

UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRACIÓN

TRABAJO MONOGRÁFICO

**IMPACTO DE LA APLICACIÓN DE LA NIC 12 “IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO” EN
EL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓN**



DANIELA SANDERS PAGANI C.I. 3:151.345-8

RODRIGO BRANCA DIAZ C.I. 3:051.428-5

TUTOR: PROFESOR CR. JAVIER FORTE

FEBRERO DE 2009

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

ÍNDICE.

Resumen Ejecutivo.	6
Agradecimientos.	8
Capítulo I – Introducción.	9
1.1. Características del sector de la Construcción en el Uruguay.	9
1.1.1. Definición y clasificación de empresas Constructoras.	9
1.1.2. Sistemas de Construcción.	10
1.1.3. Principales indicadores del sector.	11
1.2. Marco Normativo.	13
1.2.1. Normativa contable aplicable al sector.	13
1.2.2. Normativa fiscal aplicable al sector.	23
1.2.3. Normativa legal aplicable a este sector.	24
Capítulo II – Análisis de la NIC 12.	26
2.1. Breve historia de la NIC 12.	26
2.2. Aplicación por primera vez de la NIC 12.	26
2.3. Análisis de la NIC 12.	27
2.3.1. Objetivo.	27
2.3.2. Alcance.	28
2.3.3. Definiciones.	29
2.3.4. Base Fiscal.	30
2.3.5. Reconocimiento de activos y pasivos por impuesto corriente.	32
2.3.6. Reconocimiento de activos y pasivos por impuesto diferido.	33
2.3.7. Medición.	45
2.3.8. Reconocimiento de impuestos corrientes y diferidos.	48
2.3.9. Partidas cargadas o acreditadas directamente al patrimonio neto.	49
2.3.10. Presentación.	53
2.3.11. Información a revelar.	55

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

2.3.12. Resumen de la NIC 12.	61
2.3.13. Fecha de vigencia.	66
2.4. Interpretaciones de la NIC 12.	66
2.4.1. SIC 21 – Impuesto a las Ganancias – Recuperación de activos no depreciables revaluados.	67
2.4.2. SIC 25 – Impuesto a las Ganancias – Cambios en la situación fiscal de una entidad o de sus accionistas	68
2.5. Diferencias entre la NIC 12 y el SFAS 109.	69
2.6. Ajuste por inflación y conversión a moneda extranjera.	71
2.7. NIC 12 que entra en vigencia en nuestro país a partir del 1° de enero de 2009.	74
2.7.1. IFRIC 7 – Aplicación del procedimiento de reexpresión según la NIC 29 – Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	75
2.7.2. Proceso de homogeneización de normas contables.	77
Capítulo III – Particularidades de los Estados de Información Financiera de las compañías constructoras.	79
3.1. Conceptos y Definiciones.	79
3.2. Marco normativo contable.	83
3.2.1. Definición de normas contables.	83
3.2.2. Clasificación de normas contables.	83
3.2.3. Normas contables legales.	84
3.2.3.1. Ley de Sociedades Comerciales (Ley 16.060).	84
3.2.3.2. Decreto 103/991.	85
3.2.3.3. Decreto 105/991 y 200/993.	86
3.2.3.4. Decreto 162/004.	86
3.2.3.5 Decreto 222/004.	88
3.2.3.6. Decreto 90/005.	88
3.2.3.7. Decreto 266/007.	88
3.2.3.8. Resumen de normas contables.	89
3.2.4. Normas contables institucionales.	89

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

3.2.5. Normas contables profesionales.	89
3.2.6. Normas contables particulares.	90
3.3. Análisis de las normas contables.	90
3.3.1. Resumen de las normas contables vigentes.	91
3.3.2. Tratamiento contable de los Contratos de Construcción – NIC 11.	135
3.3.2.1. Métodos para la determinación del grado de avance de obra.	136
Capítulo IV – Normativa Fiscal.	140
4.1. Introducción.	140
4.2. Evolución del sistema tributario uruguayo.	140
4.3. Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE).	141
4.3.1. Título 4 del Texto Ordenado de 1996.	141
4.3.1.1. Hecho generador.	141
4.3.1.2. Tasa.	148
4.3.1.3. Renta bruta.	148
4.3.1.4. Renta neta.	151
4.3.1.5. Ajuste por inflación.	167
4.3.1.6. Valuación.	170
4.3.1.7. Precios de transferencias.	180
4.3.1.8. Regímenes especiales.	183
4.3.1.9. Exoneraciones.	186
4.3.1.10. Canalización del ahorro.	191
4.3.1.11. Donaciones especiales.	199
4.3.1.12. Contrato de crédito de uso.	202
4.3.1.13. Liquidación.	206
4.3.1.14. Varios.	211
Capítulo V – Impacto de la aplicación de la NIC 12 (en el marco de los modelos contables definidos).	212
5.1. Presentación de los modelos contables definidos.	212
5.2. Diferencias entre normas contables adecuadas y normas fiscales	

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

adecuadas.	213
5.2.1. Definición de normas contables y fiscales adecuadas.	213
5.2.2. Diferencias permanentes y temporarias.	213
5.3. Aspectos específicos del sistema contable de las empresas constructoras.	214
5.4. Análisis de las diferencias entre normas contables y fiscales.	217
5.4.1. Principales diferencias en el sector de la construcción.	217
5.4.1.1. Reconocimiento de resultados (Diferimiento de la utilidad fiscal y contable).	217
5.4.1.2. Diferencia de cambio e intereses.	219
5.4.2. Restantes diferencias en este sector.	222
5.4.2.1. Bienes de cambio.	222
5.4.2.2. Bienes de uso.	224
5.4.2.3. Activos intangibles.	229
5.4.2.4. Moneda extranjera.	234
5.4.2.5. Ajuste por inflación.	236
5.4.2.6. Deudores incobrables.	238
5.4.2.7. Provisiones.	239
5.4.2.8. Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.	240
5.4.2.9. Exoneración por inversiones.	241
5.4.2.10. Canalización del ahorro.	242
Capítulo VI – Trabajo de campo.	245
6.1. Entrevista 1: Teyma Uruguay S.A.	246
6.2. Entrevista 2: Campiglia Construcciones.	250
6.3. Entrevista 3: Registro Nacional de Empresas de Obras Públicas (MTOPE).	255
Capítulo VII – Conclusiones.	257
Anexos Prácticos.	261

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

Anexos Cuestionarios.	271
A) Cuestionario de empresas constructoras.	271
B) Cuestionario del Registro Nacional de Empresas de Obras Públicas (MTOPE).	274
Anexos Normativa.	276
1) Consulta DGI N° 3557.	276
Bibliografía	278

RESUMEN EJECUTIVO.

El objetivo de esta investigación se centró en el análisis del grado de aplicabilidad de la NIC 12 – Impuesto a las Ganancias y su impacto real en el sector de la Construcción. En virtud de que este sector es particular, en cuanto al reconocimiento de los ingresos, la materialidad de los proyectos u obras en curso, y además teniendo en cuenta el horizonte de largo plazo que caracterizan estos proyectos.

La metodología de investigación practicada, respondió a un enfoque técnicamente cualitativo en virtud de las peculiaridades de este sector productivo que determinan como adecuado aplicar en la investigación la técnica de entrevistas en profundidad que aporta información de alto contenido cualitativo. Seleccionamos una muestra representativa de una empresa por cada rama de actividad de construcción, así como también recurrimos a la visión especializada de profesionales especializados que desarrollan su trabajo en el Ministerio de Transporte y Obras Públicas.

El trabajo desarrollado nos ha permitido arribar a conclusiones relevantes, las cuales se resumen en las siguientes:

La aplicación del Impuesto Diferido se reduce a menos del 20% de las empresas del sector. El grupo que mejor se introduce a la aplicación de esta NIC son aquellas empresas que someten a Auditorías Externas la información contable.

La incidencia del reconocimiento del resultado por impuesto a las ganancias diferidas no resulta significativa ni material en el Estado de Resultados de las empresas de este sector.

Asimismo, podemos destacar como principales diferencias temporarias del sector a la que se origina del diferente criterio de reconocimiento de los ingresos por las ventas

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”, en el Sector de la Construcción

de inmuebles pagaderos a plazo, la Exoneración por Inversiones, Bienes de Uso, Pérdidas Fiscales de Ejercicios Anteriores.

Creemos que la propuesta de la NIC N°12 es válida e interesante a los efectos de la correcta asignación de resultados en el tiempo, pero que no adquiere protagonismo en una realidad con tantas necesidades de mejoramiento tanto a nivel operativo como técnico.

AGRADECIMIENTOS.

No cabe duda que nuestro trabajo integra el esfuerzo, el apoyo y la orientación de varias personas e instituciones que colaboraron en el devenir de este proyecto.

Es por ello, que queremos hacer mención de nuestro reconocimiento a la invaluable colaboración que nos prestaron.

Vaya entonces, nuestro sincero agradecimiento a:

- Nuestro orientador y tutor monográfico, Profesor Cr. Javier Forte.
- Catedrático de Contabilidad Superior, Cr. Alfredo Pignatta.
- Empresa Campiglia Construcciones S.A. / Cr. Pablo Campiglia.
- Empresa Teyma Uruguay S.A. / Cres. Agustín Nopitsch y Matías Bruzzoni.
- Registro Nacional de Empresas de Obras Públicas / Cra. Rosario Penino.

Todos ellos, que de una forma u otra, que en mayor o menor medida, hicieron posible el objetivo de nuestro trabajo, propician en nosotros una valoración más que grata respecto a la calidad humana del grupo que nos orientó. Orgullosos de poder decirnos colegas de en el futuro, nuevamente MUCHAS GRACIAS!

Asimismo queremos agradecer el apoyo incondicional brindado por nuestros familiares y amigos.

CAPÍTULO I – INTRODUCCIÓN

1.1 Características del sector de la construcción en el Uruguay.

Este sector es muy difícil de evaluar, en cuanto a las expectativas del mercado, por diversas razones: a) conviven en el sector una serie de disciplinas, suministros y de productos muy dispares, b) la inversión puede ser tanto pública como privada, y c) existe una fuerte presencia del informalismo que probablemente sea más alta que en otros sectores.

Sin embargo se puede destacar lo siguiente:

- Constituye el sector de la construcción en el Uruguay, uno de los principales sectores en cuanto a generación de producto y mano de obra.
- Emplea directamente más de 30.000 personas e indirectamente más de 25.000.
- En los últimos 10 años el PBI generado por el sector ha representado el 3% del total del país en términos constantes.

1.1.1 Definición y clasificación de empresas constructoras.

La NIC 11 (obligatoria en nuestro país al amparo del Decreto 162/004 de 12 de mayo de 2004) define “contrato de construcción” como un contrato específicamente negociado para la fabricación de un activo o un conjunto de ellos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización. Consecuentemente la empresa constructora es aquella entidad jurídica que se obliga a través de un contrato de construcción a la fabricación del o de los activos referidos.

Estas empresas pueden clasificarse en función del tipo de construcción tal como se expone a continuación:

- De vialidad: Se entiende por tales a aquellas empresas que se dedican a la construcción de caminos y puentes. Su forma habitual de trabajo es bajo contrato público, aunque ha tomado auge la modalidad de concesión de obra pública.
- Edilicias: Se incluyen dentro de éstas, la construcción de obras destinadas para la habitación o usos análogos que se puedan realizar a través de iniciativas públicas o privadas.
- De Infraestructura: Se agrupan aquí todos aquellos contratos específicos no comprendidos en las definiciones anteriores. A modo de ejemplo la construcción de represas, usinas, puertos, etc.

Este trabajo de investigación monográfica se abocará a las empresas constructoras que se clasifiquen dentro de las de vialidad y o de las edilicias.

1.1.2 Sistemas de construcción.

Existen dos tipos de sistemas de construcción, la construcción por el sistema de contratación y la construcción por el sistema de administración.

Construcción por el sistema de contratación: se entiende por tal el sistema mediante el cual la empresa constructora pone el material y presta el servicio de construcción.

El material se revende al propietario, ya sea al mismo precio en que se adquirió en plaza o no, y se cobra un precio por el servicio de construcción.

En esta modalidad, no existe venta de inmuebles y por lo tanto la venta de materiales como la prestación de servicios está gravada por el IVA tasa básica, lo que deberá ser facturado por la empresa.

Construcción por el sistema de administración: se entiende por tal el sistema mediante el cual la empresa constructora presta solamente el servicio y el propietario entrega los materiales, con independencia de si lo hace directamente, o se adquieren por la empresa a nombre del propietario, o a nombre de la empresa y por cuenta del propietario.

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”, en el Sector de la Construcción

En esta modalidad, la empresa constructora solamente deberá facturar el servicio, con el IVA a la tasa básica.¹

1.1.3 Principales indicadores del sector.

- Contribución anual del Sector de la Construcción al total del PBI ²:

En términos Constantes:

SECTOR	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Agropecuaria	28,884	26,841	28,199	31,170	34,518	36,135	39,119
Pesca	324	282	305	366	353	348	392
Canteras y Minas	848	804	502	573	614	641	737
Industrias Manufactureras	51,424	47,537	40,915	42,827	51,741	56,942	61,747
Electricidad, Gas y Agua	12,428	12,635	12,560	11,629	11,843	12,535	12,349
Construcción	9,538	8,707	6,794	6,312	6,783	7,070	8,057
Comercio, Restaurantes y Hoteles	38,165	36,946	27,903	27,627	33,523	36,910	40,030
Transportes y Comunicaciones	32,958	33,063	30,045	30,975	34,542	38,366	42,976
Establecimientos financieros y seguros	68,157	69,324	68,734	65,064	63,977	61,737	62,902
Servicios comunales, sociales y personales	43,563	42,548	41,129	41,428	42,750	43,353	43,984
TOTALES	286,289	278,687	257,086	257,971	280,644	294,037	312,293

Incidencia porcentual en relación a las demás sectores económicos:

SECTORES	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Agropecuaria	10.1%	9.6%	11.0%	12.1%	12.3%	12.3%	12.5%
Pesca	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%
Canteras y Minas	0.3%	0.3%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%
Industrias Manufactureras	18.0%	17.1%	15.9%	16.6%	18.4%	19.4%	19.8%
Electricidad, Gas y Agua	4.3%	4.5%	4.9%	4.5%	4.2%	4.3%	4.0%
Construcción	3.3%	3.1%	2.6%	2.4%	2.4%	2.4%	2.6%
Comercio, Restaurantes y Hoteles	13.3%	13.3%	10.9%	10.7%	11.9%	12.6%	12.8%
Transportes y Comunicaciones	11.5%	11.9%	11.7%	12.0%	12.3%	13.0%	13.8%
Establecimientos financieros y seguros	23.8%	24.9%	26.7%	25.2%	22.8%	21.0%	20.1%
Servicios comunales, sociales y personales	15.2%	15.3%	16.0%	16.1%	15.2%	14.7%	14.1%

Promedio % de la construcción en el PBI (1995-2006)

¹ Resolución de la DGI 72/1982 de 16/02/1982

² Fuente BCU

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

Por último podemos analizar la evolución anual del PBI de la construcción en términos constantes, como también en relación al año 2000:

CONCEPTO	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Construcción	9,538	8,707	6,794	6,312	6,783	7,070	8,057
Variación anual del sector	-11.1%	-8.7%	-22.0%	-7.1%	7.5%	4.2%	14.0%
Variación (año base = 2000)	0.0%	-8.7%	-28.8%	-33.8%	-28.9%	-25.9%	-15.5%

- Índice de costos de la Construcción

El índice del Costo de la Construcción (I.C.C.) que elabora el Instituto Nacional de Estadística (INE), subió un 0,06 % en noviembre de 2007 y su número índice se fijó en 202,82. La variación anual acumulada fue de 3,98 % y en los últimos 12 meses de 4,68 %. En materiales el número índice es de 249,38 reflejándose una suba de 0,35 % con una incidencia de 0,13 puntos porcentuales.³

Año	ICC	Var. Acumulada
1998	95	12,41
1999	100	5,26
2000	102,32	2,32
2001	109,55	7,07
2002	136,17	24,29
2003	148,87	9,33
2004	164,24	10,32
2005	175,08	6,6
2006	195,05	11,41
2007	203,72	4,44

³ Informe del Instituto Nacional de Estadística de fecha 28 de Diciembre de 2007.-

1.2 Marco Normativo.

1.2.1 Normativa contable aplicable al sector.

Normas contables legales.

La Ley 16.060 – Ley de Sociedades Comerciales en su artículo 88°, establece que los Estados Contables deberán ser confeccionados de acuerdo con normas contables adecuadas que sean apropiadas a cada caso, de tal modo que reflejen, con claridad y razonabilidad, la situación patrimonial de la sociedad, los beneficios obtenidos o las pérdidas sufridas.

El artículo 1° del Decreto 105/991 de 27 de febrero de 1991 define a las normas contables adecuadas como todos aquellos criterios técnicos previamente establecidos y conocidos por los usuarios, que se utilizan como guía de las acciones que fundamentan la preparación y presentación de la información contable y que tienen como finalidad exponer en forma adecuada la situación patrimonial, económica y financiera de un ente.

El Decreto 103/991, de 27 de febrero de 1991 establece que los Estados Contables Uniformes constituyen una forma de normas contables adecuadas y que las sociedades comerciales deberán formular sus Estados Contables de acuerdo con las normas establecidas en este Decreto, el anexo y los modelos que se agregan y forman parte del mismo.

El Decreto N° 162/004, de fecha 12 de mayo de 2004, representó un cambio muy importante en la normativa contable vigente en nuestro país dado que estableció que todas las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) vigentes a esa fecha, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad serían las normas contables adecuadas de carácter obligatorio en Uruguay para la elaboración de Estados Contables de ejercicios iniciados a partir de la publicación del mismo.

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”, en el Sector de la Construcción

Con fecha 30 de junio de 2004 el Poder Ejecutivo emitió el Decreto N° 222/004, el cual incorporó la posibilidad de recurrir, en caso de dudas sobre la aplicación o interpretación de las NIC, a las “Interpretaciones” de las mismas (conocidas como “SIC”).

El 25 de febrero de 2005 se emite el Decreto N° 90/005 que aborda los siguientes puntos:

- Determina exactamente cuáles son las NIC vigentes a la fecha de publicación del Decreto 162/004.
- Define el alcance de la exposición comparativa de la información contable a presentar respecto al ejercicio anterior en la primera vez que se apliquen las nuevas normas, y
- Establece las pautas a tener en cuenta en una eventual reformulación de los saldos del Estado de Situación Patrimonial al inicio del primer ejercicio en que se apliquen las nuevas normas contables (adopta la NIIF 1).

Por último el 31 de julio de 2007 se emitió el Decreto 266/007 el cual entre otras cosas adopta las Normas de Internacionales de Información Financiera 2 a 8 (NIIF) y las NIC vigentes a esa fecha.

Se detalla a continuación un breve resumen de las Normas Contables Adecuadas aplicables al amparo de esta nueva normativa vigente en nuestro país, para el sector sujeto a análisis (en el Capítulo III – Particularidades de los Estados de Información Financiera de las empresas constructoras – se efectuará un análisis más profundo de esta normativa):

- NIC 1 – Presentación de Estados Financieros: establece las bases para la presentación de los Estados Financieros con propósitos de información general, a fin de asegurar que los mismos sean comparables, tanto con los Estados Financieros de la misma entidad correspondientes a períodos anteriores, como con los de otras entidades diferentes.
- NIC 2 – Inventarios: prescribe el tratamiento contable de los inventarios. Suministra una guía para la determinación del costo que debe reconocerse como

un activo para que sea diferido hasta que los ingresos correspondientes sean reconocidos.

- NIC 7 – Estados de Flujo de Efectivo: requiere el suministro de información sobre los cambios históricos en el efectivo y sus equivalentes de una entidad mediante un estado de flujo de efectivo en el que los flujos de fondos del período se clasifiquen según que procedan de actividades de operación, de inversión y de financiación.
- NIC 8 – Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores: prescribe los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, de los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores.
- NIC 10 – Hechos ocurridos después de la fecha de balance: prescribe: a) cuándo una entidad ajustará sus Estados Financieros por hechos ocurridos después de la fecha del balance; y b) las revelaciones que la entidad debe efectuar respecto a la fecha en que los Estados Financieros han sido autorizados para su publicación, así como respecto a los hechos ocurridos después de la fecha del balance.

La Norma exige también, a la entidad, que no elabore sus Estados Financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, si los hechos ocurridos después de la fecha del balance indican que tal hipótesis de continuidad no resulta apropiada.

- NIC 11 – Contratos de Construcción: prescribe el tratamiento contable de los ingresos ordinarios y los costos relacionados con los contratos de construcción.
- NIC 12 – Impuesto a las ganancias: esta Norma exige que la empresa reconozca un pasivo (activo) por el impuesto diferido, con algunas excepciones muy limitadas, 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. Asimismo exige que las empresas contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos.

Esta Norma también aborda el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto a las ganancias en los Estados Financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.

- NIC 14 – Información Financiera por segmentos: establece políticas de información financiera por segmentos – información acerca de los diferentes tipos de productos y servicios que la entidad elabora y de las diferentes áreas geográficas en las que opera –, con el fin de ayudar a los usuarios de los Estados Financieros a:
 - a) entender mejor el desempeño de la entidad en el pasado;
 - b) evaluar mejor los rendimientos y riesgos de la entidad; y
 - c) realizar juicios más informados acerca de la entidad en su conjunto.
- NIC 16 – Propiedad, Planta y Equipo : prescribe el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo, de forma que los usuarios de los Estados Financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en sus propiedades, planta y equipo, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión.
- NIC 17 – Arrendamientos: prescribe para arrendatarios y arrendadores las políticas contables adecuadas para contabilizar y revelar la información relativa a los arrendamientos.
- NIC 18 – Ingresos ordinarios: identifica las circunstancias en las cuales se cumplen ciertos criterios (beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad) para que los ingresos ordinarios sean reconocidos.
- NIC 19 – Beneficios a los empleados: requiere que una entidad reconozca:
 - a) un pasivo cuando el empleado ha prestado servicios a cambio de los cuales se le crea el derecho de recibir pagos en el futuro; y
 - b) un gasto cuando la entidad ha consumido el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios en cuestión.
- NIC 21 – Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera: prescribe cómo se incorporan, en los Estados Financieros de una

entidad, las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, y cómo convertir los Estados Financieros a la moneda de presentación elegida.

- NIC 23 – Costos por intereses: establece, como regla general, el reconocimiento inmediato de los costos por intereses como gastos. No obstante, contempla, como tratamiento alternativo permitido, la capitalización de los costos por intereses que sean directamente imputables a la adquisición, construcción o producción de algunos activos que cumplan determinadas condiciones (activos cualificados).
- NIC 24 – Información a revelar sobre Partes Relacionadas: asegura que los Estados Financieros de una entidad contengan la información necesaria para poner de manifiesto la posibilidad de que tanto la posición financiera como el resultado del período puedan haberse visto afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por transacciones realizadas y saldos pendientes con ellas.
- NIC 27 – Estados Financieros Consolidados y Separados: se aplica en la elaboración y presentación de los Estados Financieros Consolidados de un grupo de entidades bajo el control de una controladora. En el caso de que la entidad que presente los Estados Financieros haya optado por presentar Estados Financieros Separados, o esté obligada a ello por las regulaciones locales, aplicará también esta Norma al contabilizar las inversiones en Subsidiarias, Entidades Controladas conjuntamente y Asociadas.
- NIC 28 – Inversiones en Asociadas. Determinar el tratamiento contable que debe adoptar el inversor para las inversiones en empresas asociadas en las que tenga una influencia significativa.
- NIC 29 – Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias: se aplica a los Estados Financieros individuales, así como a los Estados Financieros Consolidados, de una entidad cuya moneda funcional es la moneda correspondiente a una economía hiperinflacionaria.

- NIC 31 – Participaciones en negocios conjuntos: se aplica en la contabilización de las participaciones en negocios conjuntos, así como para informar sobre sus activos, pasivos, gastos e ingresos en los Estados Financieros de los participantes e inversores, con independencia de las estructuras o formas que adopten las actividades llevadas a cabo por tales, de los negocios conjuntos.
- NIC 32 – Instrumentos Financieros – Presentación: establece principios para presentar los instrumentos financieros como pasivos o patrimonio neto y para compensar activos y pasivos financieros. Ella aplica a la clasificación de los instrumentos financieros, desde la perspectiva del emisor, en activos financieros, pasivos financieros e instrumentos de patrimonio; en la clasificación de los intereses, dividendos y pérdidas y ganancias relacionadas con ellos, y en las circunstancias que obligan a la compensación de activos financieros y pasivos financieros.
- NIC 33 – Ganancia por acción: establece los principios para la determinación y presentación de la cifra de ganancias por acción de las entidades, cuyo efecto será el de mejorar la comparación de los desempeños entre diferentes entidades en el mismo período, así como entre diferentes períodos para la misma entidad.
- NIC 34 – Información Financiera Intermedia: establece el contenido mínimo de la información financiera intermedia, asimismo prescribe los criterios para el reconocimiento y la medición que deben ser seguidos en los Estados Financieros intermedios, ya se presenten de forma completa o condensada. La información financiera intermedia, si se presenta en el momento oportuno y contiene datos fiables, mejora la capacidad que los inversionistas, prestamistas y otros usuarios tienen para entender la capacidad de la entidad para generar beneficios y flujos de efectivo, así como su fortaleza financiera y liquidez.
- NIC 36 – Deterioro del valor de los activos: establece los procedimientos que una entidad aplicará para asegurarse de que sus activos están contabilizados por un importe que no sea superior a su importe recuperable. Un activo estará contabilizado por encima de su importe recuperable cuando su importe en libros exceda del importe que se pueda recuperar del mismo a través de su utilización o

de su venta. Si este fuera el caso, el activo se presentaría como deteriorado, y esta Norma exige que la entidad reconozca una pérdida por deterioro del valor de ese activo. En la Norma también se especifica cuándo la entidad revertirá la pérdida por deterioro del valor, así como la información a revelar.

- NIC 37 – Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes: asegura que se utilicen las bases apropiadas para el reconocimiento y la medición de las provisiones, activos y pasivos de carácter contingente, así como que se revele la información complementaria suficiente, por medio de las notas a los Estados Financieros, como para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento e importes, de las anteriores partidas.
- NIC 38 – Activos Intangibles: esta Norma requiere que las entidades reconozcan un activo intangible si, y sólo si, se cumplen ciertos criterios. La Norma también especifica cómo determinar el importe en libros de los activos intangibles, y exige la revelación de información específica sobre estos activos.
- NIC 39 – Instrumentos Financieros – Reconocimiento y medición: establece los principios para el reconocimiento y la medición de los activos financieros y pasivos financieros, así como de algunos contratos de compra o venta de partidas no financieras.
- NIC 40 – Propiedades de Inversión: prescribe el tratamiento contable de las propiedades de inversión las cuales son propiedades (terrenos o edificios, considerados en su totalidad o en parte, o ambos) que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para: a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o b) su venta en el curso ordinario de las operaciones. Asimismo determina las exigencias de revelación de información correspondientes.
- NIIF 1 – Adopción por primera vez de las NIIF: asegura que los primeros Estados Financieros con arreglo a las NIIF de una entidad, así como su

información financiera intermedia, relativos a una parte del período cubierto por tales Estados Financieros, contenga información de alta calidad que: a) sea transparente para los usuarios y comparable para todos los períodos que se presenten; b) suministre un punto de partida adecuado para la contabilización según las NIIF; y c) pueda ser obtenida a un costo que no exceda a los beneficios proporcionados a los usuarios.

- NIIF 2 – Pagos basados en acciones: especifica la información financiera que ha de incluir una entidad cuando lleve a cabo una transacción con pagos basados en acciones. En concreto, requiere que la entidad refleje en el resultado del período y en su posición financiera, los efectos de las transacciones con pagos basados en acciones, incluyendo los gastos asociados a las transacciones en las que se conceden opciones sobre acciones a los empleados.
- NIIF 3 – Combinaciones de Negocios: especifica la información financiera a revelar por una entidad cuando lleve a cabo una combinación de negocios. En particular, especifica que todas las combinaciones de negocios se contabilizarán aplicando el método de adquisición. La entidad adquirente reconocerá los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la entidad adquirida a sus valores razonables, en la fecha de adquisición y también reconocerá la plusvalía comprada, que se someterá a pruebas para detectar cualquier deterioro de su valor, en vez de amortizarse.
- NIIF 5 – Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas: exige que: a) los activos que cumplan los requisitos para ser clasificados como mantenidos para la venta, sean valorados al menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de venta, así como que cese la depreciación de dichos activos; y b) los activos que cumplan los requisitos para ser clasificados como mantenidos para la venta, se presenten de forma separada en el balance, y que los resultados de las operaciones discontinuadas se presenten por separado en el Estado de Resultados.
- NIIF 6 – Exploración y evaluación de recursos minerales: requiere: a) mejoras limitadas en las prácticas contables existentes para los desembolsos por

exploración y evaluación; b) que las entidades que reconozcan activos para exploración y evaluación realicen una comprobación de su deterioro del valor de acuerdo con esta NIIF, y midan cualquier deterioro de acuerdo con la NIC 36 – Deterioro del Valor de los Activos; c) la revelación de información que identifique y explique los importes que en los Estados Financieros de la entidad surjan de la exploración y evaluación de recursos minerales, que ayude a los usuarios de esos Estados Financieros a comprender el importe, calendario y certidumbre de los flujos de efectivo futuros de los activos para exploración y evaluación que se hayan reconocido.

- NIIF 7 – Instrumentos Financieros – Información a revelar: requiere a las entidades que, en sus Estados Financieros, revelen información que permita a los usuarios evaluar: a) la relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y en el rendimiento de la entidad; y b) la naturaleza y alcance de los riesgos procedentes de los instrumentos financieros a los que la entidad se haya expuesto durante el período y en la fecha de presentación, así como la forma de gestionar dichos riesgos.

A raíz de la obligatoriedad de aplicar estas Normas, muchos conceptos contables han cambiado, o han sido sustancialmente modificados. Se han introducido normas nuevas, se han eliminado normas obsoletas y tales cambios podrán tener un mayor o menor grado de impacto en la información contable de las empresas de este sector.

En este contexto, podría decirse que el “Impuesto a la Renta Diferido” (tratado en la Norma conocida como la “NIC 12 – Impuesto a las Ganancias”), es uno de los elementos introducidos por la nueva normativa que podrá originar más cambios en la valuación del patrimonio de las empresas y en la presentación de su información contable.

Pronunciamientos técnicos del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay.

Estos Pronunciamientos son emitidos por el Colegio con el asesoramiento de sus comisiones especializadas y aprobados por el Consejo Directivo. Los mismos son obligatorios únicamente para los profesionales afiliados a este Colegio.

A continuación se detallan brevemente los Pronunciamientos relacionados con Estados Financieros de las empresas:

- Pronunciamiento N° 6 – Mantenimiento de registros contables: se especifican los elementos que se deben considerar a los efectos de mantener registros contables formalmente confiables que permitan concluir que la documentación primaria está adecuadamente registrada, compilada, resumida y expuesta.
- Pronunciamiento N° 10 – Fuentes de normas contables para la presentación de Estados Contables: se consideran fuentes de normas contables por su orden:
 - a) Los pronunciamientos de este Colegio
 - b) Las NIC’s consideradas de aplicación obligatoria en nuestro país.
 - c) La doctrina más recibida, las NIC’s de aplicación optativa y las que están en proceso de traducción, publicación y difusión; las Resoluciones de las Conferencias Interamericanas de Contabilidad; las Resoluciones de las Jornadas de Ciencias Económicas en el Cono Sur y sus antecesoras, las Jornadas Rioplatenses de Ciencias Económicas; y los pronunciamientos de organismos profesionales de otros países.

Establece además que en caso de existir varias normas contables, dentro de un mismo grupo de los mencionados precedentemente será necesario seleccionar y utilizar aquellas que sean de uso más generalizado en nuestro medio y mejor se adecuen a las circunstancias particulares del caso considerado.

1.2.2 Normativa fiscal aplicable al sector.

La ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006 introduce en nuestro país un nuevo sistema tributario. A partir de dicha ley se derogan ciertos impuestos vigentes a la fecha, se introduce el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y se producen ciertos cambios en los impuestos que permanecen.

En el marco de este nuevo sistema tributario, determinaremos en principio y con un breve detalle los impuestos que gravarían a las empresas del sector que nos ocupa.

Estas empresas serán contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), Impuesto al Patrimonio (IP), Impuesto al Valor Agregado (IVA) y en el caso de las sociedades anónimas del Impuesto de Control de las Sociedades Anónimas (ICOSA).

En lo que respecta al IRAE dichas empresas serían contribuyentes dado que el artículo 1° del Título 4 del Texto Ordenado 1996 establece que dicho impuesto recaerá sobre “las rentas de fuente uruguaya de actividades económicas de cualquier naturaleza”, y según el artículo 2° del referido título las rentas comprendidas serían “...las rentas empresariales...”. Posteriormente el artículo 3° de este título define que se entiende por rentas empresariales (ver detalle de rentas empresariales en el Capítulo IV – Normativa fiscal página 142). Por lo tanto estas empresas al desarrollar actividades empresariales dentro del territorio uruguayo estarían comprendidas en este impuesto.

En cuanto al IP podemos decir que las mismas serían contribuyentes dado que el artículo 1° del Título 14 del Texto Ordenado 1996 establece que los sujetos pasivos de este impuesto serán “...quienes estén mencionados en el artículo 3° del Título 4 del Texto Ordenado 1996...”. Como mencionamos anteriormente estas empresas se encuentran comprendidas en el artículo 3° del Título 4 del Texto Ordenado 1996, por lo tanto tributarán IP.

Con el IVA la situación es bastante similar a la de IP ya que el artículo 6° del Título 10 del Texto Ordenado 1996 establece que serán contribuyentes “...quienes realicen los actos gravados en el ejercicio de las actividades comprendidas en el artículo 3° del Título 4 de este Texto Ordenado...”.

En el caso de las sociedades anónimas las mismas tributarán además de estos impuesto el ICOSA dado que el artículo 1º del Título 16 del Texto Ordenado 1996 dispone que “las sociedades anónimas estarán gravadas con un impuesto de control, el que se aplicará en ocasión de su constitución y al cierre de cada ejercicio fiscal”.

1.2.3 Normativa legal aplicable a este sector.

Las Leyes de interés en este sector son la Leyes 10.751, 14.261, 14.411 y 16.760. Efectuaremos un resumen de los principales aspectos tratados en cada ley.

Ley N° 10.751 – Propiedad en común (junio/46): Establece como aspecto principal que los diversos pisos de un edificio y los departamentos en que se divide cada piso así como los departamentos de las casas de un solo piso, cuando sean independientes y tengan salida a la vía pública directamente o por un pasaje común, podrán pertenecer a distintos propietarios de acuerdo con las disposiciones que la presente ley determina.

Asimismo se definen: bienes en común, derechos y obligaciones de cada propietario; de la administración del edificio; obligatoriedad del seguro contra incendio; validez de las distintas formas de sociedades reconocidas por la Ley cuya finalidad sea la construcción o adquisición de inmuebles; concesiones de crédito por parte del Banco Hipotecario del Uruguay (BHU).

Ley N° 14.261 – Propiedad horizontal (setiembre/74): Establece el régimen de incorporación de inmuebles a propiedad horizontal (requisitos, condiciones generales); a quienes podrán ser enajenadas o adjudicadas las unidades; fomento de la adquisición de las unidades horizontales por el ocupante; régimen general de contrato de ventas de inmueble con precio reajutable; y régimen especial de préstamos del BHU para construcción de inmuebles en propiedad horizontal.

Ley N° 14.411 – Industria de la construcción: régimen de aportes sociales (agosto/75): Se declara obligatoria la afiliación al Banco de Previsión Social (BPS); Consejo Central de Asignaciones Familiares; Banco de Seguros del Estado (BSE); y a

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”, en el Sector de la Construcción

los seguros de enfermedad de todas las empresas y trabajadores de la construcción. Para este y demás fines establecidos en dicha Ley el Consejo Central de Asignaciones Familiares asumirá las funciones de organismo registrador y recaudador. Asimismo en el citado organismo se mantendrá el registro de construcción.

Las aportaciones serán del cargo del propietario de inmuebles o del titular de los derechos reales o posesorios sobre el mismo, serán calculadas sobre la base del presupuesto de mano de obra en las tasas porcentuales que fije el Poder Ejecutivo.

Ley N° 16.760 – Préstamos hipotecarios para financiar la construcción de edificios en el régimen de propiedad horizontal (julio/96): Se faculta a las entidades de intermediación financiera comprendidas en el artículo 1° del Decreto Ley 15.322 (Ley de intermediación financiera) a otorgar préstamos hipotecarios para financiar la construcción de edificios en el régimen de propiedad horizontal.

Ley N° 18.236 – Fondo de Cesantía y retiro para los trabajadores de la construcción (diciembre/2007): se crea con carácter de persona pública no estatal el Fondo de Cesantía y Retiro para los trabajadores de la construcción cuyo beneficio será la prestación por cesantía, por retiro y por fallecimiento.

CAPÍTULO II – ANÁLISIS DE LA NIC 12

2.1 Breve historia de la NIC 12.

La versión original de la “NIC 12 – Contabilización del Impuesto a las Ganancias” fue publicada en 1979. En 1989 el IASC publicó un borrador de una nueva norma que tuvo poca receptividad, debido a ello, un nuevo borrador para discusión fue emitido en 1994 que proponía un esquema similar al del SFAS 109 (norma que se aplica al impuesto diferido en Estados Unidos). Éste fue luego transformado en la versión revisada de la NIC 12 en octubre de 2006 (se la llamó “NIC 12 – Impuesto a las Ganancias”). Algunos cambios a la NIC 12 fueron luego efectuados en el año 2000, en el 2003 y en el 2004, básicamente por cambios en otras normas que la afectaban.

Como se ha indicado previamente, el Decreto N° 162/004 y otros concordantes establecen que las normas contables adecuadas a ser aplicadas en nuestro país serán las NIC’s traducidas al español, vigentes a mayo de 2004. Por lo cual las normas vigentes en nuestro país son las que existían internacionalmente en el año 2003 (los cambios del 2004 no fueron contemplados).

Sin embargo, la NIC 12 vigente en nuestro país no presenta diferencias sustanciales respecto de la NIC 12 que en la actualidad se encuentra vigente internacionalmente

2.2 Aplicación por primera vez de la NIC 12.

En caso que una empresa se disponga a aplicar por primera vez las disposiciones de la NIC 12, se deberán seguir los lineamientos de la NIIF 1 (tal cual lo establece el Decreto N° 90/005). Esta NIIF establece, entre otras cosas, que las empresas deben explicar en una nota cómo la adopción de las NIC’s afecta su posición financiera y sus flujos de fondos y establece el reconocimiento de determinados activos y pasivos, el no

reconocimiento de algunos otros y la reclasificación y remediación de algunas partidas al inicio del ejercicio.

A tales efectos, la NIIF 1 establece que los cambios deberán impactar los activos, pasivos y patrimonio en lo que la norma denomina “fecha de la transición” y para ello se deberá preparar un “balance de apertura” al inicio del primer año cuyas cifras comparativas se presentan.

2.3 Análisis de la NIC 12.

2.3.1 Objetivo.

El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias. La Norma establece que el principal problema que se presenta al contabilizar el impuesto a las ganancias es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de:

- (a) la recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el balance de la empresa; y
- (b) las transacciones y otros sucesos del período corriente que han sido objeto de reconocimiento en los Estados Financieros.

Tras el reconocimiento, por parte de la empresa, de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que 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 presente Norma exige que la empresa reconozca un pasivo (activo) por el impuesto diferido, con algunas excepciones muy limitadas.

Esta Norma exige que las empresas contabilicen las consecuencias fiscales de las

transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el Estado de Resultados, se registran también en el mismo. Los efectos fiscales de las transacciones y otros sucesos que se reconocen directamente en el patrimonio neto se llevan directamente a estas partidas del balance. De forma similar, el reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos, en una combinación de negocios, afecta a la cuantía de la plusvalía o minusvalía comprada, derivada de la combinación.

Esta Norma también aborda el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto a las ganancias en los Estados Financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.

2.3.2 Alcance.

Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización del impuesto a las ganancias. Para los propósitos de esta Norma, el término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. El impuesto a las ganancias incluye también otros tributos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una empresa subsidiaria, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la empresa que presenta los Estados Financieros.

Esta Norma no aborda los métodos de contabilización de las subvenciones del gobierno (tratados en la NIC 20 - Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre ayudas Gubernamentales), ni de los créditos fiscales por inversiones. Sin embargo, la Norma se ocupa de la contabilización de las diferencias temporarias que pueden derivarse de tales subvenciones o deducciones fiscales.

2.3.3 Definiciones.

La NIC 12 establece las siguientes definiciones:

Ganancia (pérdida) contable es la ganancia neta o la pérdida neta del período antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias.

Ganancia (pérdida) fiscal es la ganancia (pérdida) de un período, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar.

Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias es el importe total que, por este concepto, se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del período, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido.

Impuesto corriente es la cantidad a pagar por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia fiscal del período.

Pasivos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en períodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

Activos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en períodos futuros, relacionadas con:

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

Las diferencias temporarias (DT) son las divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o un pasivo (IL), y el valor que constituye la base fiscal (BF) de

los mismos. Por lo tanto tenemos la siguiente ecuación: $DT = IL - BF$.

Las diferencias temporarias pueden ser:

- (a) diferencias temporarias imponibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a períodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; o bien
- (b) diferencias temporarias deducibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a períodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

La base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo. Esta definición de base fiscal es bastante general, más adelante la propia NIC determina que se entiende por base fiscal de un activo y de un pasivo.

2.3.4 Base fiscal.

La base fiscal de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la empresa en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal será igual a su importe en libros.

En base a ello podemos decir que la base fiscal de un activo puede ser mayor, menor o igual a su importe en libros. Estas diferencias positivas o negativas determinarán diferencias temporarias imponibles (pasivo por impuesto diferido) o deducibles (activo por impuesto diferido).

La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en períodos futuros. En el caso de ingresos ordinarios que se reciben de forma anticipada, la base

fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual importe que no resulte imponible en períodos futuros.

Esta definición de base fiscal de un pasivo hace pensar que de la comparación del importe en libros de éstos con su base fiscal solo podrían surgir diferencias temporarias deducibles en el futuro (nunca imponibles). Ya que la misma indica que la base fiscal es igual al importe en libros “menos algo”, se podría decir que la base fiscal debería ser menor o igual al importe en libros; pero no podría ser superior a éste.

Algunas partidas tienen base fiscal aunque no figuren reconocidas como activos ni pasivos en el balance. Es el caso, por ejemplo, de los costos de investigación y desarrollo contabilizados como un gasto, al determinar la ganancia bruta contable en el período en que se incurren, que no son gastos deducibles para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal hasta un período posterior. La diferencia entre la base fiscal de los costos de investigación y desarrollo, esto es el importe que la autoridad fiscal permitirá deducir en períodos futuros, y el importe en libros nulo de la partida correspondiente en el balance, es una diferencia temporaria deducible que produce un activo por impuestos diferidos.

Cuando la base fiscal de un activo o un pasivo no resulte obvia inmediatamente, es útil considerar el principio fundamental sobre el que se basa esta Norma, esto es, que la empresa debe, con ciertas excepciones muy limitadas, reconocer un pasivo (activo) por impuestos diferidos, siempre que la recuperación o el pago del importe en libros de un activo o pasivo vaya a producir pagos fiscales mayores (menores) que los que resultarían si tales recuperaciones o pagos no tuvieran consecuencias fiscales.

En los Estados Financieros Consolidados, las diferencias temporarias se determinarán comparando el importe en libros de los activos y pasivos, incluidos en ellos, con la base fiscal que resulte apropiada para los mismos. La base fiscal se calculará tomando como referencia la declaración fiscal consolidada en aquellas jurisdicciones, o países en su caso, en las que tal declaración se presenta. En las demás

jurisdicciones o países, la base fiscal se determinará tomando como referencia las declaraciones fiscales de cada empresa del grupo en particular.

2.3.5 Reconocimiento de activos y pasivos por impuestos corrientes.

El impuesto corriente, correspondiente al período presente y a los anteriores, debe ser reconocido como una obligación de pago en la medida en que no haya sido liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponda al período presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos períodos, el exceso debe ser reconocido como un activo.

El importe a cobrar que corresponda a una pérdida fiscal, si ésta puede ser retrotraída para recuperar las cuotas corrientes satisfechas en períodos anteriores, debe ser reconocido como un activo.

Cuando una pérdida fiscal se utilice para recuperar el impuesto corriente pagado en períodos anteriores, la empresa reconocerá tal derecho como un activo, en el mismo período en el que se produce la citada pérdida fiscal, puesto que es probable que la empresa obtenga el beneficio económico derivado de tal derecho, y además este beneficio puede ser medido de forma fiable.

