

Ejemplo 1: Arrendamientos bajo NIIF 16

Antecedentes:

La Administración decide firmar un contrato de arrendamiento de un bien inmueble bajo las siguientes condiciones:

Plazo del contrato: 3 años

Tasa de interés anual: 7%

Valor anual del arriendo: US\$10,000

Valor presente de los pagos por arrendamiento: US\$26,243

A continuación, la tabla de depreciación del activo por derecho de uso:

Período	Valor a depreciar	Depreciación anual	Depreciación acumulada	Valor en libros
1	26,243	8,747	8,747	17,496
2		8,747	17,495	8,748
3		8,748	26,243	0

A continuación, la tabla de amortización del pasivo por arrendamiento:

Período	Saldo inicial	Interés	Pago anual	Saldo final
1	26,243	1,837	-10,000	18,080
2	18,080	1,266	-10,000	9,346
3	9,346	654	-10,000	-
		3,757	-30,000	

Solución:

Reconocimiento contable del arrendamiento:

Cuentas	Debe	Haber
Activo por derecho de uso	26,243	
Pasivo por arrendamiento		26,243

El registro contable por la amortización por el activo por derecho de uso y el gasto por intereses devengados por el pasivo por arrendamiento al cierre del año 1, es como sigue:

Cuentas	Debe	Haber
Gasto depreciación activo por derecho de uso	8,748	
Gasto por intereses por arrendamiento	1,837	
Depreciación acumulada		8,748
Pasivo por arrendamiento		1,837

Impuesto diferido (afectación en resultados):

Período	Contabilidad			Administración Tributaria (a)	Diferencia Temporal	Impuesto diferido
	Depreciación	Intereses	Total			
1	8,748	1,837	10,585	10,000	585	146
2	8,748	1,266	10,014	10,000	14	4
3	8,747	654	9,401	10,000	-599	-150
	26,243	3,757	30,000	30,000	-	-

(a) Valor de la factura anual

En consecuencia, dentro de la conciliación tributaria del ejercicio fiscal 2020, la diferencia deberá ser considerada como un gasto no deducible que incrementará la base imponible de impuesto a la renta y se debe considerar los casilleros - Generación/reversión de diferencias temporarias (impuestos diferidos) como sigue:

	Generación	Reversión
Amortización pérdidas tributarias de años anteriores		833 0.00
Por otras diferencias temporarias	(+/-) 834	0.00 (+/-) 835 0.00

El asiento contable sería el siguiente:

Año 1:

Cuentas	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido	146	
Ingreso por impuesto a la renta diferido		146

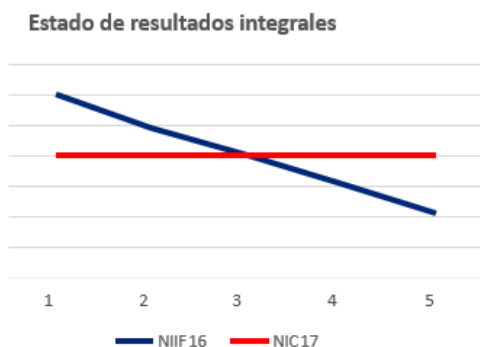
Año 2:

Cuentas	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido	4	
Ingreso por impuesto a la renta diferido		4

Año 3:

Cuentas	Debe	Haber
Gasto por impuesto a la renta diferido	150	
Activo por impuesto diferido		150

Comportamiento del arrendamiento en el tiempo:



- ↑ Gastos financieros
- ↓ Costos de operación
- ↑ EBITDA

- Los gastos financieros son mayores en el inicio del plazo del contrato de arrendamiento y disminuyen a medida que el arrendamiento vence. El gasto por depreciación del activo en uso es lineal.

Ejemplo 2: Valor Neto de Realización

Antecedentes:

La Compañía posee un inventario por un valor en libros de US\$100,000. Originalmente, el precio de venta al público del mismo era por un valor de US\$120,000. Al 31 de diciembre de 2020, el inventario presenta una disminución en su valor de venta. Después de un exhaustivo análisis, la Entidad estima que al 31 de diciembre de 2020, el precio de venta menos los costos de terminación y los gastos estimados para completar la venta del inventario son de US\$80,000 (valor neto de realización). Por lo tanto, el valor en libros del inventario presenta disminución de US\$100,000 a US\$80,000 generándose una pérdida por valor neto de realización de US\$20,000. La Compañía vende el inventario en 2021 por un valor de US\$80,000. La tarifa de impuesto a la renta de la Compañía es del 25%.

