

2009

Fundación IFRS: Material de formación sobre
la *NIIF para las PYMES*

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO



Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO

Resuelva los casos prácticos a continuación y ponga así en práctica su conocimiento de los requerimientos de contabilización e información financiera del impuesto a las ganancias conforme a la *NIIF para las PYMES*.

Una vez que haya completado los casos prácticos, coteje sus respuestas con las que se detallan debajo de esta prueba.

Caso práctico 1

El periodo contable de la PYME A finaliza el 31 de marzo. El año fiscal de la jurisdicción de la PYME A comienza el 1 de abril y finaliza el 31 de marzo. La legislación fiscal permite a las entidades compensar pérdidas fiscales con las ganancias fiscales de hasta dos años anteriores. La legislación también permite compensar pérdidas con beneficios de hasta diez años futuros en el caso de aquéllas que no se puedan compensar con beneficios de años anteriores. El pasivo por el impuesto a las ganancias adeudado en el año finalizado el 31 de marzo se debe pagar antes del 15 de diciembre del mismo año.

En el año finalizado el 31 de marzo de 20X0, la PYME A incurrió en una pérdida fiscal de 80.000 u.m. debido a una inundación localizada imprevista y al cierre sin anuncio de un proveedor importante. Estos dos sucesos se consideraron excepcionales y en ese momento, se esperaba que la PYME A recuperara la rentabilidad y la conservara en un futuro previsible. De esta pérdida fiscal, un importe de 9.000 u.m. permanecía sin utilizar al 1 de abril de 20X0 y no se podía compensar con los beneficios de los años finalizados el 31 de marzo de 20W8 y 20W9.

En la jurisdicción fiscal de la PYME A, se aplicó una tasa estándar del 30 por ciento en el impuesto a las ganancias durante muchos años. El 1 de noviembre de 20X0, la autoridad fiscal anunció un cambio del 30 por ciento al 32 por ciento en la tasa impositiva, con vigencia a partir del 1 de abril de 20X1. El anuncio del 1 de noviembre de 20X0 se considera un proceso de aprobación prácticamente terminado.

Para el año finalizado el 31 de marzo de 20X1, la PYME A reconoció un resultado integral total de 170.000 u.m. y se espera que las ganancias se incrementen en el futuro cercano.

En el año finalizado el 31 de marzo de 20X0 y 20X1, las reglas para determinar la ganancia fiscal son idénticas a las reglas para determinar las ganancias a efectos de información financiera conforme a la *NIIF para las PYMES*, excepto en relación con las cinco transacciones/partidas que se describen de forma separada más abajo. También supongamos que, fuera de estas cinco partidas, no hay otros activos, pasivos u otras partidas que afecten al reconocimiento y a la medición del impuesto diferido.

Maquinaria

El 31 de marzo de 20X1, la PYME A tiene una maquinaria con un valor de 500.000 u.m. comprada el 1 de abril de 20W9 que se mide al costo depreciado. El costo de la máquina se puede deducir del resultado fiscal mientras ésta se utiliza (a través de la depreciación fiscal) o bien, al momento de la venta. La máquina se deprecia fiscalmente con el método lineal a lo largo de cinco años. A efectos de información financiera, la maquinaria se deprecia con el método lineal durante diez años hasta un valor residual de cero. Los ingresos generados por el uso de la máquina tributan y las eventuales ganancias o pérdidas incurridas por su

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

disposición son también objeto de tributación o de deducción a los fines fiscales a través de un ajuste de equilibrio (tal como un reintegro de desgravación de bienes de capital que se reclama). Al 31 de marzo de 20X1, se ha deducido una depreciación fiscal de 200.000 u.m. en los años finalizados el 31 de marzo de 20X0 y el 31 de marzo de 20X1, y el resto del costo será deducible en futuros periodos, ya sea como depreciación o como un importe deducible en caso de disposición del activo en cuestión.

Costos de investigación

Los costos de investigación de 4.000 u.m. se reconocen como gasto al determinar la ganancia contable para 20X1, pero se permite su deducción al determinar la ganancia fiscal en los dos años siguientes (es decir, 2.000 u.m. en 20X2 y 2.000 u.m. en 20X3). No se cargó ningún costo de investigación en los años anteriores.

Beneficios a los empleados

El 31 de marzo de 20X1, la PYME A tiene un pasivo por un importe adeudado a los empleados de 50.000 u.m. relacionado con servicios ya prestados por los empleados a la entidad. Dicho importe es pagadero en abril de 20X1. El gasto es deducible fiscalmente cuando se paga. El 31 de marzo de 20X0, hubo un pasivo similar por 60.000 u.m. que se pagó en abril de 20X0 (es decir, el importe de 60.000 u.m. es deducible fiscalmente en el año finalizado el 31 de marzo de 20X1, pero se contabiliza como gasto en 20X0 a efectos de información financiera, y el importe de 50.000 u.m. es deducible fiscalmente en el año finalizado el 31 de marzo de 20X2, pero se contabiliza como gasto en 20X1 a efectos de información financiera). Esto dio lugar a un decremento adicional de 10.000 u.m. en la ganancia fiscal con respecto a la ganancia contable para el año finalizado el 31 de marzo de 20X1.

Cuenta comercial por cobrar

El 31 de marzo de 20X1, la PYME A tiene cuentas comerciales por cobrar brutas de 300.000 u.m. con una corrección de valor para deudas incobrables o de dudoso cobro de 20.000 u.m. La corrección de valor para deudas incobrables o de dudoso cobro sólo es deducible fiscalmente cuando la deuda tiene una mora de seis meses y se da de baja formalmente. El 31 de marzo de 20X0, la entidad tenía cuentas comerciales por cobrar brutas de 250.000 u.m. con una corrección de valor para deudas incobrables o de dudoso cobro de 15.000 u.m. Ninguna deuda incobrable se dio de baja ese año a los fines fiscales.

Multa

El 15 de enero de 20X1, la PYME A pagó una multa de 30.000 u.m. por la contaminación accidental de un lago cercano. Este importe se reconoce como un gasto de la ganancia contable para 20X1. Tras asesorarse con un abogado acreditado especializado en impuestos, la entidad cree que la legislación fiscal no es clara en cuanto a que la multa sea deducible fiscalmente. No obstante, la entidad ha deducido el importe de 30.000 u.m. en su declaración fiscal para el año finalizado en marzo de 20X1 y ha revelado la información correspondiente sobre la deducción, para que las autoridades fiscales puedan evaluar correctamente la deducibilidad. La entidad estima que existe una probabilidad del 25 por ciento de que la autoridad fiscal permita la deducción (es decir, la entidad estima que hay un 75 por ciento de probabilidad de que la deducción no sea aceptada).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Parte A

Elabore asientos en el libro diario para registrar el gasto por impuestos corrientes y el gasto por impuestos diferidos para el año finalizado el 31 de marzo de 20X1.

