a transcurrir varios meses (en Venezuela existe un principio constitucional que se refiere a la no retroactividad, es decir, la ley se aplica luego de su entrada en vigencia). En este caso, se deberán utilizar las tasas o leyes que estén prácticamente aprobadas, solo si, los sucesos futuros requeridos para el proceso de aprobación no afecten históricamente al resultado ni sea probable que lo hagan. Para ello, se debe aplicar el juicio profesional con base en hechos y circunstancias específicas al momento de considerar si están prácticamente aprobadas las medidas del gobierno que implican cambios. Por ejemplo, si para un gobierno el anuncio de tasas impositivas (y leyes fiscales), es equivalente a su aprobación real, las tasas impositivas (y leyes fiscales) anunciadas se utilizarán para impuestos relacionados con los periodos a los que se apliquen. Pero, puede ocurrir que en otras jurisdicciones, se puede requerir que se completen todos o

casi todos los pasos de aprobación exigidos por ley antes de considerar prácticamente aprobadas a las nuevas tasas o leyes.

Es importante resaltar que lo anteriormente expuesto, se refiere a las tasas impositivas y leyes fiscales que han sido aprobadas (o prácticamente aprobadas) antes de la fecha sobre la que se informa, no refiere a las tasas impositivas que se aplican al año fiscal que finaliza en la fecha sobre la que se informa. Por el contrario, requieren el uso de las tasas aprobadas (o prácticamente aprobadas) antes del final del periodo sobre el que se informa que estén vigentes al momento en que las diferencias temporarias se reviertan.

Ahora bien, una entidad reconocerá los cambios en un pasivo o activo por impuestos corrientes de la forma siguiente , de acuerdo a lo expuesto en el párrafo 29.7 .

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

En este caso, las entidades sólo tendrán que determinar la distribución del gasto total por impuestos ,es decir, el impuesto corriente más impuesto diferido, puesto que esta sección no exige el desglose de dicho gasto en impuesto corriente e impuesto diferido, en resultados, otro resultado integral o patrimonio.

Es importante resaltar lo contenido en el párrafo 5.4 (b) de la sección 5 de las NIFF para PYMES, referido al Estado de resultado integral y Estado de resultado, donde se establece tres tipos de ingresos y gastos que se pueden reconocer, cuando surgen, en otro resultado integral, fuera de resultados:

1. Algunas ganancias y pérdidas que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (Sección 30 Conversión de Moneda Extranjera).
2. Algunas ganancias y pérdidas actuariales según la política contable de la entidad para dichas ganancias y pérdidas en relación con planes de beneficios definidos (véase la Sección 28 Beneficios a los Empleados).

3. Algunos cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura (Sección 12. Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros).

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

Para concluir, respecto al reconocimiento de un pasivo o activo por impuestos corrientes, el párrafo 29.8, establece que se incluirán en los montos reconocidos el efecto de los posibles resultados de una revisión o fiscalización por parte de las autoridades fiscales. Para ello, cuando existe la incertidumbre sobre si el fisco aceptara o no los valores que la entidad presenta y si estos afectan el monto del impuesto corriente o diferido. La entidad medirá los activos y pasivos por impuesto corriente o diferido utilizando el valor medio ponderado por la probabilidad de todos los resultados posible.

Es importante aclarar que este párrafo está estrechamente vinculado con el 29.24, por tal motivo será explicado más ampliamente en ese aparte.

Reconocimiento de impuestos diferidos

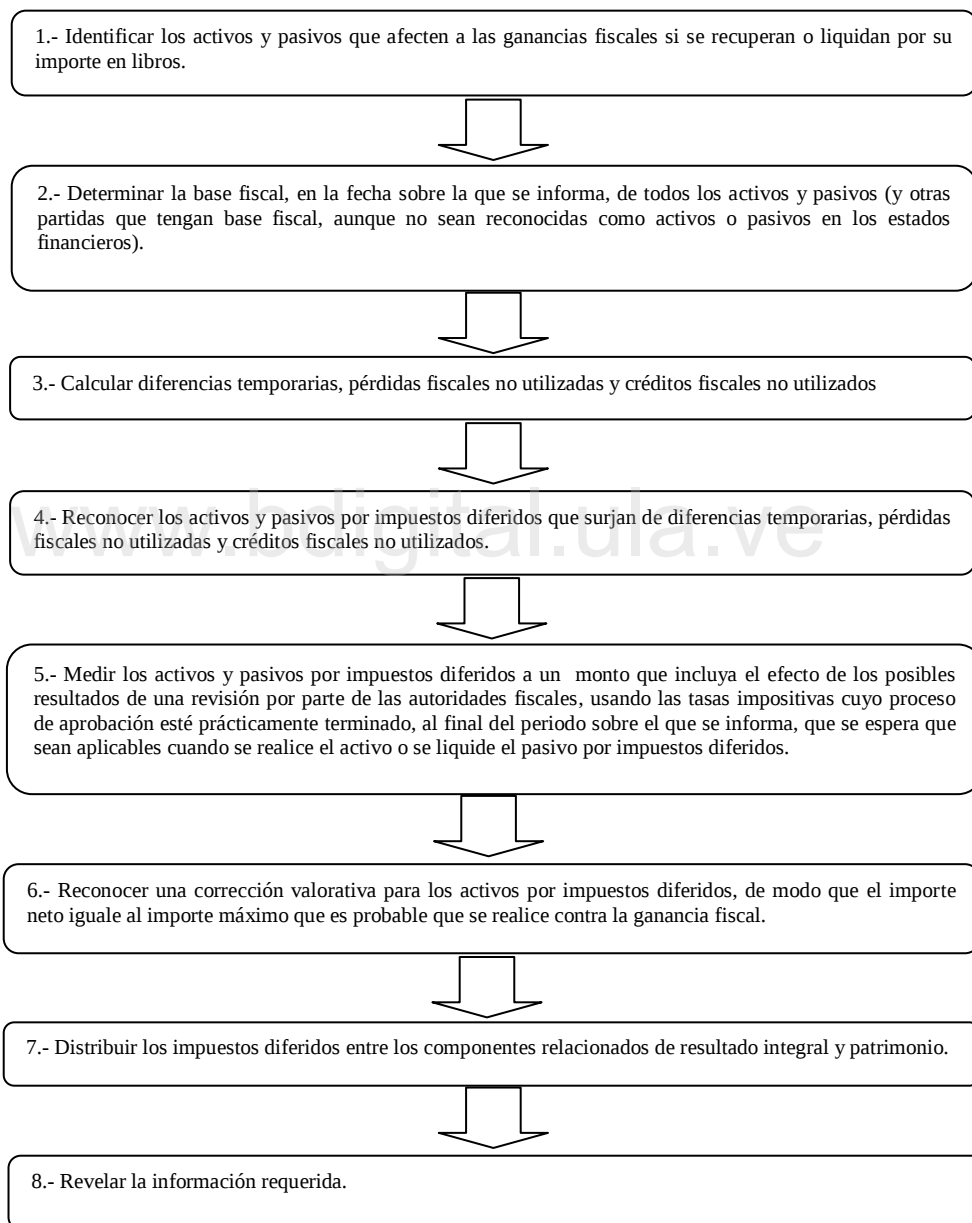
Principio de reconocimiento general

Retomando lo planteado en el párrafo 29.2 , donde se da una breve introducción a la contabilización del impuesto a las ganancias y al razonamiento para contabilizar el impuesto diferido. El párrafo 29.9, señala que se debe reconocer un activo o pasivo por impuestos diferidos si la recuperación del importe en libros de un activo o la liquidación de un pasivo da lugar a pagos fiscales futuros mayores (o menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales. Así como también la compensación a futuro de pérdidas o créditos fiscales no utilizados.

A continuación se presenta un resumen de la metodología para contabilizar activos y pasivos por impuestos diferidos. (Párrafo 29.3 Fases), dicha metodología consta de los siguientes pasos:

Cuadro N° 3. Metodología para contabilizar activos y pasivos por impuesto diferido.

Pasos:



Fuente: Elaboración Propia

Cabe señalar que dichos pasos son planteados por la sección 29 más explícitamente a partir del párrafo 29.10, por tal motivo en esta parte no se profundiza.

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

En el párrafo 29.10, se describe y explica el paso uno (1) de la metodología para impuestos diferidos, el cual, es identificar los activos y pasivos que se espera que afecten a las ganancias fiscales si se recuperasen o liquidasen por su importe en libros. Al apreciar el efecto potencial en las ganancias fiscales, lo que se tiene en cuenta es la forma esperada de recuperación o liquidación del activo o pasivo.

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

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

Igualmente, en esta sección se considera las consecuencias fiscales futuras de liquidar un pasivo por su importe en libros. Como resultado, no se exige a la entidad estimar el importe a pagar al momento de la liquidación. En la mayoría de los casos, el importe imponible futuro de un pasivo es cero, porque ninguna parte del importe en libros de un pasivo estaría normalmente sujeta a imposición cuando se liquida el pasivo.

Cabe señalar, que al contabilizar impuestos diferidos, sólo se tienen que tener en cuenta aquellos activos y pasivos que afecten a la ganancia fiscal en la recuperación o liquidación. Caso contrario, si se espera que no haya efectos en la ganancia fiscal cuando una entidad recupere o liquide el importe en libros de un activo o pasivo, no es necesario reconocer ningún impuesto diferido con respecto a dicho activo o pasivo. Esto ocurrirá cuando suceda lo siguiente:

- a) No surja un resultado fiscal ni importes deducibles de dicho resultado por la recuperación o liquidación del importe en libros ; o
- b) Surja un resultado fiscal equivalente e importes deducibles de dicho resultado, con un efecto neto de cero; o
- c) Se aplique una tasa impositiva de cero a cualquier importe deducible o imponible. En este caso, si bien la recuperación o liquidación del importe en libros puede afectar a la ganancia fiscal, en la práctica, el efecto es el mismo de la situación descrita en el párrafo (a).

Para concluir, al aplicar el párrafo 29.10, no se evalúa la probabilidad de que los importes imponibles o deducibles se deduzcan o se impondan en última instancia. La evaluación de la probabilidad es parte del análisis necesario para reconocer una corrección valorativa contra un activo por impuestos diferidos conforme a los párrafos 29.21 y 29.22.