En otros países es posible registrar una ganancia por impuesto a la renta corriente ante el escenario de una pérdida fiscal; es decir es posible una “recuperación” de impuestos en el mismo año en que se origina la pérdida fiscal.

En el caso de nuestro país y con la normativa fiscal actual, si se obtiene una pérdida fiscal el impuesto corriente será cero, no está previsto que se contabilice un crédito a las cuentas de resultados (ganancia) por concepto de impuesto a la renta corriente.

2.3.6 Reconocimiento de activos y pasivos por impuesto diferido.

Diferencias temporarias imponibles.

Se debe reconocer un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible, a menos que la diferencia haya surgido por:

- (a) una plusvalía comprada cuya amortización no sea fiscalmente deducible; o bien por
- (b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:
 - (i) no es una combinación de negocios; y además
 - (ii) en el momento en que fue realizada no afectó ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

Todo reconocimiento de un activo lleva inherente la suposición de que su importe en libros se recuperará, en forma de beneficios económicos, que la empresa recibirá en períodos futuros. Cuando el importe en libros del activo exceda a su base fiscal, el importe de los beneficios económicos imponibles excederá al importe fiscalmente deducible de ese activo. Esta diferencia será una diferencia temporaria imponible, y la obligación de pagar los correspondientes impuestos en futuros períodos será un pasivo por impuestos diferidos. Esto hace probable que los beneficios económicos salgan de la empresa en forma de pagos de impuestos y tal pasivo por impuesto diferido se encuentra ya devengado al cierre del ejercicio; entonces corresponderá que se contabilice.

De forma similar, si el importe en libros de un pasivo es menor que su base fiscal, la diferencia entre ambos importes dará lugar a un pasivo por impuesto diferido respecto al impuesto a la renta que se pagará en períodos posteriores.

Combinaciones de negocios.

En el caso de una combinación de negocios calificada como adquisición, el costo de la compra se distribuye entre los activos y pasivos identificables adquiridos, tomando

como referencia los valores razonables de los mismos en el momento de efectuar la transacción. Las diferencias temporarias aparecerán cuando la base fiscal de los activos y pasivos identificables adquiridos no resulte modificada por el hecho de la combinación, o bien si los valores en libros y la base fiscal se modifican de forma diferente por la combinación. Por ejemplo, aparece una diferencia temporaria imponible, que da lugar a un pasivo por impuestos diferidos, en el caso de que el importe en libros de un determinado activo se incremente hasta su valor razonable tras la combinación, siempre que la base fiscal del activo sea la misma que la que correspondía al propietario anterior. El importe del pasivo por impuestos diferidos afecta, en este caso, a la plusvalía comprada.

Activos contabilizados por su valor razonable.

Las Normas Internacionales de Contabilidad permiten que ciertos activos se contabilicen a su valor razonable, o bien que sean objeto de revaluación (NIC 16 - Propiedades, Plantas y Equipo, NIC 38 - Activos Intangibles, NIC 39 - Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición y NIC 40 – Propiedades de Inversión). En algunos países, la revaluación o cualquier otra reconsideración del valor del activo, para acercarlo a su valor razonable, afecta a la ganancia (pérdida) fiscal del período corriente. Como resultado de esto, se puede ajustar igualmente la base fiscal del activo, y no surge ninguna diferencia temporaria. En otros países (como por ejemplo, el nuestro), sin embargo, la revalorización o reconsideración del valor no afecta a la ganancia fiscal del período en que una u otra se llevan a efecto, y por tanto no ha de procederse al ajuste de la base fiscal. No obstante, la recuperación futura del importe en libros producirá un flujo de beneficios económicos imponibles para la empresa, puesto que los importes deducibles a efectos fiscales serán diferentes de las cuantías de esos beneficios económicos. La diferencia entre el importe en libros de un activo revalorizado y su base fiscal, es una diferencia temporaria, y da lugar por tanto a un activo o pasivo por impuestos diferidos. Esto se cumple incluso cuando:

- (a) La empresa no desea vender el activo. En tales casos, el importe en libros revaluado se recuperará mediante el uso, lo que generará beneficios fiscales por

encima de la depreciación deducible fiscalmente en períodos futuros; o

- (b) Se difiera el pago de impuestos sobre las ganancias, a condición de que el importe de la venta de los activos se reinvierta en otros similares. En tales casos el impuesto se acabará pagando cuando se vendan los nuevos activos, o bien a medida que vayan siendo utilizados.

Plusvalía comprada (valor llave positivo).

La plusvalía comprada se define como el exceso del costo de adquisición sobre el valor de la participación del comprador en el valor razonable de los activos y pasivos identificables adquiridos. En muchos casos, las autoridades fiscales no permiten la amortización de la plusvalía comprada como gasto deducible al determinar la ganancia fiscal. Además, en estos países, el costo de la plusvalía comprada no suele ser deducible, ni siquiera cuando la empresa subsidiaria se desapropia de los activos de los que procede. En tales situaciones, la plusvalía comprada tiene una base fiscal igual a cero. Así, cualquier diferencia entre el importe en libros de la plusvalía comprada y su base fiscal, que es nula, será una diferencia temporaria imponible. No obstante, esta Norma no permite el reconocimiento del pasivo por impuestos diferidos resultante, puesto que la plusvalía comprada es un elemento residual, y el reconocimiento de un pasivo de esta naturaleza podría incrementar el propio importe en libros de la partida en cuestión.

Registro inicial de un activo o pasivo.

Las diferencias temporarias también pueden aparecer al registrar por primera vez un activo o un pasivo, por ejemplo cuando una parte o la totalidad de su valor no son deducibles a efectos fiscales. El método de contabilización de tal diferencia temporaria depende de la naturaleza de las transacciones que hayan producido el registro inicial del activo:

- (a) En el caso de una combinación de negocios, la compradora procederá a reconocer los activos o pasivos por impuestos diferidos, lo cual afectará al

importe de la plusvalía comprada.

- (b) Si la transacción afecta a la ganancia contable o a la ganancia fiscal, la empresa procederá a reconocer los activos o pasivos por impuestos diferidos, así como el correspondiente ingreso o gasto por impuesto diferido, respectivamente, en el Estado de Resultados.
- (c) Si la transacción no es una combinación de negocios, y no afecta ni a la ganancia contable ni a la fiscal, la empresa podría reconocer el correspondiente activo o pasivo por impuestos diferidos y ajustar por tanto el importe en libros del activo o del pasivo por el mismo importe. Pero tales ajustes podrían volver menos transparentes los Estados Financieros. Por lo tanto, esta Norma no permite a las empresas reconocer el mencionado activo o pasivo por impuestos diferidos, ya sea en el momento del registro inicial o posteriormente. Además, las empresas no reconocerán tampoco, a medida que el activo se amortice, los cambios subsiguientes en el activo o el pasivo por impuestos diferidos que no se haya registrado inicialmente.

Diferencias temporarias deducibles.

Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, por causa de todas y cada una de las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte **probable** que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar las deducciones por diferencias temporarias, salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca por causa de:

- (a) una minusvalía comprada que reciba el tratamiento de ingreso diferido, de acuerdo con la NIC 22 – Combinaciones de Negocios; o bien
- (b) el reconocimiento inicial de un activo o un pasivo en una transacción que:
 - (i) no sea una combinación de negocios; y que
 - (ii) en el momento de realizarla, no haya afectado ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

La norma no define el término “*probable*”, para lo cual tomamos la definición dada por el párrafo 23 de la NIC 37 – Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes, que indica que “*probable*” significa que la probabilidad de que ocurra un suceso es mayor que la probabilidad de que el mismo no ocurra.

No obstante, debe reconocerse un activo por impuestos diferidos para las diferencias temporarias deducibles asociadas con inversiones en empresas subsidiarias, sucursales y asociadas, así como con participaciones en negocios conjuntos.

Detrás del reconocimiento de cualquier pasivo, está inherente la expectativa de que la cantidad correspondiente será liquidada, en futuros períodos, por medio de una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos. Cuando tales recursos salgan efectivamente de la empresa, una parte o la totalidad de sus importes pueden ser deducibles para la determinación de la ganancia fiscal, en períodos posteriores al del reconocimiento del pasivo. En tales casos se producirá una diferencia temporaria entre el importe en libros del citado pasivo y su base fiscal. De acuerdo con ello, aparecerá un activo por impuestos diferidos, respecto a los impuestos sobre las ganancias que se recuperarán en períodos posteriores, cuando sea posible la deducción del pasivo para determinar la ganancia fiscal.

De forma similar, si el importe en libros de un activo es menor que su base fiscal, la diferencia entre ambos importes dará lugar a un activo por impuestos diferidos respecto a los impuestos sobre las ganancias que se recuperarán en períodos posteriores.

La reversión de las diferencias temporarias deducibles dará lugar a reducciones en la determinación de las ganancias fiscales de períodos posteriores. No obstante, los beneficios económicos, en forma de reducciones en pagos de impuestos, llegarán a la empresa sólo si es capaz de obtener ganancias fiscales suficientes como para cubrir las posibles deducciones. Por tanto, la empresa reconocerá activos fiscales por impuestos diferidos, sólo si es probable que disponga de esos beneficios fiscales futuros contra los

que cargar las deducciones por diferencias temporarias.

Será probable que se disponga de ganancias fiscales, contra los que cargar las deducciones por diferencias temporarias, siempre que existan diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal y referidas a la misma entidad fiscal, cuya reversión se espere:

- (a) en el mismo período fiscal en el que se prevea que reviertan las diferencias temporarias deducibles; o
- (b) en períodos en los que una pérdida fiscal, surgida por un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores.

Es decir, para reconocer un activo por impuesto diferido, antes que nada, debe existir un pasivo por impuesto diferido por un monto igual o mayor, que se revierta en el mismo momento que el activo. Si se cumple eso, se puede contabilizar todo el activo.

Cuando la cuantía de las diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma entidad fiscal, sea insuficiente, sólo se reconocerán activos por impuestos diferidos (por la parte que exceda a los pasivos) en la medida que se den cualesquiera de estos supuestos:

- (a) cuando sea probable que la empresa vaya a tener suficientes ganancias fiscales, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma entidad fiscal, en el mismo período en el que se reviertan las diferencias temporarias deducibles; o
- (b) cuando la empresa tenga la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal para crear ganancias fiscales en los períodos oportunos.

Las oportunidades de planificación fiscal son acciones que la empresa puede emprender para crear, o incrementar, ganancias fiscales en un determinado período, antes de que prescriba la posibilidad de deducir una pérdida fiscal u otro crédito por operaciones anteriores en el tiempo. Por ejemplo, en algunos países puede crearse, o incrementarse, la ganancia fiscal por medio de las siguientes actuaciones:

- (a) eligiendo el momento de la tributación de los ingresos financieros, ya sea en el

- momento en que sean exigibles o en el momento de recibirlos;
- (b) difiriendo el ejercicio del derecho de ciertas deducciones sobre la ganancia fiscal;
 - (c) vendiendo, y quizá arrendando posteriormente con opción de compra, activos que se han revaluado pero cuya base fiscal no ha sido objeto de ajuste para reflejar la subida de valor; y
 - (d) vendiendo un activo que genere ganancias no imponibles (como por ejemplo, en ciertos países, los bonos emitidos por el Estado), para comprar otras inversiones que generen ganancia imponible.

En el caso de que las oportunidades de planificación fiscal anticipen la ganancia tributable de un período posterior a otro previo en el tiempo, la utilización de las pérdidas o de los créditos fiscales por operaciones de períodos anteriores aun dependerá de la existencia de ganancias tributables futuras, de fuentes distintas a las que puedan originar diferencias temporarias en el futuro.

Minusvalía comprada (valor llave negativo).

Esta Norma no permite el reconocimiento del activo por impuestos diferidos que surge de las diferencias temporarias deducibles asociadas con una minusvalía comprada, que se contabiliza como ingreso diferido de acuerdo con la NIC 22 – Combinaciones de Negocios, porque esa minusvalía comprada es un importe residual, y el reconocimiento del activo por impuestos diferidos incrementaría el importe en libros reconocido de la propia plusvalía comprada⁴.

Reconocimiento inicial de un activo o pasivo.

Un ejemplo donde aparecerá un activo por impuesto diferido, tras el reconocimiento inicial de un activo que no afecta resultados, es cuando una empresa adquiere un bien de uso cuya base fiscal es mayor que su costo de adquisición. En este caso aparecerá una

⁴ Esta excepción ha sido eliminada en el año 2005 de la NIC 12 vigente internacionalmente (no en nuestro país, sino hasta el 1° de enero de 2009).

diferencia temporaria deducible. Como esta transacción no afecta resultados, si se contabilizara el activo por impuesto diferido el mismo debería contabilizarse reduciendo el valor del bien adquirido. En este caso la empresa no procederá a reconocer el activo por impuesto diferido resultante, porque la NIC 12 no lo permite asumiendo que tales asientos contables distorsionan el valor contable de las partidas del balance.

Pérdidas y créditos fiscales no utilizados.

Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de períodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero sólo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados.

Los criterios a emplear para el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos, que nacen de la posibilidad de compensación de pérdidas y créditos fiscales no utilizados, son los mismos que los utilizados para reconocer activos por impuestos diferidos surgidos de las diferencias temporarias deducibles. No obstante, la existencia de pérdidas fiscales no utilizadas puede ser una evidencia para suponer que, en el futuro, no se dispondrá de ganancias fiscales. Por tanto, cuando una empresa tiene en su historial pérdidas recientes, procederá a reconocer un activo por impuestos diferidos surgido de pérdidas o créditos fiscales no utilizados, sólo si dispone de una cantidad suficiente de diferencias temporarias imponibles, o bien si existe alguna otra evidencia convincente de que dispondrá en el futuro de suficiente ganancia fiscal, contra la que cargar dichas pérdidas o créditos. En tales circunstancias, esta Norma exige revelar la cuantía del activo por impuestos diferidos, así como la naturaleza de la evidencia en que se apoya el reconocimiento del mismo.

Al evaluar la posibilidad de disponer de ganancias fiscales contra las que cargar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, la empresa considerará los siguientes criterios:

- (a) si la empresa tiene suficientes diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal, y referidas a la misma entidad fiscal, que puedan dar lugar a importes imponibles, en cantidad suficiente como para cargar contra ellos las pérdidas o créditos fiscales no utilizados antes de que el derecho de utilización expire;
- (b) si es probable que la empresa tenga ganancias fiscales antes de que prescriba el derecho de compensación de las pérdidas o créditos fiscales no utilizados;
- (c) si las pérdidas fiscales no utilizadas han sido producidas por causas identificables, cuya repetición es improbable; y
- (d) si la empresa dispone de oportunidades fiscales que vayan a generar ganancias fiscales en los períodos en que las pérdidas o los créditos fiscales puedan ser utilizados.

En la medida en que no sea probable disponer de ganancias fiscales contra las que cargar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, no se procederá a reconocer los activos por impuestos diferidos.

Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos.

A la fecha de cierre de cada período, la empresa procederá a reconsiderar los activos por impuestos diferidos, que no haya reconocido anteriormente. En ese momento la empresa procederá a registrar un activo de esta naturaleza, anteriormente no reconocido, siempre que sea probable que las futuras ganancias fiscales permitan la recuperación del activo por impuestos diferidos. Por ejemplo, una mejora en el desarrollo de las ventas, puede hacer más probable que la empresa sea capaz de generar ganancias fiscales en cuantía suficiente. Otro ejemplo es cuando la empresa proceda a reconsiderar los activos por impuestos diferidos, en el momento de realizar una combinación de negocios o con posterioridad a la misma.

Inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y participaciones en negocios conjuntos.

Aparecen diferencias temporarias cuando el importe en libros de las inversiones financieras en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de las participaciones en negocios conjuntos (igual a la porción que represente la participación del inversor en los activos netos de la subsidiaria, sucursal, asociada o negocio conjunto, contando incluso con el importe en libros de la plusvalía comprada) sea diferente de su base fiscal (que a menudo coincide con el costo). Tales diferencias pueden surgir en las más variadas circunstancias, como por ejemplo:

- (a) por la existencia de ganancias no distribuidas en las subsidiarias, sucursales, asociadas o negocios conjuntos;
- (b) por las diferencias de cambio, cuando la controladora y su subsidiaria estén situadas en diferentes países; y
- (c) por una reducción en el importe en libros de las inversiones en una asociada, como consecuencia de haber disminuido el importe recuperable de la misma.

En los Estados Financieros Consolidados, la diferencia temporaria puede ser diferente de la diferencia temporaria registrada en los Estados Financieros individuales de la controladora, sí ésta contabiliza, en sus Estados Financieros, la inversión al costo o por su valor revaluado.

La empresa debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos en todos los casos de diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, excepto que se den conjuntamente las dos condiciones siguientes:

- (a) la controladora o inversora es capaz de controlar el momento de reversión de la diferencia temporaria; y
- (b) es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.

La empresa contabilizará, en la moneda de los Estados Financieros, los activos y

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

pasivos no monetarios de una operación en el extranjero que es parte integrante de las actividades de la empresa (NIC 21 – Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera). Si la ganancia o pérdida fiscal de la operación en el extranjero (y, por tanto, la base fiscal de sus activos y pasivos no monetarios) se calcula en la divisa correspondiente, los cambios de cotización en la misma pueden dar lugar a diferencias temporarias. Puesto que tales diferencias temporarias se relacionan con los activos y pasivos de la operación en el extranjero, y no con las inversiones en la operación extranjera por parte de la empresa que presenta sus Estados Financieros, se procederá a reconocer por parte de la entidad los correspondientes activos o pasivos por impuestos diferidos. El impuesto diferido resultante será cargado o acreditado (esta acreditación no tiene lugar en nuestro país) al Estado de Resultados.

La empresa debe reconocer un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias procedentes de inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de participaciones en negocios conjuntos, sólo en la medida que:

- (a) las diferencias temporarias vayan a revertir en un futuro previsible; y
- (b) se espere disponer de ganancias fiscales contra las cuales cargar las citadas diferencias temporarias.

Resumen de situaciones y tipos de diferencias temporarias.

A modo de resumen se detallan a continuación las situaciones que se podrían dar y lo tipos de diferencias temporarias que arrojarían las mismas:

	DT	ID
Si IL activo > BF	Imponible	Pasivo
Si IL activo < BF	Deducible	Activo
Si IL pasivo > BF	Deducible	Activo
Si IL pasivo < BF	Imponible	Pasivo

Siendo: IL = Importe en Libros
BF = Base Fiscal
DT = Diferencia Temporaria
ID = Impuesto Diferido

Si el importe en libros tanto de un activo como de un pasivo es igual a su base fiscal al cierre del ejercicio económico no habrá diferencia temporaria y por consiguiente no tendremos pasivo o activo por impuesto diferido.

A los efectos de clarificar lo expuesto en párrafos anteriores se detallan a continuación los pasos a seguir para reconocer un activo por impuesto diferido, teniendo en cuenta las excepciones y limitaciones al reconocimiento del mismo.⁵

- a) Se identifican diferencias temporarias deducibles lo cual puede dar lugar a un activo por impuesto diferido, frente a esta situación surge la **Pregunta 1**.
- b) **Pregunta 1:** ¿Es por un valor llave negativo?
 - Si la respuesta es Si, no se contabiliza el activo por impuesto diferido.
 - Si la respuesta es No, pasamos a la **Pregunta 2**.
- c) **Pregunta 2:** ¿Reconocimiento inicial?
 - Si la respuesta es Si, pasamos a la **Pregunta 3**.
 - Si la respuesta es No, podría existir un activo por lo que pasamos a la **Pregunta 5**.
- d) **Pregunta 3:** ¿Es una combinación de negocios?
 - Si la respuesta es No, pasamos a la **Pregunta 4**.
 - Si la respuesta es Si, podría existir un activo por lo que pasamos a la **Pregunta 5**.
- e) **Pregunta 4:** ¿Afectó el resultado contable o fiscal?
 - Si la respuesta es No, no se contabiliza el activo por impuesto diferido.
 - Si la respuesta es Si, podría existir un activo por lo que pasamos a la **Pregunta 5**.

⁵ Datos extraídos del libro del Cr. Rafael Amexis “Impuesto a la renta diferido – NIC 12 – Aplicación práctica en Uruguay. Análisis detallado de la norma y ejemplos”.

- f) **Pregunta 5:** ¿Existen pasivos suficientes por impuesto diferido?
- Si la respuesta es Si, se contabiliza el activo por impuesto diferido.
 - Si la respuesta es No, pasamos a la **Pregunta 6.**
- g) **Pregunta 6:** ¿Podría haber renta fiscal futura?
- Si la respuesta es Si, se contabiliza el activo por impuesto diferido.
 - Si la respuesta es No, no se contabiliza el activo por impuesto diferido.

2.3.7 Medición.

Los pasivos corrientes de tipo fiscal (la norma se refiere al impuesto a la renta del año), ya procedan del período presente o de períodos anteriores, deben ser medidos por las cantidades que se espere pagar a la autoridad fiscal, utilizando la normativa y tasas impositivas que se hayan aprobado, o estén a punto de aprobarse, en la fecha del balance.

Los activos y pasivos de tipo fiscal diferidos a largo plazo deben medirse según las tasas que vayan a ser de aplicación en los períodos en los que se espere realizar los activos o pagar los pasivos, a partir de la normativa y tasas impositivas que se hayan aprobado, o estén a punto de aprobarse, en la fecha del balance.

Los activos y pasivos de tipo fiscal, ya sean corrientes o diferidos a largo plazo, se medirán normalmente utilizando la normativa y tasas que hayan sido aprobadas y estén en vigor. No obstante, en algunos países, los anuncios oficiales de tasas impositivas (y leyes fiscales) tienen un efecto similar al de las reglas en vigor, las cuales aparecen unos meses después del correspondiente anuncio. En tales circunstancias, los activos y pasivos de tipo fiscal se medirán utilizando la normativa y tasas impositivas anunciadas de antemano. Este es justamente el caso de nuestro país para los ejercicios que cierran antes del 1° de julio de 2007, ya que la tasa vigente para ese período posterior a julio de 2007 es de un 25% mientras que hasta entonces era de un 30%.

En los casos en que se apliquen diferentes tasas impositivas según los niveles de

ganancia fiscal, los activos y pasivos por impuestos diferidos se medirán utilizando las tasas medias que se espere aplicar, a la ganancia o a la pérdida fiscal, en los períodos en los que se espere que vayan a revertir las correspondientes diferencias.

La medición de los activos y los pasivos por impuestos diferidos debe reflejar las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la empresa espera, a la fecha del balance, recuperar el importe en libros de sus activos o liquidar el importe en libros de sus pasivos.

En algunos países, la forma en que la empresa vaya a recuperar (liquidar) el importe en libros de un activo (pasivo), puede afectar alguna o ambas de las siguientes circunstancias:

- (a) la tasa a aplicar cuando la empresa recupere (liquide) el importe en libros del activo (pasivo); y
- (b) la base fiscal del activo (pasivo).

En tales casos, la empresa procederá a medir los activos y los pasivos por impuestos diferidos utilizando la tasa y la base fiscal que sean coherentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente.

En algunas jurisdicciones, el impuesto a las ganancias se grava a una tasa mayor o menor, siempre que una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las ganancias retenidas se paguen como dividendos a los accionistas de la empresa. En algunas otras jurisdicciones, el impuesto a las ganancias puede ser devuelto o pagado si una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las ganancias retenidas se pagan como dividendos a los accionistas de la empresa. En tales circunstancias, los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos, se miden a la tasa aplicable a las ganancias no distribuidas.

En las circunstancias descritas en el párrafo anterior, las consecuencias de los dividendos en relación con el impuesto a las ganancias se reconocen cuando se procede

a reconocer el pasivo por el pago de dividendos. Las consecuencias de los dividendos en el impuesto están relacionadas más directamente con transacciones o sucesos pasados, que con las distribuciones hechas a los propietarios. Por tanto, estas consecuencias de los dividendos en el impuesto a las ganancias se reconocerán, en la ganancia o pérdida neta del período.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos no deben ser descontados, los mismos deben ser presentados por sus valores nominales.

Una evaluación fiable del importe descontado de los activos y pasivos por impuestos diferidos, exigiría plantear la distribución en el tiempo de cada diferencia temporaria. En muchos casos esta distribución es impracticable o altamente compleja de realizar. Por tanto, resulta inapropiado exigir el descuento de los activos o pasivos por impuestos diferidos. El hecho de permitir este descuento, sin exigirlo, podría dar lugar a unas cifras sobre impuestos diferidos que no fueran comparables entre empresas. Por tanto, esta Norma no exige, ni permite, descontar los saldos de activos y pasivos por impuestos diferidos.

Las diferencias temporarias se calcularán tomando como referencia el importe en libros del activo o pasivo. Esto será de aplicación incluso cuando el saldo en cuestión se determina mediante el descuento.

El importe en libros de un activo por impuestos diferidos debe someterse a revisión en la fecha de cada balance. La empresa debe reducir el importe del saldo del activo por impuestos diferidos, en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal en el futuro, como para permitir cargar contra la misma la totalidad o una parte, de los beneficios que representa el activo por impuestos diferidos. Esta reducción deberá ser objeto de reversión, siempre que la empresa recupere la expectativa de suficiente ganancia fiscal futura, como para poder utilizar los saldos dados de baja.

2.3.8 Reconocimiento de impuestos corrientes y diferidos.

La contabilización de los efectos fiscales, tanto en el período corriente como los diferidos para posteriores períodos, de una determinada transacción o suceso económico, ha de ser coherente con el registro contable de la transacción o el suceso correspondiente.

Estado de Resultados.

Los impuestos, tanto si son del período corriente como si son diferidos, deben ser reconocidos como gasto o ingreso, e incluidos en la determinación de la ganancia o pérdida neta del período, excepto si tales impuestos han surgido de:

- (a) una transacción o suceso económico que se ha reconocido, en el mismo período, cargando o abonando directamente al patrimonio neto; o
- (b) una combinación de negocios que se ha calificado como adquisición.

La mayoría de los pasivos y de los activos por impuestos diferidos aparecerán cuando los ingresos y gastos, que se incluyen en la ganancia contable de un determinado período, se computen dentro de la ganancia fiscal en otro diferente. En este caso, el correspondiente impuesto diferido se reconocerá en el Estado de Resultados.

El impuesto se contabiliza con cargo al resultado del ejercicio y el asiento contable sería del tipo:

En el caso de un pasivo por impuesto diferido:

_____	_____
Pérdida por impuesto diferido	
	Impuesto diferido pasivo
_____	_____

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

En el caso de un activo por impuesto diferido:

Impuesto diferido activo	Ganancia por impuesto diferido
--------------------------	--------------------------------

El importe en libros de los activos y pasivos por impuestos diferidos puede cambiar, incluso cuando no haya cambiado el importe de las diferencias temporarias correspondientes. Esto puede pasar, por ejemplo, como resultado de:

- (a) un cambio en las tasas o en las normativas fiscales;
- (b) una reestimación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos; o
- (c) un cambio en la forma esperada de recuperar el importe en libros de un activo.

El impuesto diferido, correspondiente a estos cambios, se reconocerá en el Estado de Resultados, excepto en la medida en que se relacione con partidas previamente cargadas o acreditadas directamente a las cuentas del patrimonio neto.

2.3.9 Partidas cargadas o acreditadas directamente al patrimonio neto.

Los impuestos sobre las ganancias, ya sean del período corriente o diferidos, deben ser cargados (debitados) o abonados (acreditados) directamente al patrimonio neto si se relacionan con partidas que se llevan directamente a las cuentas del patrimonio neto, ya sea en el mismo período o en otro diferente.

Las Normas Internacionales de Contabilidad exigen o permiten que ciertas partidas sean cargadas o acreditadas directamente al patrimonio neto. Ejemplos de tales partidas son:

- (a) un cambio en el importe en libros procedente de la revaluación de las propiedades, planta y equipo (NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo);
- (b) un ajuste del saldo inicial de las ganancias retenidas procedente de un cambio en las políticas contables, que se aplique retrospectivamente, o de la corrección de un error fundamental (NIC 8 – Ganancia o Pérdida Neta del Período, Errores

Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables);

- (c) las diferencias de cambio producidas por la conversión de los Estados Financieros de una entidad extranjera (NIC 21 – Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera); y
- (d) los importes que surgen del reconocimiento inicial, en un instrumento financiero compuesto, del componente de patrimonio neto.

En algunas circunstancias muy excepcionales, puede ser difícil determinar el importe de los impuestos, ya sean del período corriente o diferidos, que se corresponden con las partidas cargadas o acreditadas directamente al patrimonio neto. Este podría ser el caso, por ejemplo, cuando:

- (a) exista una escala progresiva en el impuesto a las ganancias, y sea imposible calcular la tasa a la cual ha tributado un componente específico de la ganancia o la pérdida fiscal;
- (b) un cambio en la tasa impositiva u otra norma fiscal afecte a un activo o pasivo por impuestos diferidos relacionados, en todo o en parte, con una partida que haya sido llevada directamente al patrimonio neto; o
- (c) la empresa determine que debe reconocer, o debe dar de baja, por su importe total, un activo por impuestos diferidos, cuando tal activo se relacione, en todo o en parte, con una partida que ha sido llevada directamente al patrimonio neto.

En tales casos, la determinación de la parte del impuesto correspondiente al período y la parte diferida, que están relacionadas con partidas que han sido cargadas o acreditadas directamente al patrimonio neto, se basará en una prorrata razonable de los impuestos corrientes y diferidos por la entidad en el país correspondiente, o bien en otro método con el que se consiga una distribución apropiada, según las circunstancias.

La NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo, no especifica si la empresa debe trasladar cada año desde el superávit de revaluación a las ganancias retenidas una cantidad igual a la diferencia entre la depreciación o amortización del activo revaluado y la depreciación o amortización que se hubiera practicado sobre el costo original del

activo. Si la empresa hace esta transferencia, el importe correspondiente a la misma se calculará neto de cualquier impuesto diferido que le corresponda. Consideraciones similares se aplican a las transferencias hechas tras la venta de un elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo.

Cuando un activo se ha revaluado para efectos fiscales, y tal revaluación está relacionada con otra revaluación, exclusivamente contable, practicada en períodos anteriores, o con una que se espera realizar en algún período posterior, los efectos fiscales de la revaluación contable y del ajuste en la base fiscal se cargarán o acreditarán al patrimonio neto en los períodos en que tienen lugar. Sin embargo, si las revaluaciones con efectos fiscales no se relacionan con revaluaciones contables practicadas en el pasado, o con otras que se esperan realizar en el futuro, los efectos fiscales del ajuste de la base fiscal se reconocerán en el Estado de Resultados.

Cuando una empresa paga dividendos a sus accionistas, puede tener la obligación de pagar una porción de tales dividendos a las autoridades fiscales, en nombre de los accionistas. En muchas jurisdicciones estas cuantías se denominan retenciones de impuestos. Tales montos, pagados o por pagar a las autoridades fiscales, se cargan al patrimonio neto como parte de los dividendos.

Impuestos diferidos surgidos de una combinación de negocios.

Como se ha explicado anteriormente, pueden aparecer diferencias temporarias en una combinación de negocios calificada como adquisición. De acuerdo con la NIC 22 – Combinaciones de Negocios, la empresa procederá a reconocer los activos por impuestos diferidos (si cumplen los criterios establecidos para su reconocimiento) o los pasivos por impuestos diferidos resultantes de los activos y pasivos identificables en el momento de la adquisición. En consecuencia, estos activos y pasivos por impuestos diferidos afectarán a la cuantía de la plusvalía o minusvalía comprada. No obstante, la empresa no reconocerá los pasivos por impuestos diferidos que surjan de la propia plusvalía comprada (siempre que la amortización de esta partida no sea deducible a

efectos fiscales), ni los activos por impuestos diferidos surgidos por la minusvalía comprada que se trate contablemente como un ingreso diferido.

Como resultado de una combinación de negocios, la eventual empresa adquirente puede considerar probable la recuperación de un activo por impuesto diferido, que no se contabilizó con anterioridad a la combinación. Por ejemplo, la empresa adquirente podría usar ahora la capacidad de deducción de sus pérdidas fiscales no utilizadas para compensar con ganancias fiscales futuras de la empresa adquirida. En tales casos, la empresa adquirente reconocerá un activo por impuestos diferidos y tomará en cuenta este hecho al determinar la plusvalía o minusvalía comprada, resultante de la adquisición.

Cuando la empresa adquirente no haya reconocido un activo por impuesto diferido entre los activos identificables de la empresa adquirida, en la fecha de la combinación de ambas, y tal activo por impuestos diferidos haya sido objeto de reconocimiento posterior en los Estados Financieros Consolidados de la empresa adquirente, el ingreso por impuestos diferidos resultante se llevará directamente al Estado de Resultados.

Además, el adquirente:

- (a) ajustará el importe en libros bruto de la plusvalía comprada, así como la amortización acumulada del mismo, a las cantidades que podría haber contabilizado de haber reconocido el activo por impuestos diferidos como uno de los activos identificables en la fecha de la combinación de negocios; y
- (b) reconocerá como gasto la reducción en el importe en libros de la plusvalía comprada.

No obstante, el adquirente no procederá a reconocer una minusvalía comprada, ni a incrementar el importe en libros de la minusvalía comprada que existiera con anterioridad.

2.3.10 Presentación.

Activos y pasivos por impuestos.

Los activos y pasivos derivados del impuesto a las ganancias deben presentarse por separado de otros activos o pasivos en el balance. Las partidas de activos y pasivos por impuestos diferidos deben distinguirse de los activos y pasivos por impuestos corrientes.

Cuando una empresa realiza, en sus Estados Financieros, la distinción entre partidas corrientes y a largo plazo, no debe proceder a clasificar los activos (pasivos) por impuestos diferidos como activos (pasivos) corrientes.

Compensación de partidas.

Una empresa debe compensar los activos por impuestos y los pasivos por impuestos si, y sólo si, la entidad:

- (a) tiene reconocido legalmente un derecho para compensar frente a la autoridad fiscal los importes reconocidos en esas partidas; y
- (b) tiene la intención de liquidar las deudas netas que resulten, o bien realizar los activos y liquide simultáneamente las deudas que ha compensado con ellos.⁶

Una empresa 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 empresa pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta existente.

En los Estados Financieros Consolidados, un activo fiscal de naturaleza corriente en una empresa se compensará con un pasivo corriente fiscal de otra empresa del grupo si,

⁶ Criterios establecidos en la NIC 32 – Instrumentos Financieros – Presentación e Información a Revelar.

y sólo si, las empresas correspondientes tienen reconocido legalmente el derecho de pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta, en el caso de que tales empresas tengan la intención de hacer o recibir tal pago neto o recuperar el activo y pagar, simultáneamente, el pasivo.

Una empresa debe compensar activos por impuestos diferidos con pasivos por impuestos diferidos si, y sólo si:

- (a) tiene reconocido legalmente el derecho de compensar, frente a la autoridad fiscal, los importes reconocidos en esas partidas; y
- (b) los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos se derivan del impuesto a las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, que recaen sobre:
 - (i) la misma entidad o sujeto fiscal; o bien
 - (ii) diferentes entidades o sujetos a efectos fiscales que pretenden, ya sea liquidar los activos y pasivos fiscales corrientes por su importe neto, ya sea realizar los activos y pagar los pasivos simultáneamente, en cada uno de los períodos futuros en los que se espere liquidar o recuperar cantidades significativas de activos o pasivos por los impuestos diferidos.

A fin de evitar la necesidad de establecer un calendario detallado de los momentos en que cada diferencia temporaria revertirá, esta Norma exige a las empresas la compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos de la misma entidad o sujeto fiscal si, y sólo si, se relacionan con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma administración fiscal, siempre y cuando la empresa tenga reconocido legalmente el derecho de compensar los activos corrientes por impuestos diferidos, con los pasivos corrientes de la misma naturaleza.

En algunas circunstancias, muy raras en la práctica, la empresa puede tener reconocido legalmente el derecho de compensar, y la intención de liquidar en términos netos, las deudas fiscales de unos determinados períodos, pero no de otros. En tales casos muy especiales, puede requerirse una programación temporal detallada para

determinar si el pasivo por impuestos diferidos, de una entidad o sujeto fiscal, producirá un incremento en los pagos por impuestos, en el mismo período en que un activo por impuestos diferidos, de otra entidad o sujeto fiscal, vaya a producir una disminución en los pagos de esta segunda entidad fiscal.

Gastos por el impuesto a las ganancias.

Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias relativo a las ganancias o pérdidas de las actividades ordinarias.

El importe del gasto (ingreso) por impuestos, relativo a las ganancias o las pérdidas de las actividades ordinarias, debe aparecer en el cuerpo principal del Estado de Resultados. De acuerdo a la normativa legal vigente en nuestro país el importe del gasto se debe presentar en la línea Impuesto a la renta del Estado de Resultados.

Diferencias de cambio en los activos o pasivos por impuestos diferidos en moneda extranjera.

La NIC 21 – Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera, exige el reconocimiento como ingresos o gastos de ciertas diferencias de cambio, pero no especifica si tales diferencias deben ser presentadas en el Estado de Resultados. De acuerdo con ello, cuando las diferencias de cambio en los activos y pasivos por impuestos diferidos extranjeros sean reconocidas en el Estado de Resultados, tales diferencias pueden ser presentadas por separado como gastos o ingresos por el impuesto a las ganancias, si se considera que tal presentación es más útil para los usuarios de los Estados Financieros.

2.3.11 Información a revelar.

Los componentes principales del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias, deben ser revelados por separado, en los Estados Financieros.

Los componentes del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias pueden incluir:

- (a) el gasto (ingreso) corriente, y por tanto correspondiente al período presente, por el impuesto;
- (b) cualesquiera ajustes de los impuestos corrientes del período presente o de los anteriores;
- (c) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias;
- (d) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas fiscales o con la aparición de nuevos impuestos;
- (e) el importe de los beneficios de carácter fiscal, procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en períodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos del presente período;
- (f) el importe de los beneficios de carácter fiscal, procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en períodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos diferidos;
- (g) el impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos; y
- (h) el importe del gasto (ingreso) por el impuesto, relacionado con los cambios en las políticas contables y los errores fundamentales, que se han incluido en la determinación de la ganancia o pérdida neta del período, de acuerdo con el tratamiento alternativo permitido en la NIC 8 – Ganancia o Pérdida Neta del Período, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables.

Las siguientes informaciones deben ser reveladas, por separado, dentro de la información financiera de la empresa:

- (a) el importe total de los impuestos, corrientes o diferidos, relativos a partidas cargadas o acreditadas directamente a las cuentas del patrimonio neto en el período;
- (b) el gasto (ingreso) por el impuesto, correspondiente a los resultados

- extraordinarios reconocidos como tales en el período;
- (c) una explicación de la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y la ganancia contable, en una de las siguientes formas, o en ambas a la vez:
 - i. una conciliación numérica entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el resultado de multiplicar la ganancia contable por la tasa o tasas impositivas aplicables, especificando también la manera de computar las tasas aplicables utilizadas, o bien
 - ii. una conciliación numérica entre la tasa media efectiva y la tasa impositiva aplicable, especificando también la manera de computar la tasa aplicable utilizada;
 - (d) una explicación de los cambios habidos en la tasa o tasas impositivos aplicables, en comparación con las del período anterior;
 - (e) la cuantía y fecha de validez, si la tuvieran, de cualesquiera diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el balance;
 - (f) la cantidad total de diferencias temporarias relacionadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos, para los cuales no se han reconocido en el balance pasivos por impuestos diferidos;
 - (g) con respecto a cada tipo de diferencia temporaria, y con respecto a cada tipo de pérdidas o créditos fiscales no utilizados:
 - i. el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el balance, para cada uno de los períodos sobre los que se informa;
 - ii. el importe de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en el Estado de Resultados, si éste no resulta evidente de los cambios reconocidos en el balance; y
 - (h) con respecto a las operaciones discontinuadas, el gasto por impuestos relativo a:
 - i. la pérdida o la ganancia derivada de la discontinuación; y
 - ii. la pérdida o la ganancia por las actividades ordinarias, que la operación discontinuada ha proporcionado en el período, junto con los correspondientes importes para cada uno de los períodos sobre los que se

informa; y

- (i) el importe de las consecuencias que, en el impuesto a las ganancias tengan los dividendos que hayan sido propuestos declarados, a los accionistas de la empresa, antes de que los Estados Financieros hayan sido autorizados para su emisión, pero no hayan sido reconocidos como pasivos dentro de los Estados Financieros.

Las informaciones a revelar requeridas en el punto (c), permitirán a los usuarios de los Estados Financieros entender si la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y la ganancia contable está fuera de lo normal, así como comprender los factores significativos que pudieran afectar a tal relación en el futuro. La relación entre el gasto (ingreso) por impuestos y la ganancia contable puede estar afectada por factores tales como los ingresos ordinarios exentos de tributación, los gastos que no son deducibles al determinar la ganancia o la pérdida fiscal, el efecto de las pérdidas fiscales o el de las eventuales tasas impositivas soportadas en el extranjero.

La empresa debe revelar el importe del activo por impuestos diferidos, así como de la naturaleza de la evidencia que apoya su reconocimiento, cuando:

- (a) la realización del activo por impuestos diferidos dependa de ganancias futuras, por encima de las ganancias surgidas de la reversión de las diferencias temporarias imponibles actuales; y
- (b) la empresa haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente período o en el precedente, en el país con el que se relaciona el activo por impuestos diferidos.

La empresa debe revelar la naturaleza de las consecuencias potenciales que podrían producirse, en el impuesto a las ganancias, en el caso de que se pagaran dividendos a sus accionistas. Además, la empresa debe revelar la cuantía de las consecuencias potenciales, que sea practicable determinar, en el impuesto a las ganancias, así como si hay otras consecuencias potenciales que no es practicable determinar.

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”, en el Sector de la Construcción

La empresa revelará la naturaleza e importe de cada resultado de carácter extraordinario, ya sea en el cuerpo principal del Estado de Resultados o en las notas a los Estados Financieros. Cuando esta información a revelar se ofrezca en las notas a los Estados Financieros, en el cuerpo principal del Estado de Resultados se revelará el importe total de los resultados extraordinarios, neto ya de los correspondientes gastos (ingresos) por el impuesto a las ganancias. Aunque los usuarios de los Estados Financieros puedan encontrar de utilidad las informaciones reveladas sobre los gastos (ingresos) por impuestos de cada una de las partidas de los resultados extraordinarios, podría ser en ocasiones difícil distribuir el gasto (ingreso) entre tales partidas. En tales circunstancias, el gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias puede ofrecerse de forma agregada para todas ellas.

Al explicar la relación entre el gasto (ingreso) por impuestos y la ganancia contable, la empresa utilizará la tasa impositiva aplicable que suministre la información más significativa para los usuarios de sus Estados Financieros. Muy a menudo, la tasa más significativa es la tasa nominal del país en el que está domiciliada la empresa, sumando las tasas aplicadas a los impuestos nacionales con las correspondientes a cualesquiera impuestos locales, que se calculen sobre un nivel de ganancias o pérdidas similares. No obstante, para una empresa que opera en diferentes países o administraciones fiscales, puede resultar más significativo agregar las conciliaciones hechas por separado utilizando las tasas nacionales de cada uno de los países.

La tasa media efectiva será igual al gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias dividido entre la ganancia contable.

A menudo, puede resultar impracticable computar el importe de los pasivos por impuestos diferidos que surgen de las inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de las participaciones en negocios conjuntos. Por ello, esta Norma exige que la empresa revele información sobre las diferencias temporarias subyacentes, pero no sobre los pasivos por impuestos diferidos correspondientes. No obstante, cuando sea posible, se aconseja a las empresas que revelen también información acerca de las

cuantías de los pasivos por impuestos diferidos no reconocidos, puesto que los usuarios de los Estados Financieros pueden encontrar útil tal información.

Esta Norma exige que la empresa revele la naturaleza de las consecuencias potenciales que, en el impuesto a las ganancias, podrían producirse en el caso de que se pagaran dividendos a sus accionistas. La empresa revelará las características importantes del sistema impositivo sobre las ganancias y los factores que vayan a afectar el pago de dividendos sobre el impuesto a las ganancias.

A veces, puede no ser practicable el cálculo del importe total de las potenciales consecuencias que, sobre el impuesto, va a tener el pago de dividendos a los accionistas. Este podría ser el caso, por ejemplo, para una empresa que tuviera un gran número de subsidiarias extranjeras. No obstante, incluso en tales circunstancias, algunas porciones de la cuantía total pueden ser fácilmente determinables. Por ejemplo, en un grupo consolidado, la controladora y alguna de sus subsidiarias pueden haber pagado impuestos sobre las ganancias a una tasa más alta por haber dejado ganancias sin distribuir, y tener conciencia de las cuantías que les podrían ser reembolsadas en el caso de pago de dividendos a los accionistas en el futuro, con cargo a las ganancias retenidas consolidadas. En tal caso, se revelará la cuantía de estos reembolsos. Cuando sea aplicable, la empresa revelará también que existen consecuencias adicionales potenciales, en el impuesto a las ganancias, que no es posible determinar. En los Estados Financieros individuales de la controladora, si los hubiere, las revelaciones de las consecuencias potenciales en el impuesto a las ganancias, serán las relativas a las ganancias retenidas de la propia controladora.