Parte B

Suponga que la publicación de los estados financieros se autoriza el 30 de junio de 20X1 y que el 30 de agosto de ese mismo año, las autoridades fiscales informan a la entidad que no se permite deducir la multa de la ganancia fiscal, por lo que la entidad paga el importe pendiente el 15 de diciembre de 20X1.

Elabore asientos en el libro diario para registrar el pago del impuesto corriente.

Parte C

Elabore extractos de los estados financieros para el año finalizado el 31 de marzo de 20X1, que muestren cómo presentar y revelar la información del impuesto a las ganancias (es decir, extractos del estado de resultados y ganancias acumuladas, estado de situación financiera y nota sobre política contable, y también notas que cumplan con los requerimientos de información a revelar de la Sección 29).

Omita el estado de flujos de efectivo.

Algunas cifras comparativas no serán determinables. Si éste fuera el caso, coloque una “X” en lugar del número.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Respuesta al caso práctico 1

Parte A

Año finalizado el 31 de marzo de 20X1

Impuesto corriente

Dr Impuesto a las ganancias: impuesto corriente (resultados)	39.750 u.m. ^(a)	
Cr Pasivo por impuestos corrientes		39.750 u.m.

Para reconocer, en resultados, el gasto por el impuesto corriente para el año finalizado el 31 de marzo de 20X1, suponiendo que ningún gasto se relaciona con partidas fuera de resultados (es decir, en otro resultado integral o en patrimonio).

Impuesto diferido

Dr Impuesto a las ganancias: impuesto diferido (resultados)	18.520 u.m. ^(b)	
Cr Activo por impuestos diferidos		1.520 u.m. ^(b)
Cr Pasivo por impuestos diferidos		17.000 u.m. ^(b)

Para reconocer, en resultados, el cambio en los activos y pasivos por impuestos diferidos entre el 1 de abril de 20X0 y el 31 de marzo de 20X1 (es decir, el gasto por impuestos diferidos para el año finalizado el 31 de marzo de 20X1).

Parte B

Año finalizado el 31 de marzo de 20X2

Impuesto corriente determinado el 30 de agosto de 20X1

Dr Impuesto a las ganancias: impuesto corriente (resultados)	2.250 u.m. ^(a)	
Cr Pasivo por impuestos corrientes		2.250 u.m.

Para reconocer el ajuste al gasto por el impuesto corriente para el año finalizado el 31 de marzo de 20X1 en resultados del año finalizado el 31 de marzo de 20X2.

Notas:

En la fecha en que las autoridades fiscales confirmaron el importe adeudado (es decir, 30 de agosto de 20X1), ya se había autorizado la publicación de los estados financieros para el 31 de marzo de 20X1, por lo que no se trata de un hecho que implica ajuste en dichos estados. En este caso, no parece haber un error de un periodo anterior en la contabilización de impuestos de los estados financieros del 31 de marzo de 20X2, sino un cambio en una estimación contable (véase la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*). En consecuencia, el ajuste se realiza en el estado del resultado integral para el año finalizado el 31 de marzo de 20X2.

El importe de 2.250 u.m. se revela de acuerdo con el párrafo 29.31(b) en la información a revelar en las notas para el año finalizado el 31 de marzo de 20X1.

Para tener en cuenta: Si se hubiera hecho un ajuste con respecto a un error de un periodo anterior (por ejemplo, una inexactitud deliberada en los estados financieros del periodo anterior debido a un fraude fiscal), el ajuste sería una corrección de dicho error que se contabilizaría mediante la reexpresión retroactiva de la información financiera del periodo anterior.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Impuesto corriente pagado el 15 de diciembre de 20X1

Dr Pasivo por impuestos corrientes	42.000 u.m. ^(a)	
Cr Efectivo		42.000 u.m.

Parte C

PYME A

[Extracto de] Estado consolidado de resultados y ganancias acumuladas para el año finalizado el 31 de marzo de 20X1

		<i>Año finalizado el 31 de marzo de 20X1</i>	<i>Año finalizado el 31 de marzo de 20X0</i>
	<i>Nota</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Ingreso de actividades ordinarias		X	X
Costo de ventas		X	X
Ganancia bruta		X	X
Otros ingresos		X	X
Costos de distribución		X	X
Gastos de administración		X	X
Otros gastos		X	X
Costos financieros		X	X
Ganancia antes de impuestos		X	X
Gasto por impuestos a las ganancias	10	58.270 ^(b)	X
Ganancia después de impuestos		X	X
Ganancias acumuladas al comienzo del año		X	X
Dividendos		X	X
Ganancias acumuladas al final del año		X	X

PYME A

[Extracto de] Estado consolidado de situación financiera al 31 de marzo de 20X1

	<i>31 de marzo de 20X1</i>	<i>31 de marzo de 20X0</i>
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
ACTIVOS		
Activos corrientes		
Efectivo	X	X
Activo por impuestos corrientes	–	21.300 ^(d)
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	X	X
Inventarios	X	X
	X	X
Activos no corrientes		
Propiedades, planta y equipo	X	X
Activos intangibles	X	X
Activo por impuestos diferidos	–	10.200 ^(e)
	X	X

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Activos totales	X	X
PASIVOS Y PATRIMONIO		
Pasivos corrientes		
Sobregiros bancarios	X	X
Cuentas comerciales por pagar	X	X
Intereses por pagar	X	X
Pasivo por impuestos corrientes	39.750 ^(a)	–
Pasivos no corrientes		
Préstamos bancarios	X	X
Pasivo por impuestos diferidos	8.320 ^(e)	–
Pasivos totales	X	X
Patrimonio		
Capital en acciones	X	X
Ganancias acumuladas	X	X
	X	X
Total de pasivos y patrimonio	X	X

PYME A

[Extracto de] Notas

Nota 2: Políticas contables

Impuesto a las ganancias

El gasto por impuestos a las ganancias representa la suma del impuesto corriente por pagar y del impuesto diferido.

Impuesto corriente

El impuesto corriente por pagar del periodo está basado en la ganancia fiscal de dicho periodo. La ganancia fiscal difiere de la ganancia que se informa en el estado consolidado del resultado integral, debido a las partidas de gastos e ingresos que tributan o son deducibles en años diferentes y a las partidas que nunca tributan ni son deducibles. El pasivo por impuestos corrientes se calcula usando las tasas impositivas que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del periodo sobre el que se informa. Un anuncio formal del gobierno sobre cambios en las tasas impositivas o en las leyes fiscales se considera un proceso de aprobación prácticamente terminado en la jurisdicción.

La legislación fiscal permite a las entidades compensar pérdidas fiscales con las ganancias de un año anterior. La legislación también permite compensar pérdidas con beneficios de hasta diez años futuros en el caso de aquellas que no se puedan compensar con beneficios de años anteriores.