El párrafo 29.11, trata de la base fiscal de un activo o pasivo, específicamente su determinación, para ello es importante conocer su definición: la base fiscal es la medición de un activo, pasivo, instrumento de patrimonio u otra partida que no haya sido reconocida en el estado de situación financiera, conforme a la legislación fiscal. En otras palabras, la base fiscal es el importe que se reconocería en un estado de

situación financiera que se prepara utilizando las reglas fiscales aplicables de la jurisdicción pertinente.

Existe el caso de jurisdicciones fiscales que permiten que grupos de entidades (por ejemplo, una controladora y sus subsidiarias) elijan ser tratados como una sola entidad a los fines fiscales, por ello, tendrá que preparar una única declaración fiscal anual consolidada en vez de declaraciones por separado para cada entidad del grupo. Lo que conlleva a la elaboración de los estados financieros consolidados teniendo presente:

- Si la entidad presenta una declaración fiscal consolidada, el grupo deberá tener presente las leyes fiscales que regulen dicha declaración. Ejemplo: al determinar si la recuperación de un activo o la liquidación de un pasivo se espera que afecte a las ganancias fiscales, o al determinar la base fiscal de un activo o pasivo, etc.
- Si el grupo presenta declaraciones fiscales por separado para las distintas entidades, deberá observar las legislaciones fiscales que regulen las declaraciones fiscales correspondientes a cada partida.

Continuando con el paso dos (2) de la metodología de la contabilización del impuesto a la ganancia. El párrafo 29.12, señala la base fiscal y está dividido en dos apartes:

- (a) base fiscal para un activo y
- (b) base fiscal para un pasivo;

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

Por el contrario, si la base fiscal no depende de las expectativas de la gerencia en cuanto a la forma en que se recuperará el importe en libros de un activo o se liquidará un pasivo. Si bien, algunas veces, la forma en que se recupera el importe en libros de un activo puede afectar a las deducciones fiscales disponibles relacionadas con el activo la Sección 29 siempre exige que la base fiscal se determine en función de la recuperación de dicho importe mediante la venta.

Para concluir, se puede decir, que la razón principal es evitar los problemas que surgen en la práctica al determinar qué deducciones fiscales son las más adecuadas cuando existen consecuencias fiscales diferentes según se venda o se utilice el activo.

Base fiscal de un pasivo. En este caso se exigen que la determinación se base en la liquidación del pasivo. Para ello se plantean las circunstancias que pueden ocurrir:

- Recuperación o liquidación basada en el importe en libros. La entidad espera que el importe recibido por la recuperación de un activo, o el importe pagado por la liquidación de un pasivo, supere el importe en libros de dicho activo o pasivo. Sin embargo, la Sección 29 siempre tiene en cuenta las consecuencias fiscales futuras de recuperar un activo o de liquidar un pasivo por su importe en libros en la fecha sobre la que se informa. Por consiguiente, la base fiscal de un activo o pasivo en la fecha sobre la que se informa se determinará siempre en función de que el activo se venda por su importe en libros, o de que el pasivo se liquide por su importe en libros, en la fecha sobre la que se informa.
- Probabilidad en la determinación de la base fiscal. Cuando se determina la base fiscal de un activo o pasivo, no se evalúa la probabilidad de que los respectivos importes se deduzcan o tributen en última instancia. Por el contrario, la evaluación de la probabilidad es parte del desglose necesario para el reconocimiento de activos por impuestos diferidos. No obstante, esta probabilidad sí se tendrá en cuenta al momento de decidir si se debe reconocer o no una corrección valorativa para el activo por impuestos diferidos.

El párrafo 29.13, explica detalladamente que hacer en los casos de algunas partidas que tienen base fiscal pero no se reconocen como activos y pasivos, para ello realiza un ejemplo específico.

Diferencias temporarias

Continuando con la metodología, el párrafo 29.14; describe el paso tres (3): el cálculo de la diferencia temporaria, pérdida fiscal no utilizada y crédito fiscal no utilizado. Para ello es importante conocer y tener claro el concepto de las diferencias temporarias, las cuales se definen como las diferencias entre el importe en libros de un activo, pasivo u otra partida en los estados financieros, y su base fiscal, que la entidad espera que afecten a la ganancia fiscal cuando el importe en libros del activo o pasivo sea recuperado o liquidado (en el caso de partidas distintas a los activos y pasivos, que afecten a la ganancia fiscal en el futuro. Aparte a)

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

- (a) Un desembolso es deducible a los fines fiscales después de que se lo reconoce como gasto a efectos de información financiera. Por ejemplo:
 - (i) El costo de pensiones o de otros beneficios a los empleados se reconoce como gasto en la ganancia contable durante los periodos de servicio de los empleados, pero en algunas jurisdicciones, es deducible a los fines fiscales sólo en periodos futuros cuando se realizan las aportaciones o los pagos.

(ii) El gasto por garantías se reconoce en la ganancia contable cuando se realizan las ventas relacionadas, pero en algunas jurisdicciones, es deducible a los fines fiscales sólo cuando se paga.

(iii) El gasto por deudas incobrables se reconoce en la ganancia contable cuando se estima que las cuentas por cobrar son incobrables, pero en algunas jurisdicciones, es deducible a los fines fiscales sólo cuando el cliente entra en situación concursal en carácter formal .

(b) Los ingresos tributan antes de ser reconocidos a efectos de información financiera. Por ejemplo:

(i) Los pagos anticipados recibidos de clientes, que aún no reúnen los requisitos para ser reconocidos como ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con la NIIF para las PYMES, son, en algunas jurisdicciones, imponibles cuando se cobran.

(ii) Las ganancias intra grupo de inventarios no realizadas a nivel de grupo se revierten en la consolidación, pero en algunas jurisdicciones, tributan en la fecha de transferencia.

(c) Los ingresos tributan después de ser reconocidos a efectos de información financiera. Por ejemplo:

(i) Un incremento en el valor razonable de un activo se reconoce en la ganancia contable, pero en algunas jurisdicciones, dicho incremento tributa sólo cuando el activo es vendido .

(ii) Los ingresos de actividades ordinarias se reconocen en la ganancia contable en función del grado de realización del contrato o transacción (método del porcentaje de terminación), pero en algunas jurisdicciones, los ingresos tributan a los fines fiscales sólo cuando el contrato o transacción termina.

(iii) Las ganancias no remitidas de subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos se reconocen en la ganancia contable, pero en algunas jurisdicciones, estarán sujetas a su eventual imposición sólo cuando sean remitidas a la entidad controladora.

(d) Un gasto es deducible a los fines fiscales antes de que se lo reconozca como gasto a efectos de información financiera. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, un activo se deprecia de forma más rápida a los fines fiscales que a efectos de información financiera.

Otras diferencias temporarias que no se consideran diferencias temporales (párrafo 29.14(a) y (c))

- Las que surgen en una combinación de negocios, cuando los importes en libros de activos y pasivos se ajustan a su valor razonable en la fecha de adquisición. En algunas jurisdicciones, las bases fiscales de dichos activos y pasivos no se modifican por la combinación de negocios ni lo hacen de forma diferente.
- Las que surgen en el reconocimiento inicial de un activo o de un pasivo, por ejemplo, si una parte o la totalidad del costo de un activo no es deducible a efectos fiscales. Esto puede suceder cuando una entidad se beneficia de subvenciones gubernamentales no imponibles relativas a activos.
- Los casos en que la autoridad fiscal permite la indexación u otros ajustes del costo de un activo a los fines fiscales, pero no se realiza una nueva medición del activo a efectos de información financiera o se determina la ganancia fiscal en una moneda diferente a la moneda funcional.

Pasivos y activos por impuestos diferidos

Respecto al párrafo 29.15, se explica el paso cuarto (4) de la metodología de contabilización del impuesto, referido al reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos, para ello se presentan las siguientes situaciones:

Diferencias temporarias que se espera que incrementen la ganancia fiscal

En los activos que se espera que afecten a las ganancias fiscales en la recuperación, surgirá una diferencia temporaria que incremente dichas ganancias en el futuro cuando el importe en libros del activo supere su base fiscal. Cuando dicho

importe sea recuperado, los beneficios económicos que estén sujetos a imposición superarán las deducciones fiscales futuras que estén disponibles. En consecuencia, este efecto impositivo dará lugar a un pasivo por impuestos diferidos relacionado con los impuestos adicionales a pagar en periodos futuros.

Activo Importe en libros > Base fiscal Pasivo por impuestos diferidos

En los pasivos que se espera que afecten a las ganancias fiscales en la liquidación, surgirá una diferencia temporaria que incremente dichas ganancias en el futuro cuando la base fiscal del pasivo supere su importe en libros. Si el pasivo se liquida por su importe en libros, surgirá una ganancia fiscal. En consecuencia, este efecto impositivo dará lugar a un pasivo por impuestos diferidos relacionado con los impuestos adicionales a pagar en periodos futuros.

Pasivo Importe en libros < Base fiscal Pasivo por impuestos diferidos

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

***Base fiscal $\neq$ cero; el importe de la base fiscal será un resultado fiscal en el futuro
Pasivo por impuestos diferidos***

Diferencias temporarias que se espera que reduzcan la ganancia fiscal

En los activos que se espera que afecten a la ganancia fiscal en la recuperación, surgirá una diferencia temporaria que se espera que reduzca dicha ganancia en el futuro cuando la base fiscal del activo supere su importe en libros. Si el activo se liquida por su importe en libros, surgirá una deducción neta. En consecuencia, este efecto impositivo dará lugar a un activo por impuestos diferidos relacionado con una reducción en los impuestos a pagar en periodos futuros.

Activo $\text{Importe en libros} < \text{Base fiscal}$ Activo por impuestos diferidos

En el caso de los pasivos, surgirá una diferencia temporaria que se espera que reduzca la ganancia fiscal en el futuro cuando el importe en libros del pasivo supere su base fiscal. Si el pasivo se liquida por su importe en libros, surgirá una deducción neta. En consecuencia, este efecto impositivo dará lugar a un activo por impuestos diferidos relacionado con una reducción en los impuestos a pagar en periodos futuros.