Una empresa obligada a suministrar estas revelaciones, puede también estar obligada a suministrar otras revelaciones relacionadas con las diferencias temporarias que estén asociadas con sus inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas o participaciones en negocios conjuntos. En tales casos, la empresa habrá de considerar esto a la hora de determinar qué información revelar. Por ejemplo, una empresa puede estar obligada a revelar la cuantía total de las diferencias temporarias, asociadas con las

inversiones en subsidiarias, para las cuales no se han reconocido pasivos por impuestos diferidos. Si no fuera practicable el cómputo de las cuantías de los pasivos por impuestos diferidos, puede haber importes, relativos a tales subsidiarias y derivados de las consecuencias potenciales de los dividendos, que tampoco sea practicable determinar.

La empresa revelará información acerca de cualesquiera activos contingentes y pasivos contingentes relacionados con los impuestos, de acuerdo con la NIC 37 – Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes. Pueden aparecer activos contingentes y pasivos contingentes, por ejemplo, derivados de litigios sin resolver con la administración fiscal. De igual forma, en el caso de que se hayan aprobado o anunciado leyes fiscales, o simplemente cambios en las tasas impositivas, tras la fecha del balance, la empresa revelará información acerca de cualquier efecto significativo que tales cambios vayan a suponer sobre sus activos y pasivos por impuestos, ya sean de tipo corriente o diferidos (NIC 10 – Hechos ocurridos después de la fecha del Balance).

2.3.12 Resumen de la NIC 12.

A los efectos de clarificar lo expuesto anteriormente se efectúa un breve resumen de los principales puntos mencionados en esta Norma:

- Los activos y pasivos por impuestos corrientes debe reconocerse a efectos de los impuestos del ejercicio en curso y de ejercicios anteriores, calculados según los tipos aplicables al período.
- Una diferencia temporaria es una diferencia entre el valor contable de un activo o pasivo y su base imponible.
- Deben reconocerse pasivos por impuestos diferidos por la futuras consecuencias fiscales de todas las diferencias temporarias sujetas a tributación con tres excepciones:
 - Pasivos por impuestos diferidos derivados del reconocimiento inicial del fondo de comercio;

- Pasivos por impuestos diferidos derivados del reconocimiento inicial de un activo o pasivo no surgido de una combinación de negocios que, en el momento de la operación, no afecte el resultado contable ni a la base imponible; y
- Pasivos derivados de ganancias no distribuidas procedentes de inversiones cuando la empresa sea capaz de controlar la fecha de la reversión de la diferencia y sea probable que la reversión no se produzca en el futuro previsible.
- Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos por las diferencias temporarias deducibles, las pérdidas fiscales no utilizadas y los créditos fiscales no utilizados en la medida que sea probable que se disponga de ganancias fiscales con cargo a las cuales puedan utilizarse las diferencias temporarias deducibles, con la siguiente excepción:
 - El activo por impuestos diferidos surge del reconocimiento inicial de un activo o pasivo, no derivado de una combinación de negocios que, en el momento de la operación, no afecte al resultado contable ni a su base imponible.
- Los (activos) pasivos por impuestos diferidos deben calcularse a los tipos impositivos que se espera que se apliquen cuando el pasivo sea liquidado o el activo realizado, sobre la base de tipos impositivos / leyes fiscales que hayan sido aprobados o prácticamente aprobados antes de la fecha del balance.
- El descuento de los activos y pasivos por impuestos diferidos está prohibido.
- Los impuestos anticipados y diferidos deben presentarse como partidas no corrientes en el balance.
- La NIC 12 especifica la información que debe revelarse en relación con los impuestos sobre las ganancias. En el cuadro siguiente se incluye un listado de verificación de las revelaciones y exposiciones que requiere la NIC 12 en relación con el impuesto a la renta corriente y el impuesto diferido, sugerencia del Cr. Rafael Amexis en su libro “Impuesto a la renta Diferido – NIC 12 – Aplicación práctica en el Uruguay. Análisis detallado de la norma y ejemplos”.

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

Párrf. Nic 12	Revelaciones en el cuerpo de los Estados Financieros o en sus notas	Si	No	N/A
69.	En el Estado de Situación Patrimonial ¿se presentan separadas las cuentas de impuesto a las ganancias del resto de los activos y pasivos? ¿Se distinguen las cuentas de activos y pasivos por impuesto diferido de las del impuesto corriente del período?			
70.	¿Se ha clasificado el impuesto diferido como no corriente en el Estado de Situación Patrimonial?			
74.	¿Se han compensado activos y pasivos por impuesto diferido teniendo en cuenta que solo se deben compensar si la empresa pretende liquidarlos simultáneamente en el futuro?			
75.	¿Se ha revelado el gasto o ingreso, relativo a las ganancias y pérdidas ordinarias de la empresa, en el cuerpo principal del Estado de Resultados?			
79.	¿Se han revelado por separado los siguientes componentes del gasto por impuesto si los mismos son relevantes?:			
80.	<ul style="list-style-type: none"> a. impuesto a la renta corriente (Estado de Resultados); b. cualquier ajuste reconocido en el período por impuesto a la renta corriente de ejercicios anteriores; c. el monto del gasto o ingreso por impuesto diferido derivado de la aparición de nuevas diferencias temporarias o por reversiones de las existentes al inicio del período; d. el monto del gasto o ingreso por impuesto diferido derivado de un cambio de tasas o por la creación de nuevos impuestos; e. el monto del beneficio proveniente de una pérdida fiscal, o una diferencia temporaria, no reconocida en períodos anteriores, usada para reducir el impuesto a la renta corriente del período; 			

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

Párrf. Nic 12	Revelaciones en el cuerpo de los Estados Financieros o en sus notas.	Si	No	N/A
81.	<p>f. el monto del beneficio proveniente de una pérdida fiscal, o una diferencia temporaria, no reconocida en períodos anteriores, usada para determinar el cargo por impuesto a la renta diferido del período;</p> <p>g. el gasto del período asociado a un activo por impuesto diferido dado de baja cuando ya no es posible afirmar que existirán ganancias fiscales futuras que permitan su utilización; o el ingreso del período asociado a la reversión de una baja dada en el pasado de un activo por impuesto diferido cuando la presunción de utilidades fiscales vuelve a existir; y</p> <p>h. el monto del ingreso o gasto del período por impuesto diferido asociado a cambios en las políticas contables y errores fundamentales (NIC 8) que se han incluido en la determinación del resultado del año.</p> <p>¿La siguiente información ha sido revelada en forma separada?:</p> <p>a. el monto del impuesto corriente y diferido relativo a elementos cuya contrapartida fue acreditada o debitada de patrimonio directamente;</p> <p>b. el gasto o ingreso por impuesto (corriente o diferido) en relación a partidas extraordinarias reconocidas durante el período;</p> <p>c. una explicación de la relación entre el gasto o ingreso por impuesto a la renta y el resultado del ejercicio (contable) en cualquiera de las dos siguientes formas:</p> <p>i. una reconciliación numérica entre el gasto o ingreso por impuesto a la renta (corriente y diferido) y el producto del resultado del ejercicio contable (antes de impuesto) por la tasa de impuesto a la renta vigente; o</p> <p>ii. una reconciliación numérica entre la tasa efectiva de impuesto a la renta y la tasa a la renta vigente en el período;</p> <p>d. una explicación de los cambios en las tasas de impuesto a la renta con respecto al período anterior, en caso de haber existido;</p>			

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

Párrf. Nic 12	Revelaciones en el cuerpo de los Estados Financieros o en sus notas.	Si	No	N/A
	<p>e. en relación con las diferencias temporarias o pérdidas fiscales de ejercicios anteriores para las cuales no se ha reconocido un activo en el Estado de Situación Patrimonial:</p> <ul style="list-style-type: none"> - el monto de las pérdidas de ejercicios anteriores o del impuesto diferido, y - la fecha en que caduca la posibilidad de utilizarlas; <p>f. el monto de las diferencias temporarias asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales, asociadas e intereses en joint ventures para las cuales un pasivo por impuesto diferido no ha sido reconocido;</p> <p>g. para cada tipo de diferencia temporaria y por las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores:</p> <ul style="list-style-type: none"> - el monto del activo o pasivo por impuesto diferido reconocido en el Estado de Situación Patrimonial, y - el monto del gasto o ingreso por impuesto diferido reconocido en el Estado de Resultados; y <p>h. para operaciones discontinuadas, el gasto o ingreso por impuesto relativo a:</p> <ul style="list-style-type: none"> - la ganancia o pérdida por la discontinuación; y - el gasto o ingreso ordinario de las operaciones discontinuadas para el período. 			
82.	<p>Respecto de activos por impuesto diferido que dependen de la existencia de rentas fiscales futuras por encima de las diferencias temporarias imponibles actuales, y cuando la empresa haya experimentado pérdidas fiscales en el ejercicio o en ejercicios precedentes, ¿se ha revelado:</p> <p>a. el monto del activo diferido correspondiente, y</p> <p>b. la naturaleza de la evidencia que apoya su reconocimiento?</p>			
82.A	<p>Si existe la posibilidad de que se pague impuesto a la renta a una tasa superior a la vigente dependiendo de si se distribuyen o no utilidades a los accionistas, ¿se ha revelado en notas:</p>			

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

Párrf. Nic 12	Revelaciones en el cuerpo de los Estados Financieros o en sus notas.	Si	No	N/A
87.A	a. la naturaleza de las eventuales consecuencias para los accionistas en el caso de procederse al pago, b. los montos de los potenciales impuestos, c. cualquier otra consecuencia no determinable en la práctica; y d. las características importantes del sistema impositivo sobre las ganancias.			
88.	¿Se ha revelado el impacto sobre los Estados Contables de los cambios en la tasa de impuesto o las leyes fiscales ocurridos luego de la fecha de cierre de balance?			

2.3.13 Fecha de vigencia

Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los Estados Financieros que cubran períodos que comiencen a partir del 1° de enero de 1998. Si alguna empresa aplica esta Norma en Estados Financieros que cubran períodos comenzados antes del 1° de enero de 1998, debe revelar en los mismos el hecho de que aplica lo previsto en esta Norma, en lugar de la antigua NIC 12 – Contabilización del Impuesto a las Ganancias, aprobada en 1979.

Esta Norma deroga la antigua NIC 12 – Contabilización del Impuesto a las Ganancias, aprobada en 1979.

Si la adopción anticipada afecta a los Estados Financieros, la empresa debe revelar este hecho.

2.4 Interpretaciones a la NIC 12.

La NIC 12 cuenta con dos interpretaciones estas son: SIC 21 - Impuesto a las

Ganancias - Recuperación de Activos no Depreciables Revaluados - y SIC 25 - Impuestos a las Ganancias – Cambios en la situación fiscal de una entidad o de sus accionistas.

2.4.1 SIC 21 - Impuesto a las Ganancias - Recuperación de Activos no Depreciables Revaluados.

Problema planteado.

Según la NIC 12, la medición de activos y pasivos por impuestos diferidos deberá reflejar las consecuencias fiscales derivadas de la forma en la que la entidad espera, a la fecha del balance, recuperar o pagar el importe en libros de aquellos activos y pasivos que hacen surgir diferencias temporarias.

La NIC 12 establece que la revaluación de un activo no siempre afectará a la ganancia gravable (o a la pérdida impositiva) en el período en que haya tenido lugar y que la base fiscal del activo puede no ajustarse a consecuencia de la revaluación. Si la recuperación futura del importe en libros va a ser gravada, cualquier diferencia entre el importe en libros del activo revaluado y su base fiscal es una diferencia temporaria, y dará lugar a un activo o un pasivo por impuestos diferidos.

El problema consiste en cómo interpretar la expresión “recuperación” en relación con un activo que no se amortiza (activo no depreciable, por ejemplo un inmueble) y haya sido revaluado según la NIC 16 – Propiedad, Planta y Equipo.

Esta Interpretación también se aplica a las propiedades de inversión que se contabilizan por sus importes revaluados según la NIC 40 – Propiedades de Inversión, pero que podrían ser consideradas no depreciables si se aplicase la NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo.

Acuerdo al que se arriba.

El activo o pasivo por impuestos diferidos que surge de la revaluación de un activo no depreciable, según la NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo, se valorará en función de las consecuencias fiscales derivadas de la recuperación del importe en libros de ese

activo a través de la venta, separadamente de las bases de medición del importe en libros del activo. Por lo tanto, si la norma fiscal especificara un tipo fiscal aplicable al importe tributable derivado de la venta de un activo, que fuese diferente del tipo fiscal aplicable al importe gravable que se derivaría del uso del activo, se aplicará el primer tipo en la medición del activo o pasivo por impuestos diferidos asociado con el activo no depreciable.

2.4.2. SIC 25 - Impuesto a las Ganancias – Cambios en la situación fiscal de una entidad o de sus accionistas.

Problema planteado.

Un cambio en la situación fiscal de la entidad o de sus accionistas puede tener consecuencias para la entidad que provoquen un aumento o disminución de sus activos o pasivos por impuestos. Esto puede ocurrir, por ejemplo, al registrarse públicamente los instrumentos patrimoniales o al reestructurarse el patrimonio de la entidad. También puede ocurrir al trasladarse un accionista controlador a un país extranjero. Como resultado de lo anterior, la entidad puede soportar diferente imposición; lo que supone por ejemplo que puede ganar o perder incentivos fiscales o estar sujeta a tasas fiscales diferentes en el futuro.

Un cambio en la situación fiscal de la entidad o de sus accionistas puede tener un efecto inmediato en los pasivos o activos corrientes por impuestos. El cambio puede también incrementar o disminuir los pasivos o activos por impuestos diferidos reconocidos por la entidad, dependiendo del efecto que tenga sobre las consecuencias fiscales que surgirán por la recuperación o cancelación futura del importe en libros de los activos y pasivos, respectivamente, de la entidad.

El problema planteado es cómo debe la entidad contabilizar las consecuencias fiscales de un cambio en su situación fiscal o en la de sus accionistas.

Acuerdo al que se arriba.

Un cambio en la situación fiscal de la entidad o de sus accionistas no da lugar a incrementos o disminuciones en los importes reconocidos directamente en el patrimonio neto. Las consecuencias fiscales corrientes y diferidas de un cambio en la situación fiscal deben ser incluidas en la ganancia o la pérdida netas del período, salvo en los casos de las consecuencias asociadas a transacciones y hechos que dieron lugar, en el mismo o diferente período, a un cargo o crédito directos en el importe del patrimonio neto reconocido. Aquellas consecuencias fiscales que estén asociadas a cambios en el importe del patrimonio reconocido, ya sea en el mismo o en diferente período (no incluidas en la ganancia o pérdida neta), deben ser cargadas o acreditadas directamente al patrimonio.

2.5. Diferencias entre la NIC 12 y el SFAS 109⁷

Como se mencionó anteriormente el SFAS 109 es la norma que se aplica para la contabilización del impuesto a la renta diferido en Estados Unidos.

Las diferencias entre ambas normas provienen de:

1. Diferencias en las excepciones en la aplicación de temas similares.
2. Ciertas diferencias en los criterios de reconocimiento, medición y revelación, y
3. Diferencias relativas a la aplicación de cuestiones muy específicas de Estados Unidos o en la guía de aplicación del SFAS 109.

⁷ Información extraída del libro del Cr. Rafael Amexis “Impuesto a la renta diferido – NIC 12 – Aplicación práctica en Uruguay. Análisis detallado de la norma y ejemplos”.

1. Diferencias en las excepciones en la aplicación de temas similares.

El SFAS tiene seis excepciones explícitas mientras que la NIC 12 tiene solo tres, y algunas de ellas son las mismas. Algunas excepciones del SFAS 109 se refieren a temas específicos de Estados Unidos y por lo tanto no representan una diferencia fundamental entre ambas normas.

Una diferencia en las excepciones es que bajo la NIC 12 no está permitido el reconocimiento de un impuesto diferido originado en el momento del reconocimiento inicial de un activo o pasivo, en los casos en que no es una combinación de negocios o el reconocimiento del activo o pasivo no afectó originalmente la ganancia fiscal o contable; bajo SFAS 109 no existe esta excepción.

2. Ciertas diferencias en los criterios de reconocimiento, medición y revelación.

Una de las diferencias se relaciona con las tasas de impuestos y las normas fiscales a ser aplicadas. De acuerdo con la NIC 12, para calcular el impuesto diferido se debe aplicar “la normativa y las tasas impositivas que se hayan aprobado, o estén a punto de aprobarse”. El SFAS 109 requiere que exista una certeza más allá de cualquier duda razonable respecto de la vigencia de tales normas o tasas, es decir que en éste no vale el “estén a punto de aprobarse”.

Otra diferencia se refiere al enfoque aplicado al reconocimiento contable de activos por impuesto diferido. El SFAS 109 promueve el “enfoque del deterioro”, en el que se contabiliza el activo y luego se contabiliza una previsión para regularizarlo hasta su importe recuperable. La NIC 12 se inclina por el “enfoque de juicio afirmativo” y establece que un activo no debe ser contabilizado si no reúne las condiciones para ello.

Una tercera diferencia está representada por el reconocimiento de las diferencias temporarias que surgen en los Estados Financieros Consolidados de la casa matriz luego de la conversión de los Estados Financieros de la subsidiaria a moneda extranjera. El

SFAS 109 prohíbe que se contabilice el activo o pasivo por impuesto diferido que surja de la conversión de los activos y pasivos no-monetarios a su moneda funcional aplicando un tipo de cambio histórico, cuando éste es diferente del de cierre y se esté aplicando el SFAS 52 (que trata sobre la conversión de Estados Financieros a moneda extranjera). En cambio la NIC 12 establece que bajo lo indicado en la NIC 21 – Efectos en las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera, una empresa contabilizará, en la moneda de los Estados Financieros, los activos y pasivos no monetarios de una operación en el extranjero que es parte integrante de las actividades de la empresa. Si la ganancia o pérdida fiscal de la operación en el extranjero se calcula en la divisa correspondiente, los cambios de cotización en la misma pueden dar lugar a diferencias temporarias. Y de esta forma se procederá a reconocer por parte de la entidad los correspondientes activos y pasivos por impuesto diferido. En este caso el impuesto diferido resultante será cargado o acreditado en el Estado de Resultados.

Por último existe una diferencia en cuanto a la presentación de activo o pasivo por impuesto diferido en el Estado de Situación Patrimonial ya que la NIC 12 establece que los mismos deben clasificarse como activos o pasivos no corrientes mientras que el SFAS 109 establece que se deben clasificar en corrientes o no corrientes en función de la clasificación de los activos o pasivos que lo generaron.

2.6. Ajuste por inflación y conversión a moneda extranjera.

Impuesto diferido en el ajuste por inflación de Estados Financieros.

Si los Estados Financieros de la empresa se presentan ajustados por inflación, el impuesto diferido deberá calcularse en función de los valores ajustados por inflación de los activos y pasivos en la medida que estos son los valores en libro de los mismos.

Impuesto diferido en la conversión de Estados Financieros a moneda extranjera.

La SIC 19 y la SIC 30 establecen las pautas que se deben de tener en cuenta al preparar Estados Financieros en una moneda de presentación cuando ésta sea diferente de la moneda de medición.

La SIC 19 establece que la moneda de medición a ser utilizada debería ser aquella que proporcione información útil sobre la empresa y sobre la sustancia económica de sus transacciones. Esta moneda debería de ser la moneda funcional de la empresa, que es aquella que posee las siguientes características:

- a. las compras se financian fundamentalmente en esa moneda;
- b. los cobros de las actividades ordinarias son habitualmente retenidos o convertidos a esa moneda;
- c. los precios de venta son fundamentalmente denominados y reembolsados en esa moneda;
- d. la mano de obra, materiales y otros costos están denominados o se reembolsan fundamentalmente en esa moneda.

Si la moneda de medición no fuese igual a la de presentación, entonces se deberá pasar por un proceso de conversión de Estados Financieros.

La SIC 19 exige que el método utilizado para convertir los Estados Financieros no conduzca a una forma de presentación que resulte incoherente con la medición de partidas en los Estados Financieros.

La SIC 30 establece como deben ser convertidas las partidas de los Estados Financieros desde la moneda de medición a la moneda de presentación.

Determina que cuando los Estados Financieros se presentan en una moneda distinta que la moneda de medición, se deberán aplicar los siguientes criterios:

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

- a. Los activos, pasivos y las partidas de patrimonio, excepto resultado del ejercicio, deben ser convertidas a tipo de cambio de cierre.
- b. Las partidas del Estado de Resultados se deben convertir al tipo de cambio del momento de las transacciones.
- c. La diferencia de conversión se incluye en el patrimonio.

Impacto en el cálculo del impuesto diferido.

- a) La moneda de medición es el peso uruguayo.

En este caso se deberán elaborar Estados Financieros en moneda nacional los que luego se convertirán a otra moneda.

El impuesto diferido se calcula en base a las diferencias temporarias que surgen del valor contable de los activos y pasivos y sus respectivas bases fiscales, ambos expresados en pesos uruguayos, el cual se convierte luego a la moneda de presentación aplicando el tipo de cambio de cierre, por lo que esta estructura no presenta mayores problemas a los efectos del cálculo del impuesto diferido.

- b) La moneda de medición es de otro país y se ha aprobado la utilización de tal moneda por acta de asamblea de accionistas, siendo el peso uruguayo la moneda de presentación.

En este caso se deberán elaborar Estados Financieros en la moneda de otro país, los cuales se convierten luego a pesos uruguayos.

Esta estructura tampoco presenta grandes problemas a los efectos del cálculo del impuesto diferido. La base fiscal de los activos y pasivos está disponible normalmente en pesos uruguayos, entonces, para calcular el impuesto diferido en la moneda de otro país, se puede hacer lo siguiente:

- a. se determinan los valores contables de los activos y pasivos en la moneda del otro país (la moneda funcional).
- b. se convierten estos valores a pesos uruguayos a tipo de cambio de cierre;

- c. los valores convertidos a pesos se comparan con sus bases fiscales en pesos, se determinan las diferencias temporarias y se calcula el impuesto diferido en pesos.
 - d. el impuesto diferido en la moneda de medición (la de otro país) será igual al determinado en pesos, aplicado el tipo de cambio de cierre.
- c) La moneda funcional es la moneda de otro país pero no se ha aprobado la utilización de tal moneda como moneda de medición por acta de asamblea de accionistas (el peso uruguayo es la moneda de presentación).
- En este caso se deberán elaborar Estados Financieros en la moneda de otro país, pero a su vez se deben confeccionar Estados Financieros en pesos uruguayos.
- Los Estados Financieros en la moneda funcional no se pueden convertir a pesos uruguayos en base a las disposiciones de la SIC 30 a los efectos de sus presentaciones y escrituración. En este caso tendríamos dos juegos de Estados Financieros distintos.
- La solución posible para este problema sería documentar en un acta de asamblea que la moneda de medición de los Estados Financieros de la empresa es la moneda funcional.

2.7. NIC 12 que entra en vigencia en nuestro país a partir del 1° de enero de 2009.

Como se mencionó en el Capítulo I – Introducción, (Marco Normativo, Normativa contable aplicable al sector) el Decreto 266/007 de 31 de julio de 2007 adopta las NIIF y NIC´s vigentes a esa fecha, siendo obligatorio el mismo a partir del 1° de enero de 2009.

Asimismo esta norma cuenta con una tercera interpretación, la cual comienza a estar vigente en nuestro país a partir del 1° de enero de 2009. Nos referimos a la IFRIC 7 - Aplicación del procedimiento de reexpresión según la NIC 29 – Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias

2.7.1. IFRIC 7 – Aplicación del procedimiento de reexpresión según la NIC 29 – Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias.

Esta Interpretación suministra guías acerca de la aplicación de los requisitos de la NIC 29 – Información Financiera en economías hiperinflacionarias, en un período en el que una entidad identifique⁸ la existencia de hiperinflación en la economía de su moneda funcional, cuando dicha economía no hubiese sido hiperinflacionaria en un período anterior, y por lo tanto, reexpresa sus Estados Financieros de acuerdo con la NIC 29.

Problemas.

Los problemas tratados en esta Interpretación son:

- a) ¿cómo se interpreta el requisito que figura en el párrafo 8 de la NIC 29 “...se establecerán en términos de la unidad de medida corriente en la fecha del balance” cuando la entidad aplique esta Norma?
- b) ¿cómo debería una entidad contabilizar las partidas iniciales por impuestos diferidos en sus Estados Financieros reexpresados?

Acuerdo.

En el período en el que una entidad identifique la existencia de hiperinflación en la economía de su moneda funcional, sin que haya sido hiperinflacionaria en el período anterior, la entidad aplicará los requerimientos de la NIC 29 como si la economía hubiese sido siempre hiperinflacionaria. Por lo tanto, en relación con las partidas no monetarias medidas al costo histórico, el balance de apertura de la entidad al principio del período más antiguo presentado en los Estados Financieros se reexpresará de forma que refleje el efecto de la inflación desde la fecha en que los activos fueron adquiridos y

⁸ La identificación de la hiperinflación se basará en el juicio de la entidad acerca del cumplimiento de los criterios del párrafo 3 de la NIC 29.

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”, en el Sector de la Construcción

los pasivos fueron incurridos o asumidos, hasta la fecha del balance del período sobre el que se informa. Para las partidas no monetarias registradas en el balance de apertura por sus importes corrientes en fechas que sean distintas de la de adquisición o asunción, la reexpresión reflejará el efecto de la inflación desde las fechas en que esos importes en libros fueron determinados, hasta la fecha de cierre del período sobre el que se informa.

En la fecha de cierre, las partidas por impuestos diferidos se reconocerán y medirán de acuerdo con la NIC 12. No obstante, los importes por impuestos diferidos que figuren en el balance de apertura del período sobre el que se informa, se determinarán de la siguiente manera:

- a) la entidad volverá a medir las partidas por impuestos diferidos según la NIC 12 después de que haya reexpresado los importes nominales en libros de sus partidas no monetarias en la fecha del balance de apertura del período sobre el que se informa, aplicando la unidad de medida en esa fecha.
- b) las partidas por impuestos diferidos medidas de nuevo de conformidad con el apartado a) anterior, se reexpresarán por la variación en la unidad de medida, desde la fecha del balance de apertura del período sobre el que se informa, hasta la fecha de cierre del mismo.

La entidad aplicará el procedimiento que figura en los apartados a) y b) anteriores en la reexpresión de las partidas por impuestos diferidos en el balance de apertura de cualquier período comparativo presentado en los Estados Financieros reexpresados para el período sobre el que se informa, al que le sea de aplicación la NIC 29.

Después de que una entidad haya reexpresado sus Estados Financieros, todas las cifras comparativas que figuren en esos Estados para períodos posteriores, incluyendo las partidas por impuestos diferidos, se reexpresarán aplicando la variación en la unidad de medida para esos períodos posteriores, únicamente a los Estados Financieros reexpresados en el período anterior.

2.7.2. Proceso de homogeneización de normas contables.

Hace algunos años el IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) y el FASB (Consejo de Normas Contables emitidas por Estados Unidos) firmaron un acuerdo para promover la convergencia entre ambos cuerpos de normas. La idea es que las normas del IASB sean la base a mejorar, con la consigna de desarrollar en conjunto normas de alta calidad, que sean compatibles y que apunten a una mayor transparencia en la información contable.

En cuanto a las eventuales modificaciones a la NIC 12 el IASB ha tomado las siguientes decisiones:

- Remover de la NIC 12 la excepción general al principio básico de reconocimiento de un activo o un pasivo por diferencias temporarias que surjen en el reconocimiento inicial de un activo o un pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y que al momento de la transacción no afectó la ganancia fiscal o contable.
- Aclarar en la NIC 12 que para el reconocimiento de activos por impuesto diferido la expresión probable significa razonablemente esperable.
- Modificar la NIC 12 para converger con el SFAS 109 en cuanto éste califica a los activos o pasivos por impuestos diferido en corriente o no corriente basado en la clasificación de los activos o pasivos que le dieron origen .
- Reafirmarse en su posición e indicar específicamente que se prefiere que no se contabilice un activo si no están dadas las condiciones para su reconocimiento, y no que se contabilice el activo total con una previsión por deterioro que lo regularice.
- Modificar la redacción de la definición de base fiscal por un texto como el que sigue: “Base fiscal es un atributo de valoración. Es la valoración atribuida, como resultado de uno o más eventos pasados y bajo normas fiscales vigentes, a un activo, pasivo o instrumento de capital existentes al cierre del ejercicio económico. Este

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”, en el Sector de la Construcción

activo, pasivo o instrumento de capital puede, o no, haber sido reconocido con propósitos de reporte contable”.

- Remover de la NIC 12 la instrucción acerca de que se debe considerar en el cálculo del impuesto diferido la forma en que la gerencia piensa recuperar el activo o liquidar el pasivo en el futuro.
- Incorporar a la NIC 12 guías adicionales con respecto a confirmar que la noción de “balance fiscal” debe imperar en el momento de determinar la base fiscal, entendiendo por “balance fiscal” aquél que hubiera resultado si se utilizaran las normas fiscales como normas contables adecuadas.
- Aclarar que cuando la NIC 12 se refiere a que se deben aplicar las normas fiscales y las tasas que se espera estén vigentes en el futuro, las mismas deben, al momento del cálculo, estar en un nivel de aprobación tal que “nada de lo que suceda después podría razonablemente cambiarlas”. Es decir que deberían aplicarse normas fiscales y tasa que estarán vigentes más allá de cualquier duda razonable.
- Eliminar la necesidad de revelar la naturaleza de la evidencia que justifica el cómputo de un activo por impuesto diferido cuando la empresa tenga un historial de pérdidas fiscales recientes.

CAPÍTULO III – PARTICULARIDADES DE LOS ESTADOS DE INFORMACIÓN FINANCIERA DE LAS COMPAÑÍAS CONSTRUCTORAS.

3.1. Conceptos y definiciones

Sistema Contable: Es la parte integrante del sistema de información de una organización, que se ocupa de la captación y procesamiento de datos referentes al patrimonio y su evolución, de los bienes de propiedad de terceros, y de ciertas contingencias.

Teoría Contable: Es el sustento de toda norma práctica para estar en condiciones de interpretar cualquier hecho de la realidad contable. Hay dos clases de teorías, la teoría contable doctrinaria y la teoría contable normativa.

La primera está basada en la opinión de autores e investigadores sobre temas determinados o generales, que desarrollan la doctrina contable. No presenta la característica de obligatoriedad, generalmente las normas buscan en este escenario una alternativa en la interpretación de los conceptos y normas mismas.

Por otra parte, la teoría contable normativa es el sustento de las normas prácticas dictada por organismos y entes autorizados. Esta teoría se fragua desde la aprobación del ente emisor, y se vuelve obligatoria en el seno de la actividad vinculada a los mismos. Esta teoría se rige por los denominados “Modelos Contables”.

Modelos Contables: Un Modelo es una representación esquemática de la realidad que se construye con la finalidad de explicar su comportamiento y su evolución. Los Estados Financieros, tratan de explicar la situación patrimonial, financiera y económica, de los entes que los emiten así como su evolución a lo largo del tiempo, por tanto los criterios utilizados en su elaboración constituyen un modelo contable.

Estos varían en función de los criterios que se utilizan en su determinación:

- 1- Unidad de medida
- 2- Definición de Capital a Mantener

3- Criterios de valuación

4- Concepto de realización de la ganancia

No todos los autores consideran a este último como determinante de un modelo contable. Dichos autores opinan que la ganancia se determina en función de los anteriores criterios. El mismo Fowler Newton considera que el “patrimonio está integrado por capital y resultados acumulados, la medición del primero incide sobre la determinación de los segundos”.

No obstante ello, entendemos que si bien el concepto de capital incide directamente en la determinación de los resultados, existe también en esta determinación un componente de orden casi temporal que debiera obrar respecto al momento en el que podemos acceder al reconocimiento de un resultado, de verificarse ciertas condiciones que se involucran con el concepto de “realización de la ganancia”. Por lo expuesto precedentemente reconocemos al “concepto de determinación de la ganancia” como un elemento más que debe considerarse en la definición de un modelo contable.

1- Unidad de medida

Corresponde a la moneda que se utiliza para expresar los diferentes elementos de los Estados Financieros; activo, pasivo y resultados. Esta puede ser una moneda corriente, o una de poder adquisitivo constante.

Generalmente, la moneda que se utiliza es la de curso legal del país dentro del cuál funciona la empresa, pero esto no significa que no se puedan expresar los Estados Financieros en una moneda extranjera con el fin de presentar los mismos en organismos o empresas que así lo requieran.

En ciertos países, las monedas sufren alteraciones o variaciones en su valor dependiendo de la verificación de índices de inflación o deflación. Esto dificulta la comparación de los Estados Financieros a lo largo del tiempo o entre empresas de diferentes países, lo que provoca que se deba optar entre mantener la moneda nominal

sin tener en cuenta los efectos en el poder de compra de la misma o ajustar este efecto utilizando un índice que refleje dichas variaciones.

Moneda funcional (moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad): se considera a la moneda en la cual la empresa realiza y/o financia la mayor parte de sus operaciones.

2- Criterios de Capital a Mantener

El capital a mantener puede ser financiero, que hace referencia al valor nominal de los aportes realizados por los socios, el cuál es constante; u operativo, que refiere a la necesidad de mantener una capacidad de actividad o lo que es lo mismo, mantener el volumen de recursos para desarrollar dicha actividad.

El Marco Conceptual expresa que “según un concepto financiero del capital, tal como dinero invertido o poder adquisitivo del dinero invertido, el capital es sinónimo de activos netos o patrimonio neto de la empresa. Según un concepto físico de capital, tal como capacidad operativa, el capital se considera como la capacidad de la empresa”. También menciona que la selección del concepto adecuado del capital por parte de una empresa debe basarse en las necesidades de los usuarios de los Estados Financieros”

3- Criterios de valuación

Son bases de medición que sirven para reconocer y registrar los elementos de los Estados Financieros en el Estado de Situación Patrimonial y en el Estado de Resultados.

Las mismas incluyen las siguientes:

- a) Costos Históricos: en cuanto al activo, este criterio se refiere a la utilización de los valores originales en que los bienes fueron incorporados al patrimonio. Los pasivos, se contabilizan al monto de los importes recibidos a cambio de la obligación.

- b) Costos Corrientes: utilización de los valores que deberían pagarse si los activos se adquirieran en el momento de la valuación. En el caso de los pasivos se debería utilizar los valores corrientes que se requerirían para cumplir con la obligación.

La base más comúnmente utilizada por las empresas resulta ser el costo histórico.

4- Concepto de realización de la ganancia

El Marco Conceptual define: “ganancia son los aumentos en beneficios económicos durante el período contable, que aparecen como entradas o aumentos de activos o como reducción de pasivos, y que resultan en incrementos en el patrimonio. Se exceptúan aquellos relacionados con aportes por parte de propietarios, accionistas y semejantes”

Los criterios utilizados en el reconocimiento de ganancias, deben presentar dos requisitos fundamentales que son la medición confiable de la ganancia y la certeza en la medición de su monto.

Estados Contables: Según el Marco Conceptual para la presentación de los Estados Contables los mismos “forman parte de la información contable que tiene como objetivo ofrecer información sobre la situación patrimonial, los resultados de la gestión y las variaciones en la situación financiera de una empresa, que sea útil a una amplia gama de usuarios, para la toma de decisiones económicas”. “Un juego completo de Estados Contables básicos incluye normalmente, un Estado de Situación Patrimonial, un Estado de Resultados, un Estado de variaciones en la situación financiera y aquellas Notas, Anexos y material aclaratorio que son parte integrante de los Estados Contables”

Para la presentación de los Estados Contables, “las características cualitativas son los atributos que hacen que la información que ofrecen los Estados Contables sea útil para los usuarios”

Estas son: la comprensibilidad, la relevancia, la confiabilidad y comparabilidad.

3.2. Marco normativo contable

Las empresas deberán considerar un marco normativo amplio, referidos a los diferentes elementos de los Estados Contables y definir los criterios a aplicar en cada caso, seleccionando a veces entre varias opciones aceptadas.

La adecuada consideración del marco normativo requiere un análisis cuidadoso de las normas recientemente aprobadas como obligatorias en Uruguay y la evaluación de los pros y contras de las opciones entre las cuáles elegir, cuando corresponda.

Las normas contables constituyen el marco regulatorio que posibilita que la información contenida en los Estados Contables siga determinados criterios de reconocimiento, de valuación y exposición, con el objetivo de cumplir con las características requeridas por los usuarios de la información contable.

3.2.1. Definición de normas contables.

Las normas contables son “todos aquellos criterios técnicos utilizados como guía de las acciones que fundamentan la presentación de la información contable y que tienen como finalidad exponer en forma adecuada la situación patrimonial, económica y financiera de un ente”

3.2.2 Clasificación de normas contables.

Podemos clasificar las normas contables según su contenido o el ente emisor de las mismas.

Según su contenido, pueden ser:

- 1- normas de valuación
- 2- normas de exposición
- 3- normas mixtas (combinan las dos anteriores)

Según su emisor, pueden ser:

- 1- normas legales
- 2- normas institucionales
- 3- normas profesionales
- 4- normas particulares

3.2.3 Normas Contables Legales

- Ley 16.060 de Sociedades Comerciales del 04/09/1989
- Decretos 103/991, 105/991, 200/993.
- Decretos 162/004, 222/004, 90/005, 266/007.

3.2.3.1 Ley de Sociedades Comerciales (Ley 16.060)

Hasta la aprobación de esta ley, las disposiciones de carácter legal relativas a la materia contable, debían buscarse en el Código de Comercio de 1866 y modificativas.

Los siguientes artículos de esta ley, refieren a las normas contables adecuadas:

Art. 88° – Inciso 1 “Los Estados Contables deberán ser confeccionados de acuerdo a normas contables adecuadas que sean apropiadas a cada caso de tal modo que reflejen con claridad y razonabilidad, la situación patrimonial de la sociedad, los beneficios obtenidos o las pérdidas sufridas”

Art. 88° – Inciso 2 “Para la elaboración de los estados contables correspondientes a cada ejercicio, se seguirán las mismas formas y los mismos métodos de valuación utilizados en los ejercicios precedentes. Toda variación en tal sentido, deberá ser razonablemente fundada y aprobada expresamente por la mayoría fundada y aprobada expresamente por la mayoría social o la asamblea en su caso”

La ley, al exigir los requisitos de claridad, razonabilidad y consistencia, está considerando la utilidad de los mismos para los terceros que interactúan con la sociedad.

Tengamos en cuenta que “consistencia” es uno de los “supuestos contables fundamentales” reconocidos por la NIC 1.

Art. 91° – Inciso 1 “La reglamentación establecerá las normas contables adecuadas a las que habrán de ajustarse los estados contables de las sociedades comerciales”

La ley 16.060, exige el cumplimiento de las normas contables adecuadas pero no realiza un nombramiento de las mismas, remitiéndolas a la reglamentación. Para poder cumplir con este cometido por Resolución N° 768/989, el Poder Ejecutivo creó una Comisión Asesora, con representantes de varias instituciones, la cuál se encargó de la aprobación de tres decretos fundamentales: Decretos 103/991, 105/991, 200/993.

En consecuencia de que son frecuentes los cambios en las empresas, la tarea de la Comisión es continua y en permanente evolución.

3.2.3.2. Decreto 103/991

Establece criterios para uniformizar los Estados Contables a efectos de que “sean estructurados siguiendo normas técnicas dictadas según criterios modernos de contabilidad que facilitarán su interpretación y la evaluación de la situación patrimonial económica y financiera de las empresas”

Art. 1° “Las sociedades comerciales deberán formular los Estados Contables de acuerdo a las normas establecidas en este decreto, el anexo y los modelos que se agregan que forman parte del mismo”

Por tanto, el decreto en sí, constituye una norma contable adecuada en materia de exposición, con el respaldo del artículo 91° de la Ley 16.060.

Asimismo, los criterios técnicos establecidos en el decreto y sus anexos, tienen prioridad sobre los contenidos en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y

por lo tanto, sobre los decretos 105/991, 200/993 y cualquiera posterior que le dé status de norma contable de carácter legal a otras NIC's.

3.2.3.3. Decreto 105/991, 200/993.

Estos decretos declaraban explícitamente las NIC's que constituían las Normas Contables Adecuadas. Ambos decretos fueron derogados por el Decreto 162/004.

3.2.3.4. Decreto 162/004

Los dos últimos decretos mencionados en el párrafo anterior, presentaban como principal inconveniente de que anexaban el texto de las NIC's que definían como obligatorias, vigentes a esas fechas. Por lo tanto los cambios o modificaciones de los mismos por el organismo emisor, IASC (Internacional Accounting Standard Committee) no quedaban amparados por estas normas.

En consecuencia, se generó una brecha entre la normativa contable internacional y la nacional.

De esta manera, se crea un nuevo decreto, con el fin de que “las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el país teniendo en cuenta el proceso de integración, la globalización de las economías y el grado de aceptación internacional de las mismas”.

El mismo en su artículo 7º, deroga los Decretos 105/991 y 200/993, dejando de esta manera actualizadas las normas contables adecuadas a aplicar en la preparación y presentación de los Estados Contables de las empresas.

El Decreto 162/004 establece en su artículo 2º la aprobación “como normas contables adecuadas de aplicación obligatoria las Normas Internacionales de

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

Contabilidad emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) vigentes a la fecha de la publicación del presente Decreto”

A diferencia de los decretos anteriores no incluye como anexo los textos de las NIC's que establece como obligatorias, pero en su artículo 8º, menciona que las mismas serán insertadas en la página web de la Auditoría Interna de la Nación (www.ain.gub.uy/nics/nics.html)

Sin embargo, las normas de aplicación obligatorias, según el decreto, son las vigentes a la fecha de su publicación, Por lo tanto, si existieran nuevos cambios en el futuro, podría interpretarse que éstos no quedan contemplados en las normas contables. Si se agregaran nuevas normas a las existentes se requerirá un nuevo decreto que determine su obligatoriedad.

El Decreto también establece en su artículo 5º que se deberá seguir aplicando el Decreto 103/91.

El artículo 6º establece la vigencia del decreto la cuál será para los ejercicios que se inicien a partir de la publicación del mismo, 19 de mayo del 2004. Para los ejercicios ya iniciados antes de esa fecha, las empresas podrán optar entre aplicar el nuevo decreto o los anteriormente mencionados, 105/991 y 200/993, revelando en notas la opción adoptada.

El artículo 4º, establece “que cuando sea necesario utilizar criterios contables en aquellas situaciones no comprendidas dentro de las normas contables de aplicación obligatoria, se tendrá como referencia la doctrina más recibida, debiéndose aplicar aquellos criterios que sean de uso más generalizado y mejor se adecuen a las circunstancias particulares del caso a considerar”. Asimismo, dispone en este artículo que en caso de dudas sobre la interpretación de las normas contables se remita a lo dispuesto en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros.

3.2.3.5. Decreto 222/004.

El Decreto 222/04 del 30 de junio de 2004, plantea la modificación del artículo 4° del Decreto 162/004 en cuanto a que se debe tener en cuenta también las interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el Comité de Interpretaciones.

Asimismo, modifica el artículo 3° del Decreto 162/004 “será obligatorio la presentación del Estado de Origen y Aplicación de Fondos, para cuyo caso se podrá optar por el concepto de fondos igual Capital de Trabajo o Efectivo y equivalente” en cuanto admite que la NIC 7 sea de carácter obligatoria solo en el caso que adopte el concepto de fondos igual efectivo y equivalente.

3.2.3.6. Decreto 90/005.

El Decreto 90/005 fija determinadas pautas para la aplicación del Decreto 162/004 y sus modificativos. En su artículo 2° permite que los Estados Contables sean preparados según la NIIF1, y en caso de no aplicarla, determina los procedimientos para realizarlo.

También brinda en su artículo 4° la opción de que en el primer ejercicio de avocación de los decretos anteriormente mencionados, no se realice la presentación comparativa del Estado de Resultados, EOAF, Anexos y Notas.

3.2.3.7. Decreto 266/007.

El Decreto 266 de 31 de julio de 2007 establece como normas contables adecuadas de aplicación obligatoria a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad a la fecha de la publicación del presente decreto.

Las Normas referidas comprenden:

- a) Las Normas Internacionales de Información Financiera
- b) Las Normas Internacionales de Contabilidad

- c) Las interpretaciones elaboradas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera o el anterior Comité de Interpretaciones.