Impuesto diferido

El impuesto diferido se contabiliza utilizando un enfoque para diferencias temporarias. Se reconoce un pasivo por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias que se espera que incrementen la ganancia fiscal en el futuro. Se reconocen activos por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias que se espera que reduzcan la ganancia fiscal en el futuro, y por la compensación a futuro de pérdidas y créditos fiscales no utilizados de periodos anteriores. Las diferencias temporarias son las diferencias entre el importe en libros de un activo, pasivo u otra partida en los estados financieros, y su base fiscal, que se espera que afecten a la ganancia fiscal cuando el importe en libros del activo o pasivo sea recuperado o liquidado (o, en el caso de partidas distintas a los activos y pasivos, que afecten a la ganancia fiscal en el futuro).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Se reconoce una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos, de modo que el importe neto iguale al importe máximo que es probable que se realice sobre la base de las ganancias fiscales actuales o futuras. El importe en libros neto de los activos por impuestos diferidos se revisa en cada fecha sobre la que se informa y se ajusta para reflejar la evaluación actual de las ganancias fiscales futuras.

El impuesto diferido se calcula según las tasas impositivas que se espera aplicar a la ganancia (pérdida) fiscal de los periodos en los que se espera realizar el activo por impuestos diferidos o cancelar el pasivo por impuestos diferidos, sobre la base de las tasas impositivas que hayan sido aprobadas o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado al final del periodo sobre el que se informa.

Una entidad reconocerá el gasto por impuestos en resultados, en otro resultado integral o en patrimonio, según la transacción u otro suceso que haya dado lugar a dicho gasto.

PYME A

[Extracto de] Nota 10: Gasto por el impuesto a las ganancias

	<i>Año finalizado el 31 de marzo de 20X1 u.m.</i>	<i>Año finalizado el 31 de marzo de 20X0 u.m.</i>
El impuesto a las ganancias se compone de lo siguiente:		
Gasto por el impuesto corriente	39.750	–
Ajustes reconocidos en el periodo por impuestos corrientes de periodos anteriores	–	–
Importe del gasto por impuestos diferidos relacionado con el origen y la reversión de diferencias temporarias	18.000 ^(f)	X
Importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas impositivas	520 ^(f)	–
	<hr/>	<hr/>
Gasto total por impuestos	<u>58.270</u>	<u>X</u>

A continuación se indican los pasivos (activos) por impuestos diferidos reconocidos por el Grupo^{(c) y (e)}:

	<i>Maquinaria</i>	<i>Costos de investigación y desarrollo</i>	<i>Beneficios a los empleados</i>	<i>Cuentas comerciales por cobrar</i>	<i>Pérdidas fiscales no utilizadas</i>	<i>Total</i>
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>		<i>u.m.</i>
1 abril de 20W9	–	–	X	X	–	X
Cargo (abono) a resultados del año	15.000	–	X	X	–	X
31 de marzo de 20X0	15.000	–	(18.000)	(4.500)	(2.700)	(10.200)
Cargo (abono) a resultados del año	17.000	(1.280)	2.000	(1.900)	2.700	18.520
31 de marzo de 20X1	<u>32.000</u>	<u>(1.280)</u>	<u>(16.000)</u>	<u>(6.400)</u>	<u>–</u>	<u>8.320</u>

No se ha reconocido ninguna corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos por los costos de investigación y desarrollo, beneficios a los empleados y cuentas comerciales por cobrar, dado que se espera que éstos se realicen en su totalidad con las ganancias fiscales futuras.

El gasto por el impuesto a las ganancias del periodo de 58.270 u.m. en 20X1 (X u.m. en 20X0) difiere del importe que resultaría de aplicar la tasa impositiva del 30 por ciento (en 20X1 y en 20X0) al resultado integral total, porque, conforme a las leyes fiscales de [nombre de la jurisdicción fiscal de la PYME A], algunos gastos que se deducen al medir la ganancia contable son deducibles fiscalmente en un periodo contable diferente.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

El impuesto corriente se calcula al 30 por ciento en 20X1 (20X0: 30 por ciento) de la ganancia evaluable estimada para el año. El 1 de noviembre de 20X0, se considera prácticamente terminado el proceso de aprobación de un cambio en la tasa del impuesto a las ganancias del 30 por ciento al 32 por ciento, con vigencia a partir del 1 de abril de 20X1. Los activos y pasivos por impuestos diferidos por las diferencias temporarias que se espera que se reviertan después del 1 de abril de 20X1 se miden al 32 por ciento (20X0: 30%).

Los cálculos y las notas explicativas a continuación no forman parte de la respuesta de este caso práctico:

- (a) El impuesto corriente por pagar sobre la ganancia fiscal se puede determinar de la siguiente manera:

	<i>u.m.</i>
Resultado integral total para el año finalizado el 31 de marzo de 20X1	170.000
Menos depreciación adicional deducible (100.000 u.m. menos 50.000 u.m.)	(50.000)
Más gastos de investigación no deducibles fiscalmente hasta 20X2 y 20X3	4.000
Más aumento en la corrección de valor por deudas incobrables no deducible (20.000 u.m. menos 15.000 u.m.)	5.000
Menos beneficios adicionales para los empleados, deducibles fiscalmente en 20X1 (60.000 u.m. menos 50.000 u.m.)	(10.000)
Ganancia fiscal antes de considerar pérdidas fiscales no utilizadas	<u>119.000</u>
Compensación de pérdidas fiscales con beneficios futuros	(9.000)
Ganancia fiscal informada a las autoridades fiscales	<u>110.000</u>
Ajuste por posición fiscal incierta (30.000 u.m. de gasto por multa \times 75% de probabilidad de que la deducción sea rechazada por las autoridades fiscales)	22.500
Resultado fiscal ajustado	<u>132.500</u>
Gasto por el impuesto corriente (30% \times 132.500 u.m. de resultado fiscal ajustado)	<u>39.750</u>

Si la multa no es deducible, la entidad tendrá que pagar 42.000 u.m. (es decir, 140.000 u.m. \times 30%).

El ajuste al gasto por el impuesto corriente para el año finalizado el 31 de marzo de 20X1 en resultados del año finalizado el 31 de marzo de 20X2 es de 2.250 u.m. (es decir, 42.000 u.m. menos 39.750 u.m.).

En este caso práctico, se utiliza una conciliación entre la ganancia fiscal y la ganancia contable para determinar la ganancia fiscal. Sin embargo, esta conciliación no es un requerimiento exigido por la *NIF para las PYMES*. Existen también otros métodos adecuados para determinar la ganancia fiscal y el gasto por el impuesto corriente, tal como determinar la ganancia fiscal separada de la ganancia contable. La conciliación suele ser el método más simple cuando las reglas fiscales son similares a la contabilización conforme a la *NIF para las PYMES* (es decir, sólo difieren en algunos puntos).