Pasivo $\text{Importe en libros} > \text{Base fiscal}$ Activo por impuestos diferidos

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

Base fiscal $\neq$ cero; el importe de la base fiscal está disponible como deducción fiscal en el futuro Activo por impuestos diferidos

Compensación de pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedente de periodos anteriores

Un crédito fiscal es un incentivo fiscal que reduce los impuestos a las ganancias por pagar. Los créditos fiscales son diferentes a las deducciones fiscales, porque éstas reducen las ganancias fiscales. Por tal motivo, los créditos fiscales dan lugar a un activo por impuestos diferidos relacionado con una reducción directa de los impuestos por pagar en periodos futuros.

Una pérdida fiscal surge en un periodo contable en el que el resultado fiscal es negativo, acá es importante recordar lo expuesto en el párrafo 29.5; ahora bien cuando las pérdidas fiscales se puedan compensar con ganancias fiscales de periodos futuros, se podrá obtener una reducción en los pagos de impuestos futuros. Lo que conlleva, a que este efecto impositivo dará lugar a un activo por impuestos diferidos relacionado con una reducción en los impuestos a pagar en periodos futuros.

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

Reconocimiento de activos por impuestos diferidos

Los activos por impuestos diferidos se reconocerán en su totalidad aunque existan dudas sobre su realización. No obstante, cuando existan dudas sobre la posibilidad de realización de un activo por impuestos diferidos, se requiere que se reconozca una corrección valorativa para dicho activo.

Conociendo los requerimientos establecidos en el párrafo 29.15, ahora se presentan las excepciones de dichos requerimientos; la primera se refiere al no reconocimiento de un activo o pasivo por impuesto diferido para las diferencias temporarias asociadas a ganancias no remitidas por subsidiarias extranjeras, sucursales, asociadas y negocios conjuntos, en la medida en que la inversión sea de duración básicamente permanente. En este caso la forma esperada de recuperación de

las inversiones en subsidiarias, sucursales, asociadas y negocios conjuntos puede dar lugar a consecuencias fiscales adicionales a las que surgen de la recuperación o liquidación de los distintos activos o pasivos que componen dichas inversiones. En relación con estos impuestos, las inversiones en subsidiarias, sucursales, asociadas y negocios conjuntos tendrán su base fiscal en la jurisdicción fiscal del inversor.

En estos casos, surgirán diferencias temporarias cuando el importe en libros de una inversión en una subsidiaria, asociada o negocio conjunto en los estados financieros consolidados sea diferente de su base fiscal, y la entidad espera que la recuperación del importe en libros de la inversión afecte a la ganancia fiscal. La razón más frecuente de esto es la existencia de ganancias no distribuidas en la entidad participada. La diferencia temporaria entre el importe en libros de la inversión y su base fiscal suele denominarse diferencia de “base externa”. Ésta se suma a las diferencias temporarias relacionadas con los activos y pasivos subyacentes de la entidad participada (a veces, denominadas diferencias de “base interna”).

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

- Por la existencia de ganancias no distribuidas en las subsidiarias (es decir, cuando se hayan consolidado las ganancias de la subsidiaria);
- Por la existencia de ganancias no distribuidas en las asociadas o negocios conjuntos, en las que se haya aplicado el método de la participación (es decir, cuando las ganancias de la entidad participada se hayan contabilizado con el método de la participación);
- Por cambios en el valor razonable de inversiones en asociadas o negocios conjuntos, en los que se realice una nueva medición de la inversión al valor razonable (si se aplica el modelo del valor razonable) pero no se hagan ajustes equivalentes a efectos fiscales;
- Por variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, cuando la controladora y su entidad participada tengan monedas funcionales diferentes (sólo

subsidiarias y asociadas/negocios conjuntos que se contabilicen con el método de la participación);

- Por una reducción en el importe en libros de las inversiones en una asociada o un negocio conjunto hasta su importe recuperable por deterioro del valor (sólo cuando dichas inversiones se contabilicen con el modelo del costo o el método de la participación);
- Por cambios en la base fiscal de la inversión (por ejemplo, correcciones de valor por indexación).

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

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

Una entidad deberá reconocer un activo o pasivo por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias asociadas a inversiones en subsidiarias y participaciones en asociadas o negocios conjuntos, excepto que se aplique la excepción del párrafo 29.16(a) (es decir, que la inversión sea de duración básicamente permanente), a menos que sea evidente que las diferencias temporarias se vayan a revertir en un futuro previsible. En algunos casos, se requiere el juicio profesional para determinar si una inversión en una subsidiaria extranjera, asociada extranjera o negocio conjunto extranjero es de naturaleza básicamente permanente.

Ahora bien, la según da excepción, trata sobre, una entidad no reconocerá un pasivo por impuestos diferidos para las diferencias temporarias asociadas al reconocimiento inicial de la plusvalía.

Es importante señalar, que muchas autoridades fiscales no permiten reducciones en el importe en libros de la plusvalía como gasto deducible al determinar la ganancia fiscal. Adicionalmente, en estos países, el costo de la plusvalía no suele ser deducible, cuando la entidad subsidiaria dispone de los negocios de los cuales procede. De forma similar, las reducciones posteriores en una diferencia temporaria atribuible al reconocimiento inicial de la plusvalía no darán lugar al reconocimiento de saldos por impuestos diferidos.

Para concluir, el párrafo 29.17, trata el reconocimiento de los cambios en un pasivo o activo por impuestos diferidos y establece que un cambio en un activo o pasivo por impuestos diferidos que sea atribuible a una transacción reconocida en patrimonio conforme a la NIIF para las PYMES también debe reconocerse en patrimonio. Ahora bien, si una entidad no tiene partidas de ingresos o gastos reconocidas fuera de resultados como otro resultado integral, todos los cambios en los activos y pasivos por impuestos diferidos se reconocerán en resultados, a menos que se relacionen con una partida reconocida en patrimonio.

Medición de impuestos diferidos

Tasas impositivas

Tomando como referencia lo expuesto en el párrafo 29.6, nuevamente se habla de las tasas impositivas aprobadas o en proceso de aprobación. Los párrafos 29.18 al 29.20, establecen que la entidad no tendrá en cuenta aquella información que esté disponible sobre cambios futuros en las leyes fiscales, en las tasas impositivas o en la situación fiscal (excepto la de cambios cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado).

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

Existen situaciones en las cuales se debe tener un criterio para aplicar las tasas impositivas, como las presentadas en este párrafo, a continuación se explica los casos y procedimientos a aplicar. Cuando las tasas fiscales varían según el nivel de resultado fiscal, es necesario calcular una tasa impositiva media, sólo cuando las tasas impositivas aprobadas, o cuyo proceso de aprobación este prácticamente terminado, tienen una escala progresiva, es decir, cuando se aplican diferentes tasas a diferentes niveles de resultado fiscal.

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

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

Otra situación que pudiera ocurrir, es cuando se espera que las tasas impositivas aplicables a la entidad varíen en periodos futuros, se hace necesario prever el año en que la diferencia temporaria se revertirá, para poder calcular el activo o pasivo por impuestos diferidos con la tasa (o tasa media) adecuada.

Igualmente puede darse una exención fiscal, que es una reducción temporaria o una eliminación del impuesto a las ganancias. Este represente un incentivo fiscal y es utilizado por los gobiernos para fomentar la inversión o estimular el crecimiento de determinadas industrias. Es importante aclarar, que la Sección 29, no describe el tratamiento contable de las exenciones fiscales. Por lo tanto, la entidad deberá determinar la base fiscal de todos los activos y pasivos, y calcular todas las diferencias temporarias de la manera habitual. Y cuando las diferencias temporarias se revierten en un periodo de exenciones fiscales en el que se eliminan impuestos, la tasa impositiva correspondiente será del cero por ciento. No se deberá reconocer ningún activo o pasivo por impuestos diferidos. En cambio, si, se aplica una tasa reducida, los activos y pasivos por impuestos diferidos se deberán medir utilizando esa tasa. Las diferencias temporarias se medirán a la tasa que se aplique al momento en que se espera que aquéllas se reviertan, y no a la tasa que se aplique al momento en que dichas diferencias surjan inicialmente. Por consiguiente, si surge una diferencia temporaria en un periodo de exención fiscal, pero se espera que se revierta después de éste, la diferencia temporaria se deberá medir a la tasa impositiva estándar que se aplique a la entidad, y no a una tasa igual a cero.

Se pueden dar el caso de que las tasas impositivas que se aplican a las ganancias que surgen del uso del activo son diferentes a las que se aplican a las ganancias que surgen de la venta de éste. Nuevamente se toma en cuenta la base fiscal de un activo, cuyo caso se determine en función de las deducciones fiscales que estén disponibles por la venta en la fecha sobre la que se informa. Donde puede ocurrir, que estarán disponibles las mismas deducciones tanto por el uso como por la venta del activo o las deducciones por el uso son significativamente diferentes de las deducciones por la venta.

En el caso del terreno que no se deprecia, el importe en libros sólo se puede recuperar mediante la venta. En consecuencia, a los fines de medir el impuesto diferido, el método esperado de recuperación de la tierra será siempre la venta.

Otras partidas de propiedades, planta y equipo (activos depreciables) se recuperan, por lo general, a través de una combinación de uso y venta. Es decir, se espera que el

importe depreciable, se recupere a través del uso del activo y que el valor residual se recupere a través de la venta de dicho activo al final de su vida.

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

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

Corrección valorativa

La corrección valorativa de los activos por impuestos diferidos, es desarrollada en los párrafos 29.21 y 29.22; para ello es importante conocer las fuentes de ganancia fiscal. Los activos por impuestos diferidos representan incentivos fiscales futuros procedentes de las diferencias temporarias que se espera que reduzcan la ganancia fiscal en el futuro y de la compensación de pérdidas y créditos fiscales no utilizados de periodos anteriores. La realización futura del incentivo fiscal de una diferencia temporaria o de la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados de periodos anteriores dependerá de la existencia de ganancias fiscales suficientes del tipo adecuado (por ejemplo, resultado fiscal o ganancia de capital) en el periodo en que dicha diferencia se revierta, y dentro del periodo de compensación de pérdidas y

créditos fiscales con beneficios de periodos anteriores o posteriores conforme a la legislación fiscal. El resultado fiscal para la realización del activo por impuestos diferidos puede provenir de operaciones futuras, de operaciones pasadas o de reversiones futuras de diferencias temporarias que se espera que incrementen la ganancia fiscal en el futuro.

Una entidad reconocerá una corrección valorativa si, sobre la base de la evidencia disponible, es mayor la probabilidad de que no haya ganancias fiscales suficientes para realizar el incentivo fiscal.