Las normas referidas anteriormente serán obligatorias para los ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2009.

3.2.3.8. Resumen de Normas Contables.

Por lo expuesto anteriormente establecemos que las normas contables legales vigentes en nuestro país a la fecha del presente trabajo son la Ley N° 16.060 de Sociedades Comerciales, y los Decretos 103/991, 162/004, 222/004, 95/005 y 266/007

3.2.4. Normas contables institucionales.

Las normas contables institucionales son las emitidas por ciertas instituciones y cuyo alcance se limita a las organizaciones que se encuentran bajo el régimen de éstas. Están, entre otras, las emitidas por ciertas Bolsas de Valores, el Banco Central de Uruguay, la Auditoría Interna de La Nación y el Tribunal de Cuentas.

3.2.5. Normas contables profesionales.

En el Uruguay son las que dicta el Colegio de Contadores, Economistas y Administradores de Uruguay (CCEAU).

Hasta la fecha se han emitido 17 pronunciamientos de los cuáles 4 han sido derogados.

Con respecto a las normas contables adecuadas, el Pronunciamiento N° 10 establece el siguiente orden para considerarlas:

- 1- Los Pronunciamientos del Colegio
- 2- Las NIC's consideradas de aplicación obligatoria en nuestro país

3- La doctrina más recibida

“En caso de existir varias normas contables, dentro de un mismo grupo de los mencionados precedentemente aplicables para el mismo fin, será necesario seleccionar y utilizar aquellas que sean de uso más generalizado en nuestro medio y mejor se adecuen a las circunstancias particulares del caso considerado”

Si bien este Pronunciamiento fue emitido con anterioridad al Decreto 162/004, las fuentes de normas contables establecidas por el mismo no contradicen a este último ya que las NIC’s consideradas optativas pasan a ser obligatorias.

Si bien el Decreto 162/004 no deroga este pronunciamiento por ser una norma emitida por organismos diferentes, si lo deja sin efectos.

3.2.6. Normas contables particulares.

Son aquellas emitidas por las propias empresas, generalmente para la formulación de información contable de uso interno. Es el caso, por ejemplo de las normas establecidas por las casas matrices a sus filiales con el objetivo de que la información que deba presentarse a las mismas cumpla con esas normas.

3.3. Análisis de las Normas Contables.

Las NIC’s son normas contables que fueron emitidas por IASC desde su creación en 1973. Fueron enumeradas desde la 1 a la 41 en función de la secuencia cronológica de su emisión sin cambiar esta numeración cuando fueron revisadas o sustituidas. A su vez, creó 33 interpretaciones de las que hoy en día revisten vigencia 31, denominadas SIC’s (Standards Interpretation Comité)

En el 2001, el IASC pasa a denominarse IASB “International Accounting Standard Board” el cuál adopta las NIC’s y SIC’s vigentes a ese momento emitidas por el IASC y emite 5 NIIF “Normas Internacionales de Información Financiera” o IFRS (International Financial Reporting Standards).

A la fecha del Decreto 162/004, existían 41 NIC’s emitidas de las cuáles 7 habían sido derogadas, 33 interpretaciones de las que 2 también fueron derogadas, y 5 NIIF.

En definitiva, con el Decreto 162/004, hubieron NIC’s que no fueron afectadas pues éstas ya eran de carácter obligatorio, así como también otras que contenían excepciones, las que quedaron sin efectos.

3.3.1. Resumen de las normas contables vigentes.

A continuación efectuaremos un breve detalle de las normas vigentes a la fecha:

NIC 1 – PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS. (revisada en 2003).

- 1) Fecha de vigencia: Ejercicios que comiencen a partir del 1° de enero de 2005.
- 2) Objetivo: Establecer el marco general para la presentación de Estados Financieros con fines generales, incluyendo directrices para su estructura y el contenido mínimo.
- 3) Resumen:
 - Principios fundamentales que subyacen a la preparación de Estados Financieros, incluyendo la hipótesis de empresa en funcionamiento, la uniformidad de la presentación y clasificación, la hipótesis contable del devengo y la materialidad.
 - Los activos y pasivos, y los ingresos y gastos, no pueden compensarse salvo que la compensación este permitida o sea exigida por otra NIIF.
 - La información comparativa correspondiente al ejercicio anterior debe presentarse para los importes incluidos en los Estados Financieros y en las notas.

- Un conjunto completo de Estados Financieros debe incluir un balance, una cuenta de resultados, un estado de cambios en el patrimonio neto, un estado de flujos de efectivo, políticas contables y notas explicativas.
 - El estado de cambios en el patrimonio neto debe incluir:
 - Todos los cambios habidos en el patrimonio neto; o
 - Los cambios en el patrimonio neto distintos de los procedentes de operaciones con socios que actúen en calidad de tales.
 - Los Estados Financieros debe ser objeto de presentación con una periodicidad generalmente anual. Si cambia la fecha de cierre de ejercicio, y los Estados Financieros se presentan para un período distinto a un año, será necesario informar de este hecho.
 - La distinción entre activos y pasivos corrientes y no corrientes es, por lo general, obligatoria. En general, los hechos posteriores a la fecha del balance no se tienen en cuenta a los efectos de clasificar partidas como corrientes o no corrientes.
 - La NIC 1 especifica los epígrafes que como mínimo deben presentarse en el balance, la cuenta de resultados, y el estado de cambios en el patrimonio neto, e incluye directrices para identificar epígrafes adicionales.
 - La NIC 1 especifica las revelaciones mínimas que deben contener las notas. Deben incluir información sobre:
 - Las políticas contables seguidas;
 - Los criterios que ha adoptado la Dirección en el proceso de aplicar las políticas contables de la entidad que tengan el efecto más significativo en los importes registrados en los Estados Financieros; y
 - Las principales hipótesis en relación con el futuro, y otras fuentes principales de incertidumbre en las estimaciones que impliquen un riesgo significativo de causar un ajuste material en los valores contables de los activos y pasivos en el próximo ejercicio.
- 4) Interpretaciones: SIC 29, Información a revelar – acuerdos de concesión de servicios: La presentación de información es obligatoria si una entidad presta servicios que den acceso público a importantes recursos económicos y sociales.

NIC 2 – EXISTENCIAS (revisada en 2003)

- 1) Fecha de vigencia: Ejercicios que comiencen a partir del 1° de enero de 2005.
- 2) Objetivo: Prescribir el tratamiento contable de las existencias, incluyendo la determinación del coste y su consiguiente reconocimiento como gasto.
- 3) Resumen:
 - Las existencias deben ser valoradas al coste o al valor neto realizable, según cual sea menor.
 - Los costes comprenderán el precio de adquisición, el coste de transformación (materiales, mano de obra y gastos generales) y otros costes en los que haya incurrido para dar a las existencias su condición y ubicación actuales, pero no las diferencias de cambio.
 - Para los elementos de existencias que son intercambiables, se atribuyen costes específicos a los elementos individuales específicos que conforman las existencias.
 - Para los elementos intercambiables, el coste se determina usando las fórmulas de primera entrada primera salida (FIFO) o coste promedio ponderado. La fórmula LIFO no está permitida.
 - Cuando se venden las existencias, el valor contable debe reconocerse como gasto en el período en que se registra el ingreso correspondiente.

NIC 7 – ESTADOS DE FLUJOS DE EFECTIVO (revisada en 1992).

- 1) Fecha de vigencia: Períodos que comiencen a partir del 1° de enero de 1994.
- 2) Objetivo: Exigir a las empresas que suministren información acerca de los movimientos históricos en el efectivo y los equivalentes al efectivo a través de la presentación de un estado de flujos de efectivos, clasificados en el período según que procedan de actividades de explotación, de inversión y de financiación.
- 3) Resumen:
 - Los estados de flujos de efectivo deben analizar los cambios en el efectivo y los equivalentes al efectivo durante un período.
 - Los equivalentes de efectivo incluyen inversiones a corto plazo (menos de 3 meses desde la fecha de adquisición), fácilmente convertibles en importes

determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. Generalmente no incluyen participaciones en el capital.

- Los flujos de efectivo procedentes de actividades de explotación, inversión y financiación deben presentarse por separado.
- Los flujos de efectivo de las actividades de explotación se presentan utilizando el método directo (recomendado) o el indirecto.
- Los flujos de efectivo procedentes de impuestos sobre beneficios se clasifican como de explotación salvo que puedan identificarse específicamente con actividades de financiación o inversión.
- El tipo de cambio utilizado para la conversión de operaciones denominadas en una moneda extranjera y los flujos de efectivo de una filial extranjera deberá ser el tipo vigente en la fecha de los flujos de efectivo.
- Los flujos de efectivo agregados derivados de adquisiciones y enajenaciones de filiales y otros negocios deberán presentarse por separado y clasificarse como actividades de inversión, revelando información adicional específica.
- Las operaciones de inversión y financiación que no supongan el uso de efectivo deberán incluirse en los estados de flujos de efectivo, pero deberán revelarse por separado.

NIC 8 – POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES (revisada en 2003).

- 1) Fecha de vigencia: Períodos que comiencen a partir del 1º de enero de 2005.
- 2) Objetivo: Prescribir los criterios para seleccionar y cambiar políticas contables, junto con el tratamiento contable y la información a proporcionar en cuanto a cambios en las políticas contables, cambios en las estimaciones y errores.
- 3) Resumen:
 - Prescribe una jerarquía para elegir políticas contables:
 - Normas e interpretaciones del IASB, teniendo en cuenta cualquier directriz de implantación del IASB.
 - A falta de una norma, buscar los requisitos y las directrices incluidos en las normas e interpretaciones del IASB que se refieren a cuestiones

similares y relacionadas, y las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de valoración de activos, pasivos, ingresos y gastos que se recogen en el Marco Conceptual.

- La Dirección también puede tener en cuenta los pronunciamientos más recientes de otros organismos reguladores que utilicen un marco conceptual similar al de las NIIF para crear principios contables, otra literatura contable y prácticas aceptadas del sector.
- Aplicar políticas contables atendiendo a criterios de uniformidad con operaciones similares.
- Realizar cambios de política contable sólo si lo exige una norma o interpretación o si se produce información más relevante y fiable.
- Si una norma o interpretación exige un cambio de política contable, seguir los requisitos de transición de dicho pronunciamiento. Si no se especifica ninguno, o si el cambio es voluntario, aplicar la nueva política contable con efecto retrospectivo mediante la reexpresión de períodos anteriores. Si la reexpresión es imposible, incluir el efecto acumulativo del cambio en los resultados. Si no es posible determinar el efecto acumulativo, aplicar la nueva política de forma prospectiva.
- Los cambios en las estimaciones contables (por ejemplo, un cambio en la vida útil de un activo) se contabilizarán en el ejercicio en curso, o en ejercicios futuros, o en ambos (sin reformulación).
- Todos los errores deben corregirse mediante la reformulación de los importes comparativos del ejercicio anterior y, si el error se produjo antes del primer período presentado, mediante la reformulación del balance inicial.
- Son obligatorias las revelaciones sobre cambios contables, cambios en las estimaciones y correcciones de errores.

NIC 10 – HECHOS POSTERIORES A LA FECHA DE BALANCE (revisada en 2003).

- 1) Fecha de vigencia: Ejercicios que comiencen a partir del 1º de enero de 2005.

2) Objetivo: Cuando debe una empresa proceder a ajustar sus estados financieros por hechos posteriores a la fecha del balance.

Las informaciones a proporcionar en cuanto a la fecha en que se autorizó la emisión de los Estados Financieros, así como respecto a los hechos posteriores a la fecha del balance.

3) Resumen:

- Los hechos posteriores a la fecha del balance son todos aquellos eventos, ya sean favorables o desfavorables, que se han producido entre la fecha del balance y la fecha de autorización de emisión de Estados Financieros.
- Hechos que implican ajustes: ajustar los Estados Financieros para reflejar aquellos hechos que suministran evidencia de condiciones que existían en la fecha del balance (como la resolución de un juicio después de la fecha del balance).
- Hechos que no implican ajustes: no ajustar lo Estados Financieros para reflejar hechos que aparecieron después de la fecha del balance (como una reducción en los precios de mercado después del cierre del ejercicio, que no cambie la valoración de inversiones a la fecha del balance).
- Los dividendos propuestos o declarados con respecto a instrumentos de capital después de la fecha del balance no deberán registrarse como pasivo en la fecha del balance. Es obligatorio revelar información al respecto.
- Una entidad no deberá preparar sus Estados Financieros bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento si los hechos posteriores a la fecha del balance indican que esta hipótesis no es apropiada.
- Una entidad deberá revelar la fecha de autorización de emisión de sus Estados Financieros.

NIC 11 – CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN: Se analizará más adelante.
(páginas 135 a 139)

NIC 12 – IMPUESTO SOBRE LAS GANACIAS (revisada en 2000): La misma fue detallada en el Capítulo II – Análisis de la NIC 12 (páginas 27 a 69)

NIC 14 – INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTO (revisada en 1997).

- 1) Fecha de vigencia: Períodos que comiencen a partir del 1° de julio de 1998.
- 2) Objetivo: Establecer los criterios para proporcionar información financiera por líneas de negocio y áreas geográficas.
- 3) Resumen:
 - La NIC 14 se aplica a las empresas cuyos títulos de capital o deuda coticen públicamente o a las empresas que se encuentren en el proceso de emitir títulos para cotizar en mercados públicos de títulos. Asimismo, una empresa que revele voluntariamente información financiera por segmentos debe cumplir los requisitos de la NIC 14.
 - Exige que la empresa tenga en cuenta su estructura organizativa y su sistema de información interna con el propósito de identificar sus tipos de segmentos de negocio y geográficos.
 - Si los segmentos internos no están basados en grupos de productos o servicios relacionados, ni en áreas geográficas, se exige a la empresa buscar en el nivel inmediatamente inferior de la segmentación interna para identificar los segmentos sobre los que habrá de informar.
 - Se facilitan directrices sobre los segmentos sobre los que habrá de informar (generalmente límites del 10%).
 - Una base de segmentación es de carácter principal, y la otra, secundaria.
 - La información por segmentos debía prepararse utilizando las mismas políticas contables adoptadas para los Estados Financieros Consolidados o individuales.
 - La NIC 14 establece requisitos de información para segmentos principales y secundarios, siendo muy inferiores los requisitos de información correspondiente a los segmentos secundarios.

NIC 16 – INMOVILIZADO MATERIAL (revisada en 2003).

- 1) Fecha de vigencia: Ejercicios que comiencen a partir del 1° de enero de 2005.

2) Objetivo: Establecer los principios para el reconocimiento inicial y la contabilización posterior del inmovilizado material.

3) Resumen:

- Los elementos de inmovilizado material deben registrarse como activos cuando es probable que la empresa obtenga beneficios económicos derivados del activo, y el coste del activo pueda calcularse con suficiente fiabilidad.
- El reconocimiento inicial ha de realizarse atendiendo al coste, que incluye todos los costes necesarios para preparar al activo para su uso al que está destinado. Si el pago se aplaza, deberán registrarse intereses.
- En la contabilización posterior a la adquisición, la NIC 16 permite elegir el método contable:
 - Método de coste: el activo se registra al coste de adquisición menos la amortización acumulada y el deterioro del valor.
 - Método de revalorización: el activo se registra por el importe revalorizado, que es el valor contable en la fecha de revalorización menos la amortización posterior.
- Según el método de revalorización, deben efectuarse revalorizaciones regularmente. Todos los elementos de una determinada clase deben ser revalorizados (por ejemplo, todos los edificios). Los incrementos debidos a una revalorización se abonan al patrimonio neto. Las disminuciones por revalorización se registran primero con cargo a la reserva de revalorización en el patrimonio neto, y cualquier exceso con cargo a resultados. Cuando el activo revalorizado es enajenado, la reserva de revalorización en el patrimonio neto permanece en el patrimonio neto y no se lleva a resultados.
- Si se utiliza el método de coste, los componentes de un activo con distintos patrones de obtención de beneficios deben amortizarse por separado.
- De acuerdo con el método de coste, la amortización se carga sistemáticamente a lo largo de la vida útil del activo. El método de amortización debe reflejar el patrón de consumo de los beneficios. El valor residual debe revisarse al menos anualmente. Si el funcionamiento de un elemento del inmovilizado material (por ejemplo, un avión) requiere grandes

inspecciones regulares, cuando se realiza una gran inspección, su coste se registra en el valor contable del activo como sustituto si se cumplen los criterios de reconocimiento.

- El deterioro de valor del inmovilizado material debe evaluarse de acuerdo con la NIC 36.
- Todos los intercambios de inmovilizado material deben calcularse al valor razonable, incluyendo intercambios de elementos similares, salvo que la operación de intercambio carezca de contenido comercial o no pueda calcularse con suficiente fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni del activo entregado.
- Las informaciones incluyen políticas contables, métodos de amortización y vidas útiles; adquisiciones, enajenaciones, deterioros de valor y reversiones; importes y detalles de revalorizaciones y compromisos.

NIC 17 – ARRENDAMIENTOS (revisada en 2003).

- 1) Fecha de vigencia: Ejercicios que comiencen a partir del 1º de enero de 2005.
- 2) Objetivo: Establecer para arrendatarios y arrendadores las políticas contables apropiadas y la información que debe revelarse en relación con los arrendamientos operativos y financieros.
- 3) Resumen:
 - Un arrendamiento se clasifica como arrendamiento financiero si transfiere la práctica totalidad de los riesgos y las ventajas derivados de la propiedad. Por ejemplo:
 - El arrendamiento cubre la práctica totalidad de la vida del activo.
 - El valor actual de los pagos de arrendamientos es prácticamente igual que el valor razonable del activo.
 - Todos los demás arrendamientos se clasifican como arrendamientos operativos.
 - Un arrendamiento de terrenos y edificios deberá dividirse en elementos de terrenos y edificios. El elemento terreno es generalmente un arrendamiento operativo. El elemento edificio es un arrendamiento operativo o financiero

en función de los criterios de la NIC 17. Sin embargo, el cálculo separado de los elementos terreno y edificio no es obligatorio si los intereses del arrendatario en el terreno y en el edificio se clasifican como “propiedades de inversión” de acuerdo con la NIC 40 y se adopta el modelo de valor razonable.

- Arrendamientos financieros – Contabilización del arrendatario:
 - Registrar un activo y un pasivo al valor actual de los pagos mínimos del arrendamiento o bien al valor razonable del bien arrendado, si éste fuera menor.
 - Política de amortización: la misma que para los activos que posean.
 - Pago del arrendamiento financiero: distribuido entre intereses y una reducción en el pasivo.
- Arrendamientos financieros – Contabilización del arrendador:
 - Reconocer como una partida a cobrar por un importe equivalente a la inversión neta en el arrendamiento.
 - Reconocer los ingresos financieros basándose en una pauta que refleje un tipo de rendimiento constante sobre la inversión neta del arrendador.
- Arrendamientos operativos – Contabilización del arrendatario:
 - Reconocer los pagos de arrendamiento operativos como gasto en la cuenta de resultados, de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base de reparto.
- Arrendamientos operativos – Contabilización del arrendador:
 - Los arrendadores deben presentar, en el balance, los activos dedicados a arrendamientos operativos de acuerdo con la naturaleza de tales bienes.
 - Los arrendamientos operativos deben ser reconocidos de forma lineal a lo largo del plazo del arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto.
- Los arrendadores deben distribuir los costes directos iniciales a lo largo del período de arrendamiento (está prohibido llevarlos a gastos inmediatamente).

- La contabilización de operaciones de venta y posterior arrendamiento (leaseback) depende básicamente de que se trate de arrendamientos financieros u operativos.
- 4) Interpretaciones: SIC 15, Arrendamientos operativos – Incentivos: El arrendador y el arrendatario deben reconocer los incentivos (como períodos libres de cuotas) como una reducción de los ingresos y gastos por arrendamiento, respectivamente, a lo largo del período del arrendamiento.
- SIC 27, Evaluación del fondo económico de las transacciones que adoptan la forma legal de un arrendamiento: Si una serie de transacciones adoptan la forma legal de un arrendamiento y sólo pueden entenderse en relación a la serie en conjunto, la serie deberá contabilizarse como una única operación.
- IFRIC 4, Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento: Los acuerdos que dependen de un activo específico o que incluyen el derecho a controlar un activo específico generalmente son arrendamientos según la NIC 17.

NIC 18 – INGRESOS (revisada en 1993).

- 1) Fecha de vigencia: Períodos que comiencen a partir del 1° de enero de 1995.
- 2) Objetivo: Establecer el tratamiento contable de los ingresos que surgen de ciertos tipos de transacciones y eventos.
- 3) Resumen:
 - Los ingresos ordinarios deben valorarse utilizando el valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir.
 - Reconocimiento:
 - Procedentes de la venta de bienes: cuando se han transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos, el vendedor pierde el control efectivo, y el importe puede valorarse con fiabilidad.
 - Procedentes de la prestación de servicios: método del porcentaje de realización.
 - Intereses, royalties y dividendos: se reconocen cuando es probable que la empresa obtenga beneficios económicos:

- Intereses: sobre la base de la proporción de tiempo transcurrido, teniendo en cuenta el rendimiento efectivo del activo.
 - Royalties: utilizando la hipótesis contable del devengo, de acuerdo con el fondo económico del acuerdo en que se basan.
 - Dividendos: cuando se establezca el derecho a recibir el pago por parte del accionista.
- Los requisitos de información incluyen las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos.
- 4) Interpretaciones: SIC 31, Ingresos – Permutas que comprenden servicios de publicidad: Reconocer ingresos ordinarios procedentes de permutas que comprenden servicios de publicidad sólo si también se reciben ingresos sustanciales por servicios publicitarios en transacciones que no suponen permutas.

NIC 19 – RETRIBUCIONES A LOS EMPLEADOS (revisada en 2000).

- 1) Fecha de vigencia: Período que comiencen a partir del 1º de enero de 1999. Algunas revisiones vigentes a partir del 1º de enero de 2001; otras revisiones vigentes para períodos terminados el 31 de mayo de 2002.
- 2) Objetivo: Prescribir el tratamiento contable y la información a proporcionar respecto de las retribuciones a los empleados, incluyendo retribuciones a corto plazo (salarios, vacaciones anuales, permisos remunerados por enfermedad, participación en ganancias anuales, incentivos y retribuciones no monetarias); pensiones seguros de vida asistencia médica post – empleo; y otras prestaciones a largo plazo (permisos remunerados después de largos períodos de servicio, incapacidad, compensación diferida y participación en ganancias e incentivos a largo plazo).
- 3) Resumen:
 - Principio subyacente: el coste de proporcionar retribuciones a los empleados debe reconocerse en el período en el cual el empleado recibe la retribución, no en el momento en que es pagada o pagadera.

- Las retribuciones a los empleados a corto plazo (pagaderas en 12 meses) deben reconocerse como gasto en el período en el cual el empleado presta el servicio.
- Los pagos por participación en ganancias y de incentivos sólo se reconocerán cuando la entidad tenga una obligación implícita de pagarlos y los costes puedan estimarse con suficiente fiabilidad.
- Los planes de prestaciones de post-empleo (como pensiones y asistencia sanitaria) se clasifican o bien como planes de aportaciones definidas o como planes de prestaciones definidas.
- De acuerdo con los planes de aportaciones definidas, los gastos se reconocen en el período en que es pagadera la aportación.
- De acuerdo con los planes de aportaciones definidas, se reconoce un pasivo en el balance equivalente al importe neto de:
 - El valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas (el valor actual de los pagos futuros esperados que son necesarios para cumplir con las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el ejercicio en curso y en los anteriores);
 - Las pérdidas y ganancias actuariales diferidas y el coste diferido de los servicios prestados; y
 - El valor razonable de cualquier activo afecto al plan en la fecha del balance.
- Los activos afectos al plan incluyen activos poseídos por un fondo de prestaciones a empleados a largo plazo y pólizas de seguros aptas.
- Las prestaciones a empleados a largo plazo deben reconocerse y calcularse del mismo modo que las prestaciones post-empleo de acuerdo con un plan de prestaciones definidas. No obstante, a diferencia de los planes de prestaciones definidas, está prohibido diferir las pérdidas o ganancias actuariales y los costes derivados de los servicios pasados.
- Las indemnizaciones por cese deben reconocerse cuando la entidad se encuentre comprometida de forma demostrable a rescindir el vínculo que la une a un empleado o grupo de empleados antes de la fecha normal de retiro,

o bien a pagar indemnizaciones por cese como resultado de una oferta realizada para incentivar la rescisión voluntaria por parte de los empleados.

- Los planes de retribuciones en forma de instrumentos de capital están cubiertos por la NIIF 2, no por la NIC 19.

NIC 20 – CONTABILIZACIÓN DE LAS SUBVENCIONES OFICIALES E INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE AYUDAS PÚBLICAS.

- 1) Fecha de vigencia: Períodos que comiencen a partir del 1º de enero de 1984.
- 2) Objetivo: Prescribir la contabilización y la información a revelar acerca de las subvenciones oficiales y otras formas de ayuda pública.
- 3) Resumen:
 - Reconocer las subvenciones oficiales sólo cuando exista la garantía razonable de que la entidad cumplirá las condiciones asociadas a las subvenciones, y que éstas serán recibidas. Las subvenciones no monetarias se reconocen normalmente al valor razonable, aunque está permitido el reconocimiento al valor nominal.
 - Aplicar el método de la renta sistemáticamente (reconocer los ingresos a lo largo de los ejercicios necesarios para compensarlos con los costes correspondientes), y no el método del capital (contabilizarlos directamente en el patrimonio neto).
 - Las subvenciones relacionadas con ingresos pueden presentarse como abono en la cuenta de resultados o como deducción en la presentación del gasto correspondiente.
 - Las subvenciones relacionadas con activos pueden presentarse o bien como ingresos diferidos en el balance, o deducirse en el cálculo del valor contable del activo.
 - El reembolso de una subvención oficial debe tratarse contablemente como revisión de una estimación contable con un tratamiento distinto para las subvenciones relacionadas con ingresos y con activos.
- 4) Interpretaciones: SIC 10, Ayudas públicas – sin relación específica con actividades de explotación: Las ayudas públicas a entidades dirigidas al apoyo o

al sostenimiento a largo plazo de las actividades de una cierta empresa en determinadas regiones o sectores industriales deben contabilizarse como una subvención oficial de acuerdo con la NIC 20.

NIC 21 – EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LOS TIPOS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA (revisada en 2003).

- 1) Fecha de vigencia: Ejercicios que comiencen a partir del 1° de enero de 2005.
- 2) Objetivo: Establecer el tratamiento contable para las transacciones en moneda extranjera y las actividades en el extranjero de una entidad.
- 3) Resumen:
 - En primer lugar, determinar la moneda funcional de la entidad informante.
 - Convertir todas las partidas en moneda extranjera en la moneda funcional:
 - En la fecha de la transacción, registrar utilizando el tipo de cambio vigente en la fecha de la transacción para su reconocimiento y valoración iniciales.
 - En fechas de balances posteriores:
 - Utilizar el tipo de cambio de cierre para las partidas monetarias.
 - Utilizar tipos de cambio vigentes en la fecha de la transacción para partidas no monetarias registradas al coste histórico; y
 - Utilizar tipos de cambio vigentes a la fecha de valoración para partidas no monetarias registradas al valor razonable.
 - Las diferencias de cambio surgidas en la liquidación de partidas monetarias y en la conversión de partidas monetarias a un tipo distinto al vigente cuando se reconocieron inicialmente, se incluyen en los resultados netos, con una excepción:
 - Las diferencias de cambio derivadas de partidas monetarias que forman parte de la inversión neta realizada por la empresa en una entidad extranjera se clasifican en los Estados Financieros Consolidados que incluyen la entidad extranjera en un componente distinto del patrimonio neto; serán registradas como ingreso o gasto en la fecha de enajenación de la inversión neta.

- Los resultados y la situación financiera de cualquier entidad cuya moneda funcional no sea la moneda de una economía hiperinflacionaria se convierten a una moneda de prestación distinta utilizando los siguientes procedimientos:
 - Los activos y pasivos correspondientes a cada balance presentado (incluyendo los comparativos) se convierten al tipo de cierre en la fecha de dicho balance;
 - Los ingresos y gastos correspondientes a cada cuenta de resultados (incluyendo las comparativas) se convierten a los tipos de cambio vigentes en las fechas de las transacciones; y
 - Todas las diferencias de cambio resultantes se reconocen como un componente distinto del patrimonio neto.
- Normas especiales para convertir en una moneda de presentación los resultados y la situación financiera de una entidad cuya moneda funcional es hiperinflacionaria.

NIC 23 – COSTES POR INTERESES.

- 1) Fecha de vigencia: Períodos que comiencen a partir del 1° de enero de 1995.
- 2) Objetivo: Prescribir el tratamiento contable de los costes por intereses.
- 3) Resumen:
 - Los costes por intereses incluyen intereses, amortización de descuentos o primas correspondientes a préstamos, y amortización de gastos de formalización de contratos de préstamo.
 - Se permiten dos tratamientos contables:
 - Tratamiento de gasto: todos los costes por intereses se reconocen como gastos en el ejercicio en que se incurren.
 - Tratamiento de capitalización: capitalizar los costes por intereses directamente atribuibles a la adquisición o construcción de un activo cualificado, pero sólo cuando sea probable que dichos costes generen beneficios económicos en el futuro para la entidad, y los costes puedan medirse con suficiente fiabilidad. Todos los demás costes por intereses

que no cumplan las condiciones para la capitalización se reconocerán como gastos en el ejercicio en que se incurran.

- Un activo cualificado es aquel que requiere de un período de tiempo sustancial antes de estar listo para su uso o para la venta. Algunos ejemplos incluyen plantas de fabricación, propiedades de inversión y determinadas existencias.
- Si los fondos proceden de préstamos y se utilizan para obtener el activo cualificado, aplicar un tipo de capitalización (media ponderada de costes por intereses aplicables a los préstamos específicos y no específicos pendientes durante el período) a la inversión efectuada durante el período, para determinar el importe de los costes por intereses aptos para la capitalización.
- La revelación de información incluye la política contable adoptada en la relación con los costes por intereses.

NIC 24 – INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES VINCULADAS
(revisada en 2003).

- 1) Fecha de vigencia: Períodos anuales que comiencen a partir del 1º de enero de 2005.
- 2) Objetivo: Asegurarse de que en los Estados Financieros se ha tenido en cuenta la posibilidad de que la situación financiera y los resultados de las operaciones puedan verse afectados por la existencia de partes vinculadas.
- 3) Resumen:
 - Las partes vinculadas son partes que controlan o tienen una influencia significativa sobre la empresa informante, entre las que se incluyen las empresas dominantes, las filiales, los negocios conjuntos, los propietarios y sus familias, los principales directivos clave y los planes de prestaciones relacionadas con la jubilación.
 - Exige revelar la siguiente información:
 - Relaciones con partes vinculadas cuando exista control, aun cuando no se hayan producido operaciones con las mismas.
 - Operaciones con partes vinculadas.

- Retribución de directivos.
- Ejemplos de operaciones entre partes vinculadas que deben desglosarse:
 - Compras o ventas de bienes.
 - Compras o ventas de activos.
 - Prestación o recepción de servicios.
 - Arrendamientos.
 - Trasmisiones de investigación y desarrollo.
 - Trasmisiones mediante acuerdos de licencia.
 - Trasmisiones mediante acuerdos de financiación (incluidos préstamos y aportaciones de capital).
 - Provisión de garantías o avales.
 - Liquidación de pasivos en nombre de la entidad o por parte de la entidad en nombre de otra parte.

NIC 26 – CONTABILIZACIÓN E INFORMACIÓN FINANCIERA SOBRE PLANES DE PRESTACIONES POR RETIRO.

- 1) Fecha de vigencia: Períodos anuales que comiencen a partir del 1º de enero de 1998.
- 2) Objetivo: Especificar los principios de valoración y desglose de información financiera en relación con los planes de prestaciones por retiro.
- 3) Resumen:
 - Establece los requisitos de información a suministrar tanto en relación con los planes de aportaciones definidas como con los de prestaciones definidas, incluyendo un estado de activos netos disponibles para el pago de prestaciones y un desglose del valor actuarial actual de las prestaciones comprometidas (detallando las devengadas y las no devengadas).
 - Especifica la necesidad de una valoración actuarial de las prestaciones correspondientes a planes de prestaciones definidas, así como la utilización de valores razonables para la contabilización de las inversiones de los planes de pensiones.

NIC 27 – ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y CONTABILIZACIÓN
DE INVERSIONES EN DEPENDIENTES (revisada en 2003).

- 1) Fecha de vigencia: Períodos anuales que comiencen a partir del 1º de enero de 2005.
- 2) Objetivo: Establecer los requisitos para la preparación y presentación de los Estados Financieros Consolidados de un grupo de empresas bajo el control de una dominante.

Establecer los requisitos para el tratamiento contable de las inversiones en entidades dependientes, entidades bajo control conjunto y empresas asociadas en los Estados Financieros individuales de la dominante.

3) Resumen:

- Una dependiente es una empresa controlada por otra entidad, conocida como matriz o dominante. El control es la facultad de determinar las políticas financieras de las operaciones.
- Los Estados Financieros Consolidados son los Estados Financieros de un grupo de empresas (dominante y dependientes) presentados como si fueran los de una sola entidad contable.
- Los Estados Financieros Consolidados deben incluir a todas las dependientes. No existen exenciones por “control temporal” o porque la “dependiente opere bajo severas restricciones para la transferencia de fondos a largo plazo”.
- Todas las empresas del grupo deben utilizar las mismas políticas contables.
- La fecha de referencia de los Estados Financieros de las dependientes no pueden tener una diferencia mayor de tres meses con respecto a la fecha de referencia de los Estados Financieros del grupo.
- Los intereses minoritarios se presentan dentro del patrimonio neto consolidado en el balance de situación y no se deducen en el cálculo de resultado consolidado. No obstante, el resultado consolidado se distribuye entre los accionistas minoritarios y los de la sociedad dominante en la cuenta de resultados.

- En los Estados Financieros individuales (separados) de la dominante se contabilizan todas sus inversiones en dependientes al coste o como inversión de acuerdo con la NIC 39.
- 4) Interpretaciones: SIC 12: Consolidación – Entidades de propósito especial: Una sociedad debe consolidar una entidad de propósito especial, considerando el fondo económico de la relación, cuando controle dicha entidad.

NIC 28 – CONTABILIZACIÓN DE INVERSIONES EN EMPRESAS ASOCIADAS (revisada en 2003).

- 1) Fecha de vigencia: Períodos anuales que comiencen a partir del 1º de enero de 2005.
- 2) Objetivo: Determinar el tratamiento contable que debe adoptar el inversor para las inversiones en empresas asociadas en las que tenga una influencia significativa.
- 3) Resumen:
 - Se aplica a todas las inversiones en las que el inversor tenga influencia significativa a menos que el inversor sea una empresa de capital riesgo, un fondo de inversión o un fondo de inversión mobiliaria, en cuyo caso debe aplicarse la NIC 39.
 - El inversor debe utilizar el método de puesta en equivalencia para todas las inversiones en empresas asociadas en las que tenga una influencia significativa.
 - Existe la presunción rebatible de que existe influencia significativa si se posee una participación, directa o indirecta, de más del 20% de la asociada.
 - De conformidad con el método de puesta en equivalencia, la inversión se registra al coste en el momento de la adquisición, ajustándose posteriormente en función del cambio en la participación del inversor en los activos netos de la participada. En la cuenta de resultados del inversor se recogerá la participación que le corresponda en los resultados de la adquirida.

- Las políticas contables de las asociadas, consideradas a efectos de la aplicación del método de la puesta en equivalencia, deben ser las mismas que las del inversor.
- Se exige la contabilización por el método de puesta en equivalencia en los Estados Financieros del inversor cuando sea obligatorio presentar las cuentas consolidadas, por ejemplo, porque el inversor carezca de filiales. No obstante, el inversor no aplica el método de puesta en equivalencia cuando presenta sus Estados Financieros individuales (separados) de conformidad con la NIC 27. En tal caso, el inversor contabiliza la inversión o bien al coste o como inversión de conformidad con la NIC 39.
- Se requiere la realización de pruebas en relación con la posible pérdida de valor de los activos de conformidad con la NIC 36 – Deterioro del valor de los activos. Serán de aplicación los indicadores de deterioro de valor establecidos en la NIC 36.

NIC 29 – INFORMACIÓN FINANCIERA EN ECONOMÍAS HIPERINFLACIONARIAS.

- 1) Fecha de vigencia: Períodos anuales que comiencen a partir del 1º de enero de 1990.
- 2) Objetivo: Establecer unos principios específicos para la elaboración y presentación de la información financiera de una empresa en la moneda correspondiente a una economía hiperinflacionaria, con el fin de evitar proporcionar información confusa.
- 3) Resumen:
 - Los Estados Financieros de una entidad que presente información financiera en la moneda de una economía hiperinflacionaria deben presentarse en la unidad de valoración corriente en la fecha del balance.
 - Las cifras comparativas de períodos anteriores deben reformularse en la misma unidad de valoración corriente del período actual.
 - Por lo general, una economía es hiperinflacionaria cuando su tasa de inflación en 3 años es del 100% o superior.

NIC 30 – INFORMACIÓN A REVELAR EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE BANCOS Y ENTIDADES FINANCIERAS SIMILARES.

- 1) Fecha de vigencia: Períodos anuales que comiencen a partir del 1º de enero de 1991.
- 2) Objetivo: Regular adecuadamente la presentación e información a revelar en los Estados Financieros de bancos e instituciones similares, como complemento a los requisitos establecidos por el resto de las NIIF.
- 3) Resumen:
 - Exige a los bancos y entidades financieras similares clasificar las partidas en el balance y en la cuenta de resultados atendiendo a su naturaleza y presentar los activos en función de su liquidez relativa.
 - Identifica la información mínima a revelar en relación con las partidas de la cuenta de resultados y el balance de los bancos y entidades financieras similares.
 - Los requisitos de información incluyen la concentración de activos, pasivos y operaciones fuera de balance, pérdidas en préstamos y anticipos, contingencias, pignoraciones de activos y riesgos generales de la actividad bancaria.

NIC 31 – INFORMACIÓN FINANCIERA DE LOS INTERESES EN NEGOCIOS CONJUNTOS (revisada en 2003).

- 1) Fecha de vigencia: Períodos anuales que comiencen a partir del 1º de enero de 2005.
- 2) Objetivo: Regular el tratamiento de las inversiones en negocios conjuntos (“joint ventures”), con independencia de la estructura o forma legal bajo la cual tienen lugar las actividades de la entidad.
- 3) Resumen:
 - Se aplica a todas las inversiones en las que el inversor tenga el control conjunto, a menos que el inversor sea una empresa de capital riesgo, un fondo de inversión o un fondo de inversión mobiliaria, en cuyo caso debe observarse la NIC 39.

- La característica principal de un negocio conjunto es un acuerdo contractual para compartir el control. Los negocios conjuntos pueden clasificarse como operaciones controladas conjuntamente, activos controlados conjuntamente o entidades controladas conjuntamente. Existen principios de reconocimiento diferentes para los distintos tipos de negocios conjuntos.
 - Operaciones controladas conjuntamente: el partícipe reconoce los activos que están bajo su control, los gastos y pasivos en los que incurre, así como su parte en los ingresos obtenidos, tanto en sus Estados Financieros individuales como consolidados.
 - Activos controlados conjuntamente: el partícipe reconoce su parte de los activos controlados conjuntamente, cualquier pasivo en el que haya incurrido directamente y su parte de los pasivos en los que haya incurrido conjuntamente con otros partícipes, cualquier ingreso resultante de la venta o uso de su parte de la producción del negocio conjunto, cualquier gasto incurrido en la relación con el negocio conjunto y cualquier gasto que haya incurrido directamente en relación con su participación en el negocio conjunto.
 - Entidades controladas conjuntamente: existe la opción de elegir entre dos políticas contables:
 - Consolidación proporcional. De acuerdo con este método el balance del partícipe incluye su participación en los activos bajo control conjunto y su participación en los pasivos de los que es responsable conjuntamente. Su cuenta de resultados incluye su participación en los ingresos y gastos de la entidad controlada conjuntamente.
 - Puesta en equivalencia según se describe en la NIC 28.
 - En los Estados Financieros (separados) individuales del partícipe, las participaciones en negocios conjuntos deben contabilizarse o bien al coste o bien como inversiones de conformidad con la NIC 39.
- 4) Interpretaciones: SIC 13 Entidades controladas conjuntamente – Aportaciones no monetarias de los partícipes: Por lo general, se permite el reconocimiento

proporcional de las pérdidas y ganancias atribuibles a las aportaciones no monetarias.

NIC 32 – INSTRUMENTOS FINANCIEROS: PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR (revisada en 2003).

- 1) Fecha de vigencia: Períodos anuales que comiencen a partir del 1º de enero de 2005.
- 2) Objetivo: Facilitar a los usuarios de los Estados Financieros la comprensión de los instrumentos financieros reconocidos dentro y fuera del balance así como sus efectos sobre la posición financiera, resultados y flujos de efectivo de la entidad.
- 3) Resumen:
 - La clasificación de un instrumento por parte del emisor como pasivo o instrumento de capital:
 - Se basará en el fondo y no en la forma del mismo.
 - Tendrá lugar en el momento de emisión y no se modificará posteriormente.
 - Un instrumento es un pasivo financiero si el emisor puede estar obligado a entregar el efectivo u otro activo financiero o si el titular tiene derecho a exigir efectivo u otro activo financiero. Un ejemplo son las acciones preferentes cuyo rescate es obligatorio.
 - Un instrumento que no da lugar a dicha obligación contractual es un instrumento de capital.
 - Los intereses, dividendos, pérdidas y ganancias relacionadas con un instrumento clasificado como pasivo deben presentarse como ingresos o gastos según corresponda.
 - En el momento de la emisión, el emisor debe clasificar por separado los componentes de pasivo y de capital de un mismo instrumento compuesto como puede ser una deuda convertible y una deuda emitida con derechos separables o warrants.
 - Un activo y un pasivo financiero pueden ser compensados y presentados por su importe neto únicamente cuando la entidad tiene un derecho legalmente

reconocido a compensar los importes de ambos instrumentos y tienen la intención bien de liquidar por el importe neto a realizar el activo y pagar el pasivo de forma simultánea.

- El coste de las acciones propias se deduce del patrimonio y las reventas de acciones propias tienen la consideración de operaciones de capital.
 - Los costes de emisión o readquisición de instrumentos de capital (distintos de los derivados de una combinación de negocios) se contabilizan como deducción del patrimonio neto, una vez considerada cualquier ventaja fiscal a efectos del impuesto sobre beneficios.
 - Los requisitos de información incluyen:
 - Políticas de cobertura y gestión de riesgos
 - Políticas y prácticas de contabilización de coberturas, y pérdidas y ganancias derivadas de las coberturas.
 - Condiciones y políticas contables relacionadas con los instrumentos financieros.
 - Información sobre exposición al riesgo de interés.
 - Información sobre exposición al riesgo de crédito.
 - Valores razonables de todos los activos y pasivos financieros, a excepción de aquellos para los que no exista una medida fiable del valor razonable.
 - Información sobre bajas, avales, deterioros de valor, moras e incumplimientos, y reclasificaciones.
- 4) Interpretaciones: IFRIC 2 – Participaciones de los socios en entidades cooperativas e instrumentos similares: Son pasivos a menos que la cooperativa tenga derecho legal a no rescatarlas cuando lo solicite el socio.

NIC 33 – BENEFICIOS POR ACCIÓN (revisada en 2003).

- 1) Fecha de vigencia: Períodos anuales que comiencen a partir del 1º de enero de 2005.
- 2) Objetivo: Establecer los principios para la determinación y presentación de los beneficios por acción (BPA), con objeto de mejorar la comparabilidad de la

rentabilidad entre diferentes sociedades en un mismo ejercicio y entre diferentes ejercicios para las mismas sociedades. La NIC 33 se centra en el denominador del cálculo del BPA.

3) Resumen:

- Aplicable a las sociedades cotizadas, sociedades en proceso de emitir acciones que coticen en mercados públicos, así como aquellas otras que opten por presentar voluntariamente esta información.
- Requiere la presentación, al mismo nivel de importancia, de los beneficios por acción básicos y diluidos como parte de la cuenta de resultados para:
 - Cada clase de acciones ordinarias,
 - Para todos los períodos presentados.
- En los Estados Financieros Consolidados, los beneficios por acción reflejan los beneficios atribuibles a los accionistas de la dominante.
- La dilución es una reducción de los beneficios por acción o un aumento de las pérdidas por acción como resultado de la conversión de los instrumentos convertibles, del ejercicio de las opciones o warrants, o de la emisión de acciones ordinarias cuando se reúnen ciertas condiciones específicas.
- Cálculo de los beneficios por acción básicos:
 - Numerador: resultado del período, una vez deducidos todos los gastos, incluidos impuestos, partidas extraordinarias, intereses de socios externos, así como dividendos de acciones preferentes.
 - Denominador: número medio ponderado de acciones ordinarias en circulación durante el período.
- Cálculo de los beneficios por acción diluidos:
 - Numerador: resultado neto del período atribuible a las acciones ordinarias ajustado tanto por el importe, neto de efecto impositivo, de los dividendos e intereses reconocidos en el período, atribuibles a las acciones ordinarias potenciales con efecto dilutivo (por ejemplo, opciones, warrants, obligaciones convertibles, contratos de seguro contingente), así como por cualquier otro cambio en los ingresos o gastos

del período que pudiesen resultar de la conversión de las acciones ordinarias potenciales con efecto dilutivo.