- (b) El movimiento en el activo por impuestos diferidos neto del periodo es un gasto de 18.520 u.m. (es decir, 10.200 u.m.^(c) + 8.320 u.m.^(e)). Éste se compone de un incremento en el pasivo por impuestos diferidos de 17.000 u.m. (es decir, 32.000 u.m.^(e) menos 15.000 u.m.^(c)) y un decremento en el activo por impuestos diferidos de 1.520 u.m. (es decir, 25.200 u.m.^(c) menos 23.680 u.m.^(e)). Por consiguiente, el gasto total por el impuesto a las ganancias para el año finalizado el 31 de marzo de 20X1 es de 58.270 u.m. (es decir, 18.520 u.m. de impuesto diferido + 39.750 u.m.^(a) de impuesto corriente).

- (c) Activos y pasivos por impuestos diferidos al 31 de marzo de 20X0:

<i>Partida: recuperación o liquidación del importe en libros que se espera que afecte a la ganancia fiscal</i>	<i>Importe en libros</i>	<i>Base fiscal</i>	<i>Diferencias temporarias</i>	<i>Impuesto diferido al 30%</i>
Maquinaria: sí	450.000 u.m.	400.000 u.m.	50.000 u.m.	Pasivo por ID de 15.000 u.m.
Beneficios a los empleados: sí	(60.000 u.m.)	–	60.000 u.m.	Activo por ID de 18.000 u.m.
Cuentas comerciales por cobrar: sí	235.000 u.m.	250.000 u.m.	15.000 u.m.	Activo por ID de 4.500 u.m.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Incluido el activo por impuestos diferidos de 2.700 u.m. (es decir, 9.000 u.m.^(d) × 30%) por las pérdidas fiscales no utilizadas de 20X0. La PYME A tiene un activo por impuestos diferidos de 25.200 u.m. (es decir, 2.700 u.m. + 18.000 u.m. + 4.500 u.m.) y un pasivo por impuestos diferidos de 15.000 u.m.

No se requiere reconocer ninguna corrección valorativa para el activo por impuestos diferidos de 25.200 u.m., ya que la entidad tiene diferencias temporarias actuales suficientes que darán lugar a importes imponibles futuros y espera tener ganancias fiscales suficientes en el futuro para realizar el activo por impuestos diferidos.

El activo y el pasivo por impuestos diferidos se pueden compensar, porque las diferencias temporarias que dan lugar al activo por impuestos diferidos se revierten antes de las que dan lugar al pasivo por impuestos diferidos. Se debe reconocer un activo por impuestos diferidos neto de 10.200 u.m. (es decir, 25.200 u.m. menos 15.000 u.m.).

- (d) En el año finalizado el 31 de marzo de 20X0, la PYME A incurrió en una pérdida fiscal de 80.000 u.m. De dicha pérdida, un importe de 9.000 u.m. permanece sin ser utilizado al 1 de abril de 20X0 y no se puede compensar con beneficios de periodos anteriores. Esto significa que el importe de 71.000 u.m. (es decir, 80.000 u.m. menos 9.000 u.m.) se puede compensar con los beneficios de los años finalizados el 31 de marzo de 20W8 y 20W9. La PYME A deberá reconocer un activo corriente por el reembolso fiscal de 21.300 u.m. (es decir, 71.000 u.m. × 30%) el 31 de marzo de 20X0.
- (e) Activos y pasivos por impuestos diferidos al 31 de marzo de 20X1:

<i>¿Se espera que la recuperación o liquidación del importe en libros de la partida afecte a la ganancia fiscal?</i>	<i>Importe en libros</i>	<i>Base fiscal</i>	<i>Diferencias temporarias</i>	<i>Impuesto diferido al 32%</i>
Maquinaria: sí	400.000 u.m.	300.000 u.m.	100.000 u.m.	Pasivo por ID de 32.000 u.m.
Costos de investigación: sí	–	4.000 u.m.	4.000 u.m.	Activo por ID de 1.280 u.m.
Beneficios a los empleados: sí	(50.000 u.m.)	–	50.000 u.m.	Activo por ID de 16.000 u.m.
Cuentas comerciales por cobrar: sí	280.000 u.m.	300.000 u.m.	20.000 u.m.	Activo por ID de 6.400 u.m.

La PYME A tiene un activo por impuestos diferidos de 23.680 u.m. (es decir, 1.280 u.m. + 16.000 u.m. + 6.400 u.m.) y un pasivo por impuestos diferidos de 32.000 u.m.

No se requiere reconocer ninguna corrección valorativa para el activo por impuestos diferidos de 23.680 u.m., ya que la entidad tiene diferencias temporarias actuales suficientes que darán lugar a importes imponibles futuros para realizar el activo por impuestos diferidos.

El activo y el pasivo por impuestos diferidos se pueden compensar, porque las diferencias temporarias que dan lugar al activo por impuestos diferidos se revierten antes de las que dan lugar al pasivo por impuestos diferidos. Se debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos neto de 8.320 u.m.

- (f) Si la tasa impositiva hubiera seguido siendo del 30 por ciento, el pasivo por impuestos diferidos neto habría sido de 7.800 u.m. (es decir, 8.320 u.m.^(e) × 30 ÷ 32). Por consiguiente, el importe de 520 u.m. (es decir, 8.320 u.m. menos 7.800 u.m.) del gasto por impuestos diferidos se debe al cambio en las tasas impositivas del 30 por ciento al 32 por ciento. El importe restante de 18.000 u.m. (es decir, 18.520 u.m. menos 520 u.m.) del gasto por impuestos diferidos se relaciona con el origen y la reversión de diferencias temporarias.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Caso práctico 2

El 1 de enero de 20X5, la entidad A adquirió el 100 por ciento de las acciones de la entidad B a un costo de 600.000 u.m. En la fecha de la adquisición, la base fiscal de la inversión de la entidad A en la entidad B es de 600.000 u.m. Las reducciones en el importe en libros de la plusvalía no son deducibles a efectos fiscales y el costo de la plusvalía tampoco sería deducible si la entidad B fuera a disponer de los negocios de los cuales procede. La tasa impositiva de la jurisdicción fiscal de la entidad A es del 30 por ciento, y la tasa de la jurisdicción de la entidad B es del 40 por ciento.

La siguiente tabla indica el valor razonable de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos (sin incluir activos y pasivos por impuestos diferidos) por la entidad A al 1 de enero de 20X5, junto con sus correspondientes bases fiscales en la jurisdicción de la entidad B y las diferencias temporarias resultantes:

	<i>Importes reconocidos en la fecha de adquisición en los estados financieros consolidados</i> u.m.	<i>Base fiscal de la jurisdicción de la entidad B</i> u.m.	<i>Diferencias temporarias</i> u.m.
Propiedades, planta y equipo	270.000	155.000	115.000
Cuentas por cobrar	210.000	210.000	–
Inventario	174.000	124.000	50.000
Obligaciones por beneficios de retiro	(30.000)	–	(30.000)
Acreedores comerciales	(120.000)	(120.000)	–
Valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos identificados, sin incluir impuestos diferidos	504.000	369.000	135.000

Parte A

Calcule el pasivo por impuestos diferidos adquirido y la plusvalía que surge al momento de la adquisición de la entidad B.