El activo por impuestos diferidos menos la corrección valorativa es igual al importe máximo con mayor probabilidad de que se realice contra la ganancia fiscal.

El hecho de mostrar el activo por impuestos diferidos total con su correspondiente corrección valorativa brinda más información que el hecho de mostrar solamente el importe neto, dado que se proporciona información a los usuarios sobre los cambios ocurridos en el activo por impuestos diferidos y sobre la disponibilidad de resultados fiscales para realizar dicho activo.

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

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

Ahora bien, continuando con la corrección valorativa, la norma establece en este párrafo, que al final de cada periodo sobre el que se informa, una entidad ajustará el importe de la corrección valorativa siempre que haya más probabilidad de que la

ganancia fiscal futura permita que el activo por impuestos diferidos se realice en mayor o menor medida.

La entidad también tendrá que reconsiderar los activos por impuestos diferidos en el momento de realizar una combinación de negocios. Ya que, como resultado de una combinación de negocios, podría cambiar la probabilidad de que haya ganancias fiscales suficientes para realizar un activo por impuestos diferidos de la adquirente anterior a la adquisición. En estos casos, la adquirente reconocerá un cambio en la corrección valorativa relacionada en el periodo de la combinación de negocios, pero no lo incluirá en la contabilización de la combinación de negocios. Por consiguiente, la adquirente no tendrá en cuenta el cambio para medir la plusvalía o la ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas que reconozca en la combinación de negocios.

Medición de impuestos corrientes y diferidos

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

Para la medición de los impuestos corrientes y diferidos los párrafos 29.23, 29.24 y 29.25; de la norma prohíbe el descuento, es decir, el descuento de activos y pasivos por impuestos diferidos exigiría plantear la distribución en el tiempo de cada diferencia temporaria. Lo que en muchos de los casos esta distribución es impracticable o altamente compleja de realizar.

Nuevamente, se toca el tema de la incertidumbre ya que estas pueden surgir con respecto al tratamiento fiscal adecuado de las partidas. Lo que conlleva a tener dudas sobre si el tratamiento adoptado por la entidad al preparar la declaración fiscal será respaldado en última instancia por fiscalizaciones de la autoridad fiscal pertinente. A este tipo de incertidumbre suelen denominarse “posiciones fiscales inciertas”.

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, si la gerencia presenta dudas sobre el tratamiento fiscal adecuado, la entidad deberá considerar esto en la medición del impuesto corriente y diferido, a menos que carezca de importancia relativa.

La evaluación de los resultados y probabilidades asociadas que se requiere conforme a este párrafo, puede ser un proceso subjetivo en algunos casos. Si los importes son significativos y la gerencia no cuenta con la experiencia adecuada, la entidad tendrá que recurrir a expertos para recibir asesoramiento fiscal.

Por último, señala que las tasas impositivas revisten gran importancia en esta norma, ya que un cambio en su valor conlleva a un cambio en la determinación del impuesto, es por ello, que cuando los ingresos distribuidos se gravan a una tasa diferente de la que se aplica a los ingresos no distribuidos, pueden surgir complicaciones en la medición. En estos casos, los activos y pasivos por impuestos diferidos se deberán medir utilizando las tasas impositivas que se apliquen a las ganancias no distribuidas. Las consecuencias de un dividendo en el impuesto a las ganancias sólo se deben contabilizar cuando el dividendo se reconoce como un pasivo en los estados financieros. Todas las consecuencias fiscales que puedan derivarse del pago de un dividendo se reconocerán al momento en que éste se declare y reconozca posteriormente como un pasivo. En conclusión, este párrafo exige que todas las consecuencias fiscales que puedan derivarse del pago de un dividendo se reconozcan sólo cuando éste se declare y reconozca posteriormente como un pasivo.

Retenciones fiscales sobre dividendos

El párrafo 29.26, reitera lo expuesto anteriormente y plantea que las retenciones fiscales no son atribuibles a la entidad que paga el dividendo. De hecho, la entidad que paga el dividendo actúa como agente en el cobro de impuestos (agente de retención). Por consiguiente, el importe total del dividendo, incluido lo pagado a las autoridades fiscales, se mostrará como un dividendo en las cuentas del pagador.

Presentación

Distribución en el resultado integral y en el patrimonio

Para explicar el párrafo 29.27, sobre la distribución en el resultado integral y en el patrimonio, a continuación se presentaran en tres casos, las transacciones o sucesos reconocidos en otro resultado integral, las transacciones o sucesos reconocidos en patrimonio y las transacciones o sucesos reconocidos en operaciones discontinuadas:

1. Las Transacción o suceso reconocido en otro resultado integral, el párrafo 29.7, trata cómo se aplica este requerimiento al gasto por impuestos corrientes que resulta de transacciones u otros sucesos reconocidos como otro resultado integral. El párrafo 29.17 explica cómo se aplica este requerimiento al gasto por impuestos diferidos que resulta de transacciones u otros sucesos reconocidos como otro resultado integral.

Ahora bien, las entidades sólo tendrán que abordar la distribución del gasto total por impuestos, dado que esta sección, no exige el desglose de dicho gasto en impuesto corriente e impuesto diferido, en otro resultado integral.

2. En el segundo de caso, las transacción o suceso reconocido en patrimonio, el gasto por impuestos corrientes y diferidos debe cargarse o acreditarse directamente al patrimonio, si los impuestos se relacionan con partidas que se acreditan o cargan directamente al patrimonio, ya sea en el mismo periodo o en otro diferente. Por ejemplo:

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

Ahora bien, el último de los casos propuestos es transacción o suceso reconocido en operaciones discontinuadas, para ello se debe conocer que una operación

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

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

En este caso, se hace referencia a lo expuesto en el párrafo 5.5 de la Sección 5 Estado del resultado integral y estado de resultados, donde exige a las entidades con operaciones discontinuadas incluir dichas operaciones como una partida separada en el estado del resultado integral, neto del impuesto a las ganancias relacionado. Lo que trae como consecuencia, que todos los impuestos a las ganancias que surjan de los resultados de una operación discontinuada, de la venta de una operación discontinuada o de los movimientos en los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con los activos y pasivos de un componente mientras se clasifique como discontinuado deberán distribuirse entre las operaciones discontinuadas.

Separación entre partidas corrientes y no corrientes

El párrafo 29.28, trata sobre la clasificación separada de activos corrientes o no corrientes y pasivos corrientes o no corrientes, en su estado de situación financiera no clasificará ningún activo (pasivo) por impuestos diferidos como activos (o pasivos) corrientes, es decir, todos los activos y pasivos por impuestos diferidos se clasificarán como no corrientes.

Compensación

Para tratar el tema de las compensaciones de los activos y pasivos (párrafo 29.29) se realizara separadamente desde el punto de impuesto corriente e impuestos diferidos:

Compensación de activos y pasivos por impuestos corrientes

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

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

Compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos

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

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

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

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

Compensación en el estado del resultado integral

Si existe la posibilidad de compensar los importes en el estado de situación financiera no exime del requerimiento de clasificar correctamente el gasto (o beneficio) por impuestos dentro del componente adecuado del resultado integral o del patrimonio.

Información a Revelar

Es muy importante determinar la información a revelar, es por ello que además del requerimiento del párrafo 29.30, se establece en otras secciones como lo es en el

párrafo 3.2, donde exige revelar información adicional cuando el cumplimiento con requerimientos específicos de la NIIF para las PYMES sea insuficiente para permitir a los usuarios entender el efecto de transacciones concretas, otros sucesos y condiciones sobre la situación financiera de la entidad y su rendimiento financiero.

Es por ello, que los párrafos siguientes 29.31 y 29.32 establecen la información a revelar mínima que es necesaria conforme a esta sección. La entidad también deberá suministrar información sobre sus circunstancias particulares en la información a revelar en las notas, si tal información resulta útil para los usuarios de los estados financieros. Según la NIIF para las PYMES (1.999), en su Sección 29:

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

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

29.32 Una entidad revelará la siguiente información de forma separada:

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

Como se puede observar estos párrafos detallan lo que la entidad debe revelar, los componentes del gasto o ingreso por impuesto. Cabe destacar, que las notas que se haga de la información a revelar constituyen parte fundamental de los estados financieros que se presenta. La mejor explicación para este párrafo es ejemplificar dichas notas, las cuales en el desarrollo de este trabajo se realizará a través de ejercicios prácticos.

Igualmente, se detalla la información que la entidad revelara pero de forma separada y así complementar los estados financieros.

Las notas explicativas que se hagan permitirán al usuario de esta información tener una visión amplia de la situación de la entidad; por tal motivo más adelante, en esta investigación se realizaran los ejemplos y prácticas necesarias para su total comprensión.

www.bdigital.ula.ve

CAPITULO V

CONTABILIZACION DEL IMPUESTO A LAS GANACIAS: VENEZUELA.

En este capítulo se desarrolló detalladamente el procedimiento a seguir en la contabilización del impuesto a las ganancias, anteriormente señalado en el capítulo V. Para ello, se toma lo establecido en la NIIF para las PYMES 29 y la Ley fiscal vigente en Venezuela, a saber, la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISLR).

Cabe señalar, que se realizó una breve introducción en cada caso y procedimiento, complementándolo con ejemplos prácticos sobre los mismos.

Como se explicó anteriormente el impuesto a las ganancias de acuerdo a la NIIF para las PYMES Sección 29; está conformada por el impuesto corriente y el impuesto diferido, respecto al primero antes de la entrada en vigencia de la norma internacional era el calculado tomando como base la utilidad gravable del ejercicio económico, a la cual se le aplicaba la tarifa correspondiente y se declaraba y pagaba al fisco.

A continuación se explica dicho impuesto y cómo se debe contabilizar.

Impuesto Corriente

Recordemos que el impuesto corriente debe ser reconocido como un pasivo en la medida en que no haya sido liquidado, ahora bien, si la cantidad pagada (anticipo o retención) excede el impuesto a pagar, el exceso deberá ser reconocido como un activo (crédito fiscal).

Medición del impuesto corriente

Una entidad medirá como un pasivo (o activo) por impuesto corriente a los importes que se esperen pagar (recuperar) utilizando las tasas impositivas y la

legislación fiscal que haya sido aprobada. En caso de Venezuela se refiere a la L.I.S.L.R vigente y las tarifas allí establecidas.