- Denominador: debe ajustarse por el número de acciones a emitir en el supuesto de la conversión en acciones ordinarias de todas las acciones con efecto potencial dilutivo.
- Las acciones ordinarias potenciales que no se vean afectadas por la dilución deben ser excluidas del cálculo.

NIC 34 - INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA.

- 1) Fecha de vigencia: Períodos que comiencen a partir del 1° de enero de 1999.
- 2) Objetivo: Regular el contenido mínimo de la información financiera intermedia y los criterios de reconocimiento y valoración a aplicar en la información financiera intermedia.
- 3) Resumen:
 - Se aplica sólo cuando la entidad tiene la obligación o toma la decisión de emitir información financiera intermedia de conformidad con las NIIF.
 - Los organismos reguladores de cada país (y no la NIC 34) establecen:
 - Qué sociedades deberían presentar Estados Financieros intermedios;
 - Su frecuencia; y
 - El plazo para presentar dicha información tras la finalización de dicho período intermedio.
 - La información financiera completa es un juego completo o condensado de Estados Financieros correspondientes a un período de tiempo inferior al ejercicio anual completo de la entidad.
 - El contenido mínimo de la información financiera intermedia es un balance condensado, una cuenta de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y una selección de notas explicativas.
 - Establece los períodos comparativos sobre los que se requiere la presentación de información financiera intermedia.
 - La importancia relativa se basa en los datos financieros del período intermedio y no en los de la proyección anual.

- Las notas explicativas de la información financiera intermedia deben proporcionar información sobre las transacciones y hechos más significativos para entender los cambios acontecidos desde la emisión de los últimos Estados Financieros anuales.
- Las políticas contables han de ser las utilizadas en la preparación de los Estados Financieros anuales.
- Los ingresos y gastos deben reconocerse en el período en el que se devengan, no deben anticiparse o diferirse.
- Los cambios en políticas contables conllevan la modificación de la información incluida en los anteriores Estados Financieros intermedios presentados.

NIC 36 – DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS (revisada en 2004)

- 1) Fecha de vigencia: 1º de abril de 2004.
- 2) Objetivo: Asegurar que los activos no están registrados a un importe superior a su importe recuperable y definir como se calcula el mismo.
- 3) Resumen:
 - La NIC 36 es aplicable a todos los activos excepto existencias (NIC 2 – Existencias), activos surgidos de los contratos de construcción (NIC 11 – Contratos de construcción), activos por impuestos diferidos (NIC 12 – Impuesto sobre las ganancias), activos relacionados con retribuciones a empleados (NIC 19 – Retribuciones a los empleados), activos financieros (NIC 39 – Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración), propiedades inmobiliarias de inversión valoradas a valor razonable (NIC 40 – Inmuebles de inversión) y activos biológicos relacionados con la actividad agrícola valorados a valor razonable minorado por los costes en el punto de venta (NIC 41 – Agricultura).
 - La pérdida por deterioro en el valor de los activos debe reconocerse cuando su valor neto contable excede de su importe recuperable.
 - En el caso de los activos registrados al coste, el reconocimiento de la pérdida por deterioro de valor se registra en la cuenta de resultados. En el caso de los

activos revalorizados, se considera como disminución de la reserva de revalorización.

- El importe recuperable de un activo es el mayor entre el precio neto de venta y su valor de uso.
- El valor de uso es el valor actual de la estimación de flujos de efectivo futuros derivados del uso continuado del activo y de su enajenación al final de su vida útil.
- El tipo de descuento es el tipo antes de impuestos que refleja la valoración actual del mercado en función del valor temporal del dinero y los riesgos específicos del activo. El tipo de descuento no debería reflejar los riesgos futuros que ya estuvieran considerados en la estimación de los flujos de efectivo futuros y debería coincidir con el rendimiento que un tercero exigiría a una inversión que generase unos flujos de efectivo equivalentes a los previstos para dicho activo.
- En cada fecha de balance, se debe revisar la situación de los activos para detectar indicios de deterioro en su valor. Si existen indicios de deterioro, habrá que calcular el importe recuperable.
- El fondo de comercio y otros activos intangibles con vida útil indefinida deben ser sometidos a pruebas de deterioro de valor al menos una vez al año y a un cálculo de su importe recuperable.
- Si no es posible determinar el importe recuperable de un activo, habrá que determinar el importe recuperable correspondiente a la unidad generadora de efectivo que incluye a ese activo. Las pruebas de deterioro de valor del fondo de comercio deben realizarse en el grupo de unidades generadoras de efectivo más pequeño al que pueda asignarse fondo de comercio de forma razonable y coherente.
- Se permite la reversión de pérdidas por deterioro de valor reconocidas en años anteriores en determinadas circunstancias (está prohibida en el caso del fondo de comercio).

- Se deben desglosar las pérdidas por deterioro de valor por clase de activos y por segmento (si fuese aplicable la NIC 14 – Información financiera por segmentos).
- También se requiere desglosar las reversiones de pérdidas por deterioro en el valor de un activo previamente registradas.

NIC 37 – PROVISIONES, ACTIVOS CONTINGENTES Y PASIVOS CONTINGENTES.

- 1) Fecha de vigencia: Períodos que comiencen a partir del 1° de enero de 1999.
- 2) Objetivo: Asegurar que se utilizan bases apropiadas para el reconocimiento y la valoración de provisiones, activos y pasivos contingentes, así como que se revela información suficiente en las notas a los Estados Financieros para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, importe y calendario de vencimientos. El objetivo de esta norma es asegurarse de que sólo las obligaciones reales son las que se registran en los Estados Financieros. No se incluirán los gastos futuros previstos, aún cuando estén autorizados por el Consejo de Administración u órgano de gobierno equivalente, ni las provisiones para cubrir pérdidas propias aseguradas, incertidumbres generales y otros hechos todavía no acontecidos.
- 3) Resumen:
 - Debe reconocerse una provisión solo cuando un hecho pasado haya dado lugar a una obligación legal o implícita, una salida de recursos sea probable, y el importe de la obligación pueda estimarse de forma fiable.
 - El importe registrado como provisión constituye la mejor estimación del desembolso a realizar a la fecha de balance.
 - Se requiere revisar las provisiones en cada cierre contable con objeto de ajustarlas en función de los cambios en las estimaciones.
 - La utilización de provisiones debe estar limitada a los propósitos para los que fueron originalmente constituidas.

- Ejemplos de provisiones podrán ser: los contratos de carácter oneroso, provisiones para reestructuraciones, garantías, reembolsos y costes de desmantelamiento.
 - Se requieren desgloses detallados, con descripciones e importes, para cada tipo de provisión.
 - Los pasivos contingentes surgen cuando:
 - Existe una posible obligación pendiente de confirmar por un acontecimiento futuro que esta fuera del control de la sociedad; o
 - Existe una obligación presente que podría dar lugar a una salida de recursos, aunque probablemente no lo haga;
 - No se puede realizar una estimación suficientemente fiable de una obligación presente (lo cual es poco frecuente).
 - Los pasivos contingentes sólo requieren desglose, no registro. Si la posibilidad de una salida de recursos es remota, entonces no es necesario el desglose.
 - Los activos contingentes surgen cuando la entrada de beneficios económicos es probable, pero todavía no es cierta, y su materialización depende de un acontecimiento que está fuera del control de la sociedad.
 - Los activos contingentes sólo requieren desglose. No obstante, cuando la realización del ingreso resulte prácticamente cierta, entonces el activo correspondiente no resultará contingente y habrá de ser registrado.
- 4) Interpretaciones: IFRIC 1 – Cambios en los compromisos de desmantelamiento, restauración y obligaciones similares: Ajuste de provisiones por cambios en el importe o en la fecha prevista de costes futuros y por cambios en el tipo de descuento de mercado.

NIC 38 – ACTIVOS INMATERIALES (revisada en 2004).

- 1) Fecha de vigencia: 1º de abril de 2004.
- 2) Objetivo: Establecer el tratamiento contable para el reconocimiento, valoración y desglose de todos los elementos de inmovilizado inmaterial que no estén contemplados específicamente en otra NIC.

3) Resumen:

- Exige el reconocimiento de un activo inmaterial, ya sea adquirido o desarrollado internamente, si:
 - Es probable que dicho activo genere beneficios económicos futuros para la sociedad, y
 - El coste del activo puede ser determinado de forma fiable.
- Existen criterios adicionales para el reconocimiento de activos inmateriales desarrollados internamente.
- Todos los gastos de investigación han de cargarse a la cuenta de resultados en el momento en el que se incurren.
- Los gastos de desarrollo se capitalizan sólo cuando se ha podido establecer la viabilidad técnica y comercial del producto o servicio en cuestión.
- Los activos inmateriales, incluidas las actividades de I+D en curso, adquiridos en una combinación de negocios deben reconocerse por separado del fondo de comercio si surgen como resultado de derechos contractuales o legales o pueden separarse del negocio.
- Los fondos de comercio, las marcas comerciales, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos de denominaciones editoriales, las listas de clientes, los gastos de puesta en marcha, los costes de formación, los costes de publicidad y los costes de reubicación, generados internamente, no deben registrarse como activos.
- Si un elemento material no cumple con la definición y los criterios de reconocimientos aplicables a activos inmateriales, los gastos relacionados con dicho elemento deben llevarse a la cuenta de resultados en el momento en que se incurren, salvo que el coste incurrido forme parte de una combinación de negocios tratada como adquisición, en cuyo caso debería pasar a formar parte del importe asignado al fondo de comercio en la fecha de adquisición.
- A efectos de la contabilización posterior a la adquisición inicial, los activos inmateriales atienden a la siguiente clasificación:

- Vida indefinida: no existe un límite previsible para el período en el que se espera que el activo genere beneficios económicos para la sociedad. “Indefinida” no significa “infinita”.
 - Vida definida: existe un período limitado de generación de beneficios para la sociedad.
- Los activos inmateriales con vida útil indefinida no se amortizan sino que deben ser sometidos a pruebas de deterioro de valor en cada fecha de cierre. Si el importe recuperable es inferior al importe en libros, se reconoce una pérdida por deterioro de valor. La evaluación también debe considerar si el activo inmaterial sigue teniendo una vida indefinida.
 - Por lo general, el coste (el valor residual suele ser cero) de un activo inmaterial con vida útil definida se amortiza a lo largo de dicho período. Si el activo inmaterial tiene un precio de cotización en un mercado activo, se permite elegir una política contable basada en un modelo de revalorización. Siguiendo el modelo de revalorización, el activo se registra a su importe revalorizado, que es el valor razonable en la fecha de revalorización menos la amortización acumulada practicada con posterioridad.
 - Por lo general, los gastos ocasionados por un activo inmaterial después de su adquisición o finalización se registran como gasto. Sólo en raras ocasiones se cumplen los criterios de reconocimiento como activo.
- 4) Interpretaciones: SIC 32, Activos inmateriales – Costes de páginas web: Es posible capitalizar determinados costes de desarrollo de infraestructura inicial y diseño gráfico incurridos en la realización de una página web.
- IFRIC 3 – Derechos de emisión (gases efecto invernadero): Las cuotas o derechos de emisión negociables en un mercado se consideran activos inmateriales de conformidad con la NIC 38.

NIC 39 – INSTRUMENTOS FINANCIEROS: RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN (revisada en 2003 y 2004).

- 1) Fecha de vigencia: Períodos anuales que comiencen a partir del 1º de enero de 2005.

2) Objetivo: Establecer los criterios para el reconocimiento, cancelación y valoración de activos y pasivos financieros.

3) Resumen:

- Todos los activos y pasivos financieros, incluyendo los derivados financieros y ciertos instrumentos financieros implícitos, deben ser reconocidos en el balance de situación.
- Los instrumentos financieros han de valorarse inicialmente al valor razonable en la fecha de adquisición o emisión. Por lo general, este valor coincide con el coste, aunque en algunos casos se precisa un ajuste.
- Una entidad tiene la opción de reconocer la compra o venta ordinaria de activos financieros en el mercado atendiendo a la fecha de negociación o a la fecha de liquidación. Si se utiliza a efectos contables la fecha de liquidación, la NIC 39 requiere el reconocimiento de los cambios de valor producidos entre la fecha de negociación y la de liquidación.
- Al objeto de valorar los activos financieros en fechas posteriores a su reconocimiento inicial, la NIC 39 clasifica los mismos en cuatro categorías:
 1. Préstamos y cuentas a cobrar no disponibles para negociación.
 2. Inversiones a ser mantenidas hasta el vencimiento, tales como títulos de renta fija y acciones preferentes amortizables, que la empresa tiene la intención y los recursos financieros necesarios para mantener hasta su vencimiento. Si una empresa vende de forma anticipada cualquier inversión a vencimiento (salvo en circunstancias excepcionales), se vería obligada a reclasificar el resto de inversiones incluidas en esta categoría a la categoría de disponible para la venta (ver categoría 4) tanto para el ejercicio en curso como para los dos siguientes.
 3. Activos financieros valorados a valor razonable a través de la cuenta de resultados, que incluye los mantenidos para negociación (cuyo propósito es obtener un beneficio a corto plazo) y cualquier otro activo financiero que designe la empresa (la “opción de valor razonable”). Los derivados financieros activos siempre se consideran instrumentos negociables, salvo que se hayan designado como instrumentos de cobertura.

4. Activos financieros disponibles para la venta. Se incluyen en esta categoría el resto de activos financieros no incluidos en las anteriores. Esto incluiría todas las inversiones en instrumentos de capital que no se valoren al valor razonable en la cuenta de resultados. Además, una empresa podrá dar consideración de activo financiero disponible para la venta a cualquier préstamo y cuenta a cobrar.
- Tras el reconocimiento inicial:
 - Todos los activos financieros de las categorías 1 y 2 anteriores se registran al coste amortizado y se someten a una prueba de deterioro de valor.
 - Todos los activos financieros de la categoría 3 anterior se registran al valor razonable, reconociéndose los cambios de valor en la cuenta de resultados.
 - Todos los activos financieros de la categoría 4 anterior se valoran al valor razonable en el balance, reconociéndose los cambios de valor en el patrimonio neto, con sujeción a una prueba de deterioro de valor. Si el valor razonable de un activo disponible para la venta no puede medirse de forma fiable, se contabilizará al coste.
 - Tras la adquisición, la mayoría de los pasivos financieros se valoran al importe originalmente registrado menos reembolsos de principal y amortización. Hay tres categorías de pasivos que se registran a valor razonable ajustándose los cambios en su valor en la cuenta de resultados:
 - Pasivos derivados;
 - Pasivos mantenidos para negociación (ventas de valores en descubierto);
y
 - Cualquier pasivo que designe la empresa, en el momento de su emisión, que va a registrarse a través de la cuenta de resultados (la “opción del valor razonable”).
 - El valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre parte interesadas, debidamente informadas, en una operación realizada en condiciones de independencia

mutua. La jerarquía establecida por la NIC 39 para el valor razonable es la siguiente:

- En primer lugar, el precio de cotización en un mercado activo.
- En segundo lugar, utilizar una técnica de valoración que haga máximo uso de la información del mercado y que incluya operaciones de mercado recientes realizadas en condiciones de libre competencia, referencias al valor razonable actual de otro instrumento que sea sustancialmente similar, análisis de los flujos de efectivo descontados y modelos de valoración de opciones.
- La NIC 39 establece las condiciones para determinar cuando se ha transferido el control sobre un activo o pasivo financiero a otra parte, por lo que debe ser dado de baja del balance (cancelado). La cancelación queda prohibida en la medida que el transmitente siga estando involucrado en un activo o en una parte del mismo que haya transmitido.
- La contabilización de coberturas (reconocimiento de los efectos compensatorios de los cambios del valor razonable tanto del instrumento de cobertura como del elemento cubierto en la cuenta de resultados del mismo período) se permite en determinadas circunstancias, siempre que la relación de cobertura esté claramente definida, sea medible y realmente efectiva. La NIC 39 establece tres tipos de coberturas:
 - Cobertura de valor razonable: si una entidad cubre un cambio en el valor razonable de un activo, pasivo o compromiso en firme reconocido, el cambio en el valor razonable tanto del instrumento de cobertura como del elemento cubierto se reconoce en la cuenta de resultados cuando se produce.
 - Cobertura de flujos de efectivo: si una entidad cubre los cambios en los flujos de efectivo futuros relacionados con un activo o pasivo reconocido o una operación considerada probable, el cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura se reconoce directamente en el patrimonio neto hasta que tengan lugar dichos flujos de efectivo futuros.

- Una cobertura del riesgo de cambio en un compromiso firme podrá registrarse como cobertura del valor razonable o como cobertura de flujos de efectivo.

NIC 40 – INMUEBLES DE INVERSIÓN (revisada en 2004).

- 1) Fecha de vigencia: Períodos anuales que comiencen a partir del 1º de enero de 2005.
- 2) Objetivo: Regula el tratamiento contable de los inmuebles de inversión y los desgloses correspondientes.
- 3) Resumen:
 - Los inmuebles de inversión son terrenos y edificios (en propiedad o bajo arrendamiento financiero) destinados al alquiler o a la obtención de plusvalías o a ambos.
 - Esta Norma no se aplica a terrenos o edificios utilizados por el propietario o que se encuentren en fase de construcción o desarrollo para su uso futuro como inversión, o que se encuentren a la venta como consecuencia de la actividad normal de la sociedad.
 - Permite a las empresas elegir entre el modelo de coste y el de valor razonable:
 - Modelo de valor razonable: el inmueble de inversión se registra a su valor razonable y los cambios en éste se contabilizan directamente en la cuenta de resultados.
 - Modelo de coste: el inmueble de inversión se registra a su valor neto contable corregido por las pérdidas por deterioro de su valor. Adicionalmente, es necesario revelar el valor razonable.
 - El modelo elegido ha de aplicarse a todos los inmuebles de inversión de la sociedad.
 - Si una entidad utiliza el modelo de valor razonable pero, en el momento de comprar un inmueble determinado, existen claros indicios de que la entidad no podrá determinar su valor razonable de forma continuada, se aplicará el modelo de coste al activo hasta su enajenación.

- Se permite cambiar de un modelo a otro cuando así se logre una presentación de información más adecuada (no obstante, es improbable que se justifique un cambio del modelo del valor razonable al modelo del coste).
- Un inmueble, que cumple con la definición general de inmueble de inversión, que lo mantenga un arrendatario bajo arrendamiento operativo, podrá ser considerado contablemente inmueble de inversión, siempre que el arrendatario utilice el modelo del valor razonable establecido en la NIC 40. En este caso, el arrendatario contabilizará el arrendamiento como si se tratara de un arrendamiento financiero.
- La información a revelar incluirá:
 - El método de determinación del valor razonable,
 - El alcance de la participación de un valorador independiente en la determinación del valor razonable.
 - Los criterios utilizados para clasificar el bien como inmueble de inversión o no.
 - Los importes registrados en la cuenta de resultados.

NIIF 1 – ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA.

- 1) Fecha de vigencia: Primeros Estados Financieros presentados conforme a NIIF a partir del 1º de enero de 2004.
- 2) Objetivo: Establecer los procedimientos que se deben seguir cuando una empresa adopta las NIIF por primera vez como base de presentación para sus Estados Financieros con carácter general.
- 3) Resumen:
 - Visión general para una empresa que adopte NIIF por primera vez en sus Estados Financieros anuales correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2005.
 - Seleccionar sus políticas contables en función de las NIIF vigentes al 31 de diciembre de 2005.

- Preparar al menos los Estados Financieros de 2005 y 2004 y rehacer a efectos comparativos con carácter retroactivo el balance de apertura (primer período para el que se presenten Estados Financieros comparativos completos) aplicando las NIIF vigentes al 31 de diciembre de 2005.
 - Dado que la NIC 1 exige como mínimo la presentación de información comparativa del ejercicio anterior al período que se presenta, el balance de apertura será el del 1º de enero de 2004, cuando no anterior.
 - Si una empresa que adopte estas normas el 31 de diciembre de 2005 presenta una selección de datos financieros (sin presentar unos Estados Financieros completos) conforme a NIIF para períodos anteriores a 2004, además de los Estados Financieros completos de 2004 y 2005, esto no cambia el hecho de que su balance de apertura conforme a NIIF tenga fecha de 1º de enero de 2004.

NIIF 2 – PAGOS BASADOS EN ACCIONES.

- 1) Fecha de vigencia: Períodos anuales que comiencen a partir del 1º de enero de 2005.
- 2) Objetivo: Establecer el tratamiento contable de una operación en la que una sociedad reciba o adquiera bienes o servicios ya sea en contraprestación por sus instrumentos de capital o mediante la asunción de pasivos de importe equivalente al precio de las acciones de la sociedad o a otros instrumentos de capital de la sociedad.
- 3) Resumen:
 - Todas las operaciones de pago basadas en acciones deben registrarse en los Estados Financieros siguiendo el criterio de valoración a valor razonable.
 - Se reconoce un gasto cuando se consumen los bienes o servicios recibidos.
 - Las normas de valoración son las mismas para las sociedades cotizadas y para las que no cotizan en Bolsa.
 - En principio, las operaciones en las que se reciben bienes o servicios a cambio de instrumentos de capital de la sociedad deben registrarse al valor razonable de los bienes y servicios recibidos. Sólo si el valor razonable de

los bienes o servicios no puede ser calculado de forma fiable se utilizará el valor razonable de los instrumentos de capital entregados.

- En el caso de operaciones con empleados y otras personas que presten servicios similares, la sociedad está obligada a calcular el valor razonable de los instrumentos de capital entregados, porque lo normal es que no sea posible estimar de forma fiable el valor razonable de los servicios recibidos.
- En el caso de operaciones registradas al valor razonable de los instrumentos de capital entregados (como las operaciones con empleados), el valor razonable deberá calcularse en la fecha de concesión.
- En el caso de operaciones registradas al valor razonable de los bienes o servicios recibidos, el valor razonable deberá calcularse en la fecha de recepción de dichos bienes o servicios.
- En el caso de los bienes o servicios valorados por referencia al valor razonable de los instrumentos de capital entregados, la NIIF 2 especifica que, en general, no se tendrán en cuenta las condiciones de adjudicación, a excepción de las condiciones de mercado, para el cálculo del valor razonable de las acciones u opciones en la fecha de valoración pertinente (según se ha especificado anteriormente). Por el contrario, se tendrán en cuenta las condiciones de la adjudicación mediante el ajuste del número de instrumentos de capital incluidos en la valoración del importe de la operación de forma que, en última instancia, el importe reconocido para los bienes o servicios recibidos a cambio de instrumentos de capital entregados se base en el número de instrumentos de capital que finalmente se adjudiquen.
- La NIIF 2 requiere que el valor razonable de los instrumentos de capital entregados se base en los precios de mercado, si estuvieran disponibles, y que tengan en cuenta las condiciones en la que se han concedido dichos instrumentos de capital. A falta de precios de mercado, el valor razonable se calculará por medio de un modelo de valoración que permita calcular cuál hubiera sido el precio de dichos instrumentos de capital en la fecha de valoración en una operación realizada en condiciones de independencia

mutua entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados. La NIIF 2 no especifica que modelo de valoración concreto debe ser utilizado.

- La información a revelar incluye:
 - La naturaleza y extensión de los acuerdos de pago en acciones que hayan existido durante el período;
 - Como se ha determinado el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, o el valor razonable de los instrumentos de capital entregados, durante el período; y
 - El efecto de las operaciones de pago en acciones en el resultado del período y en la situación financiera de la sociedad.

NIIF 3 – COMBINACIONES DE NEGOCIOS.

- 1) Fecha de vigencia: Combinaciones de negocios posteriores al 31 de marzo de 2004.
- 2) Objetivo: Establecer la información financiera que debe presentar una sociedad cuando lleva a cabo una combinación de negocios.
- 3) Resumen:
 - El método de compra se utiliza para todas las combinaciones de negocios.
 - El método de unión de intereses, que se utilizaba en virtud de la NIC 22 en determinados casos, queda prohibido.
 - El fondo de comercio y otros activos inmateriales con vida indefinida no se amortizan, sino que deben ser sometidos a una prueba de deterioro de valor al menos una vez al año.
 - El fondo de comercio ha sufrido un deterioro de valor si el importe en libros de la unidad generadora de efectivo al que el fondo de comercio ha sido asignado, supera su valor recuperable.
 - Si la participación del adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la sociedad adquirida es superior al coste, el exceso (en ocasiones es denominado fondo de comercio negativo) se reconoce como ganancia inmediata.

- La participación de los socios minoritarios en los activos netos adquiridos se registra al valor razonable.
- La participación de los socios minoritarios se presenta formando parte del patrimonio neto en el balance de situación.

NIIF 4 – CONTRATOS DE SEGURO.

- 1) Fecha de vigencia: Períodos anuales que comiencen a partir del 1º de enero de 2005.
- 2) Objetivo: Establecer los requisitos de información financiera aplicables a contratos de seguro hasta que el IASB termine la segunda fase de su proyecto sobre norma aplicable a los contratos de seguro.
- 3) Resumen:
 - Las aseguradoras están exentas de la aplicación del IASB y determinadas NIIF existentes.
 - Las reservas para catástrofes y las provisiones de estabilización quedan prohibidas.
 - Exige una prueba de la adecuación de los pasivos de seguro reconocidos y una prueba de deterioro para los activos de reaseguro.
 - Los pasivos de seguro no pueden compensarse con los correspondientes activos de reaseguros.
 - Los cambios de políticas contable están restringidos.
 - Se exigen nuevos desgloses.

NIIF 5 – ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y EXPLOTACIONES EN INTERRUPCIÓN DEFINITIVA.

- 1) Fecha de vigencia: Períodos anuales que comiencen a partir del 1º de enero de 2005.
- 2) Objetivo: Establecer el tratamiento contable de los activos mantenidos para la venta y los requisitos de presentación e información de explotaciones en interrupción definitiva.
- 3) Resumen:

- Introduce la clasificación “mantenido para la venta” y el concepto de conjunto de enajenación (grupo de activos que se enajena en una misma operación, incluidos los correspondientes pasivos que también se transfieren).
- Los activos o conjuntos de enajenación mantenidos para la venta se valoran al importe en libros o valor razonable, el menor, menos gastos de venta.
- Estos activos o grupos de enajenación no se amortizan.
- Un activo clasificado como “mantenido para la venta”, y los activos y pasivos que componen un conjunto de enajenación mantenido para la venta, se presentan por separado en el balance.
- Una línea importante de negocio o las actividades de una zona geográfica deben clasificarse como en interrupción definitiva cuando sus activos se clasifiquen como mantenidos para la venta.

NIIF 6 – EXPLORACIÓN Y EVALUACIÓN DE RECURSOS MINERALES.

- 1) Fecha de vigencia: Períodos anuales que comiencen a partir del 1º de enero de 2006.
- 2) Objetivo: Establecer los requisitos de presentación de información financiera aplicables a la exploración y evaluación de recursos minerales.
- 3) Resumen:
 - Una sociedad puede desarrollar su política contable para activos de exploración y evaluación de conformidad con las NIIF sin considerar específicamente los requisitos recogidos en los párrafos 11 y 12 de la NIC 8, que establecen la jerarquía de las fuentes de PCGA según NIIF a falta de una norma específica. Por ello una sociedad que adopte la NIIF 6 podrá seguir utilizando sus políticas contables existentes.
 - Exige una prueba de deterioro de valor cuando existen indicios de que el importe en libros de los activos de exploración y evaluación supera su valor recuperable.
 - Permite comprobar el deterioro de valor para este tipo de activos, a un nivel superior que la “unidad generadora de efectivo” tal y como se define en la

NIC 36, aunque mide el deterioro de conformidad con la NIC 36 una vez identificado.

NIIF 7 – INSTRUMENTOS FINANCIEROS: INFORMACIÓN A REVELAR.

- 1) Fecha de vigencia: períodos anuales que comiencen a partir del 1º de enero de 2007.
- 2) Objetivo: Revelar información que permita a los usuarios de los Estados Financieros evaluar la importancia de los instrumentos financieros para una entidad, la naturaleza y alcance de sus riesgos y la forma en que la entidad gestiona dichos riesgos.
- 3) Resumen:
 - Esta NIIF requiere que las entidades revelen la información acerca de la relevancia de los instrumentos financieros para la situación financiera y los resultados de una entidad. Esto incluye:
 - Información sobre la situación financiera de la entidad, incluidos desgloses de los activos y pasivos financieros por categoría, información específica cuando se utilice la opción del valor razonable, reclasificaciones, bajas, pignoraciones de activos, derivados incorporados e incumplimientos de condiciones contractuales.
 - Información sobre los resultados de la entidad en el período, que incluya datos acerca de los ingresos, gastos, ganancias y pérdidas, ingresos y gastos por intereses, ingresos derivados de honorarios y pérdidas por deterioro de valor que se hayan reconocido.
 - Otros desgloses, que incluyan información sobre políticas contables, contabilización de coberturas y los valores razonables de cada clase de activo y pasivo financiero.
 - Esta NIIF exige la revelación de información acerca de la naturaleza y el alcance de los riesgos derivados de instrumentos financieros:
 - Desgloses cualitativos sobre la exposición a cada tipo de riesgo y la forma en que se gestionan dichos riesgos.

- Desgloses cuantitativos sobre la exposición a cada tipo de riesgo, separando el riesgo de crédito, el riesgo de liquidez y el riesgo de mercado (incluyendo análisis de sensibilidad).

3.3.2. Tratamiento contable de los contratos de construcción – NIC 11.

La NIC que específicamente regula el tratamiento en materia de contratos de construcción es la NIC 11 que precisamente lleva por nombre “Contratos de Construcción”. La misma define y establece los métodos de reconocimientos de ingresos y costos. Asimismo podemos incluir dentro de esta categoría a la NIC 18 – Ingresos que establece el método a utilizar en el reconocimiento de ingresos en la prestación de servicio.

La NIC 11 es obligatoria en el marco del Decreto 162/004 (versión 1993 revisada)

En la revisión de la NIC se ha descartado uno de los métodos propuestos por la NIC original (Método de Terminación del Contrato), esto se debió a que este método no reflejaba fielmente la realidad porque los ingresos y los costos se reconocían una vez culminada la obra, cuya duración generalmente es más prolongada que un ejercicio económico. El único método que admite la NIC 11 revisada se denomina Método de porcentaje de realización (Método para la determinación del grado de avance de obra): “Según este método, los ingresos ordinarios derivados del contrato se comparan con los costes del mismo incurridos en la consecución del estado de realización en que se encuentre, con lo que revelará el importe de los ingresos ordinarios, de los gastos y de los resultados que pueden ser atribuidos a la parte del contrato ya ejecutado. Este método suministra información útil sobre la evolución de la actividad del contrato y el reconocimiento derivado del mismo en cada ejercicio económico”.

En el caso en que no se pueda estimar confiablemente los resultados no se podrá utilizar este método.

Actualmente, se debe reconocer los ingresos ordinarios solo en el porcentaje en que sea probable recuperar los costos incurridos y los costos se deben reconocer como gastos del ejercicio.

3.3.2.1 Métodos para la determinación del Grado de Avance de Obra

Aunque generalmente, los contratos de construcción se ejecutan durante más de un ejercicio, la NIC 11 pretende que los ingresos y costos se vayan contabilizando según el grado de avance de Obra. Según la NIC existen deferentes métodos.

Ellos son:

- Proporción de los costos incurridos sobre los costos totales
- Examen del trabajo ejecutado (Certificado de Obra)
- La proporción física del contrato total ya ejecutado

Proporción de los costos incurridos sobre los costos totales

Este método consiste en calcular los ingresos devengados a partir del porcentaje obtenido de realizar costos incurridos sobre costos totales del contrato.

Denominamos costos incurridos a aquellos que realmente han sido utilizados en la efectiva ejecución de la obra al momento de efectuar el cálculo. Se deberán excluir aquellos desembolsos, que signifiquen compras de materiales (acopios) a utilizar en períodos siguientes o pagos anticipados a subcontratistas por trabajos a realizar.

Examen del trabajo ejecutado (Certificado de Obra)

La determinación del grado de avance de una obra mediante este método se realiza a través de un informe técnico, Este informe se denomina comúnmente certificado de obra.

Este es proporcionado por el ingeniero o arquitecto de la obra en el cual se informa el avance de la obra en el período considerado. Esta información es brindada tanto en términos físicos como en términos monetarios.

Está compuesto por un precio básico y un precio paramétrico. El primero de ellos es el determinado en el contrato de obra inicial y el segundo es un porcentaje determinado en el contrato sobre el precio básico.

Este método tiene la ventaja de que permite reflejar con amplio grado de certeza en la contabilidad de las empresas, la evolución de las obras en curso.

Proporción física del contrato total ya ejecutado

Esta forma de determinar el grado de avance es muy similar al anterior, pero más sencillo. La diferencia radica en que éste solo toma en cuenta la información en términos físicos considerando en forma lineal la construcción de la obra. Aunque esto en la realidad no se cumple.

Prácticamente en todas las obras, las etapas de las mismas son muy diferentes en cuanto a los recursos utilizados por lo que este método no refleja fielmente la realidad.

Si bien la NIC no hace preferencia por ninguno de los tres métodos, las empresas deberán optar por aquel que se acerque más a la realidad.

La empresa podrá utilizar para diferentes contratos, diferentes criterios. También podrá cambiar el criterio utilizado en una obra, para diferentes ejercicios.

A continuación, presentaremos algunas características que presenta la NIC de aplicación obligatoria en nuestro país:

- La NIC revisada incluye los costos relacionados con contratos para la demolición o rehabilitación de activos y la restauración del entorno que puede seguir a la demolición de algunos activos, como costos directamente relacionados con un contrato específico.
- En cuanto a la especificación en la definición y tratamiento de modificaciones por parte del cliente, la NIC menciona que “Una modificación es una instrucción del cliente para cambiar el alcance del trabajo que se va a ejecutar bajo las condiciones del contrato. Una modificación puede llevar a aumentar o disminuir los ingresos ordinarios procedentes de contrato. Ejemplos de modificaciones son los cambios en la especificación o diseño del activo, así como los cambios en la duración del contrato. La modificación se incluye en los ingresos ordinarios del contrato cuando:
 - a) es probable que el cliente apruebe el plan modificado, así como la cuantía de los ingresos ordinarios que surgen de la modificación , y
 - b) la cuantía que la modificación supone puede ser valorada con suficiente fiabilidad.”
- También agrega como otro tipo de ingresos los incentivos que puedan percibir por anticipación en el cumplimiento del contrato. La NIC además establece condiciones para el reconocimiento de los mismos siendo éstas:
 - a) Que el contrato está suficientemente avanzado, de manera que es probable que los niveles de ejecución se cumplan o se sobrepasen, y
 - b) Que el importe derivado del pago por incentivos puede ser valorado con suficiente fiabilidad
- La NIC 11 original mencionaba algunos ejemplos de costos directamente relacionados con un contrato En la NIC revisada, se agregan otros como ser:
 - a) Costes de alquiler del inmovilizado material
 - b) Costes de diseño y asistencia técnica que estén directamente relacionados con el contrato
 - c) Costes estimados de los trabajos de rectificación y garantía, incluyendo los costes esperados de las garantías y
 - d) Reclamaciones de terceros

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

- La NIC detalla el método a utilizar para los costos que puedan ser distribuidos entre diferentes contratos. Este deberá ser un método sistemático y racional, el que se aplicará de manera uniforme a todos los costos que tienen similares características.
- Se mencionan otros tipos de costos que deben atribuir directamente al cliente por razones encuadradas en las condiciones pactadas, como ser los gastos generales de administración y los de desarrollo. Es condición necesaria que el reembolso de estos gastos esté especificado en el contrato.
- La NIC nos exige revelar además cierta información.
 - a) Los activos debidos por los clientes y los pasivos debidos a los mismos por causa de los contratos de construcción.
 - b) Asimismo la empresa deberá informar sobre cualquier activo o pasivo contingente de acuerdo a la NIC 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes.

CAPÍTULO IV – NORMATIVA FISCAL

4.1 Introducción.⁹

El sistema tributario de un país es parte del escenario en el que los agentes económicos toman sus decisiones de inversión, de endeudamiento, de consumo, etc.

En nuestro país el sistema tributario es un parte sustantiva de la actividad financiera del Estado, teniendo relevancia desde el punto de vista presupuestal, dado que el porcentaje mayor de los ingresos del Gobierno Central lo obtiene la recaudación de la Dirección General Impositiva (DGI) (con aproximadamente un 86%).

4.2 Evolución del sistema tributario uruguayo.¹

En 1974 hubo una fuerte simplificación del sistema tributario que incluyó la derogación del IRPF.

Desde principios de los ochenta hasta ahora el sistema tributario se ha ido modificando con un criterio reactivo. Y esto se debe a diferentes causas: a) aumento estructurales del gasto público, b) caídas del nivel de actividad (crisis económicas) y c) aumentos coyunturales del gasto público.

Para hacer frente a estos problemas se apeló a varios instrumentos: a) aumento de las alícuotas de los impuestos existentes, b) creación de pequeños impuestos que fueron volviendo el sistema cada vez más complejo.

Por último, la Ley N° 18.083 de 27 de Diciembre de 2006 introduce en nuestro país un nuevo sistema tributario; del cual destacaremos los aspectos distintivos: a)

⁹ Charlas dictadas por el Colegio de Contadores y Economistas del Uruguay sobre el nuevo sistema tributario. Cr. Nelson Hernández.

simplificación de la estructura impositiva dado que reduce el número de impuestos existentes; b) racionalización de bases y alícuotas (elimina exoneraciones y fija un estructura de alícuotas), y c) incorporación de instrumentos tributarios (impuesto a las rentas empresariales, impuesto a las rentas de las personas físicas y una legislación moderna de tributación internacional).

En el marco de este nuevo régimen tributario ahondaremos en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) y las particularidades de este impuesto en las empresas del sector sujeto a análisis.

4.3 Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE)

Dicho impuesto se encuentra reglamentado en el Título 4 del Texto Ordenado de 1996 vigente con posterioridad a la Ley N° 18.083 y su decreto reglamentario (Decreto 150/007 de 26 de Abril de 2007).

4.3.1 Título 4 del Texto Ordenado de 1996¹⁰

4.3.1.1. Hecho generador.

Se crea un impuesto anual sobre las rentas de fuente uruguaya de actividades económicas de cualquier naturaleza, cuyo hecho generador esta dado por las siguientes rentas:

- a. Las rentas empresariales.
- b. Las asimiladas a rentas empresariales por la habitualidad en la enajenación de inmuebles.
- c. Las comprendidas en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), obtenidas por quienes opten por liquidar este impuesto o por quienes deban

¹⁰ Información obtenida de la página web de DGI

tributarlo preceptivamente por superar el límite de ingresos establecido por el Poder Ejecutivo.

Este límite resulta de comparar el monto de las rentas que obtengan en el ejercicio derivadas de la prestación de servicios personales fuera de la relación de dependencia con el que resulte de convertir a moneda nacional UI 4.000.000 (cuatro millones de unidades indexadas) a la cotización de cierre del ejercicio. Para los ejercicios cerrados el 31 de diciembre de 2007 dicho límite asciende a \$ 6:935.200 (pesos uruguayos seis millones novecientos treinta y cinco mil doscientos). Cuando el monto de las rentas referidas supere el antedicho límite, deberá liquidarse obligatoriamente el impuesto que se reglamenta a partir del primer mes del ejercicio siguiente.¹¹

Se establece que constituyen rentas empresariales, entre otras:

- a. Las obtenidas por los siguientes sujetos, cualesquiera sean los factores utilizados:
 1. Las sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones, aun las en formación, a partir de la fecha del acto de fundación o de la culminación de la transformación en su caso.
 2. Las restantes sociedades comerciales reguladas por la Ley N° 16.060, de 4 de setiembre de 1989 (Ley de Sociedades Comerciales), a partir de la fecha del acto de constitución o de la culminación de la transformación en su caso. Las sociedades de hecho se regularán por lo dispuesto en el numeral 4.
 3. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República.
 4. Las sociedades de hecho y las sociedades civiles. No estarán incluidas en este numeral las sociedades integradas exclusivamente por personas físicas residentes. Tampoco estarán incluidas las sociedades que perciban únicamente rentas puras de capital, integradas exclusivamente por personas físicas residentes y por entidades no residentes.

¹¹ Artículo 7° del Decreto 150/007 del 26/04/2007

- b. En tanto no se encuentren incluidas en el literal anterior, las derivadas de:
1. Actividades lucrativas industriales, comerciales y de servicios, realizadas por empresas. Se considera empresa toda unidad productiva que combina capital y trabajo para producir un resultado económico, intermediando para ello en la circulación de bienes o en la prestación de servicios.
En relación a este apartado, se entenderá que no existe actividad empresarial cuando:
 - i. El capital no esté activamente dirigido a la obtención de la renta sino a facilitar la actividad personal del titular de los bienes.
 - ii. En el caso de la prestación de servicios, la actividad personal se desarrolle utilizando exclusivamente bienes de activo fijo aportados por el prestatario.

Asimismo, se entenderá que no existe intermediación en la prestación de servicios cuando el sujeto que genera la renta con su actividad personal es asistido por personal dependiente.

Se consideran, asimismo rentas asimiladas a empresariales, en tanto no estén incluidas en el párrafo precedente, las resultantes de:

- a. La enajenación o promesa de venta de inmuebles, siempre que deriven de loteos. Se entenderá por loteos aquellos fraccionamientos de los que resulte un número de lotes superior a 25 (veinticinco). Si el fraccionamiento no reviste el carácter de loteo, será de aplicación el numeral siguiente.
- b. La enajenación o promesa de venta de inmuebles, siempre que el número de ventas exceda de dos en el año fiscal y que el valor fiscal de los bienes enajenados exceda el doble del mínimo no imponible individual del Impuesto al Patrimonio de las personas físicas vigente en el año civil en que se realicen dichas enajenaciones. En monto del mínimo no imponible individual del Impuesto al Patrimonio para las personas físicas vigente al 2007 es de \$ 1:811.000 (pesos uruguayos un millón ochocientos once mil).

Quedan excluidas, entre otras:

1. Las ventas de inmuebles que hayan estado por lo menos diez años en el patrimonio del titular, o cuando se computen diez años sumándose el tiempo que lo tuvo el causante que los transmitió, al titular por herencia o legado.
2. Las ventas de unidades de acuerdo al Decreto-Ley N° 14.261, de 3 de setiembre de 1974 (ver Capítulo I – Introducción, Normativa Legal aplicable a este sector, página 24.), en que se tendrá la del edificio como una sola venta.

Los contribuyentes incluidos en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) por aplicación de los literales a. y b., tributarán el impuesto correspondiente a cada uno de dichos literales por separado.

Se considerarán de fuente uruguaya las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos.

Asimismo, se considerarán de fuente uruguaya en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en este impuesto, las obtenidas por servicios prestados desde el exterior a contribuyentes de este impuesto.

Las rentas se imputarán al año fiscal en que termine el ejercicio económico anual de la empresa siempre que se lleve contabilidad suficiente a juicio de la Dirección General Impositiva. En caso contrario el ejercicio económico anual coincidirá con el año civil; sin embargo, en atención a la naturaleza de la explotación u otras situaciones especiales, la citada Dirección queda facultada para fijar el ejercicio económico anual en fecha que no coincida con el año fiscal.

Igual sistema se aplicará para la imputación de los gastos.

Serán sujetos pasivos de este impuesto, entre otros:

- a. Las sociedades con o sin personería jurídica, residentes en la República, aun las que se hallen en liquidación.
- b. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República.
- c. Las personas físicas y los condominios, en cuanto sean titulares de rentas comprendidas.
- d. Las asociaciones y fundaciones por las actividades gravadas aplicables a bienes, servicios o negocios jurídicos que no estén directamente relacionados con los fines específicos de las entidades que han motivado su inclusión en el régimen de exenciones.¹²
- e. Los grupos de interés económico.

En cuanto a los establecimientos permanentes de entidades de no residentes, se establece que cuando un no residente realice toda o parte de su actividad por medio de un lugar fijo de negocios en la República, se entenderá que existe establecimiento permanente de este no residente.