Solución:

Para registrar la pérdida por valor neto de realización se debe efectuar el siguiente diario:

Cuentas	Debe	Haber
Costo de las ventas	20,000	
Provisión por VNR de inventarios		20,000

Para efectos de impuesto a la renta corriente el gasto se considera como no deducible con el siguiente asiento:

Cuentas	Debe	Haber
Gasto de impuesto a la renta corriente	5,000	
Impuesto a la renta por pagar		5,000

En paralelo, procedemos a calcular el respectivo impuesto diferido aplicando el método del pasivo basado en el balance:

Valor en Libros	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Impuesto Diferido
80,000	100,000	(20,000)	(5,000)

Como se genera una diferencia temporal deducible (puesto que, para fines tributarios, se esperan deducir los US\$20,000 más adelante), la Compañía deberá contabilizar el respectivo activo por impuesto diferido al cierre de 2020 como sigue:

Cuentas	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido	5,000	
Gasto por impuesto a la renta diferido		5,000

En el formulario 101 debe consignarse en el casillero "generación por valor neto realizable" el monto de la provisión constituida, como sigue:

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)	Generación		Reversión	
	Cuentas	Debe	Haber	Debe
Por valor neto realizable de inventarios	814	20,000.00	815	-

En el ejercicio fiscal 2021, cuando la Compañía vende su inventario deteriorado en US\$80,000, deberá realizar los siguientes registros contables:

Cuentas	Debe	Haber
Efectivo o cuentas por cobrar	80,000	
Ingresos por ventas de bienes		80,000

Cuentas	Debe	Haber
Costo de las ventas	80,000	
Provisión por VNR de inventarios	20,000	
Inventarios		100,000

Para efectos de impuesto a la renta corriente el utiliza el beneficio tributario con el siguiente asiento:

Cuentas	Debe	Haber
Impuesto a la renta por pagar	5,000	
Gasto de impuesto a la renta corriente		5,000

Finalmente, para poder recuperar dicha deducción fiscal, la Compañía deberá reversar (recuperar) el activo por impuesto diferido en el ejercicio fiscal 2021, de la siguiente manera:

Cuentas	Debe	Haber
Gasto por impuesta a la renta diferido	5,000	
Activo por impuesto diferido		5,000

En el formulario 101 debe consignarse en el casillero “reversión por valor neto realizable” el monto de la provisión utilizada, como sigue:

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)	Generación		Reversión	
	Cuentas	Debe	Haber	Debe
Por valor neto realizable de inventarios	814	-	815	20,000.00

Ejemplo 3: Provisión para jubilación patronal y desahucio

Antecedentes:

Al 31 de diciembre de 2020, la Compañía mantiene un empleado en relación de dependencia con una antigüedad de 8 años cuyos saldos acumulados son por US\$15,000 y US\$5,000 en concepto de jubilación patronal y desahucio, respectivamente. En el año 2020, la Compañía registró con cargo en resultados del ejercicio un monto de US\$1,200 y US\$500 por cada concepto, los cuales de acuerdo a la Normativa vigente deben considerarse como gasto no deducible en la conciliación tributaria, constituye una diferencia temporaria y genera un impuesto diferido. La tarifa de impuesto a la renta de la Compañía es del 25%.

Solución:

El registro contable de la provisión por jubilación y desahucio que la Compañía registra en el 2020 es como sigue:

Cuentas	Debe	Haber
Gastos de administración y generales	1,700	
Provisión para jubilación patronal y desahucio		1,700

Para efectos de impuesto a la renta corriente el gasto se considera como no deducible con el siguiente asiento:

Cuentas	Debe	Haber
Gasto de impuesto a la renta corriente	425	
Impuesto a la renta por pagar		425

En consecuencia, dentro de la conciliación tributaria del ejercicio fiscal 2020, la provisión por jubilación patronal y desahucio deberá ser considerada como un gasto no deducible que incrementará la base imponible de impuesto a la renta y se debe considerar los casilleros - Generación/reversión de diferencias temporarias (impuestos diferidos) como sigue:

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)				Generación		Reversión	
Por provisiones para desahucio pensiones jubilares patronales			816	1,700.00	817		

De la misma manera, la Compañía procede a calcular el respectivo impuesto diferido aplicando el método del pasivo basado en el balance:

Valor en libros	Base Fiscal	Diferencias Temporarias	Impuesto Diferido
1,700	0	1,700	425

El asiento contable sería el siguiente:

Cuentas	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido	425	
Gasto por impuesto a la renta diferido		425

Asumiendo que el empleado deja de laborar en la Compañía en el año 2021, la provisión por jubilación patronal de US\$16,200 se revierte y desahucio por US\$5,500 se cancela y la Compañía podrá considerar el beneficio tributario correspondiente, la Compañía deberá revertir el activo por impuesto diferido en el ejercicio fiscal 2021, de la siguiente manera:

Cuentas	Debe	Haber
Gasto por impuesto a la renta diferido	425	
Activo por impuesto diferido		425

Deberá reconocer el efecto del registro contable anterior en la sección - Generación/reversión de diferencias temporarias dentro de la conciliación tributaria como sigue:

GENERACIÓN / REVERSIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS (IMPUESTOS DIFERIDOS)				Generación		Reversión	
Por provisiones para desahucio pensiones jubilares patronales			816	-	817	1,700.00	

Con base a las disposiciones tributarias actuales como debería ser tratada la reversión de la provisión que la Compañía mantenía registrada al 31 de diciembre de 2018 para propósito de impuesto a la renta corriente?.