Reconocimiento del impuesto corriente

Una entidad reconocerá los cambios en un pasivo o activo por impuestos corrientes como gasto por impuesto en resultados.

Es importante señalar que la entidad incluirá en los importes reconocidos el efecto derivado de los posibles resultados de una revisión (fiscalización) por parte de las autoridades fiscales (en Venezuela SENIAT).

Los asientos para contabilizar el impuesto corriente serán los siguientes:

Estimada de Impuesto sobre la renta

-X-		
ISLR Estimado	XX	
Retenciones de ISLR		XX
ISLR por pagar		XX
p/r Declaración estimada del ISLR correspondiente al año 20xx		

Definitiva de Impuesto sobre la renta

-X-		
Ganancias y Pérdidas	XX	
ISLR por Pagar		XX
p/r Gasto del impuesto sobre la renta del año terminado 20xx		

Pago definitiva de Impuesto sobre la renta (año anterior)

-X-

ISLR por pagar	XX
Estimada ISLR	XX
Retenciones de ISLR	XX
Banco	XX
p/r Pago del impuesto sobre la renta del año terminado 20xx	

Impuesto Diferido

El impuesto diferido es el impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros, generalmente como resultado de que la entidad recupera o liquida sus activos y pasivos por su importe en libro actual, y el efecto fiscal de la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, procedentes de periodos anteriores.

Ahora bien, en el registro de toda transacción es importante tener claras todas las cuentas que se van a manejar en la determinación y contabilización del impuesto a las ganancias, específicamente el impuesto diferido.

Activos por impuesto diferido

Característica fundamental: disminuir la ganancia gravable en el ejercicio futuro que se va a realizar.

Pasivos por impuesto diferido

Característica fundamental: generar el pago de impuesto en el ejercicio futuro que se va a realizar.

De lo anteriormente expuesto, cabe destacar que puede no darse uno de los criterios planteados en cada cuenta, es decir, en los activos, pudiera no darse la capacidad de generar beneficios en el futuro y en los pasivos, la alta probabilidad de que ocurra un desembolso en el futuro. Si esto ocurriese no debe ser registrado.

Diferencias Temporarias

Estas diferencias son las diferencias resultantes de comparar la base financiera de los activos y pasivos con sus respectivas bases fiscales:

Cuadro N° 4. Diferencias Temporarias.

Resultados Contables o Financieros Se determinan por aplicación de normas contables (VEN-NIF) –base financiera	Resultados Impositivos o Fiscales Se determinan por aplicación de normas de impuesto a las ganancias (LEY ISLR)-base fiscal
ARROJAN RESULTADOS DIFERENTES	

Fuente: Elaboración Propia.

Cuadro N° 5. Determinación del Impuesto Diferido.

Sección 29 para las PYMES	
Base Financiera	XXX
Base Fiscal	XXX
Diferencia temporaria	XXX
Alícuota (%) a la cual se gravará en el futuro	X%
Impuesto diferido	XXX

Fuente: Elaboración Propia.

Ahora bien, para ampliar lo anteriormente expuesto, se destaca:

La base financiera de cada activo y cada pasivo es su valor en libros, la cual, se ubica en los estados financieros a la fecha que se calcula el impuesto diferido.

- La base fiscal, dependerá de la cuenta, es decir:
 - a) Base fiscal del 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 libro de dicho activo”; en caso que dichos beneficios no generen tributos la base fiscal es igual al valor según libro (no existiría diferencia temporaria).
 - b) Base fiscal del pasivo, “...es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto a tal partida en periodos futuros”.
 - b.1) En el caso de ingresos anticipados por actividades ordinarias, la base fiscal del pasivo es su importe en libros menos cualquier importe (eventual) de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.

Es importante señalar, que de acuerdo a las teorías del ajuste fiscal o financiero por inflación los activos y pasivos tienen una clasificación en activos monetarios y no monetarios, e igualmente pasivos monetarios y no monetarios, a continuación se explican cada uno de ellos:

- Los activos no monetarios respecto a estos activos financieramente se pueden deducir contablemente a futuro es, su valor según libro, pero para efectos fiscales los montos a ser deducidos fiscalmente en el futuro es, su base fiscal; ambos pueden ser diferentes, es decir: la base fiscal de activos no monetarios es igual que los gastos deducibles fiscalmente en el futuro.

Cuadro N° 6. Base fiscal Activos No Monetarios

$\text{Base Fiscal de Activos no monetarios} = \text{Gastos deducibles fiscalmente en el futuro}$

Fuente: Elaboración Propia.

- Los activos monetarios se registran al valor que corresponde a la fecha de los estados financieros; pero algunos registros contables afectan los resultados financieros mas no los resultados fiscales.

Cuadro N° 7. Base fiscal Activos Monetarios

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

Fuente: Elaboración Propia.

Ahora bien, cuando se habla de ingresos gravables futuros y gastos deducibles futuros, nos referimos a aquellos que surgirán cuando los activos monetarios se realicen.

- Pasivos monetarios. Son aquellos pasivos que serán deducibles fiscalmente cuando se pagan o realizan.

Cuadro N° 8. Base fiscal Pasivos Monetarios

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

Fuente: Elaboración Propia.

- Pasivos no monetarios. Es necesario determinar que parte de las transacciones que se encuentra en el pasivo, se gravan sobre la base de efectivo para efectos fiscales, es decir, determinar el periodo en que se hace efectivo el cobre, indiferentemente que no se haya causado la operación (el hecho no ha ocurrido).

Cuadro N° 9. Base fiscal Pasivos No Monetarios

Valor según libros	XX
Menos: Ingresos futuros que serán no gravable	<u>(XX)</u>
Base Fiscal de pasivos no monetarios	<u>XX</u>

Fuente: Elaboración Propia.

A continuación se presenta un cuadro general donde se resumen como calcular las bases financieras y fiscales de los activos y pasivos monetarios y no monetarios. Cabe señalar que teniendo claro dicho cálculo la determinación del impuesto diferido es mucho más sencillo.

Cuadro N°10. Base Financiera y Fiscal de acuerdo con las NIIF para PYMES

BASE FINANCIERA Y FISCAL DE ACUERDO CON LAS NIIF	
BASE FINANCIERA DE ACTIVOS Y PASIVOS	= VALOR EN LIBROS
BASE FISCAL DE ACTIVOS Y PASIVOS :	
ACTIVO MONETARIO	= VALOR EN LIBROS
	MENOS: INGRESOS GRAVABLES FUTUROS
	MAS: GASTOS DEDUCIBLES FUTUROS
=	BASE FISCAL ACTIVO MONETARIO
ACTIVO NO MONETARIO	= GASTOS DEDUCIBLES FUTUROS
PASIVO MONETARIO	= VALOR EN LIBROS
	MAS: INGRESOS GRAVABLES FUTUROS
	MENOS: GASTOS DEDUCIBLES FUTUROS
=	BASE FISCAL PASIVO MONETARIO
PASIVO NO MONETARIO	= VALOR EN LIBROS
	MENOS: INGRESOS FUTUROS NO GRAVABLES
	= BASE FISCAL PASIVO NO MONETARIO

Fuente: Elaboración Propia.

Otro punto importante que se debe conocer para la determinación del impuesto a la ganancias, es la tasa de impuesto a la cual se van a realizar en el futuro. En el caso de ISLR en Venezuela, la tasas son progresivas dependiendo de la utilidad neta gravable al final del periodo que la generó, es por ello que la determinación del impuesto diferido se podría hacer con tasas diferentes en ejercicios diferentes, es decir, algunas partidas surgirían a una tasa impositiva pero se realizaría a otra, en el momento de su evaluación. Ahora bien, en la sesión 29 de las NIF PYMES, establece que la tasa de impuesto aplicables será aquellas con la cual las partidas temporarias se van a realizar en el futuro. En el caso Venezolano se deberá tomar en cuenta la tasa impositiva que grave a la entidad para el ejercicio correspondiente.

Ya estudiadas las partidas y las tasas a usar en la determinación del impuesto diferido, puesto que en el impuesto corriente es bien conocida, ahora se desarrollara las contrapartidas derivadas del impuesto diferido, en este caso existen 3 contrapartidas:

- 1) Gasto por impuesto sobre la renta → Resultado por ISLR, cuenta del estado de resultados integrales.
- 2) Plusvalía → diferencia temporaria que surge cuando se le asigna a los activos o pasivos adquiridos por combinaciones de negocios, valores razonables.
- 3) Otros resultados integrales (ORI) –Patrimonio → diferencia temporaria que surge cuando se le asigna valores razonables a activos que originan o modifican cuentas en el ORI, ejemplo la revaluación de activos que originan “Superávit por Revaluación” (en Venezuela el ISLR no admite la revaluación de activos), o “Inversiones a valor razonable con contrapartida el ORI”, esta solo aplica en grandes empresas y Pymes que usan la NIC 39 (instrumentos financieros).

Cabe destacar, que luego de determinado el impuesto diferido es importante saber si es un activo o un pasivo, para ello resulta muy práctico la utilización de la siguiente fórmula o memoria técnica:

Cuadro N° 11. Memoria Técnica

	ACTIVOS	PASIVOS
Base financiera > Base fiscal	Pasivo	Activo
Base fiscal > Base financiera	Activo	Pasivo

Fuente: Elaboración Propia.

Se puede explicar del cuadro anteriormente expuesto lo siguiente:

- Si la base financiera es mayor a la base fiscal de un activo, entonces el impuesto diferido siempre será pasivo.
- Si la base financiera es mayor a la base fiscal de un pasivo, entonces el impuesto diferido siempre será activo.
- Si la base fiscal es mayor a la base financiera de un activo, entonces el impuesto diferido siempre será activo.
- Si la base fiscal es mayor a la base financiera de un pasivo, entonces el impuesto diferido siempre será pasivo.
- Ahora bien, de acuerdo a lo establecido en la Norma NIFF para PYMES. Sección N° 29 párrafo 29.15 (a) y 29.15(b):

Cuadro N°12. Memoria Técnica. Caso Especial

Ni activo ni pasivo	→ Base fiscal ≠ Cero	→ El importe de la base Fiscal está disponible como deducción fiscal en el futuro.	Activo 29,15(b)
Ni activo ni pasivo	→ Base fiscal ≠ Cero	→ El importe de la base Fiscal Será un resultado fiscal en el futuro.	Pasivo 29,15(a)

Fuente: Elaboración Propia.