La expresión "establecimiento permanente" comprende, entre otros, los siguientes casos:

- a. Las sedes de dirección.
- b. Las sucursales.
- c. Las oficinas.
- d. Las fábricas.
- e. Los talleres.
- f. Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
- g. Las obras o proyectos de construcción o instalación, o las actividades de supervisión vinculadas, cuya duración exceda tres meses.
- h. La prestación de servicios, incluidos los de consultoría, por un no residente mediante empleados u otro personal contratado en la República, siempre que tales actividades se realicen (en relación con el mismo proyecto u otro

¹² Artículo 5º Título 3 del Texto Ordenado de 1996.

relacionado) durante un período o períodos que en total excedan de seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses.

No obstante las disposiciones anteriores, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye:

1. La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercaderías pertenecientes a un no residente.
2. El mantenimiento de un depósito de bienes o mercaderías pertenecientes a un no residente con el único fin de almacenarlas o exponerlas.
3. El mantenimiento de un depósito de bienes o mercaderías pertenecientes a un no residente con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.
4. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercaderías o de recoger información, para el no residente.
5. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para el no residente cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio.
6. El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los numerales 1 a 5, a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

No obstante lo dispuesto precedentemente, cuando una persona – distinta de un agente independiente al que le será aplicable el numeral 5 – actúe en la República por cuenta de un no residente, se considerará que este no residente tiene un establecimiento permanente en la República respecto de las actividades que dicha persona realice para el no residente, si esa persona:

- a. Ostenta y ejerce habitualmente en la República poderes que la faculten para concluir contratos en nombre del no residente, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el numeral 3 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

- b. No ostenta dichos poderes, pero mantiene habitualmente en la República un depósito de bienes o mercaderías desde el cual realiza regularmente entregas de bienes o mercaderías en nombre del no residente.

No se considera que un no residente tiene un establecimiento permanente por el mero hecho de que realice sus actividades en la República por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad. No obstante, cuando las actividades de tales agentes se realicen exclusivamente, o casi exclusivamente, por cuenta de dicha empresa, y las condiciones aceptadas o impuestas entre esa empresa y el agente en sus relaciones comerciales y financieras difieran de las que se darían entre empresas independientes, ese agente no se considerará un agente independiente de acuerdo con el sentido de este apartado.

Los establecimientos permanentes de entidades no residentes computarán en la liquidación de este impuesto, la totalidad de las rentas obtenidas en el país por la entidad del exterior.

Los sujetos pasivos de este impuesto, no residentes en la República, que obtengan rentas mediante un establecimiento permanente, estarán obligados a designar una persona física o jurídica residente en territorio nacional, para que los represente ante la administración tributaria en relación con sus obligaciones tributarias.

El contribuyente estará obligado a comunicar a la Dirección General Impositiva la designación del representante.

El citado representante será solidariamente responsable de las obligaciones tributarias de su representado. En caso que no se realice la designación del representante o habiéndose realizado, ésta no se comunique a la administración, se presumirá la intención de defraudar de acuerdo con lo dispuesto por el literal I) del artículo 96° del Código Tributario, el cual hace referencia a la omisión de denunciar los hechos previstos en la ley como generadores de tributos y de efectuar las inscripciones en los registros correspondientes.

Este título establece que se considerarán residentes en territorio nacional las personas jurídicas y demás entidades que se hayan constituido de acuerdo a las leyes nacionales.

Se entiende que el contribuyente tiene su residencia fiscal en territorio nacional, cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a. Que permanezca más de 183 (ciento ochenta y tres) días durante el año civil, en territorio uruguayo. Para determinar dicho período de permanencia en territorio nacional se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.
- b. Que radique en territorio nacional el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales.

De acuerdo con los criterios anteriores, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene sus intereses vitales en territorio nacional, cuando residan habitualmente en la República el cónyuge y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

4.3.1.2. Tasa.

La tasa del impuesto será del 25% (veinticinco por ciento) sobre la renta neta fiscal.

4.3.1.3. Renta bruta.

Constituye renta bruta:

- a. El producido total de las operaciones de comercio, de la industria, de los servicios, de la agropecuaria o de otras actividades comprendidas que se hubiera devengado en el transcurso del ejercicio.

Cuando dicho producido provenga de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por el total de ventas netas menos el costo de adquisición, producción o, en su caso, valor a la fecha de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario de los bienes vendidos. A tal fin, se considerará venta neta el

valor que resulte de deducir de las ventas brutas, las devoluciones, bonificaciones y descuentos u otros conceptos similares de acuerdo con los usos y costumbres de plaza.

- b. Todo otro aumento de patrimonio producido en el ejercicio económico vinculado a las operaciones a que refiere el literal anterior. Los sujetos pasivos indicados en el literal a. (las sociedades con o sin personería jurídica, residentes en la República, aun las que se hallen en liquidación), computarán como renta bruta todos los aumentos patrimoniales producidos en el ejercicio.

Asimismo, se establece que constituirá renta bruta, entre otros:

- a. El resultado de la enajenación de bienes del activo fijo que se determinará por la diferencia entre el precio de venta y el valor de costo o costo revaluado del bien, menos las amortizaciones computadas desde la fecha de su ingreso al patrimonio, cuando correspondiere. El valor de costo revaluado será el que resulte de la aplicación de los coeficientes de revaluación que fije la reglamentación.
- b. El resultado de la enajenación de bienes muebles o inmuebles que hayan sido recibidos en pago de operaciones habituales o de créditos provenientes de las mismas, determinados de acuerdo con las normas del apartado anterior.
- c. El resultado que derive de comparar el valor fiscal y el precio de venta en plaza de los bienes adjudicados o dados en pago a los socios o accionistas.
- d. Las diferencias de cambio provenientes de operaciones en moneda extranjera los cuales se determinarán por revaluación anual de saldos y por el cómputo de las diferencias que correspondan a pagos, cobros o permutaciones ocurridos en el transcurso del ejercicio. No se computarán diferencias de cambio provenientes de la transformación de deudas a otra moneda extranjera que la originariamente estipulada. Tampoco se admitirán los ajustes por diferencias de cambio provenientes de las cuentas de casa matriz o de sucursales.¹³
- e. Los beneficios originados por el cobro de indemnizaciones en el caso de pérdidas extraordinarias sufridas en los bienes de la explotación.

¹³ Artículo 17º Decreto 150/007 del 26/04/2007.

- f. El resultado de la enajenación de establecimientos o casas de comercio. Como fecha de la enajenación se tomará la de la efectiva entrega del establecimiento, lo que deberá probarse en forma fehaciente a juicio de la Dirección General Impositiva.
- g. El resultado de la liquidación total o parcial de establecimientos o casas de comercio.
- h. El monto de las reservas distribuidas y del capital rescatado en infracción a las normas que conceden beneficios fiscales condicionados a su creación o ampliación, respectivamente.

En estos casos, se considerará renta del ejercicio en que dicha distribución o rescate fuere aprobado, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones pertinentes.

- i. Los intereses fictos, que determine el Poder Ejecutivo, por préstamos o colocaciones, los que no podrán superar las tasas medias del trimestre inmediato anterior al comienzo del ejercicio del mercado de operaciones corrientes de crédito bancario, concertadas sin cláusulas de reajuste.

Quedan excluidos los préstamos a los sujetos pasivos comprendidos en el literal a. (las sociedades con o sin personería jurídica, residentes en la República, aun las que se hallen en liquidación) que obtengan rentas gravadas, los que realicen las instituciones comprendidas en el Decreto-Ley N° 15.322¹⁴, de 17 de setiembre de 1982, y los otorgados al personal

- j. La cobranza de créditos previamente castigados como incobrables a efectos fiscales.

Cuando el titular de la empresa unipersonal, el socio o el accionista retire para su uso particular, de su familia o de terceros, bienes de cualquier naturaleza, o éstos sean destinados a actividades cuyos resultados no estén alcanzados por el impuesto, se

¹⁴ Artículo 1°- Ley 15.322: “Toda persona pública no estatal o privada que realice intermediación financiera quedará sujeta a las disposiciones de esta Ley, a los reglamentos y a las normas generales e instrucciones particulares, que dicte el Banco Central del Uruguay para su ejecución. A los efectos de esta Ley, se considera intermediación financiera la realización habitual y profesional de operaciones de intermediación o mediación entre la oferta y demanda de títulos valores, dinero o metales preciosos”.

considerará que tales actos se realizan al precio corriente de venta de los mismos bienes con terceros.

No constituyen renta bruta, entre otras, las variaciones patrimoniales que resulten de:

- a. Revaluaciones de los bienes de activo fijo.
- b. Integraciones, reintegros o rescates de capital social.

4.3.1.4. Renta neta.

Para establecer la renta neta se deducirán de la renta bruta los gastos devengados en el ejercicio necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas, debidamente documentados.

Sólo podrán deducirse aquellos gastos que constituyan para la contraparte rentas gravadas por este Impuesto, por el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), por el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) o por una imposición efectiva a la renta en el exterior.

En el caso de los gastos correspondientes a servicios personales prestados en relación de dependencia que generen rentas gravadas por el IRPF, la deducción estará además condicionada a que se efectúen los correspondientes aportes jubilatorios.

Cuando los gastos a que refiere el inciso segundo de lo mencionado anteriormente constituyan para la contraparte rentas gravadas por el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, en la Categoría I de dicho impuesto (Rendimientos del Capital e Incrementos Patrimoniales), o rentas gravadas por el IRNR, la deducción estará limitada al monto que surja de aplicar al gasto el cociente entre la tasa máxima aplicable a las rentas de dicha categoría en el impuesto correspondiente y la tasa del 25% (veinticinco por ciento) fijada para el IRAE.

En caso que los gastos constituyan para la contraparte rentas gravadas por una imposición a la renta en el exterior, la deducción será del 100% (cien por ciento) si la tasa efectiva fuera igual o superior al 25% (veinticinco por ciento). Si la tasa efectiva

fuese inferior, deberá realizarse la proporción correspondiente, sin perjuicio del límite a que refiere el inciso anterior. Se presumirá que la tasa efectiva es igual a la tasa nominal, salvo que se verificara la existencia de regímenes especiales de determinación de la base imponible, exoneraciones y similares que reduzcan el impuesto resultante de la aplicación de dicha tasa nominal.

Se admitirá, asimismo, deducir de la renta bruta, en cuanto correspondan al ejercicio económico:

- a. Las pérdidas ocasionadas en los bienes de la explotación por caso fortuito o fuerza mayor, en la parte no cubierta por indemnización o seguro.
La deducción o la renta será la diferencia entre el valor fiscal de dichos bienes y el valor de lo salvado más las indemnizaciones y seguros percibidos.¹⁵
- b. Las pérdidas originadas por delitos cometidos por terceros contra los bienes aplicados a la obtención de rentas gravadas, en cuanto no fueran cubiertas por indemnización o seguro, siempre que exista denuncia penal correspondiente y otros elementos probatorios del daño de los cuales surja a juicio de la Dirección General Impositiva, la efectividad de las mismas.¹⁶
- c. Los créditos incobrables. Los créditos, cualquiera sea su naturaleza, deberán ser depurados eliminándose los que se consideren incobrables. Las pérdidas por este concepto estarán constituidas solamente por el monto de las cuentas que en el transcurso del ejercicio se vuelvan incobrables. Se consideran créditos incobrables los comprendidos en alguna de las siguientes situaciones:
 1. Auto declaratorio de la quiebra, de la liquidación judicial o del concurso necesario.
 2. Concesión de la moratoria provisional en los concordatos preventivos, moratorios o concursos civiles voluntarios.
 3. Procesamiento del deudor por el delito de insolvencia fraudulenta.

¹⁵ Artículo 27° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

¹⁶ Artículo 28° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

4. Pago con cheque librado por el deudor sin provisión suficiente de fondos, cuando se haya realizado la correspondiente denuncia penal y se haya trabado embargo por tal adeudo.
5. El transcurso de dieciocho meses contados a partir del vencimiento de la obligación de pagar el adeudo.
6. Otras situaciones de análoga naturaleza a las previstas en los literales anteriores, que deberán ser justificadas a juicio de la Dirección General Impositiva.

Los tributos correspondientes deberán liquidarse por los acreedores a medida que éstos cobren los referidos créditos. Las disposiciones de los literales 3. a 6. de este párrafo no se aplican a los créditos garantizados con derechos reales, excepto en la parte no satisfecha, luego de ejecutados los bienes afectados con dichas garantías.

Cuando en razón de la incobrabilidad el contribuyente pudiera deducir el monto de impuestos que gravan las ventas o los servicios, las pérdidas computables para el tributo que se reglamenta estarán constituidas por la diferencia entre el monto del adeudo y el impuesto recuperado.

En los casos en que existan normas fiscales específicas sobre malos créditos establecidas para determinados sujetos o actividades, los contribuyentes podrán optar por aplicar dichas normas o las dispuestas en este párrafo.¹⁷

- d. Las amortizaciones por desgaste, obsolescencia y agotamiento.
- e. Las amortizaciones de bienes incorporeales, tales como marcas, patentes, privilegios y gastos de organización, siempre que importen una inversión real y se identifique al enajenante.
- f. Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores devengadas a partir de la entrada en vigencia de este impuesto, siempre que no hayan transcurrido más de cinco años a partir del cierre del ejercicio en que se produjo la pérdida, actualizadas por la desvalorización monetaria calculada por aplicación del porcentaje de variación del Índice de Precios al Productor de Productos Nacionales entre los meses de cierre del ejercicio en que se produjeron y el que se liquida. El resultado fiscal

¹⁷ Artículo 29° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

deberá ser depurado de las pérdidas de ejercicios anteriores que hubieran sido computadas, compensándose los resultados positivos con los negativos de fecha más antigua.

- g. Los sueldos fictos patronales de los titulares de empresas unipersonales o de los socios, que constituyan el monto imponible a efectos de realizar los aportes jubilatorios.

Se admitirá deducir mensualmente como retribución de dueño o socios, a condición de que presten efectivos servicios, las remuneraciones reales o fictas por las cuales se efectúen aportes jubilatorios al Banco de Previsión Social.

Se podrá deducir en concepto de sueldo de cónyuge del dueño o socio las cantidades por las que se efectúen aportes jubilatorios correspondientes a servicios efectivamente prestados.

En caso que los cónyuges tuvieran la calidad de socios, se aplicará a ambos lo dispuesto para las retribuciones del dueño o socio.

Se admitirá la deducción mensual de sueldos fictos de dueño o socios, a condición de que presten efectivos servicios, cuando aquellos no se encuentren obligados de acuerdo a las disposiciones vigentes, a efectuar aportes jubilatorios al Banco de Previsión Social. La deducción por dueño o socio equivaldrá a once Bases Fictas de Contribución por cada mes del ejercicio. No tendrán derecho a esta deducción quienes obtengan rentas gravadas por IRPF en la Categoría I (Rendimientos de Capital, Incrementos Patrimoniales) y opten por tributar IRAE.

La deducción prevista constituye un máximo por persona física. Si una misma persona tiene la calidad de dueño o socio en más de una empresa, la deducción por sueldos se dividirá entre los contribuyentes de este impuesto.¹⁸

La deducción por retribuciones a directores de sociedades será admitida hasta el monto por el cual se realicen aportes jubilatorios. Se admitirá, asimismo, la deducción del salario vacacional de carácter obligatorio y de las remuneraciones abonadas según lo dispuesto por la Ley N° 16.713, de 3 de setiembre de 1995 – Seguridad Social, por las cuales no corresponda cotizar aportes patronales

¹⁸ Artículo 32° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

jubilatorios, de acuerdo a la limitación del literal A) del artículo 14¹⁹ de la citada ley.²⁰

También se admitirá deducir de la renta bruta, en cuanto correspondan al ejercicio económico:

- a. Las remuneraciones por servicios personales prestados dentro o fuera de la relación de dependencia, exoneradas del IRPF en virtud de la aplicación del mínimo no imponible correspondiente.

Las retribuciones personales devengadas en el ejercicio integrarán los gastos fiscalmente admitidos en cuanto sean necesarias para obtener o conservar las rentas, se originen en la prestación de servicios y se realicen los aportes de previsión social que correspondan.

Las sociedades que abonen retribuciones personales como consecuencia de la distribución de utilidades, podrán deducirlas de sus resultados fiscales dentro de las limitaciones establecidas en el inciso anterior.

En tal caso, se computarán en el ejercicio en cuyo transcurso lo hubiera dispuesto el órgano social competente.

No se admitirá la deducción de remuneraciones del personal por las cuales no se efectúen aportes jubilatorios, a menos que de acuerdo al régimen legal vigente no corresponda realizarlos.

Las remuneraciones abonadas en concepto de pasantías laborales reguladas por el Decreto N° 425/001 de 30 de octubre de 2001, serán deducibles íntegramente.

A efectos de demostrar la procedencia del beneficio será prueba suficiente la exhibición de los recibos de documentación de remuneraciones a que refiere el artículo 11° del Decreto mencionado.²¹

Será condición necesaria para la deducción de estos gastos que las retribuciones generen para la contraparte rentas gravadas para el IRNR o para el IRPF,

¹⁹ Artículo 14° Ley 16.713 – Seguridad Social.- El régimen de jubilación por solidaridad intergeneracional a cargo del Banco de Previsión Social, tendrá los siguientes recursos:

A) Los aportes patronales jubilatorios sobre el total de asignaciones computables hasta \$ 15.000 (quince mil pesos uruguayos) mensuales;....

²⁰ Artículo 33° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

²¹ Artículo 34° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

excepto que se trate de partidas exentas en virtud de la aplicación del mínimo no imponible correspondiente o de las deducciones dispuestas para los sueldos fictos de dueño o socio, a condición de que presten efectivos servicios.²²

- b. Los depósitos convenidos que realicen las Administradoras de Fondos de Ahorro Previsional (AFAP) de acuerdo al artículo 49° de la Ley N° 16.713²³, de 3 de setiembre de 1995. Estos depósitos serán deducibles de la renta bruta para liquidar el IRAE, siempre que los mismos no superen el 20% (veinte por ciento) de las asignaciones computables gravadas con aportes jubilatorios percibidas en el año civil inmediato anterior.²⁴
- c. Los gastos y contribuciones realizadas a favor del personal por asistencia sanitaria, ayuda escolar y cultural y similares, que no tengan naturaleza salarial en cantidades razonables a juicio de la Dirección General Impositiva.
- d. Las donaciones a entes públicos.
- e. Las donaciones efectuadas al Laboratorio Tecnológico del Uruguay (LATU) y al Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria (INIA) con destino a financiar actividades de investigación e innovación en áreas categorizadas como prioritarias por el Poder Ejecutivo, con el asesoramiento de la Agencia Nacional de Innovación.
- f. Los intereses de depósitos realizados en instituciones de intermediación financiera comprendidas en el Decreto-Ley N° 15.322, de 17 de setiembre de 1982.
- g. Los intereses de préstamos realizados por organismos internacionales de crédito que integre el Uruguay, y por instituciones financieras estatales del exterior para

²² Artículo 35° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

²³ Ley 16.713 artículo 49°.- (Depósitos convenidos). Los depósitos convenidos consisten en importes de carácter único o periódico, que cualquier persona física o jurídica convenga con el afiliado depositar en la respectiva cuenta de ahorro personal. Estos depósitos tendrán la misma finalidad que la descrita en el artículo anterior y podrán ingresarse a la Administradora en forma similar.

Los depósitos convenidos deberán realizarse mediante contrato por escrito, que será remitido a la entidad administradora en la que se encuentra afiliado, con una anticipación de treinta días a la fecha en que deba efectuarse el único o primer depósito.

Facúltase al Poder Ejecutivo, a los fines de su consideración tributaria, a determinar topes máximos al monto o porcentaje de estos depósitos.

²⁴ Artículo 36° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

la financiación a largo plazo de proyectos productivos, en tanto sean necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas.

- h. Tributos, con excepción del IRAE y del Impuesto al Patrimonio y prestaciones coactivas a personas públicas no estatales.
- i. Los intereses de deudas documentadas en obligaciones, debentures y otros títulos de deuda, siempre que en su emisión se verifiquen simultáneamente las siguientes condiciones:
 - 1. Que tal emisión se haya efectuado mediante suscripción pública con la debida publicidad de forma de asegurar su transparencia y generalidad.
 - 2. Que dichos instrumentos tengan cotización bursátil.
 - 3. Que el emisor se obligue, cuando el proceso de adjudicación no sea la licitación y exista un exceso de demanda sobre el total de la emisión, una vez contempladas las preferencias admitidas por la reglamentación, a adjudicarla a prorrata de las solicitudes efectuadas.
- j. Los intereses de deudas documentadas en los instrumentos a que refiere el literal precedente, siempre que sean nominativos y que sus tenedores sean organismos estatales o fondos de ahorro previsional.
- k. Las donaciones realizadas en efectivo a la fundación creada con el "Institut Pasteur" de París, de conformidad con la Ley N° 17.792, de 14 de julio de 2004. Se admitirá la deducción íntegra de los gastos que se enumeran a continuación, en tanto sean necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas, siempre que se cuente con documentación fehaciente:
 - 1. Los costos correspondientes a:
 - a) Adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios cuando el enajenante o el prestador sea una persona de Derecho Público.
 - b) Importaciones de bienes o adquisiciones de bienes en el exterior, en recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios y zonas francas.²⁵
 - 2. Las diferencias de cambio y reajustes que constituyan para la contraparte rentas exentas del IRPF o del IRNR.

²⁵ Este numeral fue sustituido por el artículo 2° del Decreto N° 496/007 del 17/12/2007.

3. Los gastos de adquisición de soportes lógicos, realizados a quienes los hayan producido.
Este beneficio regirá para los ejercicios finalizados a partir del 1° de enero de 2001 y hasta el 31 de diciembre de 2009.
4. El 48% (cuarenta y ocho por ciento) de los gastos de arrendamiento que constituyan para la contraparte rentas exentas del IRPF.
5. Los gastos de seguro correspondientes a mercaderías que se importen, exporten, o circulen en tránsito.
6. Los gastos de transporte terrestre de carga correspondientes a las mercaderías a que refiere el numeral anterior.
7. La indemnización por despido exonerada del IRPF.
8. Los gastos de capacitación del personal, en perfeccionamiento técnico, gerencial o de dirección, realizados en instituciones públicas y en universidades privadas debidamente habilitadas por el Estado, o en otras instituciones privadas inscritas en el registro de instituciones culturales y de enseñanza que lleva el Ministerio de Educación y Cultura, o en su caso, la Administración Nacional de Educación Pública o sus Consejos Desconcentrados. No se admitirá la deducción de los gastos siempre que:
 - a. No exista nexo causal entre el curso y la actividad desarrollada por el empleado en la entidad empleadora.
 - b. Se trate de carreras de nivel terciario, maestrías, doctorados, licenciaturas o cursos de postgrados, cuyo destinatario sea el titular de la empresa unipersonal, socio, accionista o director; o los familiares de dichos sujetos hasta en segundo grado de consanguinidad o primero de afinidad.
9. Las adquisiciones de inmuebles destinados a integrar el costo de ventas de las empresas constructoras, siempre que dichas adquisiciones se hayan realizado antes del 1° de julio de 2007.²⁶

Los gastos que se mencionan a continuación, serán computables por una vez y media su monto real:

²⁶ Artículo 42° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

- a. Los gastos en que incurran los sujetos pasivos de este impuesto, destinados a capacitar su personal en áreas consideradas prioritarias. Dichas áreas serán, especialmente, aquellas emergentes del Plan Estratégico Nacional en Materia de Ciencia, Tecnología e Innovación impulsado por el Gabinete Ministerial de la Innovación.

Los cursos que se realicen deberán ser:

1. Afines a los intereses de la empresa.
2. Dictados por instituciones públicas o privadas con personería jurídica cuya capacidad profesional en educación empresarial sea reconocida en plaza.
3. Cursos orientados a la tarea que el dependiente esté realizando o que vaya a realizar en la empresa. A estos efectos no se consideran dependientes los directores de sociedades anónimas.²⁷

Los gastos computables serán los correspondientes a los incurridos en cursos para dependientes regulares de la empresa, con responsabilidades debidamente asignadas.

Solamente podrán deducirse los gastos de matrícula y precio del curso. No serán deducibles los gastos por cursos que signifiquen la realización de una carrera, tales como maestrías, licenciaturas, doctorados o similares.

Los gastos a deducir quedan limitados al correspondiente a un curso por cada dependiente y por año. La deducción de un número mayor de cursos por dependiente será admitida cuando los mismos formen parte de un programa publicado por la Institución educacional que los brinde y forme parte de un plan orgánico de perfeccionamiento en el tema de que se trate.

En todos los casos, los gastos de capacitación en que se incurra deberán estar debidamente documentados y ser razonables a juicio de la Dirección General Impositiva.²⁸

Los gastos en el exterior serán deducibles siempre que, además de cumplir con los requisitos establecidos en los párrafos precedentes, se verifiquen respecto a los mismos conjuntamente las siguientes hipótesis, debidamente acreditadas:

²⁷ Artículo 44° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

²⁸ Artículo 45° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

1. La institución que los brinda está habilitada en su país de origen para expedir título.
 2. Los cursos no están disponibles localmente.
 3. Representan una transferencia de conocimiento para el mejor desarrollo de la empresa local.²⁹
- b. Los gastos y remuneraciones que el Poder Ejecutivo entienda necesarios para mejorar las condiciones y medio ambiente de trabajo a través de la prevención.
- c. Los gastos en que se incurra para financiar proyectos de investigación y desarrollo científico y tecnológico siempre que dichos proyectos sean aprobados por el Poder Ejecutivo con el asesoramiento de la Agencia Nacional de Innovación y de la Comisión de Aplicación (COMAP) creada por el artículo 12° de la Ley N° 16.906, de 7 de enero de 1998.

Los gastos a que refiere este literal comprenden tanto a los realizados directamente por el contribuyente para la ejecución de un proyecto del que es titular o cotitular, como a las donaciones a entidades públicas y privadas que ejecuten dichos proyectos bajo la forma de redes de innovación, consorcios, incubadoras de empresas, fondos de capital semilla u otras modalidades institucionales que determine el Poder Ejecutivo.

Se considerarán proyectos de investigación científica o desarrollo tecnológico todos aquellos que contribuyan a mejorar de modo trascendente el conocimiento humano y la utilización de los recursos productivos.³⁰

Las empresas que quieran acceder al beneficio dispuesto en este apartado, deberán solicitarlo ante la Comisión de Aplicación (COMAP) creada por el artículo 12° de la Ley N° 16.906 de 7 de enero de 1998 acompañando los estudios técnicos, económicos y financieros que los justifiquen así como todos los datos necesarios para su evaluación.³¹

Los proyectos deberán contemplar los siguientes aspectos para posibilitar su evaluación, seguimiento y control:

1. Objetivos.

²⁹ Artículo 46° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

³⁰ Artículo 49° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

³¹ Artículo 50° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

2. Criterios de éxito en el cumplimiento de los objetivos.
3. Verificación de los criterios de éxito.
4. Factores internos y externos que puedan influir en el éxito del proyecto.
5. Período del proyecto.
6. Presupuesto con enumeración de gastos por rubro y por año.
7. Instituciones financiadoras.³²

La COMAP dictará la resolución correspondiente luego de la evaluación que realice conjuntamente con la Agencia Nacional de Innovación, atendiendo a sus respectivas competencias.³³

La resolución deberá indicar, entre otros:

1. Titular del proyecto.
2. Beneficiario de la franquicia.
3. Período del proyecto.
4. Monto máximo de gastos.
5. Enumeración de los gastos por rubro.
6. Año base e índice de actualización.

La determinación del o de los beneficiarios podrá realizarse por resolución posterior. En los casos debidamente fundados se podrá ampliar la resolución.³⁴

En caso de que los gastos sean cofinanciados, la resolución deberá establecer el monto máximo de gastos que corresponda a cada cofinanciador en el total de los gastos.³⁵

Las áreas prioritarias serán determinadas por el Poder Ejecutivo con el asesoramiento de la Agencia Nacional de Innovación y de la COMAP, atendiendo a las pautas y objetivos de la política de desarrollo.³⁶

Se entenderá por gastos todos aquéllos que juzgados razonables, estén mencionados en la resolución. No serán considerados como gasto: el Impuesto al Valor Agregado (IVA) cuando no constituya costo, el IRAE y el Impuesto al Patrimonio.

³² Artículo 51° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

³³ Artículo 52° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

³⁴ Artículo 53° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

³⁵ Artículo 54° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

³⁶ Artículo 55° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

El beneficio tributario será aplicable en el ejercicio en el cual se haya incurrido en el gasto o se haya efectivizado el aporte, siempre que esté dentro del período indicado en la resolución.

Las instituciones receptoras de los aportes deberán computarlos como renta gravada, no constituyendo hecho generador para el IVA.

El seguimiento del desarrollo del proyecto será realizado en sus respectivas competencias, por los organismos mencionados en el artículo 50° del Decreto 150/007 del 26/04/2007 (COMAP). Si se comprobare incumplimiento, salvo el debido a caso fortuito o fuerza mayor, la COMAP, previo informe de la Agencia Nacional de Innovación, podrá solicitar la derogación de la resolución por la cual se aprobó el Proyecto con la consiguiente pérdida del beneficio tributario para aquellos sujetos pasivos que se beneficiaron tributariamente, sin perjuicio de otras sanciones legales que pudieran corresponder.³⁷

- d. Los gastos en que incurran las empresas para obtener la certificación bajo las normas de calidad internacionalmente admitidas.

A los efectos indicados en el inciso anterior, los gastos a computar comprenderán la contratación de servicios de certificación de calidad con entidades reconocidas por los organismos uruguayos de acreditación, así como los gastos en que se incurra para la obtención de tal certificación y su mantenimiento posterior.

- e. Los gastos en que incurran las empresas para obtener la acreditación de ensayos de sus laboratorios bajo las normas internacionalmente admitidas.

Asimismo, y sin perjuicio de la deducción de los gastos salariales de acuerdo al régimen general, se deducirá como gasto adicional en concepto de promoción del empleo, el 50% (cincuenta por ciento) de la menor de las siguientes cifras:

1. El excedente que surja de comparar el monto total de los salarios del ejercicio con los salarios del ejercicio anterior, ajustados en ambos casos por el Índice de Precios al Consumo (IPC).
2. El monto que surja de aplicar a los salarios totales del ejercicio, el porcentaje de aumento del promedio mensual de trabajadores ocupados en el ejercicio respecto

³⁷ Artículo 56° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

al promedio mensual de trabajadores ocupados en el ejercicio inmediato anterior.

3. El 50% (cincuenta por ciento) del monto total de los salarios del ejercicio anterior actualizados por el IPC.

A los efectos dispuestos en el presente inciso no se tendrá en cuenta a los dueños, socios y Directores.

No podrán deducirse los gastos, o la parte proporcional de los mismos, destinados a generar rentas no gravadas por este impuesto. A tales efectos no se considerarán rentas exentas las derivadas de la tenencia de acciones de la Corporación Nacional para el Desarrollo (CND).

Tampoco serán deducibles:

- a. Gastos personales del titular de la empresa unipersonal, del socio, del accionista y sus familias.
- b. Pérdidas derivadas de la realización de operaciones ilícitas. Las rentas derivadas de operaciones ilícitas deberán ser computadas, pero no se tendrán en cuenta para la obtención de beneficios fiscales. Los gastos y costos que correspondan a tales rentas no podrán deducirse.³⁸
- c. Sanciones por infracciones fiscales. Son infracciones tributarias: la mora, la contravención, la defraudación, la omisión de pago y la instigación pública a no pagar los tributos.

La mora se configura por la no extinción de la deuda por tributos en el momento y lugar que corresponda, operándose por el solo vencimiento del término establecido.

La contravención es la violación de leyes o reglamentos, dictados por órganos competentes, que establecen deberes formales.

Constituye también contravención, la realización de actos tendientes a obstaculizar las tareas de determinación y fiscalización de la Administración.

³⁸ Artículo 59° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

Defraudación es todo acto fraudulento realizado con la intención de obtener para sí o para un tercero, un enriquecimiento indebido, a expensas de los derechos del Estado a la percepción de los tributos.

Se considera fraude todo engaño u ocultación que induzca o sea susceptible de inducir a los funcionarios de la Administración Fiscal a reclamar o aceptar importes menores de los que correspondan o a otorgar franquicias indebidas.

Se presume la intención de defraudar, salvo prueba en contrario, cuando ocurra alguna de las circunstancias siguientes:

1. Contradicción evidente entre las declaraciones juradas presentadas y la documentación en base a la cual deben ser formuladas aquéllas.
2. Manifiesta disconformidad entre las normas y la aplicación que de las mismas se haga al determinar el tributo o al producir las informaciones ante la Administración.
3. Exclusión de bienes que impliquen una disminución de la materia imponible.
4. Informaciones inexactas que disminuyan el importe del crédito fiscal.
5. Incumplimiento de la obligación de llevar o exhibir libros y documentación, o existencia de dos o más juegos de libros para una misma contabilidad con distintos asientos.
6. Omisión de extender la documentación requerida por la ley o el reglamento con fines de control.
7. Declarar, admitir o hacer valer ante la Administración formas jurídicas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados.
8. Omitir la versión de las retenciones efectuadas.
9. Omisión de denunciar los hechos previstos en la ley como generadores de tributos y de efectuar las inscripciones en los registros correspondientes.

Omisión de pago es todo acto o hecho no comprendido en los ilícitos precedentemente tipificados, que en definitiva signifique una disminución de los créditos por tributos o de la recaudación respectiva.³⁹

³⁹ Capítulo V del Código Tributario.

- d. Los importes retirados por los titulares de las empresas unipersonales, los socios y los accionistas por cualquier concepto que suponga realmente participación en las utilidades.
- e. Utilidades del ejercicio que se destinen al aumento de capitales o reservas.
- f. El IRAE y el Impuesto al Patrimonio.
- g. Amortizaciones de llaves.

Los saldos de las cuentas particulares de los titulares de empresas unipersonales o de establecimientos permanentes, serán considerados cuentas de capital.

El monto deducible de los gastos no financieros afectados en forma parcial a la obtención de rentas gravadas se obtendrá aplicando un coeficiente técnicamente aceptable sobre los mismos, que surja de la operativa real de la empresa. Una vez definido el criterio, el mismo no podrá ser alterado por el contribuyente sin autorización expresa o tácita de la administración. Se entenderá por autorización tácita el transcurso de 90 (noventa) días de presentada la solicitud sin adoptarse resolución.

No obstante nos encontramos con la Resolución 1628/008 de DGI del 28 de octubre de 2008, en donde se establece en su artículo 3° que para los ejercicios cerrados hasta el 30 de junio de 2008 no se les requerirá de la autorización expresa de la Administración siempre que el cambio de coeficiente de asociación de gastos indirectos no financieros se hubiese realizado por alguno de los siguientes:

- a) El coeficiente que surja de considerar los ingresos acumulados de los últimos tres ejercicios, incluido el que se está liquidando,
- b) El promedio de los coeficientes de los tres últimos ejercicios, incluido el que se está liquidando.

En caso que de dichos coeficientes resultaran cifras negativas, los referidos plazos se podrán ampliar a cinco años.

En el artículo 4° se refiere a los ejercicios cerrados a partir del 1° de julio de 2008, quienes podrán optar por cambiar el coeficiente de asociación de gastos indirectos no financieros sin solicitar autorización expresa, por el coeficiente que surja de considerar

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”, en el Sector de la Construcción

los ingresos acumulados de los tres últimos ejercicios, incluido el que se está liquidando.

Al igual que para el caso anterior si dichos coeficientes arrojaran cifras negativas, los plazos se podrán ampliar en cinco años.

Si aún con la referida ampliación continuara siendo negativo, el contribuyente deberá solicitar autorización expresa de la Administración para utilizar otro coeficiente técnicamente aceptable.

En el artículo 5° señala que luego de verificado el cambio de coeficiente, en el primer ejercicio en que la relación de ingresos resulte positiva, el contribuyente deberá volver a utilizar el coeficiente de ingresos del ejercicio, a efectos de asociar gastos no financieros indirectos a rentas gravadas y no gravadas.

Los gastos financieros no podrán deducirse en forma directa. El monto de los citados gastos deducibles, se obtendrá aplicando al total de las diferencias de cambio, intereses perdidos y otros gastos financieros admitidos de acuerdo a lo dispuesto en los párrafos precedentes, el coeficiente que surge del promedio de los activos que generan rentas gravadas sobre el promedio del total de activos valuados según normas fiscales.

Al solo efecto del cálculo de este coeficiente los saldos a cobrar por exportaciones a deudores del exterior, se considerarán activos generadores de rentas gravadas, siempre que las rentas derivadas de las operaciones de exportación que den origen a dichos créditos constituyan asimismo rentas gravadas.

No podrán deducirse los gastos, o la parte proporcional de los mismos, causados por actividades, bienes o derechos, cuyas rentas no estén gravadas por este impuesto, sean exentas o no comprendidas.

Se exceptúa de lo dispuesto anteriormente a las diferencias de cambio pérdidas originadas en créditos por deudores de exportación, que se considerarán gastos deducibles.

Las sociedades personales que presten servicios personales fuera de la relación de dependencia y liquiden por el régimen de contabilidad suficiente, podrán deducir a los efectos de la determinación de la renta gravada:

- a. Los servicios de la misma naturaleza a los prestados por la sociedad, que les presten, fuera de la relación de dependencia, sus socios o terceros, ya sea en forma individual o societaria.
- b. Los restantes gastos admitidos, por el excedente que surja de deducir a dichos gastos la suma de los siguientes conceptos:
 - El 30% (treinta por ciento) de los servicios mencionados en el literal a., prestados a la sociedad por sus socios, actuando en forma individual o societaria, en tanto las rentas correspondientes a dichos servicios estén gravadas por el IRPF.
 - El 52% (cincuenta y dos por ciento) de los servicios mencionados en el literal a., prestados a la sociedad por sus socios, ya sea en forma individual o societaria, en tanto las rentas correspondientes a dichos servicios estén gravadas por el IRAE y liquiden el impuesto sobre base ficta.⁴⁰

El sistema de costeo ABC (Activity Based Costing) y otros sistemas similares, no serán de aplicación a efectos de la liquidación de los tributos administrados por la Dirección General Impositiva.

Esta disposición regirá para los ejercicios gravados por IRAE cerrados a partir del mes siguiente al de su publicación.⁴¹

4.3.1.5. Ajuste por inflación.

Quienes liquiden este impuesto por el régimen de contabilidad suficiente deberán incluir en la liquidación del tributo el resultado económico derivado de la variación del valor del signo monetario en la forma que se establece a continuación.

⁴⁰ Artículo 3° Decreto 258/007 del 23/07/2007.

⁴¹ Artículo 61° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

No realizarán el ajuste los contribuyentes que no hayan obtenido ingresos provenientes de operaciones en el ejercicio.

El Poder Ejecutivo podrá disponer que no se realice el ajuste por inflación cuando el porcentaje de variación del Índice de Precios al Productor de Productos Nacionales no haya superado el 10% (diez por ciento).

El resultado emergente de los cambios de valor de la moneda nacional, será determinado por aplicación del porcentaje de variación del Índice de Precios al Productor de Productos Nacionales entre los meses de cierre del ejercicio anterior y del que se liquida, aplicado sobre la diferencia entre:

- a. El valor del activo fiscalmente ajustado a comienzo del ejercicio con exclusión de los bienes afectados a la producción de rentas no gravadas y del valor de los correspondientes a:
 1. Activo fijo.
 2. Semovientes.
- b. El monto del pasivo a principio del ejercicio integrado por:
 1. Deudas en dinero o en especie, incluso las que hubieran surgido por distribución de utilidades aprobadas a la fecha de comienzo del ejercicio en tanto la distribución no hubiera de realizarse en acciones de la misma sociedad.
 2. Reservas matemáticas de las compañías de seguros.
 3. Pasivo transitorio.

En caso de existir activos afectados a la producción de rentas no gravadas, el pasivo se computará en la proporción que guarda el activo afectado a la producción de rentas gravadas con respecto al total del activo valuado según normas fiscales.

Los contribuyentes asimismo, podrán optar por aplicar la variación del Índice de Precios al Consumo. En caso de optar por este índice la opción deberá ser mantenida por tres ejercicios.⁴²

⁴² Artículo 1º del Decreto 492/008 del 15 de octubre del 2008.

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”, en el Sector de la Construcción

Cuando la variación de este índice sea positiva y los rubros computables del activo superen los del pasivo, se liquidará pérdida fiscal por inflación; en caso contrario, se liquidará beneficio por igual concepto. Por su parte, cuando dicha variación sea negativa se deberá computar ganancia y pérdida fiscal, respectivamente.

Cuando las variaciones en los rubros del activo y pasivo computables a los fines del ajuste por inflación operadas durante el ejercicio, hicieran presumir un propósito de evasión, la Dirección General Impositiva podrá disponer que, a los efectos de la determinación del ajuste, dichas variaciones se tengan por ocurridas al inicio del respectivo ejercicio.

A los solos efectos de la realización del cálculo del ajuste por inflación, las sociedades personales considerarán como activo o pasivo el saldo que surja de la compensación de las siguientes cuentas:

- a. Saldos deudores de socios.
- b. Pérdidas incluidas en el activo, si los socios están obligados a restituirlas a la sociedad por expreso mandato del estatuto social.
- c. Saldos acreedores de socios.

El saldo acreedor resultante de la compensación referida se considerará pasivo fiscal, a los efectos dispuestos en el literal b. del párrafo precedente. De resultar saldo deudor, sólo se considerará activo fiscal el monto que exceda los saldos de las:

- Utilidades no distribuidas, en la misma proporción en que corresponda a los socios, con exclusión de la parte que deba llevarse a fondos de reserva, de acuerdo con el contrato social o disposiciones legales en su caso.
- Reservas voluntarias.

El artículo 1° del Decreto 204/008 del 14 de abril de 2008, establece que la realización del ajuste por inflación será opcional para los ejercicios cerrados entre el 30 de junio de 2007 y 31 de mayo de 2008.

4.3.1.6. Valuación.

Activo fijo.- Se entenderá por bienes del activo fijo los que constituyen el asiento de la actividad y los demás bienes de uso utilizados por el contribuyente o por terceros; los inmuebles se considerarán bienes de activo fijo, salvo los destinados a la venta.

La actualización de valores de los bienes del activo fijo y su amortización será obligatoria a todos los efectos fiscales. Las amortizaciones y las actualizaciones comenzarán en el ejercicio siguiente o en el mes siguiente al del ingreso del bien al patrimonio, o afectación al activo fijo.

Para la actualización se aplicará el porcentaje de variación del Índice de Precios al Productor de Productos Nacionales producida entre los meses de cierre del ejercicio anterior, o de ingreso del bien al patrimonio, o afectación al activo fijo, y el que se liquida.

Las amortizaciones deducibles fiscalmente se calcularán sobre los valores actualizados al cierre del respectivo ejercicio.⁴³

El valor fiscal de los bienes muebles e inmuebles del activo fijo será el que resulte de deducir de su valor de costo, o de costo actualizado, el importe de las amortizaciones acumuladas correspondientes al período de vida útil transcurrido. El costo de las inversiones se multiplicará por los coeficientes de actualización que correspondan.⁴⁴

Por valor de costo de inmuebles del activo fijo se entenderá el que resulte de la escritura de adquisición, más los gastos inherentes a dicha transacción debidamente documentada y en cantidades razonables a juicio de la Dirección General Impositiva, así como el costo de las incorporaciones posteriores, excluyéndose los gastos de financiación.

Si no fuera posible determinar dichos costos por haberse adquirido el bien a título gratuito, o por carecerse de la documentación correspondiente o ésta no estableciera

⁴³ Artículo 88° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

⁴⁴ Artículo 89° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

precio de costo efectivo, se estará al importe del valor real asignado al inmueble a la fecha de su ingreso al patrimonio.

Dicho valor será incrementado en un 25% (veinticinco por ciento) y se actualizará mediante la aplicación del coeficiente que corresponda.⁴⁵

El concepto de las mejoras se integrará también, con los pavimentos, veredas y cercos.

Cuando el valor de las mejoras no esté individualizado, se considerará que el mismo guarda con respecto al precio de la tierra la misma relación que ambos elementos tienen con el valor real, a la fecha de su ingreso al patrimonio, o de cambio de destino.⁴⁶

Las amortizaciones de las mejoras serán del 2% anual para los inmuebles urbanos y suburbanos y del 3% anual para los rurales. No obstante, la Dirección General Impositiva podrá autorizar otros porcentajes de amortización, a solicitud del contribuyente y cuando a su juicio las circunstancias lo justifiquen. Cuando se realice una actividad que implique el agotamiento de la fuente productiva (minas, canteras, etc.), se admitirá una amortización proporcionada a dicho agotamiento.