Parte B

En 20X5, el patrimonio de la entidad B (después de incorporar los ajustes al valor que se realizaron como resultado de la combinación de negocios) ha evolucionado de la siguiente manera:

Al 1 enero de 20X5	450.000 u.m.
Ganancia acumulada para 20X5 (ganancia de 70.000 u.m. del periodo)	70.000 u.m.
Al 31 de diciembre de 20X5	520.000 u.m.

Calcule el importe del pasivo por impuestos diferidos al 31 de diciembre de 20X5 que sea atribuible a la diferencia temporaria por la inversión de la entidad A en la entidad B (a menudo, denominada diferencia temporaria de “base externa”).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Respuesta al caso práctico 2

Parte A

El activo por impuestos diferidos originado por las obligaciones por beneficios de retiro se compensa con los pasivos por impuestos diferidos que surgen de propiedades, planta y equipo y del inventario (véanse los requerimientos para la compensación en el párrafo 29.29). En consecuencia, se reconocerá un pasivo por impuestos diferidos neto de 54.000 u.m. en los activos y pasivos particulares de la entidad B. Cálculo: $40\% \times 135.000$ u.m. (es decir, 115.000 u.m. de propiedades, planta y equipo + 50.000 u.m. de inventario menos 30.000 u.m. de obligaciones por beneficios de retiro)

En la jurisdicción de la entidad B no es deducible el costo de la plusvalía. Por consiguiente, la base fiscal de esta partida es cero en esa jurisdicción. No obstante, el párrafo 29.16(b) prohíbe el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos surgidos del reconocimiento inicial de la plusvalía.

En consecuencia, al momento de la adquisición, el importe en libros de la entidad B en los estados financieros consolidados de la entidad A se puede calcular de la siguiente manera:

	<i>u.m.</i>
Valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos identificables, sin incluir impuestos diferidos	504.000
Pasivo por impuestos diferidos	(54.000)
Valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos identificables	450.000
Plusvalía	150.000
Importe en libros	600.000

Dado que, en el momento de la adquisición, la base fiscal de la inversión de la entidad A en la entidad B, en la jurisdicción la entidad A, es de 600.000 u.m., en esa jurisdicción no hay ninguna diferencia temporaria por la inversión financiera.

Parte B

Al 31 de diciembre de 20X5, el importe en libros de la inversión subyacente de la entidad A en la entidad B se calcula de la siguiente manera:

Activos netos de la entidad B	520.000 u.m.
Plusvalía ^(a)	150.000 u.m.
Importe en libros	670.000 u.m.

^(a) En este ejemplo, se ignora la amortización de la plusvalía. De acuerdo con el párrafo 19.23, la plusvalía se debe amortizar.

La diferencia temporaria relacionada con la inversión subyacente de la entidad A es de 70.000 u.m. (es decir, 670.000 u.m. de importe en libros menos 600.000 u.m. de base fiscal). Esta cantidad es igual al beneficio acumulado retenido desde la fecha de adquisición.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

A menos que la entidad B sea una subsidiaria extranjera y la inversión de la entidad A sea de duración básicamente permanente, la entidad A debería reconocer un pasivo por impuestos diferidos por la diferencia temporaria de 70.000 u.m. En consecuencia, en la mayoría de los casos, la entidad A reconoce un pasivo por impuestos diferidos de 21.000 u.m. (es decir, $70.000 \text{ u.m.} \times 30\%$) por la diferencia temporaria que surge de la diferencia entre el importe en libros de la inversión en los estados financieros consolidados y la base fiscal de dicha inversión.

Para tener en cuenta: El pasivo por impuestos diferidos de 21.000 u.m. se reconoce de forma adicional a cualquier impuesto diferido reconocido en los activos y pasivos particulares de la subsidiaria (por ejemplo, los cambios en el pasivo por impuestos diferidos de 54.000 u.m. reconocidos en el inventario y en las propiedades, planta y equipo de la entidad B, y los cambios en el activo por impuestos diferidos reconocidos en la obligación por beneficios de retiro de esa entidad).

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Caso práctico 3

Antes del 1 de febrero de 20X1, el Grupo A estaba conformado por una controladora y una subsidiaria sin accionistas minoritarios (Subsidiaria A) que la controladora constituyó algunos años atrás. El Grupo A también incorporó a la Subsidiaria B a partir del 1 de febrero de 20X1 (véase *Combinación de negocios* más abajo). Todas las entidades se encuentran en la misma jurisdicción fiscal y tienen un ejercicio contable que finaliza el 31 de diciembre. El año fiscal de la jurisdicción también finaliza el 31 de diciembre. El Grupo A presenta una declaración fiscal consolidada, según lo permite la jurisdicción, y tributa sobre las ganancias fiscales consolidadas.

Pérdidas fiscales

La legislación fiscal permite a las entidades compensar pérdidas fiscales con las ganancias fiscales de hasta dos años anteriores. La legislación también permite compensar pérdidas con beneficios de hasta cuatro años futuros en el caso de aquéllas que no se puedan compensar con beneficios de periodos anteriores. Las pérdidas de capital sólo se pueden compensar con ganancias de capital. Una ganancia/pérdida de capital es una ganancia/pérdida que surge de la venta de una partida de capital (por ejemplo, propiedades, planta y equipo e inversiones).

Al 31 de diciembre de 20X0, el Grupo A tiene pérdidas fiscales no utilizadas de 110.000 u.m. que no puede compensar con beneficios de periodos anteriores, porque ha incurrido en pérdidas en los últimos tres años (de las cuales 40.000 u.m. son pérdidas de capital). El 31 de diciembre de 20X0, el Grupo A reconoció una corrección valorativa para el activo por impuestos diferidos surgido de las pérdidas fiscales. Ningún importe de la corrección valorativa es atribuible a la parte del activo por impuestos diferidos relacionada con el importe de 8.000 u.m. de las ganancias de capital. La corrección valorativa se elaboró porque no se espera que la controladora y su subsidiaria generen ganancias en un futuro previsible. No obstante, se espera compensar el importe de 8.000 u.m. de las pérdidas de capital cuando la subsidiaria venda una de sus propiedades. Las autoridades fiscales permiten compensar las pérdidas de una entidad del grupo con las ganancias de otra entidad del grupo.

Tasas impositivas

En la jurisdicción fiscal del Grupo A, las tasas impositivas han permanecido iguales durante muchos años. La tasa estándar para el impuesto a las ganancias es del 40 por ciento. Sin embargo, se aplica una tasa impositiva del 20 por ciento a todas las ganancias de capital (tasa de ganancias de capital).

Combinación de negocios

El 1 de febrero de 20X1, la controladora adquirió el 100 por ciento de las acciones de otra entidad (Subsidiaria B) en la misma jurisdicción fiscal a un costo de 400.000 u.m. En la fecha de adquisición, la base fiscal de la inversión de la controladora en la Subsidiaria B es de 400.000 u.m. Las reducciones en el importe en libros de la plusvalía no son deducibles a efectos fiscales y el costo de la plusvalía tampoco sería deducible si la controladora fuera a disponer de los negocios de los cuales procede.