A continuación se presenta una serie de ejemplos prácticos estándar sobre la determinación del impuesto diferido, con la finalidad de complementar lo anteriormente explicado:

1) La empresa ABC vendió un edificio a plazos; a efectos contables se cumplen las condiciones de traspaso de activo y a efectos fiscales se grava de acuerdo a lo cobrado. Al 31/12/XX la empresa ABC tiene por cobrar Bs. 10.000,00 (cuotas no vencidas). La tasa aplicable es del 34%. Determine monto de impuesto diferido y que tipo es: activo o pasivo.

1.1) Determinar la Base Financiera.

Base Financiera = Valor según libros

Base Financiera = 10.000,00

1.2) Determinar la Base Fiscal.

Base Fiscal:

Valor según libro	10.000,00
-------------------	-----------

Menos: ingresos futuros gravables (10.000,00)	
---	--

Más: Gastos deducibles futuros	0,00
--------------------------------	------

Base Fiscal	<u><u>0,00</u></u>
-------------	--------------------

1.3) Determinar la diferencia temporaria.

Base Financiera	10.000,00
-----------------	-----------

Base Fiscal	<u>0,00</u>
-------------	-------------

Diferencia temporaria	10.000,00
-----------------------	-----------

Tasa aplicable (futuro)	<u>34%</u>
-------------------------	------------

Potencial Impuesto Diferido	3.400,00
-----------------------------	----------

Como la base financiera $>$ base fiscal, y se está evaluando un activo, entonces se trata de un **Impuesto Diferido Pasivo**.

Asiento Contable:

-X-

Gasto por impuesto sobre la renta diferido	3.400,00	
Impuesto diferido pasivo		3.400,00

p/r reconocimiento del impuesto diferido cuando se cobre lo pendiente por la venta a plazo del inmueble.

2) La empresa ABC tiene una cuenta de valuación de activo de Bs. 20.000,00. La empresa va a deducir fiscalmente en un futuro el 100%. La tasa aplicable es del 34%. Determine monto de impuesto diferido y que tipo es: activo o pasivo.

2.1) Determinar la Base Financiera.

Base Financiera = Valor según libros

Base Financiera = 20.000,00

2.2) Determinar la Base Fiscal.

Base Fiscal:

Valor según libro	20.000,00
Más: ingresos futuros gravables	0,00
Menos: Gastos deducibles futuros	(20.000,00)
Base Fiscal	<u><u>0,00</u></u>

2.3) Determinar la diferencia temporaria.

Base Financiera	20.000,00
Base Fiscal	<u>0,00</u>
Diferencia temporaria	20.000,00
Tasa aplicable (futuro)	<u>34%</u>
Potencial Impuesto Diferido	6.800,00

Como la base financiera $>$ base fiscal, y se está evaluando una cuenta de valuación (cuenta de valuación de activo, pero tiene características de pasivo), entonces se trata de un **Impuesto Diferido Activo**.

Asiento Contable:

-X-

Impuesto Diferido Activo	6.800,00	
Ingreso por impuesto sobre la renta diferido		6.800,00
p/r reconocimiento del impuesto a recuperar cuando ocurra el reconocimiento de la perdida de cuentas incobrables		

3)La empresa cobró anticipadamente Bs. 30.000,00 relacionado con la actualización de un sistema. La entidad grava fiscalmente esta transacción, sobre la base del efectivo. La tasa aplicable es del 34%. Determine monto de impuesto diferido y que tipo es: activo o pasivo.

3.1) Determinar la Base Financiera.

Base Financiera = Valor según libros

Base Financiera = 30.000,00

3.2) Determinar la Base Fiscal.

Base Fiscal:

Valor según libro 30.000,00

Menos: Ingresos futuros que serán no gravables (30.000,00)

Base Fiscal 0,00

3.3) Determinar la diferencia temporaria.

Base Financiera 30.000,00

Base Fiscal 0,00

Diferencia temporaria 30.000,00

Tasa aplicable (futuro) 34%

Potencial Impuesto Diferido 10.200,00

Como la base financiera > base fiscal, y se está evaluando un pasivo, entonces se trata de un **Impuesto Diferido Activo**.

Asiento Contable:

-X-

Impuesto Diferido Activo	10.200,00	
Gasto por impuesto sobre la renta		10.200,00

p/r reconocimiento del impuesto a recuperar cuando se reconozca el crédito diferido por concepto de actualización de sistema.

Presentación

Distribución en el resultado integral y en el patrimonio

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

Separación entre partidas corrientes y no corrientes

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

Compensación

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

Información a Revelar

- La entidad revelará información que contribuya a evaluar la naturaleza y efecto financiero de los impuestos corrientes y diferidos.

- La entidad revelará separadamente, los principales componentes del gasto (ingreso) por impuestos.
- La entidad revelará la siguiente información de forma separada:
 - ✓ Diferencias significativas entre estado de resultado integral y el informe presentado a las autoridades fiscales.
 - ✓ Explicaciones por cambios de tasa impositiva.
 - ✓ Explicación de diferencias temporarias, pérdidas, y créditos fiscales; fecha de caducidad de estos.
 - ✓ Explicación de las consecuencias en el impuesto que procedería el pago de dividendos a los accionistas.
 - ✓ Los impuestos corrientes y diferidos agregados relacionados con partidas reconocidas como partidas de otro resultado integral.

Desarrolladas las bases de impuesto a las ganancias, específicamente el impuesto diferido, sus elementos, determinación, presentación bajo lo establecido en la NIIF para las PYMES, sección N° 29, es importante destacar, aún cuando ya se ha señalado; que el impuesto sobre la renta diferido surge de la diferencia entre la normativa contables aplicable (VEN-NIIF para Pymes) y las disposiciones fiscales establecidas en la Ley de ISLR vigente, en cuanto a la determinación de la renta financiera o renta gravable. Esta diferencia se origina aun cuando el artículo 90 de la Ley de ISLR establece:

Artículo 90. Los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y ajustada a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela, los libros, registros que esta ley y su reglamento y demás leyes especiales determinen, de manera que constituyan medios integrales de control y comprobación de todos sus bienes activos, pasivos, muebles, inmuebles, corporales e incorporeales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, a exhibirlo a los funcionarios fiscales competentes y adoptar normas expresas de contabilidad con ese fin establezca.

De lo anteriormente expuesto, se puede concluir que aún cuando la LISLR señala que la contabilidad debe ajustarse a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), es decir, bajo Normas VEN NIIF, existen muchas diferencias en la determinación de la renta gravable financiera y la renta gravable fiscal, por lo tanto se generan una serie de diferencias (temporales o permanentes) que deberán ser conciliadas en una conciliación fiscal de renta y debidamente reveladas en notas a los estados financieros donde se plasme esta información.

Es por ello que a continuación se presentan los efectos tributarios derivados de la Adopción de la NIIF para las PYMES en Venezuela. Para ello se enfocará en tres aspectos: el Estado como emisor de regulaciones en contabilidad; el impacto de la adopción en el resultado fiscal y el efecto de la adopción de las normas NIIF en el gasto por impuesto.

1. El Estado como emisor de regulaciones en Contabilidad:

- Los Principios de Contabilidad de General Aceptación PCGA, ahora VEN-NIF, en el caso venezolano no los establece el Estado, sino los emite la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.
- La medición de activos, pasivos y resultados para fines tributarios, son establecidos por la LISLR. Estos importes incluyen los ajustados por inflación, los cuales, no necesariamente coinciden con los determinados bajo VEN NIF.
- Salvo algunas excepciones (limitadas) en Venezuela los principios de contabilidad (VEN NIF) se aplican con independencia de lo establecido en las disposiciones de la LISLR. Aquí es importante destacar que en la reforma de la ley del ISLR 2015, se excluye el ajuste por inflación para los sujetos pasivos especiales, de la misma forma como en el año 2014, lo establecieron para las entidades bancarias, de seguros y reaseguros.

- La autonomía derivada de la normativa tributaria, establecida en el Código Orgánico Tributario COT, LISLR y su reglamento. Respecto a este punto se puede concluir que aun cuando la normativa legal, tiene prominencia sobre los principios de contabilidad, éstos se aplican de forma independiente respecto a la ley, disposición expresa de esta. Igualmente, de acuerdo al marco jurídico tributario venezolano los VEN NIF tienen carácter sublegal, pero a su vez el SENIAT tiene la potestad de no reconocer los criterios de reconocimiento y bases de medición para efectos de la cuota tributaria.

2. Impacto de la Adopción de las NIIF en el resultado fiscal.

- La LISLR dispone en sus artículos: Art. 1, “los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o especie, **causaran impuestos según las normas establecidas en esta ley...**”. Art 4 “Son enriquecimientos netos los incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones **permitidos en esta ley...**”

Ahora bien, de lo anteriormente expuesto, se deriva:

- Los contribuyentes deben llevar su contabilidad y por tanto, determinar su resultado contable, de acuerdo a VEN NIF; y
- El resultado fiscal se determina a partir del resultado contable, haciendo los ajustes necesarios para dar cumplimiento a las disposiciones de la LISLR.
- El impuesto al dividendo es el más afectado con la adopción de Ven NIIF, ya que, se debe reconocer el efecto de la inflación. Ahora bien, un resultado contable distinto se traduce a que la utilidad disponible a ser repartida como dividendo de acuerdo con la NIIF, sería mayor o menor mientras que la renta fiscal gravada, de acuerdo al ISLR, no se afecta. Por ende, el exceso de la renta neta contable sobre la renta neta gravada, será diferente y eso trae como consecuencia una modificación

3. Efectos de la Aplicación de la VEN NIIF en el Gasto de Impuestos:

Respecto a los Ingresos:

- La facturación no implica el reconocimiento del ingreso
- Las ventas al contado donde la entrada de dinero no es inmediata sino se desplaza en el tiempo se supone genera interés que también son gravados.
- Los cambios en los activos biológicos se reconocen como ingresos
- Los ingresos por construcciones se reconocerán de acuerdo al grado de terminación.
- Todos los ingresos son ordinarios, no existen ingresos extraordinarios

Con relación a los Gastos:

- Los gastos de organización y otros no se difieren
- La plusvalía comprada se amortiza.
- Los métodos de depreciación, vida útil o patrón de consumo se revisan anualmente.
- Los intereses se capitalizan bajo ciertas circunstancias.