El costo de las reparaciones extraordinarias que se realicen en estos bienes, se deducirá en cuotas anuales por el período de vida útil que se le asigne a dicha reparación, que no podrá exceder a la del bien reparado.

En el caso de bienes o mejoras incorporadas a inmuebles arrendados, que queden en beneficio del propietario, el plazo de amortización no excederá el del vencimiento del contrato de arrendamiento.⁴⁷

Por valor de costo de los bienes muebles del Activo Fijo se entenderá el que resulte de su precio de adquisición más los gastos efectuados con motivo de su compra e instalación, excluyéndose los intereses de financiación y las diferencias de cambio. Si no fuera posible determinar la fecha de adquisición y el precio de compra, se tomarán

⁴⁵ Artículo 90° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

⁴⁶ Artículo 91° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

⁴⁷ Artículo 92° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

los valores corrientes en plaza reservándose la Dirección General Impositiva el derecho a impugnarlo si no lo considerara ajustado a la realidad.

El porcentaje de amortización será fijo, y se determinará atendiendo al número de años de vida útil probable de dichos bienes. Los automotores cero kilómetro serán amortizados en un período no menor de diez años.

La Dirección General Impositiva podrá autorizar otro sistema de amortización si lo considerara técnicamente adecuado.

El costo de las reparaciones extraordinarias que se realicen en estos bienes, se deducirá en cuotas anuales por el período de vida útil que se le asigne a dicha reparación, que no podrá exceder a la del bien reparado.

Los contribuyentes formularán su sistema de amortización al presentar la primera declaración jurada y no podrán variarlo sin autorización de la Dirección General Impositiva que la otorgará, siempre que la modificación sea técnicamente justificada, y previos los ajustes que aquella determine.

Las amortizaciones comenzarán a computarse en el ejercicio siguiente o en el mes siguiente al de la afectación del bien.⁴⁸

Valuación de inventarios.- Las existencias de mercaderías se computarán al precio de costo de producción, o al precio de costo de adquisición o al precio de costo en plaza en el día de cierre del ejercicio, a opción del contribuyente.

La Dirección General Impositiva podrá aceptar otros sistemas de valuación de inventarios, cuando se adapten a las modalidades del negocio, sean uniformes, y no ofrezcan dificultades a la fiscalización. Los sistemas o métodos de contabilidad, la formación del inventario y los procedimientos de valuación no podrán variarse sin la autorización de la DGI. Las diferencias que resulten por el cambio de método serán computadas a fin de establecer la renta neta gravada del ejercicio que corresponda.

Los inventarios de mercaderías deberán consignar en forma detallada, agrupados por clase o concepto, las existencias de cada artículo con su respectivo precio unitario y

⁴⁸ Artículo 93° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

número de referencia si lo hubiera. Las existencias de mercaderías en los inventarios se valorarán siguiendo un método uniforme, a opción del contribuyente, que podrá ser:

- a. Costo de producción: este sistema podrá ser adoptado por quienes elaboren mercaderías. Los intereses del capital invertido por los dueños de la explotación no podrán ser computados a los efectos de la determinación del costo. Las mercaderías semielaboradas se valorarán de acuerdo a su estado de elaboración a la fecha de inventario y las materias primas al precio de costo de producción o de adquisición.
- b. Costo de adquisición: para su determinación deberá adicionarse al precio de compra los gastos incurridos hasta poner los bienes en condiciones de venta (acarreos, fletes, acondicionamiento u otros).

Cualquiera sea el procedimiento adoptado para avaluar las mercaderías compradas (costo de la última compra, precio promedio de las compras u otro) deberá ser aplicado uniformemente en todos los inventarios.

- c. Costo de plaza: corresponde al valor de reposición de las mercaderías en existencia al cierre del ejercicio. Los inventarios confeccionados de acuerdo a este sistema serán admitidos cuando se basen en precios por operaciones en cantidades y condiciones normales de acuerdo al negocio del contribuyente, y siempre que puedan verificarse con elementos de apreciación claros y fehacientes.

La Dirección General Impositiva podrá aceptar otros métodos de valuación siempre que fueran técnicamente admisibles y de fácil fiscalización conforme con la naturaleza y características de la explotación.

Una vez que se haya optado por un procedimiento de valuación de costo de ventas y de existencias, no podrá cambiarse sin autorización de la Dirección General Impositiva y previos los ajustes que ésta determine.⁴⁹

En la valuación fiscal de mercaderías no se admitirán deducciones o aumentos en forma global para ajustar el valor de las existencias, cualquiera sea su naturaleza.⁵⁰

⁴⁹ Artículo 80° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

⁵⁰ Artículo 81° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

Las mercaderías fuera de moda, averiadas, deterioradas, o que hayan sufrido mermas o pérdidas de valor por causas análogas, serán valuadas por el contribuyente. La Dirección General Impositiva podrá rechazar por razones fundadas dicha valuación si no la considera razonable.⁵¹

Los envases que se entregan conjuntamente con el producto que contienen, aún en los casos en que puedan ser devueltos por el comprador, constituyen bienes del activo circulante a los efectos fiscales.

Valuación de valores mobiliarios y metales preciosos.- Los títulos, acciones, cédulas, obligaciones, letras o bonos y, en general, los valores mobiliarios de cualquier naturaleza, así como los metales preciosos, se computarán de la forma que se detalla a continuación:

Los valores mobiliarios de cualquier naturaleza así como los metales preciosos, se valorarán a la cotización que tengan a la fecha de cierre del ejercicio. Si en esa fecha no se hubiera registrado cotización, se tomará la anterior más próxima.

Los valores que no se cotizaran se valorarán por su valor de costo, a menos que hubieran ingresado al patrimonio por otro valor. Dicho valor será ajustado para determinar los resultados de las modificaciones en el valor de la moneda, en el porcentaje de variación del Índice de Precios al Productor de Productos Nacionales que determine el Instituto Nacional de Estadística, ocurrida entre los meses de cierre del ejercicio anterior, o de ingreso del bien al patrimonio, a opción del contribuyente, y el que se liquida.

Las participaciones en el capital de los sujetos pasivos de este impuesto, se valorarán por el valor que resulte del balance de dichas sociedades, ajustado de acuerdo a las normas del Impuesto al Patrimonio.⁵² En caso de tratarse de acciones, se podrá optar por

⁵¹ Artículo 82º Decreto 150/007 de 26/04/2007.

⁵² Título 14 de Texto Ordenado de 1996.- Artículo 12º.- Participaciones en el patrimonio.- Las participaciones en el patrimonio de las empresas unipersonales y de las sociedades, se computarán por el valor que resulte de su balance, ajustado de acuerdo con las normas del artículo 15º de este Título. Para

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

el sistema de valuación establecido en el presente párrafo o en el de los valores mobiliarios.⁵³

Enajenación de establecimientos o casas de comercio.- En los casos de enajenación de establecimientos o casas de comercio que realicen actividades gravadas, el adquirente deberá mantener el mismo valor fiscal de los bienes de la empresa al momento de su enajenación.

La diferencia entre el precio de venta y el valor fiscal de los bienes transferidos, si aquél hubiera significado una inversión real para la empresa sucesora, constituirá el valor llave.⁵⁴

Diferencias de cambio Ley N° 17.555, de 18 de setiembre de 2002.- Las sociedades comerciales y las empresas unipersonales que hayan tenido saldo neto negativo proveniente de diferencias de cambio, originadas por obligaciones en moneda extranjera concertadas con anterioridad al 30 de junio de 2002, podrán optar al cierre del ejercicio económico en curso a esa fecha y en el siguiente, por contabilizar dicho saldo, total o parcialmente en el activo, en una cuenta que se denominará “Diferencias de Cambio – Ley N° 17.555”. El saldo referido sólo incluirá las diferencias de cambio motivadas por las variaciones en la cotización de la moneda extranjera ocurridas entre el 1° de junio de 2002 y el cierre del ejercicio.

En el caso de hacer uso de la opción, cada saldo anual se amortizará en cuotas iguales en un plazo de tres, cuatro o cinco años a partir del ejercicio en que se originaron.

Formulada la opción en cuanto al número de años, esta no podrá variarse.

No están comprendidas en el presente párrafo las instituciones de intermediación financieras.

los títulos, acciones y demás valores mobiliarios, el Poder Ejecutivo determinará la forma de valuación aplicable.

⁵³ Artículo 95° Decreto 150/007 de 26/04/2007.

⁵⁴ Artículo 72° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

De existir utilidades contables en cualquiera de los ejercicios mencionados en el párrafo anterior, luego de deducida la amortización correspondiente, dicha utilidad se destinará a disminuir el saldo de la cuenta “Diferencias de Cambio – Ley N° 17.555”, por orden de antigüedad, hasta su total cancelación, aunque ello implique abreviar el plazo de la opción.

En caso de quedar un remanente no absorbido por dichas utilidades, el mismo continuará siendo amortizado por las cuotas fijadas inicialmente.

Los contribuyentes de este impuesto podrán optar por activar y amortizar las referidas diferencias de cambio con arreglo a lo dispuesto por la presente ley o imputarlas como pérdida fiscal de acuerdo al régimen general.

Normas generales de valuación establecidas en los artículos 71° a 95° del Decreto 150/007 del 26/04/2007: A los fines de avaluar los bienes y servicios recibidos en pago o por permuta, así como para determinar las rentas en especie, se aplicarán las siguientes normas:

- a. Los títulos y acciones se valuarán de acuerdo a la cotización en la Bolsa de Valores de Montevideo en el día de la percepción de la renta, o a la última cotización registrada. Si dichos valores no se cotizaron se tomará el valor nominal, salvo que se demuestre que razonablemente corresponde tomar otro valor.
- b. Los inmuebles se tomarán por el valor real vigente a la fecha de la operación. Si no existiera valor real o se demostrara que corresponde tomar otro importe, su valor será determinado por peritos, el que podrá ser rechazado por la Dirección General Impositiva.
- c. Las mercaderías y demás bienes muebles se tomarán por el precio de venta en plaza, determinado por peritos, en el día de la percepción de la renta o en el último día del año fiscal cuando no sea posible determinar la fecha cierta de la misma, el que podrá ser rechazado por la Dirección General Impositiva.

- d. En los casos no previstos en los apartados anteriores, se tomarán los valores corrientes en plaza, los que podrán ser rechazados por la Dirección General Impositiva.

La moneda extranjera se valorará a la cotización interbancaria tipo comprador billete al cierre del día anterior al de la operación, o al del día de valuación exigido por las normas impositivas.

Cuando la moneda de la operación no se cotece, se calculará su valor de acuerdo al arbitraje correspondiente.

Si no existiera cotización a dichas fechas, se tomará la del último día hábil anterior.

Las inversiones de cualquier naturaleza situadas en el exterior se computarán por su valor de costo en la moneda en que se realizó la inversión. La conversión a moneda nacional se realizará al tipo de cotización aplicable a la fecha de determinación del patrimonio, de acuerdo a lo previsto en el párrafo anterior.

Los vehículos automotores y los medios de transporte marítimo y aéreo se presumirán situados en el país de su matrícula.

Cuando en una actividad gravada se manufacturen o comercialicen bienes o materias primas producidas por explotaciones no gravadas, los valores de ingreso al patrimonio de tales bienes no podrán ser superiores al precio de costo en plaza a la fecha del ingreso. Lo dispuesto es sin perjuicio de las normas especiales en materia de la deducción de gastos.

Los bienes introducidos al país sin que exista un precio cierto, deberán valuarse por su valor en plaza a la fecha de la denuncia de la importación. Si no existiera valor de plaza, se tomará el adjudicado por la Dirección Nacional de Aduanas (DNA) en el expediente del despacho.

Se entenderá por cambio de destino de un bien, la modificación en el uso o aplicación de ese bien en la actividad de la empresa, que implique una variación en su

clasificación dentro de los rubros patrimoniales. No se considerará cambio de destino la renovación de los bienes del activo fijo operada en el ejercicio, ni la venta de esos activos cuando la misma sea realizada en el correr del ejercicio de cambio.

El cambio de destino de un bien operado en el transcurso de un ejercicio, se considerará ocurrido al inicio del ejercicio siguiente al que se produjo. Esta disposición será aplicable asimismo para el cálculo del ajuste por inflación.

La valuación de estos bienes se regirá por las siguientes disposiciones:

- a. Si un bien que estaba destinado a la venta se afecta al activo fijo su valor fiscal al comienzo del ejercicio siguiente será considerado costo a los efectos del avalúo, y se comenzarán las amortizaciones como si hubiera sido adquirido en el ejercicio siguiente al del cambio de destino.
- b. Cuando un bien del activo fijo se destinara a la venta, el valor fiscal al comienzo del ejercicio siguiente al del cambio, será considerado costo.

Sólo podrán avaluar inmuebles aplicando las normas establecidas para el activo circulante quienes desarrollen la actividad de venta de tales bienes.

En los demás casos, los inmuebles se valuarán de acuerdo a las normas que regulan el activo fijo.

La valuación de los inmuebles destinados a la venta se realizará conforme a lo establecido en el párrafo anterior.

Cuando no se conociera el costo de dichos inmuebles, y se hubiera optado por el costo de adquisición, el valor fiscal será el valor real a la fecha de ingreso al patrimonio.

Si se conociera el costo del terreno pero no el de algunas mejoras, se podrá sumar a los costos conocidos, el valor real de las mejoras cuyo costo se desconoce.

Quienes obtengan rentas asimiladas a empresariales, avaluarán sus inmuebles destinados a la venta en función del que resulte de deducir de su valor de costo, o de costo actualizado, el importe de las amortizaciones acumuladas correspondientes al período de vida útil transcurrido. El costo de las inversiones se multiplicará por los coeficientes de actualización que correspondan.

Quienes realicen la actividad de fraccionamiento y venta de inmuebles, incluirán en el costo de los mismos las inversiones que aumenten su valor, salvo lo establecido en el inciso siguiente.

Las inversiones que afectarán el costo de inmuebles ya vendidos o prometidos en venta, que no hubieran sido incluidos en la determinación de dichos costos por haber sido realizadas con posterioridad, se amortizarán a cuota fija en un plazo de 3 a 6 años contados a partir del ejercicio en que se realizó la inversión.

Los activos intangibles que impliquen una inversión real se computarán en el activo y, salvo el valor llave, se amortizarán a cuota fija en un período de cinco años, siempre que se identifique al enajenante.

En el caso del bien intangible correspondiente al derecho de que son titulares los concesionarios de obra pública, éstos podrán optar por amortizarlo en el plazo de diez años o en la vida útil de la inversión comprometida y realizada, con el límite del plazo de la concesión. Dicha vida útil deberá ser justificada mediante certificación de un profesional idóneo.

Los actuales concesionarios de obra pública, en caso de que opten por un plazo de amortización conforme a lo dispuesto precedentemente, computarán en el ejercicio en que ejerzan la opción el resultado fiscal derivado de la diferencia de amortizaciones acumuladas desde el inicio del cómputo de las mismas.

Los gastos de registro de los activos intangibles de vida limitada podrán, a opción del contribuyente, deducirse en el ejercicio en que se haya efectuado el gasto o amortizarse a cuota fija en el período de su vigencia.

Los gastos de organización se deberán amortizar en un lapso de tres a cinco años a opción del contribuyente.

Los rubros a que refiere este párrafo no serán actualizados.

4.3.1.7. Precios de transferencia.

Las operaciones que los sujetos pasivos de este impuesto realicen con personas o entidades vinculadas, serán consideradas a todos los efectos, como celebradas entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entidades independientes, sin perjuicio de los casos que se hayan establecido limitaciones a la deducción de gastos para determinar la renta neta.

Quedan sujetos a las mismas condiciones establecidas en el inciso anterior, las operaciones que los sujetos pasivos realicen con sus filiales extranjeras, sucursales, establecimientos permanentes u otro tipo de entidades no residentes vinculados a ellos.

Cuando las prestaciones y condiciones referidas en el presente párrafo no se ajusten a las prácticas del mercado entre entidades independientes, lo que deberá ser probado fehacientemente por la Dirección General Impositiva, las mismas se ajustarán de conformidad con lo establecido en los métodos de ajuste (ver página 181) mencionados en este Título.

La vinculación quedará configurada cuando un sujeto pasivo de este impuesto realice operaciones con un no residente o con entidades que operen en exclaves aduaneros y gocen de un régimen de nula o baja tributación, y ambas partes estén sujetas, de manera directa o indirecta, a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas o éstas, sea por su participación en el capital, el nivel de sus derechos de crédito, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de los mencionados sujetos pasivos.

Las operaciones que los sujetos pasivos realicen con no residentes domiciliados, constituidos o ubicados en los países de baja o nula tributación o que se beneficien de un régimen especial de baja o nula tributación que, de manera taxativa, determine la reglamentación, no serán consideradas ajustadas a las prácticas o a los valores normales de mercado entre partes independientes; en tal caso deberá aplicarse lo dispuesto por el párrafo siguiente.

Quedan incluidas en el inciso anterior las operaciones realizadas con entidades que operen en exclaves aduaneros y se beneficien de un régimen de nula o baja tributación.

Métodos de ajuste.- Para la determinación de los precios de las operaciones a que aluden los párrafos anteriores serán utilizados los métodos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de transacción realizada.

A los efectos previstos en el inciso anterior, serán de aplicación los métodos de precios comparables entre partes independientes, de precios de reventa fijados entre partes independientes, de costo más beneficios, de división de ganancias y de margen neto de la transacción, la cual podrá establecer otros métodos con idénticos fines.

Con la finalidad de determinar que los precios se ajustan razonablemente a los de mercado, el contribuyente deberá suministrar la información que podrá incluir entre otras, la asignación de costos, márgenes de utilidad y demás datos que considere conveniente para la fiscalización de las operaciones.

Para las operaciones de importación y exportación, que tengan por objeto bienes respecto de los cuales pueda establecerse el precio internacional de público y notorio conocimiento a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, deberán utilizarse dichos precios a los fines de la determinación de la renta neta de fuente uruguaya, salvo prueba en contrario.

Lo dispuesto en este inciso, regirá para operaciones de importación y exportación, relativas a mercaderías embarcadas a partir de la vigencia de la presente ley.

Cuando se trate de operaciones realizadas entre sujetos vinculados, que tengan por objeto productos primarios agropecuarios y, en general, bienes con cotización conocida en mercados transparentes, en las que intervenga un intermediario en el exterior que no sea el destinatario efectivo de la mercadería, se aplicará preceptivamente el método de precios comparables entre partes independientes, considerándose tal el valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería, cualquiera sea el medio de transporte utilizado, sin considerar el precio al que hubiera sido pactado con el intermediario.

El método dispuesto en el inciso anterior no será de aplicación cuando el contribuyente demuestre fehacientemente que el intermediario reúne, conjuntamente, los siguientes requisitos:

- a. Tener residencia en el exterior y real presencia en dicho territorio, contar allí con un establecimiento comercial donde sus negocios sean administrados y cumplir con los requisitos legales de constitución e inscripción y de presentación de Estados Financieros.

Los activos, riesgos y funciones asumidos por el intermediario deben resultar acordes a los volúmenes de operaciones negociados.

- b. Su actividad principal no debe consistir en la obtención de rentas pasivas, ni la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia la República o con otros miembros del grupo económicamente vinculado.
- c. Sus operaciones de comercio internacional con otros sujetos vinculados al importador o exportador, en su caso, no podrán superar el 30% (treinta por ciento) del total anual de las operaciones concertadas por la intermediaria extranjera.

La Dirección General Impositiva podrá prescindir de la aplicación del método que se instrumenta en los párrafos anteriores, cuando considere que hubieren cesado las causas que originaron su introducción.

También podrá aplicarse dicho método a otras operaciones internacionales cuando la naturaleza y características de las mismas así lo justifiquen.

No obstante la extensión del citado método a otras operaciones internacionales sólo resultará procedente cuando la DGI hubiere comprobado en forma fehaciente que las operaciones entre sujetos vinculados se realizaron a través de un intermediario que, no siendo el destinatario de las mercaderías, no reúne conjuntamente los requisitos detallados en los puntos a. a c.

La restricción establecida por el artículo 47° del Código Tributario⁵⁵, no será aplicable respecto de la información vinculada a terceros que resulte necesaria para la determinación de los precios referidos en los párrafos anteriores, cuando la Administración deba oponerla como prueba en causas que tramiten en sede administrativa o judicial.

La Dirección General Impositiva con el objeto de realizar un control periódico de las operaciones entre sujetos pasivos vinculados con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, podrá requerir la presentación de declaraciones juradas especiales que contengan los datos que considere necesarios para analizar, seleccionar y proceder a la verificación de los precios convenidos, sin perjuicio de la realización, en su caso, de inspecciones simultáneas con las autoridades tributarias designadas por los Estados con los que se haya suscrito un acuerdo bilateral que prevea el intercambio de información entre fiscos.

4.3.1.8. Regímenes especiales.

La reglamentación establecerá los procedimientos para la determinación de las rentas de fuente uruguaya en todos aquellos casos en que por la naturaleza de la explotación, por las modalidades de la organización o por otro motivo justificado, las mismas no pueden establecerse con exactitud. A tales efectos la reglamentación podrá aplicar los porcentajes de utilidad ficta que establezca según las modalidades del giro o explotación. Asimismo el Poder Ejecutivo podrá establecer regímenes de estimación

⁵⁵ Artículo 47° del Código Tributario: “La Administración Tributaria y los funcionarios que de ella dependen, están obligados a guardar secreto de las informaciones que resulten de sus actuaciones administrativas o judiciales.

Dichas informaciones sólo podrán ser proporcionadas a la Administración Tributaria y a los Tribunales de Justicia en materia penal, de menores, o aduanera cuando esos órganos entendieran que fuera imprescindible para el cumplimiento de sus funciones y los solicitaren por resolución fundada.

La violación de esta norma apareja responsabilidad y será causa de destitución para el funcionario infidente”.

objetiva de renta en función de índices tales como el personal ocupado, la superficie explotada, la potencia eléctrica contratada u otros similares.

En los casos en que no sea aplicable el sistema de precios de transferencia, las rentas de fuente uruguaya derivadas de operaciones de exportación e importación, se determinarán atendiendo a los valores FOB o CIF de las mercaderías exportadas o importadas.

Cuando no se fije precio o el declarado no se ajuste a los que rijan en el mercado internacional, dichas rentas se determinarán de acuerdo con las normas establecidas en el inciso primero de esta sección.

La renta neta de fuente uruguaya de los establecimientos permanentes de entidades no residentes en la República, será determinada tomando como base la contabilidad separada de los mismos y efectuando las rectificaciones necesarias para fijar los beneficios reales de estos establecimientos. Cuando la contabilidad no refleje exactamente el beneficio neto de fuente uruguaya, la Dirección General Impositiva estimará de oficio la renta neta a los efectos del impuesto, teniendo en cuenta el volumen de negocios y los índices que se consideren adecuados para su determinación.

La Dirección General Impositiva podrá requerir los antecedentes o estados analíticos debidamente autenticados que se consideren necesarios para aclarar las relaciones comerciales entre la entidad local y la casa matriz del exterior y para determinar precio de compra y de venta recíprocos, valores del activo y demás datos que pudieran ser necesarios.

Los establecimientos permanentes de entidades no residentes computarán en la liquidación de este impuesto, la totalidad de las rentas obtenidas en el país por la entidad del exterior.⁵⁶

Los contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad suficiente podrán determinar sus rentas netas en forma ficta.

A tales efectos la renta neta se determinará deduciendo los sueldos de dueños o socios admitidos por la reglamentación, a la cifra que resulte de multiplicar las ventas,

⁵⁶ Artículo 63° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

servicios y demás rentas brutas del ejercicio por el porcentaje que corresponda según la siguiente escala:

Más de	Hasta	%
UI 0	UI 2.000.000	13,2
UI 2.000.000	UI 3.000.000	36,0
UI 3.000.000	En adelante	48,0

La Dirección General Impositiva podrá establecer por resolución los porcentajes aplicables, teniendo en cuenta la modalidad de los distintos giros y el nivel de ingresos.

Quienes obtengan rentas comprendidas en el IRPF y tributen IRAE por haber ejercido la opción aplicarán obligatoriamente la escala del 48% (cuarenta y ocho por ciento). La misma escala aplicarán los contribuyentes del literal a. de las rentas empresariales comprendidas (ver página 142) cuando las rentas que obtengan no deriven de la aplicación conjunta de capital y trabajo, de acuerdo a la definición del numeral 1 literal b. de estas mismas rentas.⁵⁷

Las rentas netas reales de fuente uruguaya de las actividades ejercidas parcialmente dentro del país, se obtendrán aplicando a las ventas realizadas en el país, la relación que surja entre el resultado neto registrado en el balance consolidado y las ventas totales efectuadas en el ejercicio económico.

La conversión de los valores en moneda extranjera a moneda nacional se realizará en base a la cotización interbancaria tipo comprador billete vigente a la fecha de cierre del ejercicio.

El balance general y la cuenta de pérdidas y ganancias consolidados que sirvan de base para realizar la determinación establecida en el inciso primero deberán presentarse aprobados o visados por la autoridad gubernamental competente, de existir esa obligación en el país donde está radicada la casa matriz. En su defecto los referidos estados deberán estar certificados por auditores independientes del país de origen de la compañía.

⁵⁷ Artículo 64° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

En todos los casos los documentos contables deberán estar debidamente legalizados y traducidos.⁵⁸

Para la determinación ficta de las rentas internacionales, en los casos de viajes de ida y vuelta o de viajes redondos se gravará el 50% (cincuenta por ciento) del total del pasaje. Se considerará al buque situado en el país de su matrícula y a las mercaderías en el de su embarque. Para el transporte por otras vías, se aplicará igual criterio en lo pertinente.⁵⁹

4.3.1.9. Exoneraciones.

Estarán exentas las siguientes rentas, entre otras:

- a. Las comprendidas en el IRPF salvo que hayan optado por liquidar este impuesto o que deban liquidarlo preceptivamente por haber superado el límite de ingresos fijado en UI 4:000.000.
- b. Las obtenidas por los contribuyentes cuyos ingresos no superen anualmente las UI 305.000; dicho límite convertido a pesos uruguayos para los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2008 es de \$ 528.779 (pesos uruguayos quinientos veintiocho mil setecientos setenta y nueve).

A tales efectos se comparará el monto de las ventas brutas menos devoluciones, bonificaciones y descuentos, el valor en plaza de los bienes adjudicados o dados en pago a socios o accionistas y las ganancias por diferencias de cambio, con el que resulte de convertir las Unidades Indexadas a pesos por la cotización vigente al inicio del ejercicio. La comparación referida precedentemente, determinará la situación fiscal aplicable al contribuyente a partir de ese momento.

Quienes no hubiesen obtenido ingresos se considerarán comprendidos en la exoneración, salvo que anteriormente hayan superado el antedicho límite o que hayan optado por no aplicar la exoneración.⁶⁰

Los contribuyentes que inicien actividades y estimen que no superarán el límite mencionado, no deberán realizar los pagos mensuales.⁶¹

⁵⁸ Artículo 65° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

⁵⁹ Artículo 66° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

⁶⁰ Artículo 122° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

Cuando en el transcurso del ejercicio el monto de los ingresos devengados supere el límite antedicho, los contribuyentes de este impuesto dejarán de estar exonerados.

En tal caso deberán liquidar IRAE por las rentas devengadas correspondientes a los ingresos que en ese ejercicio hubieran superado el tope referido. Deberán asimismo continuar liquidando este impuesto por al menos tres ejercicios. Por el mismo lapso deberán permanecer liquidando el tributo quienes hayan optado por tributar por el régimen general.⁶²

Los contribuyentes comprendidos en la exoneración que se reglamenta deberán cumplir las siguientes formalidades:

1. Quienes no tengan establecimiento fijo deberán tener a disposición de la Dirección General Impositiva los comprobantes de estar al día con el tributo en el lugar donde desarrollen su actividad.
2. Deberán documentar sus operaciones en facturas, boletas, notas de débito, notas de crédito o comprobantes equivalentes, numerados correlativamente y con pie de imprenta. Los mismos deberán contener preimpreso el nombre comercial, nombre o razón social, domicilio fiscal y número de inscripción en el Registro Único de Contribuyentes (actualmente Registro Único de Tributarios) o equivalente, tipo de comprobante y destino de cada vía.

La documentación deberá extenderse como mínimo en dos vías.

El original será entregado al comprador en todos los casos, quedando una restante vía en poder del emisor, quien deberá conservarla, ordenada correlativamente, durante el período de prescripción de los tributos que graven sus operaciones.⁶³

En la citada documentación deberán dejar constancia de que se encuentran comprendidos en la antedicha exoneración.

⁶¹ Artículo 123° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

⁶² Artículo 124° Decreto 150/007 del 26/04/2007, inciso sustituido por el artículo 9° del Decreto 208/007 del 18/06/2007.

⁶³ Artículo 41° Decreto 597/988 del 21/09/1988. El texto actual de este artículo, vigente a partir del 1° de enero de 1993 esta dado por el Decreto 388/992 de 17 de agosto de 1992.

3. Deberán exigir que se establezca, en las facturas de los bienes y servicios que adquieran, el siguiente texto: "bienes y/o servicios adquiridos por contribuyentes del literal E artículo 52° Título 4”.
4. Los vendedores de tales bienes y servicios deberán repetir el texto referido en todas las vías de su factura, las que deberán ser emitidas de conformidad a lo establecido por el artículo 43° del Decreto N° 597/988⁶⁴ de 21 de setiembre de 1988.⁶⁵

Los contribuyentes cuyos ingresos no superen el monto referido podrán optar por no quedar comprendidos en el mismo en cualquier momento del ejercicio.

A tales efectos deberán realizar la comunicación pertinente en el Registro Único de Contribuyentes (en la actualidad RUT).

Quedan excluidos de la exoneración establecida en el presente literal, entre otros:

1. Quienes hayan optado por tributar el IRAE.
2. Quienes obtengan rentas no empresariales, ya sea en forma parcial.

Los contribuyentes cuyos ingresos no superen el monto referido, podrán optar por no quedar comprendidos en el mismo, tributando consecuentemente el IRAE y el IVA por el régimen general.

Cuando se haya dejado de estar comprendido en este literal, sea de pleno derecho o por haber hecho uso de la opción, no se podrá volver a estarlo por el lapso de tres ejercicios.

- c. Las comprendidas en el IRNR.
- d. Las obtenidas por las entidades gremiales empresariales y de trabajadores.
- e. Los dividendos o utilidades y las variaciones patrimoniales derivadas de la tenencia de participaciones de capital.

⁶⁴ Artículo 43° Decreto 597/988.- Especificaciones de la documentación.- Los sujetos pasivos al documentar que realicen expresarán:

- a) fecha de emisión, detalle de mercaderías o servicios con indicación de las cantidades físicas, precio unitario y total, con discriminación de los tributos que las graven cuando correspondan.
- b) nombre, domicilio y número de inscripción en el Registro Único de Contribuyentes o equivalente de la otra parte interviniente en la operación, o constancia de que no se presentaron dichos datos.

El texto actual de este artículo, vigente a partir del 1° de enero de 1993 esta dado por el Decreto 388/992, artículo 1°, de 17 de agosto de 1992.

⁶⁵ Artículo 125° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

- f. Las derivadas de la tenencia de acciones de la Corporación Nacional para el Desarrollo.
- g. Las incluidas en el régimen del Monotributo.

Exoneración por inversiones.- Se exonera de este impuesto hasta un máximo del 40% (cuarenta por ciento), de la inversión realizada en el ejercicio, las rentas que se destinen a la adquisición de, entre otras:

- a. Máquinas e instalaciones destinadas a actividades industriales, comerciales y de servicios, con exclusión de las financieras y de arrendamiento de inmuebles.
- b. Vehículos utilitarios. Se entenderán por tales: chasis para camiones, camiones, tractores para remolque, remolques y zorras y ómnibus para el transporte de pasajeros.⁶⁶
- e. Bienes muebles destinados al equipamiento y reequipamiento de hoteles, moteles y paradores.
- f. Equipos necesarios para el procesamiento electrónico de datos y para las comunicaciones.
- h. Maquinarias, instalaciones y equipos, destinados a la innovación y a la especialización productiva, en tanto no se encuentren incluidos en los literales anteriores.

Se exonera de este impuesto, hasta un máximo del 20% (veinte por ciento), de la inversión realizada en el ejercicio, las rentas que se destinen a:

- a. Construcción y ampliación de hoteles, moteles y paradores.
- b. Construcción de edificios o sus ampliaciones destinados a la actividad industrial o agropecuaria.

El concepto de ampliación de edificios implica una mayor área construida.⁶⁷

Los bienes comprendidos en esta exoneración podrán ser nuevos o usados. Su utilización podrá ser realizada por su propietario o por terceros.⁶⁸

⁶⁶ Artículo 116° literal d) del Decreto 150/007 del 26/04/2007, modificado de acuerdo al artículo 6° del Decreto 544/008 del 10/11/08.

⁶⁷ Artículo 117° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

Las rentas que se exoneren por aplicación de los párrafos anteriores no podrán superar el 40% (cuarenta por ciento), de las rentas netas del ejercicio, una vez deducidas las exoneradas por otras disposiciones.

El monto exonerable de la inversión que supere el porcentaje establecido en el inciso anterior podrá ser deducido con las mismas limitaciones en los dos ejercicios siguientes.

Las rentas exoneradas no podrán ser distribuidas y deberán ser llevadas a una reserva cuyo único destino ulterior será la capitalización. Esta reserva se denominará "Reservas por exoneración por Inversiones". Dicha reserva deberá ser creada o incrementada con las utilidades contables del ejercicio; en caso de no ser éstas suficientes podrán utilizarse otras reservas o los resultados acumulados.

Si la suma de las utilidades contables acumuladas, las otras reservas y las utilidades del ejercicio fueran inferiores al monto exonerable, la diferencia podrá ser deducida en las mismas condiciones en los dos ejercicios siguientes.

El único destino de las reservas mencionadas será la capitalización. El órgano competente deberá resolver dentro de los 120 (ciento veinte) días siguientes al cierre del ejercicio la creación o ampliación de las reservas mencionadas.⁶⁹

Cuando en el ejercicio en que se hayan efectuado inversiones o en los tres siguientes, se enajenen los bienes comprendidos en estas exoneraciones, deberá computarse como renta del año fiscal en que tal hecho se produzca, el monto de la exoneración efectuada por inversión, sin perjuicio del resultado de la enajenación.

No serán computables como inversiones la adquisición de empresas o cuotas de participación en las mismas.

Las exoneraciones de que gozaren por leyes vigentes las sociedades y demás entidades, no regirán para las rentas que no estén directamente relacionadas con sus fines específicos.

⁶⁸ Artículo 118° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

⁶⁹ Artículo 120° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

Este beneficio tributario alcanzará solamente a los contribuyentes del IRAE que posean contabilidad suficiente a juicio de la Dirección General Impositiva.⁷⁰

Las empresas que destinen utilidades gravadas por el IRAE, a la compra de valores y obligaciones de la Corporación Nacional para el Desarrollo, creada por la Ley N° 15.785, de 4 de diciembre de 1985, quedarán exoneradas del pago de este impuesto, en la misma proporción que sus utilidades se afecten en la forma antes referida.

Dicha exoneración no podrá superar en ningún caso el 50% (cincuenta por ciento) del impuesto.

4.3.1.10. Canalización del ahorro.

Las personas físicas o jurídicas que efectúen aportes documentados en acciones nominativas por empresas declaradas de interés nacional⁷¹, pueden deducir para la liquidación de este impuesto, el monto de lo invertido antes del plazo de presentación de la respectiva declaración jurada. En caso de enajenarse dichas acciones antes de los tres años de adquiridas, deberá reliquidarse el impuesto correspondiente abonándose la diferencia resultante. El Poder Ejecutivo fijará el plazo durante el cual se otorga el beneficio de canalización de ahorro y el monto máximo de la integración de capital, generadora de la exoneración del impuesto a la renta.

La inversión deberá ser documentada mediante:

1. Acciones nominativas.
2. Certificados provisorios de integración de capital.
3. Constancias de aportes irrevocables a cuenta de futuras integraciones. En este caso la Asamblea de Accionistas deberá tratar la ampliación de capital en un plazo máximo de ciento veinte días siguientes al primer aporte.

⁷⁰ Artículo 121° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

⁷¹ De acuerdo al Decreto de Ley 14.178 – Ley de Promoción Industrial.

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”, en el Sector de la Construcción

La sociedad dispondrá de un plazo que no excederá del cierre del segundo ejercicio siguiente a aquél en el cual se realizó la inversión, para canjear los certificados provisorios y las constancias de aportes irrevocables a cuenta de integración de capital, por las acciones nominativas respectivas. En caso contrario la empresa inversora deberá reliquidar el impuesto por los ejercicios que corresponda.

Si las acciones o certificados provisorios en su caso, fuesen emitidos con prima, tal extremo deberá acreditarse mediante certificación contable expedida por profesional independiente con título habilitante, en la que deberá constar que las acciones nominativas han sido emitidas con prima y el importe de esta última.

Las declaraciones de interés nacional deberán establecer el plazo por el cual la integración de capital otorga el beneficio de canalización de ahorro, el que no excederá en más de seis meses la fecha en que el proyecto prevea el aporte de capital propio para financiarlo.

En caso que se formulen declaraciones genéricas de interés nacional, atendiendo a las actividades desarrolladas o al lugar de radicación, se establecerá asimismo, plazo para la integración de capital y un monto total (ya sea por cada empresa que se instale o por todos los proyectos que se promuevan), para que la integración de capital goce del beneficio de canalización de ahorro. Los documentos que acrediten la integración que motive la exoneración de rentas, deberán contener una constancia estableciendo el período dentro del cual puede deducirse el monto invertido como renta exenta y estar intervenidos por la Comisión de Aplicación (COMAP).⁷²

El Poder Ejecutivo, por resolución fundada y previo asesoramiento de la COMAP, podrá otorgar un nuevo plazo y aumentar el monto cuando las aportaciones de capital resulten superiores a las previstas originalmente.

⁷² Creada por el artículo 12° de la Ley 16.906 del 7 de enero de 1998.

En ocasión de presentar la declaración jurada del ejercicio de la inversión y en los tres siguientes, deberán agregarse una constancia emitida por la empresa promotora, de la titularidad de las acciones, los certificados provisorios o las constancias de aportes irrevocables a cuenta de futuras integraciones.

El monto invertido a que se refiere el presente párrafo, que supere el monto de las rentas gravadas, no originará pérdidas deducibles en futuros ejercicios.⁷³

Las franquicias fiscales que se otorguen a las actividades que se declaren de interés nacional, en forma total o parcial comprenderán:

- Exoneración de todo tributo que grave las rentas de la empresa, así como su distribución o adjudicación, sea cual fuere la forma como se realice siempre que provenga de la parte del giro declarada de interés nacional, de acuerdo a las previsiones del Decreto-Ley N° 14.178, de 28 de marzo de 1974.

Auto canalización del ahorro.- Se autoriza al Poder Ejecutivo, de acuerdo con el Decreto-Ley N° 14.178, de 28 de marzo de 1974, a exonerar del pago del IRAE a las empresas comprendidas en dicho Decreto-Ley, que tengan la forma jurídica de sociedad por acciones, deduciendo de la renta neta fiscalmente ajustada, del ejercicio en que se realiza la inversión o de los ejercicios comprendidos en la resolución respectiva por un monto equivalente al 50% (cincuenta por ciento) de la inversión efectivamente realizada que se financie con fondos propios o utilidades generadas por la ejecución del proyecto, siempre que dichos aportes patrimoniales se materialicen mediante la capitalización de reservas o la distribución de dividendos en acciones.

El diferimiento de la imputación de la renta neta fiscal no exonerada en virtud de lo dispuesto en el párrafo anterior, por un monto equivalente al restante 50% (cincuenta por ciento) de la inversión financiada de acuerdo al mecanismo de aumento patrimonial.

La renta diferida se imputará en el quinto ejercicio siguiente a aquel en el que se ejecute la inversión.⁷⁴

⁷³ Artículo 127° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

La autoridad social competente deberá resolver la capitalización de reservas o la distribución de dividendos en acciones, en un plazo máximo que no podrá exceder el de presentación de la respectiva declaración jurada. No podrán capitalizarse reservas legales por reinversiones, y por mantenimiento de capital circulante y por inversiones.

Para el caso de que no se cumpla con la efectiva emisión de acciones, se adeudará el impuesto sobre las rentas exoneradas desde la fecha en que el mismo se hubiera devengado, con las sanciones correspondientes.

En la resolución respectiva se establecerá:

- a. El monto máximo generador de la exoneración tributaria.
- b. Los ejercicios fiscales en los cuales será aplicable.
- c. El plazo máximo para realizar las modificaciones estatutarias y trámites judiciales que correspondan, para ampliar el capital autorizado y emitir las acciones correspondientes al capital integrado.

La exoneración no podrá ser superior al aporte de capital propio previsto en el proyecto para financiar la inversión o aquel que resulte de la efectiva implantación del proyecto, si fuese menor.

Cuando se otorgue la exoneración de la auto canalización del ahorro, el beneficio de canalización del ahorro establecido en el artículo 9º del Decreto-Ley N° 14.178,⁷⁵ de 28 de marzo de 1974, será reducido en el monto equivalente, debiendo establecer la sociedad, al emitir cada acción, si la misma es apta para la deducción del impuesto a la renta de la empresa o del accionista.

⁷⁴ Artículo 130º Decreto 150/007 del 26/04/2007.

⁷⁵ Artículo 9º - Decreto Ley 14.178 – Ley de Promoción Industrial. (Canalización de ahorro).- Las personas físicas o jurídicas que efectúen aportes documentados en acciones nominativas a emitirse por empresas comprendidas en la presente ley, podrán deducir para la liquidación de impuestos a la renta de las personas físicas y a las rentas de industria y comercio (tasa o tasa y sobretasa) el monto de lo invertido antes del plazo de presentación de la respectiva declaración jurada. En caso de enajenarse dichas acciones antes de los tres años de adquiridas, deberá reliquidarse el impuesto correspondiente abonándose la diferencia resultante.

Las empresas que se acojan a los beneficios determinados por la auto canalización del ahorro, tendrán prohibido rescatar acciones antes de los 5 (cinco) años de vencido el plazo máximo previsto en la resolución para realizar las integraciones de capital. En caso de incumplimiento o violación de las obligaciones asumidas por los responsables de las empresas que se acojan al régimen de declaratoria de interés nacional, implicará la pérdida de los beneficios concedidos, sin perjuicio de las sanciones penales establecidas por la legislación vigente.

Los directores de las mismas responderán personal y solidariamente de los daños y perjuicios causados a la Administración o a terceros y por las sanciones patrimoniales que se apliquen a aquéllas. Quedarán eximidos de esa responsabilidad los directores que hubieron dejado constancia en acta de su voto negativo a que se realicen los actos violatorios del Decreto Ley 14.178 – Ley de Promoción Industrial.⁷⁶

La exoneración de auto – canalización del ahorro podrá ser computada en el ejercicio en que se realice la inversión o en los comprendidos en la resolución respectiva.

Conjuntamente con la respectiva declaración jurada deberá presentarse un anexo en el que se detalle la autoridad social que resolvió la capitalización de reservas o distribución de dividendos en acciones, fecha de la respectiva resolución y denominación de las reservas que se capitalicen.

La fecha de la resolución dará derecho a deducir la exoneración en el ejercicio en que fue tomada, en los siguientes o en el anterior si la resolución fue tomada antes del vencimiento del plazo de presentación de la declaración jurada.

La exoneración estará limitada para el importe menor entre el establecido en la resolución que acordó la exoneración, el monto nominal de las acciones emitidas y el costo de la inversión. Cuando el monto exonerado en la resolución estuviera fijado en moneda extranjera, la conversión para calcular el monto exonerado se realizará en base a la cotización al tipo comprador billete del mercado interbancario el día anterior a la resolución de la autoridad competente incrementando el capital.

⁷⁶ Artículo 13° Decreto Ley 14.178 – Ley de Promoción Industrial.

En caso de no darse cumplimiento a la emisión de acciones deberá reliquidarse el impuesto dentro del plazo de presentación del ejercicio en que venció el referido plazo, con las sanciones correspondientes.⁷⁷

Se amplía el plazo por el que podrá otorgarse el beneficio de auto – canalización del ahorro a tres ejercicios económicos.⁷⁸

Las maquinarias y equipos usados adquiridos en plaza, directamente afectados a la actividad promovida, se computarán a efectos de determinar el monto de la inversión, por el 100% (cien por ciento) de su valor de adquisición, siempre que los mismos no hayan sido objeto del mismo beneficio con anterioridad.⁷⁹

Decreto 455/007 de 26 de Noviembre de 2007.

En su artículo 15°.- (Exoneración de Impuesto a la Renta), establece que: “las empresas cuyos proyectos de inversión hayan sido declarados promovidos al amparo de la presente reglamentación, gozarán de una exoneración de los Impuestos a las Rentas de la Industria y Comercio, y a las Rentas de las Actividades Económicas.