La siguiente tabla indica el valor razonable de los activos y pasivos identificables de la Subsidiaria B (sin incluir activos y pasivos por impuestos diferidos) adquiridos por la controladora al 1 de febrero de 20X1, junto con sus correspondientes bases fiscales y las diferencias temporarias resultantes:

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

	<i>Importes reconocidos en la fecha de adquisición en los estados financieros consolidados</i> u.m.	<i>Base fiscal</i> u.m.	<i>Diferencias temporarias</i> u.m.
Propiedades, planta y equipo	170.000	55.000	115.000
Cuentas por cobrar	100.000	100.000	–
Inventario	74.000	44.000	30.000
Acreedores comerciales	(110.000)	(110.000)	–
Valor razonable de los activos y pasivos identificados, sin incluir impuestos diferidos	234.000	89.000	145.000

Entre el 1 de febrero de 20X1 y el 31 de diciembre de 20X1, la Subsidiaria B obtuvo ganancias por 100.000 u.m. (después de realizar ajustes a efectos de consolidación, por ejemplo, eliminando las transacciones intragrupo como el pago de dividendos de la Subsidiaria B) que se reconocen en los estados financieros consolidados (el importe de 100.000 u.m. incluye el efecto del cambio en el pasivo por impuestos diferidos y la amortización de la plusvalía de la Subsidiaria B). El 15 de diciembre de 20X1, la Subsidiaria B declaró un dividendo de 16.400 u.m. para la controladora que se pagará en enero de 20X2. Sobre el dividendo para la controladora, se cargan retenciones fiscales a una tasa del 20 por ciento. La controladora no deberá tributar nuevamente al recibir el dividendo.

Al finalizar el año, los activos y pasivos (sin incluir el pasivo por impuestos diferidos y la plusvalía) de la Subsidiaria B (ajustados a efectos de consolidación, por ejemplo, eliminando los saldos interempresas, etc.) se calculan de la siguiente manera:

	<i>Importes a reconocer en los estados financieros consolidados del 31 de diciembre de 20X1</i> u.m.	<i>Base fiscal</i> u.m.	<i>Diferencias temporarias</i> u.m.
Propiedades, planta y equipo	150.000	55.000	95.000
Cuentas por cobrar	120.000	120.000	–
Inventario	85.000	85.000	–
Efectivo	80.000	80.000	–
Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar	(115.000)	(115.000)	–
Activos y pasivos sin incluir impuestos diferidos y plusvalía	320.000	225.000	95.000

El periodo contable de la Subsidiaria B finaliza el 31 de diciembre. Supongamos que tanto el 1 de enero como el 31 de diciembre de 20X1, la Subsidiaria B espera utilizar todas las partidas de propiedades, planta y equipo hasta el final de su vida útil, y espera vender todas las partidas del inventario en las operaciones diarias. La plusvalía se amortiza a lo largo de 10 años con un año entero de amortización en el periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X1.

Entidad controlada de forma conjunta

La controladora tiene una inversión en una entidad controlada de forma conjunta (ECC) que adquirió cinco años antes. La entidad controlada de forma conjunta está radicada en una jurisdicción fiscal diferente. El 31 de diciembre de 20X1, el importe en libros de la ECC en los estados financieros consolidados es de 60.000 u.m. (medido con el método de la participación). La base fiscal de la inversión es de 40.000 u.m. La inversión en la entidad controlada de forma conjunta es de duración básicamente permanente y no hay evidencia de que la diferencia temporaria se revertirá en un futuro previsible.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Pérdidas fiscales no utilizadas

De las pérdidas fiscales no utilizadas de 110.000 u.m. existentes al 1 de enero de 20X1, las pérdidas no relacionadas con el capital de 70.000 u.m. se pueden compensar con las ganancias de la Subsidiaria B entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre de 20X1. Dado que ninguna de las entidades del grupo obtuvo ganancias de capital en el periodo, las pérdidas de capital no se pueden utilizar.

La Subsidiaria A espera vender una propiedad en 20X2 que le permita utilizar 10.000 u.m. de las pérdidas de capital (al final de 20X0, se esperaba poder utilizar 8.000 u.m.). Es mayor la probabilidad de que el importe restante de 30.000 u.m. caduque sin ser utilizado.

Otros supuestos

Supongamos que las deducciones fiscales por la venta y el uso de los activos son siempre iguales. También supongamos que, fuera de las pérdidas fiscales no utilizadas, de la entidad controlada en forma conjunta, de la inversión de la controladora en la Subsidiaria B y de las partidas de inventario, propiedades, planta y equipo, y plusvalía de la Subsidiaria B, no hay otros activos, pasivos u otras partidas que afecten al reconocimiento y a la medición del impuesto diferido.

Parte A

Calcule el pasivo por impuestos diferidos adquirido y la plusvalía que surge al momento de la adquisición de la Subsidiaria B.

Parte B

Elabore asientos en el libro diario para mostrar los cambios entre el 1 de febrero de 20X1 y el 31 de diciembre de 20X1 en los activos y pasivos por impuestos diferidos determinados en la Parte A en relación con los activos y pasivos propios de la Subsidiaria B.

Parte C

Elabore asientos en el libro diario para mostrar los cambios entre el 1 de febrero de 20X1 y el 31 de diciembre de 20X1 en la plusvalía determinada en la Parte A que surgió al momento de la adquisición de la Subsidiaria B.

Parte D

Elabore asientos en el libro diario para registrar el pago del dividendo de la Subsidiaria B a la entidad controladora. Tenga en cuenta los asientos tanto de los estados financieros particulares de la Subsidiaria B como los estados financieros consolidados del Grupo A.

Parte E

Elabore asientos en el libro diario para mostrar el activo por impuestos diferidos y la corrección valorativa al 1 de enero de 20X1 y al 31 de diciembre de 20X1, así como el movimiento en el periodo.

Parte F

Elabore asientos en el libro diario para reconocer el efecto del impuesto diferido de las diferencias temporarias relacionadas con las ganancias no remitidas de la Subsidiaria B.

Parte G

Elabore asientos en el libro diario para reconocer el efecto del impuesto diferido de las diferencias temporarias relacionadas con las ganancias no remitidas de la ECC extranjera.

Parte H

Calcule el gasto/beneficio por impuestos diferidos para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1 y el activo/pasivo por impuestos diferidos al 31 de diciembre de 20X1.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Respuesta al caso práctico 3

Parte A

El pasivo por impuestos diferidos adquirido como parte de los activos y pasivos de la Subsidiaria B es de 58.000 u.m.^(a)

En la jurisdicción fiscal no es deducible el costo de la plusvalía. En consecuencia, la base fiscal de la plusvalía es cero. No obstante, el párrafo 29.16(b) prohíbe el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos surgidos del reconocimiento inicial de la plusvalía.