Respecto a los Activos y Pasivos:

- Revaluación de Activos, es establecida por la norma pero en el caso venezolano no es permitido fiscalmente.
- Es tomado en cuenta el deterioro en el valor de los activos, es decir el monto registrado de un activo se determina de acuerdo con los VEN NIIF, lo que permite determinar el valor recuperable del activo en dicha fecha. Si el valor registrado es mayor que el valor razonable, se debe reconocer inmediatamente una pérdida por deterioro. En conclusión, el valor recuperable es el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta y el valor de uso del activo.
- Se crean los activos y pasivos por impuesto diferidos que puede generar gastos o ingresos por impuesto.
- Igualmente se mantienen los activos y pasivos financieros, generadores de ingresos y gastos financieros.
- En el caso venezolano las provisiones y contingencias, no son utilizadas.

Patrimonio Neto:

- Ingresos y Gastos imputados al Patrimonio neto, ya que se usa el método del balance y no el método de resultado.
- Corrección de errores de años anteriores. En el momento de realizar la transición a VEN NIIF y luego contabilización bajo dicha norma, permite corregir errores en periodos anteriores. Cabe señalar que las NIIF para las PYMES, desarrolla en la sección 10, la forma de realizar los cambios en las políticas contables, estimaciones y errores.

www.bdigital.ula.ve

CAPITULO VI

REFLEXIONES FINALES

Conclusiones

Venezuela motivado a todo el proceso de globalización de la información, se vio en la necesidad de adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera. Específicamente en esta investigación se desarrolló la Norma Internacional de Información Financiera para las Pymes; para ello ha venido progresivamente realizando estudios y mesas de trabajo donde se planteó un proceso de transición para dichas normas, y se estableció los lapsos pertinentes.

Ahora bien, esta investigación se realizó para estudiar específicamente la Sección N° 29 de las NIIF para Pymes “Impuesto a las Ganancias”, la cual, se analizó y explicó respecto a sus bases conceptuales y su procedimiento de determinación, específicamente en Venezuela. Allí se verificó la determinación del impuesto a las ganancias, del cual se derivan dos tipos de impuesto, el impuesto corriente que se refiere al gasto de impuesto del periodo y el impuesto diferido que se refiere al potencial impuesto generado en el futuro y puede ser activo o pasivo; este impuesto se determinará aplicando la tasa impositiva a la diferencia generada de la base financiera (contablemente) y la base fiscal (fiscalmente); este impuesto podrá pagarse o recuperarse en el momento que efectivamente la transacción que lo genere se de como realizada, de acuerdo a todo lo establecido en la norma.

Evidentemente todo este proceso ha traído como consecuencia cambios importantes en la concepción del tratamiento contable de las operaciones en las empresas y la determinación del impuesto a las ganancias, lo que ha conllevado a los profesionales de esta materia a una actualización continua y cambios de paradigmas

contables. Claro está, que todo esto a favor de traspasar fronteras y presentar información veraz y comparable en cualquier parte del mundo.

Cabe destacar que todo este proceso se ha venido realizando de la mano con la FVCCPV y los Colegios de cada región.

Como se desarrolló en este trabajo de investigación la adopción de las NIIF para las PYMES, trajo como consecuencia una serie de cambios en el sentido de determinar y registrar el impuesto a las ganancias, para ello se debe realizar separadamente, es decir, el impuesto corriente (impuesto del año terminado) y el impuesto diferido (impuesto a futuro).

Evidentemente esta adopción, conllevó a cambio en la presentación de los Estados Financieros de la Entidad, con la finalidad de presentar información financiera fiable para la toma de decisiones.

Cabe destacar, que la realización de este trabajo permitió conocer y desarrollar la metodología y tratamiento del impuesto a las ganancias.

Ahora bien, en un Directorio Nacional Ampliado de la Federación de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), celebrado en la ciudad de Caracas los días 17 y 18 de marzo de 2017 ; hubo una reforma a la normativa contable donde se aprobó el Boletín de Actualización de VEN NIF No. 11, *reconocimiento del impuesto diferido pasivo originado por la supresión del sistema de ajuste por inflación fiscal en Venezuela*. Dicho Boletín tiene como propósito de prescribir el tratamiento contable alternativo del efecto que se produce sobre la información financiera, derivado de la supresión del Sistema de Ajuste por Inflación Fiscal en Venezuela para los sujetos pasivos calificados como especiales por la administración aduanera y tributaria.

Para la preparación de información financiera de acuerdo con VEN NIF (GE o PYME), las entidades calificadas como sujetos pasivos especiales por la administración tributaria, podrán determinar los impuestos diferidos pasivos y activos, sobre todas las partidas temporarias imponibles (pasivos) o deducibles (activos) que se originan por las diferencia entre la base fiscal y la contable de un activo o pasivo, siguiendo las disposiciones contenidas en la NIC 12 o Sección 29 de la NIIF para las PYMES, respectivamente.

Las entidades que sean sujetos pasivos calificados como especiales, podrán adoptar como política contable el siguiente tratamiento alternativo:

- Omitir el reconocimiento del impuesto diferido inherente a la diferencia temporaria imponible originada por la comparación de bases financieras de activos no monetarios ajustadas por inflación y, bases fiscales de estos activos sin el reconocimiento de la inflación.
- El reconocimiento inicial y la medición posterior del impuesto diferido de cualquier otra diferencia temporaria en tales entidades, seguirán haciéndose con base en lo previsto por la NIC 12 y la Sección 29 de la NIIF para las PYMES, según se trate de estados financieros preparados de conformidad con los VEN-NIF GE o los VEN-NIF PYME, respectivamente.

Si el boletín no fuere aplicado durante su fecha de vigencia o primer ejercicio económico en que una entidad le fue notificada su condición de Sujeto Pasivo Especial, no podrá ser aplicado en periodos siguientes.

En caso que alguna entidad pierda su condición de sujeto pasivo especial o por cualquier causa tenga la obligación de reconocer los efectos de la inflación para fines fiscales, no aplicará lo dispuesto en este boletín y deberá regirse estrictamente por lo dispuesto en la NIC 12 o Sección 29 de la NIIF para las PYMES, según esté aplicando los VEN-NIF GE o PYMES como base de sus políticas contables.

El Boletín de Aplicación ha sido aprobado en el Directorio Nacional Ampliado Extraordinario reunido en Caracas, Distrito Capital los días 17 y 18 de marzo de 2017, y entra en vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada a los ejercicios iniciados a partir del 1º de enero de 2016.

Recomendaciones

- La Federación Venezolana de Colegios de Contadores como máximo representante gremial y cada Colegio de Contadores Públicos de los estados, deben incentivar y ofrecer mayores talleres para la actualización de los Contadores en esta materia, ya que ello cuentan con los facilitadores idóneos en esta área.
- Continuar alianzas estratégicas con la Universidades, para formar a los estudiantes de pregrado y postgrado en el área y así al salir al campo laborar ir con los conocimientos necesarios y actualizados para su desarrollo.
- Motivar a los diferentes investigadores en el área a seguir desarrollando material sobre esta materia y así lograr unificación de criterios.
- Esta investigación solo es una parte que abarca las NIIF para Pymes, la cual servirá de antecedente para futuras investigaciones.

www.bdigital.ula.ve

RERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Libros

- Arias, F (1999). *El Proyecto de Investigación*. Caracas: Editorial Episteme,C.A
- Balestrini, M.(2002). *Como se elabora el proyecto de investigación*. Bl Consultores asociados. Caracas: Servicio Editorial.
- FASB-IASB. (2009) *Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades*. Unión Europea.
- Hernández y Col (1999). *Metodología de la Investigación*. México. Editorial McGraw-Hill Interamericana de Venezuela, S.A.
- Hurtado, J. (2000). *Metodología de la Investigación Holistica*. Caracas. SYPAL.
- Hurtado, J. (2008). *El proyecto de investigación* Caracas. SYPAL
- Mantilla , S (2003) *Estándares /Normas Internacionales. Información Financiera IFRS(NIIF)*. Colombia. Ecoediciones.
- Martín F. (1999). *Diccionario de Contabilidad y Finanzas*. Cultura S.A.
- Munich, L. y Ángeles, E (1998) *Métodos y Técnicas de Investigación*. Editorial Trillar, S.A. México
- Muñoz, C. (1998) *Cómo elaborar y asesorar una investigación de tesis* . México. *Pretice Hall Hispanoamericana, C.A.* .
- Tamayo, M. (1998). *El Proceso de investigación Científica*. México: Editorial Limusa, S.A. de C.V. Grupo Noriega editores..
- Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2008) *Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctorales*. Caracas, Fedupel

Normas y Leyes

Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) . 2009 . IFRS.

Ley de Impuesto sobre la Renta, Gaceta Extraordinaria 6.152 del 18/11/2014

www.bdigital.ula.ve

ANEXO A

Registro de Observación Documental

FUENTES DE INFORMACION	ASPECTOS ESTUDIADOS	RESULTADO

ANEXO B

Glosario de Términos

Según Mario Bunge (1993) “un concepto es una unidad de pensamiento”. Los conceptos constituyen una ayuda para percibir la realidad, permitiendo organizarla y manteniendo la característica significativa y distintiva de los fenómenos estudiados.

A continuación se presenta un listado de conceptos básicos, empleados en el desarrollo de esta investigación:

A punto de aprobarse Las tasas fiscales deberán considerarse como a punto de aprobarse cuando los sucesos futuros requeridos por el proceso de aprobación no van a cambiar el resultado.

Activos del plan (de un plan de beneficios a empleados)

- (a) Activos poseídos por un fondo de beneficios a largo plazo para los empleados, y
- (b) pólizas de seguros aptas.

Activos por impuestos diferidos Impuesto a las ganancias recuperable en periodos futuros sobre los que se informa con respecto a:

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

Aplicación prospectiva (de un cambio de política contable) Aplicación de la nueva política contable a las transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambió la política.

Aplicación retroactiva (de un cambio de política contable)

Aplicación de una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si se hubiera aplicado siempre.

Asociada Una entidad, incluyendo las no incorporadas a través de forma jurídica definida, como por ejemplo las entidades de carácter personalista en algunas

jurisdicciones, sobre la que el inversor posee influencia significativa, y no es una subsidiaria ni constituye una participación en un negocio conjunto.

Base fiscal La medición, conforme a una ley aplicable a punto de aprobarse, de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio.

Beneficios a los empleados Todo tipo de contraprestaciones que la entidad proporciona a los trabajadores a cambio de los servicios prestados.

Cambio de estimación contable Ajuste al importe en libros de un activo o de un pasivo, o al importe del consumo periódico de un activo, procedente de la evaluación de su situación actual, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con dichos activos y pasivos. Los cambios de estimaciones contables son el resultado de nueva información o de nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.

Combinación de negocios Unión de entidades o negocios separados en una única entidad que informa.

Componente de una entidad Operaciones y flujos de efectivo que pueden ser distinguidos claramente del resto de la entidad, tanto desde un punto de vista de la operación como a efectos de información financiera.

Controladora Una entidad que tiene una o más subsidiarias.

Depreciación Distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

Diferencias temporales Ingresos o gastos que se reconocen en el resultado en un periodo pero que, de acuerdo con las leyes o regulaciones fiscales, se incluyen en el ingreso fiscal de un periodo diferente.

Diferencias temporarias Diferencias entre el importe en libros de un activo pasivo u otra partida en los estados financieros y su base fiscal, que la entidad espera que afectará a la ganancia fiscal cuando el importe del activo o pasivo se recupere o liquide (o, en el caso de partidas distintas a activo o pasivo, que afectará a la ganancia fiscal en el futuro).

Efectivo Efectivo en caja y depósitos a la vista.

Entidad controlada de forma conjunta Un negocio conjunto que implica la creación de una sociedad por acciones, una fórmula asociativa con fines empresariales u otro tipo de entidad, en las cuales cada participante adquiere una participación. La entidad opera de la misma manera que otras entidades, salvo por la existencia de un acuerdo contractual entre los participantes que establece el control conjunto sobre la actividad económica de la misma.

Errores Omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más periodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que:

- (a) estaba disponible cuando los estados financieros para esos periodos fueron autorizados a emitirse, y
- (b) podía razonablemente esperarse que se hubiera obtenido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Estado de cambios en el patrimonio Estado financiero que presenta el resultado de un periodo, las partidas de ingresos y gastos reconocidas directamente en el patrimonio del periodo, los efectos de cambios de políticas contables y las correcciones de errores reconocidas en el periodo, y (dependiendo del formato del estado de cambios en el patrimonio neto elegido por la entidad) los importes de las transacciones habidas en el período con los tenedores de instrumentos de participación en el patrimonio en su carácter de tales.

Estado de flujos de efectivo Estado financiero que proporciona información sobre los cambios en el efectivo y equivalentes al efectivo de una entidad durante un periodo, mostrando por separado los provenientes de las actividades de operación, de inversión y de financiación.

Estado de resultados

Estado financiero que presenta todas las partidas de ingreso y gasto reconocidas en un periodo sobre el que se informa, excluyendo las partidas de otro resultado integral.

Estado del resultado integral Estado financiero que presenta todas las partidas de ingreso y gasto reconocidas en un periodo, incluyendo las partidas reconocidas al determinar el resultado (que es un subtotal en el estado del resultado integral) y las

partidas de otro resultado integral. Si una entidad elige presentar un estado de resultados y un estado del resultado integral, el estado del resultado integral comenzará con el resultado y, a continuación, mostrará las partidas de otro resultado integral.

Estados financieros Representación estructurada de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad

Estados financieros combinados Los estados financieros agrupados de dos o más entidades controladas por un solo inversor.

Estados financieros con propósito de información general Los estados financieros dirigidos a atender las necesidades generales de información financiera de un amplio espectro de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

Estados financieros consolidados Estados financieros de una controladora y sus subsidiarias, presentados como si se tratara de una sola entidad contable.

Estados financieros separados Aquellos presentados por una controladora, un inversor en una asociada o un participante en una entidad controlada conjuntamente, en los que las inversiones correspondientes se contabilizan a partir de las cantidades directamente invertidas, y no en función de los resultados obtenidos y de los activos netos poseídos por la entidad participada.

Fecha sobre la que se informa El final del último periodo cubierto por los estados financieros o por un informe financiero intermedio.

Ganancia fiscal (pérdida fiscal) Ganancia (pérdida) para el periodo sobre el que se informa por la cual los impuestos a las ganancias son pagaderos o recuperables, determinada de acuerdo con las reglas establecidas por las autoridades impositivas. La ganancia fiscal es igual al ingreso fiscal menos los importes deducibles de éste.

Ganancias. Incrementos en beneficios económicos que cumplen la definición de ingreso pero no son ingresos de actividades ordinarias.

Gasto por impuestos Importe total incluido en el resultado integral total o en el patrimonio para el periodo sobre el que se informa con respecto al impuesto corriente y al diferido.

Gastos Son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien de nacimiento o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

Gobierno Un gobierno nacional, regional o local.

Grupo Una controladora y todas sus subsidiarias.

Importe en libros El importe al que se reconoce un activo o pasivo en el estado de situación financiera.

Impracticable La aplicación de un requerimiento es impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.

Impuesto a las ganancias Todos los impuestos, nacionales y extranjeros, basados en ganancias fiscales. El impuesto a las ganancias incluye impuestos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por una subsidiaria, asociada o negocio conjunto, en las distribuciones a la entidad que informa.

Impuesto corriente El importe del impuesto por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales del periodo corriente o de periodos anteriores sobre los que se informa.

Impuestos diferidos Impuesto a las ganancias por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales de periodos futuros sobre los que informa como resultado de hechos o transacción es pasadas.

Ingreso Incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los inversores a este patrimonio.

Materialidad o importancia relativa Las omisiones o inexactitudes de partidas tienen importancia relativa cuando pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios sobre la base de los estados financieros. La importancia relativa dependerá de la magnitud y de la naturaleza de la

omisión o inexactitud, enjuiciada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. El factor determinante podría ser la magnitud de la partida, su naturaleza o una combinación de ambas.

Medición Proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y registran los elementos de los estados financieros en el estado de situación financiera y el estado del resultado integral.

Notas (a los estados financieros) Las notas contienen información adicional a la presentada en el estado de situación financiera, estado del resultado integral, estado de resultados (si se presenta), estado de resultados y ganancias acumuladas combinado (si se presenta), estado de cambios en el patrimonio y estado de flujos de efectivo. Suministran descripciones narrativas o desagregaciones departidas presentadas en estos estados, así como información sobre las partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en dichos estados.

Obligación pública de rendir cuenta Rendición de cuentas a potenciales y actuales suministradores de recursos y otras partes externas a la entidad, que toman decisiones económicas pero que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas cuando:

- (a) sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o está en proceso de emitir estos instrumentos para ser negociados en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo mercados locales o regionales), o
- (b) una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros. Este suele ser el caso de los bancos, las cooperativas de crédito, las compañías de seguros, los intermediarios de bolsa, los fondos de inversión y los bancos de inversión.

Operación discontinuada Un componente de la entidad del que se ha dispuesto, o ha sido clasificado como mantenido para la venta, y

- (a) representa una línea del negocio o un área geográfica que es significativa y puede considerarse separada del resto,

(b) es parte de un único plan coordinado para disponer de una línea de negocio o de un área geográfica de la operación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto; o

(c) es una subsidiaria adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.

Otro resultado integral

Partidas de ingresos y gastos (incluyendo ajustes por reclasificación) que no se reconocen en el resultado, según lo requerido o permitido por esta NIIF.

Pasivo Obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, a cuyo vencimiento, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que conlleven beneficios económicos.

Pasivo financiero

Un pasivo que es:

(a) una obligación contractual:

(i) de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad; o

(ii) de intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente desfavorables para la entidad; o

(b) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad, y:

(i) según el cual la entidad está o puede estar obligada a recibir una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios, o

(ii) será o podrá ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de una cantidad fija de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. Para este propósito, no se incluirán entre los instrumentos de patrimonio propio de la entidad aquéllos que sean, en sí mismos, contratos para la futura recepción o entrega de instrumentos de patrimonio propio de la entidad.

Pasivo por impuestos diferidos Impuesto a las ganancias por pagar en periodos futuros sobre los que se informa con respecto a diferencias temporarias.

Pequeñas y medianas entidades

Entidades que:

- (a) no tienen obligación pública de rendir cuentas, y
- (b) publican estados financieros con propósitos de información general para usuarios externos. Una entidad tiene obligación pública de rendir cuenta cuando:
 - (a) registra, o esté en proceso de registrar, sus estados financieros en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el fin de emitir algún tipo de instrumento en un mercado público; o
 - (b) una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros. Este suele ser el caso de los bancos, las cooperativas de crédito, las compañías de seguros, los intermediarios de bolsa, los fondos de inversión y los bancos de inversión.

Periodo sobre el que se informa El periodo cubierto por los estados financieros o por un informe financiero intermedio.

Políticas contables

Principios específicos, bases, convencionalismos reglas y procedimientos adoptados por una entidad para la elaboración y presentación de sus estados financieros.

Presentación razonable La imagen fiel de los efectos de las transacciones, así como de otros eventos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos.

Provisión Pasivo cuya cuantía o vencimiento es incierta.

Reconocimiento Proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado del resultado integral de una partida que cumpla la definición de un elemento y que satisfaga los siguientes criterios:

- (a) que sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga, de la entidad, y
- (b) que la partida tenga un costo o un valor que pueda ser medido con fiabilidad.

Relevancia

La cualidad de la información que permite a ésta influir en las decisiones económicas de quienes la utilizan, ayudándoles a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente.

Resultado del periodo

Total de ingresos menos gastos, excluyendo los componentes de otro resultado integral.

Resultado integral total El cambio en el patrimonio durante un periodo, que procede de transacciones y otros sucesos, distintos de aquellos cambios procedentes de transacciones con los propietarios en su condición de tales (igual a la suma del resultado y otro resultado integral).

Situación financiera La relación entre los activos, los pasivos y el patrimonio de una entidad, tal como se informa de ella en el estado de situación financiera.

Valor razonable El importe por el cual puede intercambiarse un activo, cancelarse un pasivo o intercambiarse un instrumento de patrimonio concedido, entre partes interesadas y debidamente informadas que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.

Valor residual (de un activo) El importe estimado que una entidad podría obtener en el momento presente por la disposición de un activo, después de deducir los costos de disposición estimados, si el activo hubiera alcanzado ya la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.