En consecuencia, al momento de la adquisición, el importe en libros de la Subsidiaria B en los estados financieros consolidados del Grupo A se puede calcular de la siguiente manera:

	<i>u.m.</i>
Valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos identificables, sin incluir impuestos diferidos	234.000
Pasivo por impuestos diferidos	(58.000)
Valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos identificables	<u>176.000</u>
Plusvalía (400.000 u.m. pagado menos 176.000 u.m. de activos netos identificables adquiridos)	224.000
Importe en libros del grupo	<u>400.000</u>

El 1 de febrero de 20X1, no surge ningún impuesto diferido por la inversión de la controladora en la Subsidiaria B, ya que si la inversión se vendiera por su importe en libros de 400.000 u.m. el 1 de febrero de 20X1, surgiría un resultado fiscal equivalente e importes deducibles de dicho resultado, lo que daría lugar a un efecto neto igual a cero. Esto se debe a que la base fiscal (es decir, deducciones disponibles por la venta) de la inversión de la controladora en la Subsidiaria B en esa fecha es de 400.000 u.m.

Parte B

El pasivo por impuestos diferidos al 31 de diciembre de 20X1 por los activos y pasivos de la Subsidiaria B es de 38.000 u.m.^(b) El movimiento en el pasivo por impuestos diferidos entre el 1 de febrero de 20X1 y el 31 de diciembre de 20X1 se reconoce de la siguiente manera:

Dr Pasivo por impuestos diferidos	20.000 u.m.	
Cr Resultados: impuesto a las ganancias (impuesto diferido)		20.000 u.m.

Para reconocer el decremento en el pasivo por impuestos diferidos en el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.

Parte C

La base fiscal de la plusvalía es cero. El importe en libros de la plusvalía se reduce a 201.600 u.m.^(c) debido a un año entero de amortización. En consecuencia, la diferencia temporaria es ahora de 201.600 u.m. Sin embargo, las reducciones posteriores de un pasivo por impuestos diferidos, que no se ha reconocido porque surge del reconocimiento inicial de una plusvalía, se considerarán que proceden del reconocimiento inicial de la plusvalía y, por consiguiente, no se reconocerán. En consecuencia, no se debe reconocer ningún pasivo por impuestos diferidos por la plusvalía. La amortización se reconoce de la siguiente manera:

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Dr	Amortización	22.400 u.m. ^(c)	
	Cr Plusvalía: amortización acumulada		22.400 u.m.

Para reconocer la amortización de la plusvalía en el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.

Parte D

Por el dividendo declarado el 15 de diciembre de 20X1, la Subsidiaria B debería realizar los siguientes asientos en el libro diario para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1 en sus propios estados financieros:

Dr	Ganancias acumuladas: dividendos pagados	16.400 u.m.	
	Cr Cuentas por pagar (importe adeudado a la controladora)		13.120 u.m. ^(d)
	Cr Cuentas por pagar (importe adeudado a las autoridades fiscales)		3.280 u.m. ^(d)

Para reconocer la distribución de dividendos.

La Subsidiaria B reconoce un pasivo por el importe retenido que tendrá que pagar a las autoridades fiscales, y un pasivo por el dividendo neto por pagar a la controladora. El grupo consolidado deberá pagar un impuesto a las ganancias por el pago a las autoridades fiscales. En los estados financieros de la Subsidiaria B, el importe total de 16.400 u.m. se considera un pago de dividendos a la controladora.

En la consolidación, se deberían revertir los asientos en el libro diario anteriores y ser reemplazados por los asientos a continuación para mostrar que las retenciones fiscales a pagar constituyen, en realidad, un impuesto a las ganancias a pagar por el grupo consolidado. De hecho, la Subsidiaria B cobra este impuesto en nombre de la autoridad fiscal.

Dr	Impuesto a las ganancias: impuesto corriente	3.280 u.m.	
	Cr Impuesto corriente por pagar (importe adeudado a las autoridades fiscales)		3.280 u.m.

Para reconocer el pasivo por el impuesto a las ganancias.

Parte E

En el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1, se reconoce el siguiente asiento en el libro diario:

Dr	Corrección valorativa	28.400 u.m. ^(e)	
	Cr Activo por impuestos diferidos		28.000 u.m. ^(e)
	Cr Gasto por el impuesto a las ganancias: beneficio por impuestos diferidos		400 u.m. ^(e)

Para reconocer la corrección valorativa en el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.

El 31 de diciembre de 20X0, el Grupo A reconoció un activo por impuestos diferidos de 36.000 u.m.^(e) (con una corrección valorativa reconocida para éste de 34.400 u.m.^(e)) por pérdidas no utilizadas de 110.000 u.m. Esto da lugar a un activo por impuestos diferidos neto de 1.600 u.m. El 31 de diciembre de 20X0, no se puede considerar la posibilidad de utilizar las ganancias de la Subsidiaria B para compensar las pérdidas, porque ésta aún no ha sido adquirida. Esto podrá hacerse recién el 1 de febrero de 20X1 y, por consiguiente, sólo se reflejará como una reducción en la corrección valorativa en la primera fecha sobre la que se informa después del 1 de febrero de 20X1.

El 31 de diciembre de 20X1, el Grupo A tiene pérdidas no utilizadas de 40.000 u.m. y un activo por impuestos diferidos de 8.000 u.m.^(e) con una corrección valorativa reconocida para éste de 6.000 u.m.^(e) Esto da lugar a un activo por impuestos diferidos neto de 2.000 u.m.

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Parte F

Los asientos en los estados financieros consolidados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1 son los siguientes:

Dr	Impuesto a las ganancias: impuesto diferido	16.720 u.m. ^(f)	
	Cr Pasivo por impuestos diferidos		16.720 u.m. ^(f)

Para reconocer el incremento en el pasivo por impuestos diferidos en el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.

La recuperación del importe en libros de una subsidiaria a través de la venta o del recibo de ingresos por dividendos afectará a la ganancia fiscal. En consecuencia, se contabiliza el impuesto diferido. La diferencia temporaria relacionada con la inversión subyacente de la controladora en la Subsidiaria B es de 83.600 u.m.^(f) Esta cantidad es igual al beneficio acumulado retenido desde la fecha de adquisición.

Para tener en cuenta: El pasivo por impuestos diferidos de 16.720 u.m. se reconoce de forma adicional al pasivo por impuestos diferidos de 38.000 u.m. reconocido en los activos y pasivos particulares de la Subsidiaria B.

Parte G

La recuperación del importe en libros de la ECC a través de la venta o del recibo de ingresos por dividendos afectará a la ganancia fiscal. El Grupo A no debería reconocer un pasivo por impuestos diferidos por la diferencia temporaria de 20.000 u.m.^(g) conforme al párrafo 29.16(a), dado que la inversión en la ECC extranjera es de duración básicamente permanente, y no hay evidencias de que la diferencia temporaria se revierta en un futuro previsible.

Suponiendo que la exención también se cumplió el 1 de enero de 20X1, no hay asientos por impuestos diferidos que se deban reconocer en el periodo. Si la exención no se cumplió el 1 de enero de 20X1, se deberán dar de baja, en 20X1, todos los activos y pasivos por impuestos diferidos de esa fecha que se relacionen con ganancias no remitidas de la ECC.

Parte H (resumen)

El movimiento en los activos y pasivos por impuestos diferidos se puede resumir de la siguiente manera:

Dr	Pasivo por impuestos diferidos (PPE e inventario de Subsidiaria B)	20.000 u.m.	
Dr	Corrección valorativa (pérdidas no utilizadas)	28.400 u.m.	
	Cr Pasivo por impuestos diferidos (inversión en subsidiaria)		16.720 u.m.
	Cr Activo por impuestos diferidos (pérdidas no utilizadas)		28.000 u.m.
	Cr Gasto por el impuesto a las ganancias: beneficio por impuestos diferidos		3.680 u.m. ^(h)

Para reconocer el movimiento en el pasivo por impuestos diferidos para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.

El gasto por el impuesto a las ganancias para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1 relacionado con impuestos diferidos es un beneficio (crédito) de 3.680 u.m.

El Grupo A debería reconocer un activo por impuestos diferidos de 2.000 u.m. El activo por impuestos diferidos no se puede compensar con pasivos por impuestos diferidos existentes al 31 de diciembre de 20X1, porque se relaciona con pérdidas de capital. El pasivo por impuestos diferidos total reconocido por el grupo es de 54.720 u.m.⁽ⁱ⁾

Módulo 29: Impuesto a las Ganancias

Los cálculos y las notas explicativas a continuación no forman parte de la respuesta de este caso práctico:

- (a) Pasivo por impuestos diferidos = 58.000 u.m. (es decir, $(115.000 \text{ u.m.} \times 40\%) + (30.000 \text{ u.m.} \times 40\%)$). Por el uso y por la venta, están disponibles las mismas deducciones. En consecuencia, según el párrafo 29.20, corresponde utilizar la tasa de uso para la diferencia temporaria que surja de las propiedades, planta y equipo, y la tasa de venta para la diferencia temporaria que surja del inventario. La tasa será del 40 por ciento en ambos casos, ya que la ganancia por la venta del inventario no es una ganancia de capital.
- (b) Pasivo por impuestos diferidos = 38.000 u.m. (es decir, $(95.000 \text{ u.m.} \times 40\%)$). Por el uso y por la venta, están disponibles las mismas deducciones. En consecuencia, según el párrafo 29.20, corresponde utilizar la tasa impositiva del 40 por ciento para la diferencia temporaria que surja de las propiedades, planta y equipo.
- (c) El importe en libros de la plusvalía al 31 de diciembre de 20X1 después de un año entero de amortización es de 201.600 u.m. (es decir, $224.000 \text{ u.m.} \times 9 \div 10$). Un año entero de amortización equivale a 22.400 u.m. (es decir, $224.000 \text{ u.m.} \times 1 \div 10$).
- (d) La Subsidiaria B reconoce un pasivo financiero por el importe retenido que tendrá que pagar a las autoridades fiscales de 3.280 u.m. (es decir, $16.400 \text{ u.m.} \times 20\%$) y el dividendo neto por pagar a la controladora de 13.120 u.m. (es decir, $16.400 \text{ u.m.} \text{ menos } 3.280 \text{ u.m.}$).
- (e) El 31 de diciembre de 20X0, el Grupo A tiene un activo por impuestos diferidos de 36.000 u.m. (es decir, $(70.000 \text{ u.m.} \times 40\%) + (40.000 \text{ u.m.} \times 20\%)$) con una corrección valorativa reconocida para éste de 34.400 u.m. (es decir, $(70.000 \text{ u.m.} \times 40\%) + (32.000 \text{ u.m.} \times 20\%)$). Esto da lugar a un activo por impuestos diferidos neto de 1.600 u.m. (es decir, $36.000 \text{ u.m.} \text{ menos } 34.400 \text{ u.m.}$).
- El 31 de diciembre de 20X1, el Grupo tiene un activo por impuestos diferidos de 8.000 u.m. (es decir, $40.000 \text{ u.m.} \times 20\%$) con una corrección valorativa reconocida para éste de 6.000 u.m. (es decir, $(30.000 \text{ u.m.} \times 20\%)$). Esto da lugar a un activo por impuestos diferidos neto de 2.000 u.m. (es decir, $8.000 \text{ u.m.} \text{ menos } 6.000 \text{ u.m.}$).
- Decremento en el activo por impuestos diferidos en el año = 28.000 u.m. (es decir, $36.000 \text{ u.m.} \text{ menos } 8.000 \text{ u.m.}$).
- Decremento en corrección valorativa = 28.400 u.m. (es decir, $34.400 \text{ u.m.} \text{ menos } 6.000 \text{ u.m.}$).
- Beneficio por impuestos diferidos = 400 u.m. (es decir, $28.400 \text{ u.m.} \text{ menos } 28.000 \text{ u.m.}$).
- (f) El importe en libros de la Subsidiaria B al 31 de diciembre de 20X1 es de 483.600 u.m. (es decir, 400.000 u.m. de costo + 100.000 u.m. de ganancia menos 16.400 u.m. de dividendo). La diferencia temporaria es de 83.600 u.m. (es decir, $483.600 \text{ u.m.} \text{ menos } 400.000 \text{ u.m.}$). El grupo reconocerá un pasivo por impuestos diferidos de 16.720 u.m. (es decir, $83.600 \text{ u.m.} \times 20\%$) por la diferencia temporaria que surja de la diferencia entre el importe en libros de la inversión en los estados financieros consolidados y la base fiscal de dicha inversión.

	<i>u.m.</i>
Plusvalía	201.600 ^(c)
Propiedades, planta y equipo	150.000
Cuentas por cobrar	120.000
Inventario	85.000
Efectivo	80.000
Acreedores comerciales	(115.000)
Pasivo por impuestos diferidos	(38.000) ^(b)
Importe en libros al 31 de diciembre de 20X1	<hr/> 483.000
Importe en libros al 31 de diciembre de 20X0	400.000
Ganancias acumuladas retenidas	<hr/> <hr/> 83.000

- (g) La diferencia temporaria de la inversión en la ECC es de 20.000 u.m. (es decir, la diferencia entre la base fiscal de 40.000 u.m. y el importe en libros de 60.000 u.m.).
- (h) Beneficio por impuestos diferidos = 3.680 u.m. (es decir, 20.000 u.m. de la Parte B + 400 u.m. de la Parte E menos 16.720 u.m. de la Parte F).
- (i) Pasivo por impuestos diferidos = 54.720 u.m. (es decir, 38.000 u.m. de la Parte B + 16.720 u.m. de la Parte F).