El impuesto exonerado no podrá exceder los siguientes porcentajes del monto efectivamente invertido en los activos fijos o intangibles comprendidos en la declaratoria promocional:

- a) 60% (sesenta por ciento) del monto invertido en el caso de los proyectos pequeños cuya inversión es menor a U.I. 3:500.000 (literal a) del artículo 4° del presente decreto).
- b) 70% (setenta por ciento) en el caso de los proyectos medianos Tramo 1 cuya inversión se encuentre entre las U.I. 3:500.000 y las U.I. 14:000.00 (literal b)).
- c) 80% (ochenta por ciento) en el caso de los proyectos medianos Tramo 2 con una inversión entre U.I. 14:000.000 y U.I. 70:000.000 (literal c)).

⁷⁷ Artículo 128° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

⁷⁸ Artículo 129° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

⁷⁹ Artículo 131° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

- d) 90% (noventa por ciento) en el caso de los proyectos grandes Tramo 1 y 2 con una inversión entre U.I. 70:000.000 y U.I. 500:000.000 (literales d) y e)).
- e) 100% (cien por ciento) en el caso de los proyectos grandes Tramo 3 en donde su inversión va desde las U.I. 500:000.000 y las U.I. 7.000:000.000 (literal f)).

Para determinar el monto efectivamente invertido, no se tendrán en cuenta aquellas inversiones que se amparen en otros beneficios promocionales por los que se otorguen exoneraciones de los Impuestos a las Rentas de las Actividades Económicas, a las Rentas de la Industria y Comercio y a las Rentas Agropecuarias.”⁸⁰

Artículo 16°.- (Plazos).- Los plazos máximos para la aplicación de las exoneraciones a que refiere el artículo 15° del presente decreto variarán en virtud de la categorización a que refiere el artículo 4° y del puntaje otorgado. A tal fin, el plazo de la exoneración a cada proyecto resultará de aplicar la relación del puntaje obtenido por el proyecto respecto al puntaje total posible en la matriz de indicadores utilizada para los proyectos comprendidos en el literal f) del artículo 4°, al plazo máximo de exoneración.

El plazo se computará a partir del ejercicio en que se obtenga renta fiscal, incluyendo a este último en dicho cómputo, siempre que no hayan transcurrido cuatro ejercicios de la declaratoria promocional. En este caso, el referido plazo máximo se incrementará en cuatro años y se computará desde el ejercicio en que se haya dictado la citada declaratoria.

En el caso de inversiones realizadas por las empresas que revistan la calidad de usuarios de parques industriales, el plazo máximo a que refiere el inciso anterior podrá extenderse hasta cinco años.

La exoneración no podrá superar los siguientes porcentajes del impuesto a pagar:

- a) 90% (noventa por ciento) del impuesto a pagar, para los ejercicios comprendidos en el primer 50% (cincuenta por ciento) del plazo máximo otorgado.

⁸⁰ Artículo modificado por el artículo 3° del Decreto 443/008 del 17 de setiembre de 2008.

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

- b) 80% (ochenta por ciento) para los ejercicios subsiguientes correspondientes al 10% (diez por ciento) del plazo máximo.
- c) 60% (sesenta por ciento) para los ejercicios subsiguientes correspondientes al 10% (diez por ciento) del plazo máximo.
- d) 40% (cuarenta por ciento) para los ejercicios subsiguientes correspondientes al 10% (diez por ciento) del plazo máximo.
- e) 20% (veinte por ciento) para los ejercicios subsiguientes correspondientes al 10% (diez por ciento) del plazo máximo.
- f) 10% (diez por ciento) para los ejercicios subsiguientes correspondientes al 10% (diez por ciento) del plazo máximo.

Si la aplicación del 10% del plazo máximo a que refieren los literales anteriores diera como resultado períodos que incluyesen ejercicios fraccionados, la Comisión de Aplicación adecuará mediante prorrateo los porcentajes máximos de impuesto exonerado en dichos períodos.⁸¹

Artículo 17°.- (Nuevas inversiones dentro de los plazos).- Las nuevas inversiones que realicen las empresas en los períodos en los que estén gozando de los beneficios establecidos en el artículo 16°, se evaluarán como incrementales de forma que el recálculo de la matriz podrá dar lugar a recategorización y extensión de plazos en las condiciones establecidas en los artículos 5°, 15° y 16°.

Artículo 19°.- (Inversiones de gran significación económica).- En el caso de los proyectos de inversión por montos iguales o superiores a U.I. 7.000:000.000 (siete mil millones de unidades indexadas), se otorgará una exoneración del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas de hasta el 100% del monto efectivamente invertido por un período máximo de veinticinco años de acuerdo al puntaje obtenido en la matriz de indicadores correspondientes a este tramo.

La reglamentación establecerá una matriz de indicadores para este tramo, ponderando la participación de los objetivos del artículo 11° de la Ley 16.906 de 7 de

⁸¹ Artículo modificado por el artículo 3° del Decreto 443/008 del 17 de setiembre de 2008.

enero de 1998 y asignando a partir de dicha matriz un puntaje a los solicitantes en función de los resultados esperados del proyecto”.⁸²

4.3.1.11. Donaciones especiales.

Las donaciones que las empresas contribuyentes del IRAE e Impuesto al Patrimonio realicen a las entidades que se indican en el párrafo siguiente, gozarán del siguiente beneficio:

- El 75% (setenta y cinco por ciento) del total de las sumas entregadas convertidas en UR (unidades reajustables) a la cotización de la entrega efectiva de las mismas, se imputará como pago a cuenta de los tributos mencionados. El organismo beneficiario expedirá recibos que serán canjeables por certificados de crédito de la Dirección General Impositiva.
- El 25% (veinticinco por ciento) restante podrá ser imputado a todos los efectos fiscales como gasto de la empresa.

Se encuentran comprendidas en el beneficio establecido por el párrafo precedente, las donaciones destinadas a:

- a. La compra de alimentos, útiles, vestimenta, construcciones y reparaciones a establecimientos de Educación Primaria, de Educación Secundaria, de Educación Técnico-Profesional y de Formación Docente, que atiendan a las poblaciones más carenciadas.
- b. La Universidad de la República. El contribuyente entregará su donación a la Universidad de la República.
- c. Los Consejos de Educación Secundaria y de Educación Técnico-Profesional.
- d. Los servicios que integren al Consejo de Educación Primaria, equipos técnicos universitarios interdisciplinarios, que funcionen en el marco de proyectos dirigidos a mejorar la calidad educativa, previamente estudiados y aprobados por las autoridades pertinentes.

⁸² Artículo modificado por el artículo 4º del Decreto 443/008 del 17 de setiembre de 2008.

- e. El Instituto de Investigaciones Biológicas Clemente Estable. Dichos beneficios serán también aplicables a las empresas que realicen inversiones en investigación o tecnología que desarrolle el citado instituto. Para gozar de estos beneficios los contribuyentes deberán presentarse por escrito ante el Consejo Directivo del Instituto de Investigaciones Biológicas Clemente Estable, expresando su voluntad de realizar una donación o inversión en efectivo. En el caso de que se proponga una inversión en investigación o tecnología, la nota deberá explicar las razones de la misma, la actividad a la que se destinará y el Consejo Directivo del Instituto resolverá sobre su valor científico y su pertinencia, así como la participación que le corresponderá a éste en relación a los derechos de Propiedad Intelectual.

Las donaciones e inversiones que las empresas realicen al Instituto de Investigaciones Biológicas Clemente Estable no podrán superar en total y en cada año el equivalente a UR 12.000 (doce mil Unidades Reajustables).⁸³

- f. El Instituto del Niño y Adolescente del Uruguay (INAU). El contribuyente entregará su donación al INAU. Para acceder a este beneficio las donaciones no podrán superar el límite total anual de UR 25.000 (veinticinco mil unidades reajustables) y el límite anual por empresa contribuyente de UR 2.500 (dos mil quinientas unidades reajustables).

El INAU deberá dejar constancia que el monto acumulado de las donaciones, hasta la fecha respectiva, no excede del monto total autorizado por año civil y del límite anual para el contribuyente.⁸⁴

- g. La construcción de locales o adquisición de útiles, instrumentos y equipos que tiendan a mejorar los servicios de las fundaciones con personería jurídica dedicadas a la atención de personas en el campo de la salud mental. Para poder acceder a dichas donaciones las fundaciones deberán demostrar que han tenido una actividad mínima de cinco años ininterrumpidos al 11 de enero de 1994 y contar con la debida habilitación del Ministerio de Salud Pública. El monto máximo que estas instituciones podrán recibir mediante estas donaciones será de

⁸³ Artículo 69° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

⁸⁴ Artículo 70° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

UR 2.500 (dos mil quinientas unidades reajustables) por institución y por cada año civil.⁸⁵

- h. Las fundaciones instituidas por la Universidad de la República.
- i. El Instituto Antártico Uruguayo.
- j. Las Universidades privadas debidamente habilitadas como tales por el Estado.
- k. Proyectos declarados de fomento artístico cultural se contabilizarán de acuerdo a los destinos elegidos para la donación según la siguiente escala:
 - 1. 100% (cien por ciento) para los casos de aportes al Fondo Común para el financiamiento de Proyectos de Fomento Artístico Cultural.
 - 2. 80% (ochenta por ciento) para los casos de aportes a los Fondos Sectoriales de cada disciplina artística.
 - 3. 40% (cuarenta por ciento) para los casos de aportes a proyectos artísticos individualizados. Este porcentaje podrá llegar al 60% (sesenta por ciento) cuando se trate de proyectos a realizarse en el interior del país con participación de artistas locales. Dichos aportes deberán hacerse a través de depósitos en la cuenta específica abierta para proyectos individualizados.
 - 4. 20% (veinte por ciento) para los casos de aportes a proyectos culturales oficiales que sean declarados de Fomento Artístico Cultural. Dichos aportes deberán hacerse a través de depósitos en la cuenta específica abierta para proyectos individualizados.⁸⁶

Por Ley N° 18.172 de 31.08.007, art. 326°, se faculta al Poder Ejecutivo a agregar los siguientes literales:

- l. Comisión Honoraria de Administración y Ejecución de Obras de las Colonias de Asistencia Siquiátrica "Dr. Bernardo Etchepare" y "Dr. Santín Carlos Rossi”.
- m. El Proyecto Conectividad Educativa de Informática Básica para el Aprendizaje en Línea (CEIBAL)”.

⁸⁵ Artículo 68° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

⁸⁶ Artículo 239° Ley 17.930 – Presupuesto Nacional período 2005 – 2009.

Universidades.- Las entidades que realicen donaciones a las universidades privadas debidamente habilitadas por el Estado, y a las fundaciones instituidas por la Universidad de la República en las que participen entidades no estatales, deberán cumplir para acceder al beneficio dispuesto en los literales h. y j., las siguientes condiciones:

- b. El total de las donaciones a estas instituciones no podrá superar el 5% (cinco por ciento) de la renta fiscal del ejercicio anterior.
- c. La donación no esté vinculada a la prestación de servicios al donante por parte de la universidad beneficiaria.

La Fundación Institut Pasteur de Montevideo, se encuentra comprendida en lo dispuesto en el párrafo anterior.⁸⁷

Los contribuyentes deberán realizar las donaciones en efectivo, depositando el importe en la cuenta del organismo o institución elegida, indicando el nombre de la dependencia beneficiaria, si correspondiera. En aquellos casos en que la institución beneficiaria no sea un organismo público, el depósito deberá ser realizado en el Ministerio de Economía y Finanzas.

En caso que corresponda, el organismo pondrá la donación a disposición de la dependencia beneficiaria dentro de los treinta días siguientes a aquél en que la misma presente un proyecto descriptivo de la utilización de los fondos donados, así como el plazo estimado para su concreción.

Una vez utilizados los fondos donados, la institución beneficiaria rendirá cuenta documentada de las adquisiciones realizadas dentro de los treinta días siguientes al cumplimiento del plazo referido en el párrafo anterior.⁸⁸

4.3.1.12. Contrato de crédito de uso.

Los contratos de crédito de uso tendrán el tratamiento tributario que se establece en el párrafo siguiente, en cuanto cumplan cualquiera de las siguientes condiciones:

⁸⁷ Artículo 70° bis Decreto 150/007 del 26/04/2007.

⁸⁸ Artículo 67° Decreto 150/007 del 26/04/2007.

- a. Cuando se pacte en favor del usuario una opción irrevocable de compra mediante el pago de un valor final cuyo monto sea inferior al 75% (setenta y cinco por ciento) del valor del bien que haya sido amortizado en el plazo del contrato. A tales efectos la comparación se realizará en la forma que se establece en el inciso siguiente.
- b. Cuando se pacte en favor del usuario una opción irrevocable de compra sin pago de valor final.
- c. Cuando se pacte que, finalizado el plazo del contrato o de la prórroga en su caso, si el usuario no tuviera o no ejerciera la opción de compra, el bien deba ser vendido y el usuario soportara la pérdida o percibiera el beneficio que resulte de comparar el precio de la venta con el valor residual.

La comparación a que refiere el literal a., se realizará teniendo en cuenta lo que se dispone a continuación:

1. Por valor del bien se entenderá el costo de adquisición del bien elegido por el usuario que la institución acreditante se obliga a adquirir a un proveedor determinado. En el caso de un bien que a la fecha del contrato sea propiedad del usuario, y se pactare simultáneamente su venta a la institución acreditante, por valor del bien se entenderá el precio pactado. En el caso de bienes que a la fecha del contrato, sean propiedad de la institución acreditante, adquiridos para la defensa o la recuperación de sus créditos, por valor del bien se entenderá el que resulte de su tasación por persona idónea. La Dirección General Impositiva podrá impugnar dicha tasación.
2. El valor final se actualizará, a la fecha del contrato, a la tasa de interés que se hubiere pactado. En caso de no haberse estipulado la tasa, se calculará en base a la última publicada.
3. La amortización a considerar será la normal atendiendo a la vida útil probable del bien con exclusión de cualquier régimen de amortización acelerada.

En los casos mencionados en el párrafo anterior, las instituciones acreditantes tendrán, a todos los efectos fiscales, el siguiente tratamiento:

- a. No computarán dentro de su activo fijo los bienes objeto del contrato.

- b. El monto actualizado de las prestaciones a recibir, incluso el de la opción de compra, constituirá activo computable fiscalmente. El monto de las prestaciones previstas en el contrato se actualizará a la tasa de interés que se hubiere pactado.
- c. La ganancia bruta a los efectos de la liquidación del IRAE estará constituida por la diferencia entre las prestaciones totales y la amortización financiera de la colocación al término de cada ejercicio, sin perjuicio de computar también las diferencias de cotización, si la operación estuviere pactada en moneda extranjera y los reajustes de precio si la operación estuviere pactada en moneda nacional reajutable.

En los casos en que no se verifique ninguna de las condiciones establecidas en el primer párrafo de esta sección, las instituciones acreditantes de los contratos de crédito de uso tendrán, a todos los efectos fiscales, el siguiente tratamiento:

- a. Computarán dentro de su activo fijo los bienes objeto del contrato.
- b. Dichos bienes podrán amortizarse en el plazo del contrato siempre que éste no sea inferior a tres años. En los casos en que exista opción de compra, el valor a amortizar será la diferencia entre el valor del bien para la institución acreditante y el valor final (precio de la opción), actualizado, ajustada la diferencia con el índice de revaluación que corresponda.
- c. La ganancia bruta a los efectos de la liquidación del IRAE, estará constituida por las contraprestaciones devengadas en cada ejercicio, sin perjuicio de computar también las diferencias de cotización si la operación estuviere pactada en moneda extranjera y los reajustes de precios, si la operación estuviere pactada en moneda reajutable.

Los usuarios de bienes en que se verifique alguna de las condiciones indicadas en el primer párrafo de esta sección, tendrán a todos los efectos fiscales, el siguiente tratamiento:

- a. Computarán en su activo fijo los bienes objeto del contrato. El costo será determinado en base a los criterios establecidos en el numeral 1 del primer párrafo de esta sección.

- b. Los pagos a realizar, incluso el de la opción de compra, disminuidos en los intereses a devengar en los ejercicios siguientes, constituirán pasivo computable.
- c. Los intereses devengados se incluirán en los gastos financieros, sin perjuicio de computar también las diferencias de cotización, si la operación estuviere pactada en moneda extranjera y los reajustes de precio en su caso.

En los casos en que no se verifique ninguna de las condiciones establecidas en el primer párrafo de esta sección, los usuarios computarán como gasto del ejercicio, las contraprestaciones devengadas en el mismo. Cuando haya opción de compra y ésta se ejerza, el usuario computará el bien en su activo fijo, considerando como costo el precio de la opción.

El crédito de uso operativo es el contrato por el cual una persona física o jurídica se obliga frente al usuario a permitirle la utilización de un bien, por un plazo determinado y el usuario se obliga a pagar por esa utilización un precio en dinero abonable periódicamente.

El contrato deberá contemplar que al vencimiento del plazo pactado, el usuario cuente con alguna o todas las opciones que se expresan seguidamente:

- a. Comprar el bien mediante el pago de un precio final.
- b. Prorrogar el plazo del contrato por uno o más períodos determinados, sustituir el bien objeto del contrato por otro de análoga naturaleza, modificar el precio cuando corresponda, estipulando el nuevo precio fijado en el contrato.
- c. Para el caso de que no se hubiera pactado una opción de compra, que finalizado el plazo del contrato o de sus prórrogas, el bien sea vendido por la empresa dadora en remate público y al mejor postor, correspondiendo al usuario el excedente que se obtuviera por sobre el precio final estipulado, y obligándose el usuario a abonar al dador la diferencia si el precio obtenido en el remate fuere menor.

4.3.1.13. Liquidación.

El impuesto se liquidará por declaración jurada del contribuyente de acuerdo a lo establecido en los artículos 164° a 167° del Decreto 150/007 del 26/04/2007, los cuales se detallan a continuación:

Artículo 164°.- Liquidación del impuesto.- El impuesto se liquidará por ejercicio económico anual. Cuando las circunstancias especiales lo justifiquen, la Dirección General Impositiva podrá autorizar a liquidarlo en base a ejercicios menores de doce meses. En tal caso, deberán computarse los resultados producidos en los distintos períodos cerrados en el transcurso del año.

Del monto del impuesto del ejercicio se deducirán, en primer lugar, los pagos mensuales. Si dichos pagos superaran el IRAE del ejercicio, el excedente no dará lugar a crédito.

Artículo 165°.- Pagos a cuenta.- Los contribuyentes deberán realizar pagos a cuenta del impuesto salvo en el año de iniciación de actividades y cuando no fueran sucesores de otro contribuyente.

A los efectos de determinar el monto de los pagos a cuenta se deberá obtener la relación entre el monto del impuesto y las ventas, servicios y otras rentas brutas que originen rentas gravadas en cada ejercicio. Dicha relación se aplicará sobre los ingresos antes mencionados de cada mes del ejercicio siguiente. A la cifra así determinada se le deducirá el monto de los pagos mensuales que corresponda abonar por el mes en que se devengue el anticipo.

Si a la fecha en que debe efectuarse el pago del anticipo no se hubiera obtenido la relación indicada por no haber vencido el plazo de presentación de la correspondiente Declaración Jurada, deberá calcularse ese anticipo en base a la relación utilizada para el último anticipo del ejercicio anterior.

En caso de empresas sucesoras, el monto de los pagos a cuenta será el que hubiera correspondido a la empresa antecesora.

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

Se otorga a los contribuyentes de este impuesto cuyas rentas gravadas correspondan en al menos el 80% (ochenta por ciento) a operaciones comprendidas en el IVA (tasa mínima y básica, exportaciones y asimiladas a exportación, y exentas), la posibilidad de determinar la relación a que refiere el inciso segundo, mediante el cociente entre el monto del impuesto que se reglamenta y el de las operaciones referidas. En tal caso, esta relación se aplicará a las operaciones comprendidas en el IVA de cada mes del ejercicio siguiente para determinar el monto del anticipo, sin perjuicio de la deducción de los pagos mensuales.

Para realizar los pagos a cuenta en el primer ejercicio de vigencia del IRAE, los contribuyentes deberán utilizar la relación con que se determinaban los anticipos en el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio (IRIC) reducida al 83,33% (ochenta y tres con treinta y tres por ciento). Los contribuyentes que obtengan rentas comprendidas en el IRPF por servicios personales fuera de la relación de dependencia y liquiden este impuesto en forma opcional o por inclusión perceptiva, realizarán los antedichos pagos a cuenta por su primer ejercicio de actividad comprendida, aplicando al monto de sus ingresos la alícuota del 12% (doce por ciento).⁸⁹

Artículo 166°.- Liquidaciones provisorias.- Los contribuyentes que estimen que los pagos a cuenta para este impuesto excederán a su adeudo por el ejercicio deberán efectuarlos hasta el monto concurrente del impuesto estimado.

En tal caso deberán presentar una declaración jurada provisorio, estimando las rentas gravadas del año en base a las obtenidas en el período comprendido entre el comienzo del ejercicio y el cierre del segundo mes anterior al que se debe realizar el pago.

Dicha declaración podrá ser presentada únicamente dentro de los plazos fijados para realizar los anticipos.

La falta o reducción del pago a cuenta que no estuviera justificada de acuerdo con los incisos anteriores, configurará mora por los pagos a cuenta no vertidos en plazo, hasta la concurrencia con el monto del impuesto liquidado en definitiva.

⁸⁹ Este inciso fue sustituido por el Decreto N° 281/007 de 06/08/2007.

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

Los contribuyentes podrán variar la forma de determinar el monto de sus anticipos en el transcurso del ejercicio optando entre el régimen establecido en el artículo anterior y el de la liquidación provisoria.

En tal caso, deberá calcularse el monto del anticipo de acuerdo al método por el que se opte por todo el período transcurrido desde el comienzo del ejercicio deduciéndose los pagos a cuenta realizados en ese lapso.

Artículo 167°.- Liquidaciones provisorias abreviadas.- Las liquidaciones provisorias mencionadas en el artículo anterior podrán formularse por el método abreviado que se detalla a continuación:

- a. Se determinará la proporción que guardan la ganancias netas normales del año anterior con las ventas o ingresos también normales. Se entenderá como ganancia normal la ajustada fiscalmente con deducción de los conceptos que no se consideran habituales en la actividad desarrollada. A tal efecto, la ganancia fiscal será aumentada en las pérdidas no habituales y disminuida en las ganancias de igual carácter.
- b. La proporción antes mencionada será aplicada a las ventas o ingresos normales del ejercicio en curso del período por el cual deben efectuarse anticipos, considerándose ganancia neta primaria la cantidad obtenida. La cifra resultante se proporcionará al año y se le incrementarán las ganancias no habituales y se le deducirán las pérdidas de igual carácter, obtenidas en el mismo lapso.

El anticipo a realizar estará dado por la aplicación de la tasa del impuesto a la utilidad resultante del inciso anterior con la deducción de los anticipos realizados a cuenta del impuesto de ese ejercicio.

Estarán obligados a tributar en base al régimen de contabilidad suficiente los sujetos pasivos de rentas empresariales comprendidos en el numeral 1 del literal a., del párrafo de referencia a dichas rentas (ver página 142).

Idéntica obligación tendrán los sujetos pasivos comprendidos en los restantes numerales de este literal a. y en el numeral 1 del literal b. de este párrafo, así como los

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”, en el Sector de la Construcción

comprendidos por las rentas asimiladas a empresariales (ver página 143), que superen en el ejercicio anterior las UI 4:000.000 a valores de cierre de ejercicio.

Los restantes sujetos pasivos podrán optar por tributar en base al régimen de contabilidad suficiente. Una vez ejercida la opción, deberá mantenerse por un período mínimo de cinco ejercicios, incluido el del ejercicio de la opción.

A los efectos fiscales las cesaciones de negocios, transferencias y demás operaciones análogas, importarán el cierre del ejercicio económico y obligarán a los contribuyentes a presentar una declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Las entidades no contribuyentes de IRIC con fecha de cierre de ejercicio fiscal distinta al 30 de junio que obtengan rentas puras de capital o rentas puras de trabajo y queden comprendidas en el IRAE deberán iniciar un nuevo ejercicio fiscal a partir del 1º de julio de 2007.

También estarán obligadas a iniciar un nuevo ejercicio en la antedicha fecha, las entidades unipersonales y las sociedades personales que hayan obtenido, en el ejercicio corriente al 30 de junio de 2007, ingresos alcanzados por el Impuesto a las Comisiones.

La fecha de finalización de dicho ejercicio será el 31 de diciembre de 2007, salvo que se liquide por el régimen de contabilidad suficiente, en cuyo caso se aplicará la fecha de cierre prevista originalmente.⁹⁰

Se designa agentes de retención a los contribuyentes de este Impuesto que paguen o acrediten las rentas de actividades empresariales y rentas asimiladas por la enajenación habitual de inmuebles y rendimientos del trabajo.⁹¹

Todos los contribuyentes de este impuesto, con excepción de aquellos contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio no superen las UI 305.000 a fecha de

⁹⁰ Artículo 169º Decreto 150/007 del 26/04/2007, artículo sustituido por el artículo 13º del Decreto 208/007 del 18/06/2007.

⁹¹ Literales A) y B) artículo 2º del Título 8 del Texto Ordenado de 1996 – Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR)

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

cierre del ejercicio, pagarán mensualmente los importes que se expresan a continuación, según sea el monto de los ingresos brutos gravados obtenidos en el ejercicio anterior, de acuerdo a la siguiente escala:

INGRESOS		
(tantas veces las UI 305.000)		
Más de	Hasta	Pago mensual
0	3	\$ 2.240
3	6	\$ 2.460
6	12	\$ 3.310
12	24	\$ 4.470
24	en adelante	\$ 5.620

Los montos que anteceden están vigentes para el año 2009 y se actualizarán anualmente de acuerdo a la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumo. Cuando el ejercicio anterior haya sido menor a doce meses, el límite de inclusión en cada categoría se determinará en forma proporcional al tiempo transcurrido.

Estarán eximidos de realizar dichos pagos quienes no obtengan rentas gravadas y quienes obtengan rentas exclusivamente derivadas de la realización de actividades agropecuarias.

Los pagos realizados se imputarán al pago de este impuesto. De surgir un excedente, el mismo no dará derecho a crédito.

Los contribuyentes que se incorporen a este impuesto en aplicación de la opción de tributar este impuesto o el IRPF establecida por este Título o en los casos de rentas asimiladas a empresariales, podrán considerar como pago a cuenta, los anticipos realizados por el IRPF y el IRNR, correspondientes a los hechos generadores que quedaron incluidos en este impuesto.

4.3.1.14. Varios.

Los socios de sociedades personales o directores de sociedades contribuyentes, serán solidariamente responsables del pago del impuesto.

La responsabilidad solidaria de socios y directores queda limitada a las obligaciones fiscales de pago de la sociedad, vencidas a la fecha en que cedieron su cuota, dejaron de pertenecer a la empresa o de integrar el directorio.

Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores generadas en los tres años anteriores a la aplicación de este impuesto, que se hayan generado en la liquidación del IRIC e Impuesto a las Rentas Agropecuarias (IRA) y que no hayan sido compensadas, serán tenidas en cuenta para este impuesto.

Asimismo, podrán deducirse en este impuesto los honorarios profesionales generados en la liquidación del IRIC e IRA, que no hayan sido deducidos por exceder el monto admitido, dentro de los mismos límites y condiciones que regían para dichos tributos.

Los contribuyentes de este impuesto mantendrán los criterios de valuación y amortización que hubieran adoptado para el IRIC e IRA.

Las referencias legales realizadas al IRIC y al IRA, se considerarán realizadas al IRAE.

CAPÍTULO V – IMPACTO DE LA APLICACIÓN DE LA NIC 12 (en el marco de los modelos contables definidos).

5.1 Presentación de los modelos contables definidos.

Para el análisis del impacto de la aplicación de la Norma objeto de estudio, en el sector de la Construcción, se han definido los modelos contables que se detallan a continuación:

Modelo 1

Unidad de medida	Nominal
Criterio de valuación de activos y pasivos	Costo histórico
Definición de capital	Financiero
Reconocimiento de la Ganancia	Asociado al Proceso Ganancial

Modelo 2

Unidad de medida	Poder Adquisitivo Definido
Criterio de valuación de activos y pasivos	Costo histórico
Definición de capital	Financiero
Reconocimiento de la Ganancia	Asociado al Proceso Ganancial

Se analizará en el mundo de la teoría los impactos lógicos y esperables, dependiendo del modelo contable definido. Para ello nos propondremos desandar el camino de estudio de las diferencias entre las normas contables adecuadas y las normas fiscales adecuadas.

5.2 Diferencias entre normas contables adecuadas y normas fiscales adecuadas.

5.2.1 Definición de normas contables y fiscales adecuadas.

El Pronunciamiento N° 10 del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay establece que “se entiende por normas contables todos aquellos criterios técnicos utilizados como guía de las acciones que fundamentan la presentación de la información contable y que tienen como finalidad exponer en forma adecuada la situación patrimonial, económica y financiera de un ente”.

Las normas fiscales son el conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones del Estado, en su calidad de acreedor de los tributos, y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago. Es decir que son el conjunto de normas a seguir para la determinación de la base imponible de la tributación.

De acuerdo a estas definiciones podemos decir que las normas contables aplicadas por las empresas generalmente no coinciden con las normas dictadas por la Administración fiscal, para la liquidación del impuesto a la renta. Estas diferencias entre normas contables y fiscales derivan de la existencia de partidas reconocidas contablemente pero no con fines fiscales, o de partidas reconocidas fiscalmente pero no con fines contables.

Estas diferencias entre ambas normas se pueden clasificar en diferencias permanentes y diferencias temporarias.

5.2.2 Diferencias permanentes y temporarias.

Las diferencias permanentes corresponden a partidas que participan en la determinación del resultado contable de un ejercicio pero están al margen del impuesto a la renta por expresas disposiciones de las normas impositivas.

En cambio las diferencias temporarias corresponden a partidas que se imputan contablemente en determinado ejercicio, e impositivamente en otro distinto. Surgen cuando se aplica un criterio diferente en la imputación de los ingresos y gastos del período, por lo que las diferencias que aparecen en un período, desaparecen en otro posterior.

5.3 Aspectos específicos del sistema contable de las empresas constructoras.

A continuación detallaremos el plan de cuentas esquemático de este sector.⁹²

Activo	Pasivo
Disponibilidades	Deudas comerciales
Caja	
Bancos	Deudas Financieras
Créditos por ventas	Deudas Diversas
Certif. facturados aprobados	Provisión de costos pend.
Certif. devengados no facturados	Anticipos de clientes
Retenciones por garantía.	Consortios
Otros créditos	
Anticipos a proveedores	
Consortios.	
Bienes de cambio	Patrimonio
Materiales	
Importaciones en trámite	
Obras en curso	

⁹² Cátedra de Contabilidades Especiales – Empresas constructoras – Cr. Carlos Bueno Pereyra, Cr. Pablo Sánchez Lamela. Servicios de documentación del CECEA, Oficina de Apuntes. Facultad de Ciencias Económicas y de Administración.

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

Bienes de uso

Máquinas y equipos

Vehículos

...

...

Amortizaciones acumuladas

Activos Intangibles.

Patentes

.....

Amortizaciones Acumuladas

Ingresos

Ingresos por obra

Ingresos obras hidráulicas

L72. Saneamiento Malvín

.....

Ingresos obras eléctricas

Elect. Cuenca lechera

.....

Ingresos obras telefonía

Telefonía Flores

....

Ingresos obras civiles

Construcción de galpón

Construcción de puente

.....

Otros ingresos

Alquiler de equipos

Egresos

Costos por obra

Costos obras hidráulicas

L.72 Saneam. Malvín

1. Personal

Sueldo Ing.

Jornaleros y llss

Cargas Sociales

.....

2. Materiales

Cemento

Pedregullo

Caños

3. Equipos

Reparaciones

Combustible

Fletes

Alq. a terceros

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

	Alq. interno
Ingresos financieros
Intereses ganados	4. Otros
Descuentos obtenidos	
	Alquileres
Ingresos diversos	Seguros
	Gtos de obrador
	Costos obras eléctricas } 1)
	Costos obras telefonía } 1)

	Gastos de Adm. y ventas
	Igual a cualquier empresa
	Gastos de ofertas, pliegos
	Gastos financieros

	Otros gastos

1) Igual apertura que para los costos de obras hidráulicas.

En función de este plan de cuentas esquemático analizaremos capítulo a capítulo las diferencias entre las normas contables y fiscales.

5.4 Análisis de las diferencias entre normas contables y fiscales.

5.4.1 Principales diferencias en el Sector de la Construcción.

5.4.1.1 Reconocimiento de Resultados (Diferimiento de la utilidad fiscal y contable).

Empresas Edilicias

En cuanto a la base contable nos encontramos con la NIC 11 – Contratos de Construcción, que propone un método de reconocimiento de Resultados en base al Avance de Obra, siempre que se verifiquen las siguientes condiciones:

- Si puede estimarse confiablemente el total de ingresos a percibir.
- Si pueden estimarse confiablemente los gastos incurridos y los que se deberán incurrir para finalizar la obra.

Con respecto a la primera de las condiciones, los ingresos se pactan normalmente al momento de la promesa de compra-venta de cada unidad, incluyendo tanto el precio como la forma de integrarlo.

Por otra parte los costos generalmente son estipulados en base a paramétricas que son funciones de diferentes variables de costo, tales como tipo de cambio, índice de costo de la construcción, inflación, etc.

Para determinar la base fiscal recurrimos al artículo 8° del Código Tributario (La ley tributaria en orden del tiempo), que expresa lo siguiente: *“Las leyes tributarias materiales se aplicarán a los hechos generadores ocurridos durante su vigencia. El hecho generador para cuya configuración se requiere el transcurso de un período, se considerará ocurrido a la finalización del mismo; cuando sea de carácter permanente, se considerará ocurrido al comienzo de cada año civil...”*

En tal sentido, el artículo 1° del Título 4 Texto Ordenado, define al Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (IRAE) como un impuesto de carácter anual que recae sobre las rentas de fuente uruguaya de actividades económicas de cualquier naturaleza.

Asimismo el artículo 16° del Título 4 del Texto Ordenado, establece que constituye renta bruta el producido total de las operaciones de comercio, de la industria, de los servicios, de la agropecuaria o de otras actividades comprendidas en el artículo 2° de este Título que se hubiera devengado en el transcurso del ejercicio.

Cuando dicho producido provenga de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por el total de ventas netas menos el costo de adquisición, producción o, en su caso, valor a la fecha de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario de los bienes vendidos. A tal fin, se considerará venta neta el valor que resulte de deducir de las ventas brutas, las devoluciones, bonificaciones y descuentos u otros conceptos similares de acuerdo con los usos y costumbres de plaza.

Por otra parte el artículo 13° de Decreto 150/2007 de 24/04/2007 (utilidades por ventas a plazos), dispone que en los casos de ventas de Inmuebles pagaderos a plazo por el régimen previsto en la Ley N° 8.733 del 17/06/1931 (Promesa de venta) y modificativas se determinarán las utilidades a vencer por diferencia entre el precio de venta y el valor fiscal del bien vendido. Anualmente, se liquidará la parte de las utilidades a vencer que corresponda en función de las cuotas contratadas, y las vencidas. Se incluirá en los resultados, además, los intereses de financiación y las revaluaciones si se hubieran convenido. La DGI podrá autorizar otros sistemas de determinación de resultados, cuando las circunstancias lo justifiquen.

Por otro lado nos encontramos con la Consulta N° 3557 (ver Anexos Normativa página 276) en donde se determina que: *“...el valor de la venta es el que resulta de proporcionar el precio de venta al costo incurrido al cierre del ejercicio con el costo total previsto de la obra.*

De la comparación del precio de venta proporcional con el costo de la obra en curso se obtiene el resultado de cada una de las unidades vendidas.

Es obvio que se obtendrá el resultado acumulado hasta el cierre del ejercicio; si la obra durara más de un año, el resultado deberá ser depurado, para obtener el resultado de cada ejercicio, del obtenido al cierre del período anterior.

El resultado práctico de lo expuesto es como si se agregara al cierre de cada ejercicio, un asiento que dijera: compradores a ventas...”

Ver ejemplo práctico de esta diferencia en Anexos Prácticos (páginas 261 a 270) (ejemplos extraídos del Curso de Tributación del Sector Construcción en el ámbito de la DGI y el BPS, Cres. Javier Forte y Gerardo Gervasio).

Concluimos luego de analizado el ejemplo práctico que:

La utilidad acumulada fiscal siempre será menor o igual a la utilidad contable. Esto surge de analizar la casuística que se define en base a una única variable representada por los vencimientos de las cuotas contratadas en la promesa de venta.

Si nos situamos al cierre del ejercicio 1, únicamente coincidirá la utilidad fiscal con la contable al vencerse el 100% de las cuotas. En cualquier otro caso (atendiendo al coeficiente cuotas vencidas / promesa de venta), será menor la utilidad fiscal, este hecho continuará en los ejercicios posteriores hasta el ejercicio en el que se verifique el vencimiento de la última cuota.

Cabe destacar que la condición que debe cumplirse para que ambas utilidades del ejercicio coincidan es que el 100% de las cuotas hayan vencido.

Este análisis resulta relevante a fin de considerar los ejercicios en los que se producen diferencias temporarias en el marco de la NIC 12. En tal sentido decir que la utilidad fiscal va a ser menor que la contable implica que existe un pasivo fiscal (Utilidades diferidas) valuado por encima del valor contable, generándose un pasivo por impuesto diferido.

5.4.1.2 Diferencia de cambios e Intereses.

La normativa fiscal relacionada con estos rubros se encuentra en el artículo 90° del Decreto 150/007 en donde se expresa que “Por valor de costo de inmuebles del activo fijo se entenderá el que resulte de la escritura de adquisición, más los gastos inherentes a dicha transacción debidamente documentada y en cantidades razonables a juicio de la Dirección General Impositiva, así como el costo de las incorporaciones posteriores, ***excluyéndose los gastos de financiación...***”

Observando este artículo podemos afirmar que los intereses de financiación y las diferencias de cambio no pueden ser activados de acuerdo a normas fiscales.

Asimismo nos encontramos con el artículo 25° inciso 2° del Título 4 del Texto Ordenado que expresa: “**Los gastos financieros no podrán deducirse en forma directa.** El monto de los citados gastos deducibles, se obtendrá aplicando al total de las diferencias de cambio, intereses perdidos y otros gastos financieros admitidos de acuerdo a lo dispuesto en los párrafos precedentes, el coeficiente que surge del promedio de los activos que generan rentas gravadas sobre el promedio del total de activos valuados según normas fiscales”

En cuanto a los intereses nos encontramos, a su vez, con los artículos 20° (intereses ganados) y 37° (intereses perdidos) del Decreto 150/007.

El artículo 20° de este Decreto se refiere a los intereses fictos que el literal I del artículo 17° del Título 4 establece que constituirán renta bruta. Este artículo establece que para el cálculo de estos intereses se tomará la tasa media anual efectiva en el mercado de operaciones corrientes de crédito bancario en moneda nacional no reajutable o en dólares de acuerdo al plazo del préstamo o colocación, publicadas por el Banco Central del Uruguay para el trimestre inmediato anterior al comienzo del ejercicio. Asimismo establece que cuando el interés real devengado fuera superior al ficto, no se computará este último.

Por lo tanto en esta situación únicamente tendríamos diferencias entre las normas fiscales y contables siempre y cuando el interés real sea menor al ficto, pero en este caso se nos generaría una diferencia permanente entre ambas normativas lo cual no generaría activos ni pasivos por impuesto diferido.

El tratamiento contable de los costos por intereses se prescribe en la NIC 23 – Costes por intereses. La norma permite dos tratamientos contables:

- Tratamiento de gasto: todos los costes por intereses se reconocen como gastos en el ejercicio en que se incurren.
- Tratamiento de capitalización: capitalizar los costes por intereses directamente atribuibles a la adquisición o construcción de un activo cualificado, pero sólo cuando sea probable que dichos costes generen beneficios económicos en el futuro para la entidad, y los costes puedan medirse con suficiente fiabilidad.

Todos los demás costes por intereses que no cumplan las condiciones para la capitalización se reconocerán como gastos en el ejercicio en que se incurran.

Un activo cualificado es aquel que requiere de un período de tiempo sustancial antes de estar listo para su uso o para la venta, por ejemplo plantas de fabricación, propiedades de inversión y determinadas existencias.

En este sentido una de las diferencias a las que nos enfrentamos entre la normativa contable y la fiscal es que contablemente tenemos la opción de capitalizar estos intereses, mientras que fiscalmente no está permitido (artículo 90° Decreto 150/007).

Asimismo, una segunda diferencia se daría en cuanto a la deducción directa de estos gastos financieros, ya que fiscalmente deben ser deducidos en forma proporcional a los activos generadores de renta sobre los activos totales (artículo 25° Título 4).

La primera de estas diferencias, en el supuesto de que se activen los intereses, es una diferencia imponible lo cual genera un pasivo por impuesto diferido.

En la segunda diferencia estamos ante una diferencia permanente dado que es una situación que jamás va a ser revertida.

Para el caso de las diferencias de cambio recurrimos nuevamente a la NIC 23 – Costos por intereses ya que en su párrafo 4 establece que: “entre los costos por intereses de los fondos que se han tomado prestados se incluyen: ... las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera, en la medida en que sean consideradas como ajustes a costos por intereses de la operación”

Por lo tanto podemos decir que lo analizado, líneas arriba, para los intereses perdidos se aplica para las diferencias de cambio.

Estas tres diferencias mencionadas en primera instancia (Diferimiento de la utilidad fiscal, diferencia de cambio e intereses), son las que consideramos tendrán un mayor impacto en la determinación del impuesto a la renta diferido.

Esta hipótesis será analizada y contrastada con la realidad en el trabajo de campo, así como también la significatividad de dicho impacto.

5.4.2. Restantes diferencias en este sector.

5.4.2.1. Bienes de cambio.

En cuanto a la normativa contable nos basamos en la NIC 2 – Inventarios (excepto para el caso de las Obras en curso en donde se aplica la NIC 11 – Contratos de Construcción), la cual establece que las existencias deben ser valoradas al costo o al valor neto realizable, según cual sea menor. Los costos comprenderán el precio de adquisición, el costo de transformación (materiales, mano de obra y gastos generales) y otros costos en los que haya incurrido para dar a las existencias su condición y ubicación actuales, pero no las diferencias de cambio. El valor neto realizable es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta.

En cuanto a la normativa fiscal nos encontramos con el artículo 31° del Título 4 del Texto Ordenado (TO) de 1996 y el artículo 80° del Decreto 150/007 (decreto reglamentario de dicho Título), los cuales establecen que los inventarios deben valuarse al costo de producción, o al costo de adquisición (se le adicionarán los gastos incurridos hasta poner los bienes en condiciones de venta) o al costo de plaza (corresponde al valor de reposición de las mercaderías en existencia al cierre del ejercicio); a opción del contribuyente.

A los efectos de efectuar un análisis de estas diferencias de valuación eliminaremos aquellos métodos que no podrán ser utilizados por estas empresas dada su actividad comercial, por lo que en principio el costo de producción establecido en la norma fiscal no sería de aplicación para este sector.

Si se optara por valorar los inventarios al costo de acuerdo a la normativa contable y al costo de adquisición de acuerdo con normas fiscales nos encontraríamos, en una

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

primera instancia, con una diferencia ya que el costo de adquisición parecía no incluir los costos de transformación mencionados en las normas contables. Pero dado la actividad de este sector sus inventarios (excepto las Obras en curso) no adquieren bienes con el fin de transformarlos sino como insumos para la realización de las obras, por lo tanto no estaríamos frente a una diferencia entre normas contables y adecuadas.

En cambio si se optara por valuar los mismos al costo de acuerdo a la normativa contable y al modelo contable definido y al costo de plaza de acuerdo a las normas fiscales tendríamos una diferencia entre ambas normas. Para analizar las mismas veremos un ejemplo práctico:

Supongamos que se adquieren 10 bolsas de cemento a \$ 100 cada una, lo cual implica un costo de flete por \$ 50. Supongamos que el valor de reposición de la mercadería al cierre del ejercicio es de \$ 108 cada bolsa.

Normas Contables

Bienes de Cambio

 Materiales \$ 1.050

(10 x 100 = 1000) + 50 = 1.050

Normas Fiscales

Bienes de Cambio

 Materiales \$ 1.080

(10 x 108 = 1.080)

En este caso nos encontramos con una diferencia de \$ 30 (1.080 – 1.050) entre las normas contables y las fiscales. Como en este caso la base fiscal es mayor que el importe en libros estamos frente a una diferencia temporaria deducible generando un activo por impuesto diferido por \$ 7,50 (30 x 25%).

Para la valuación contable de las obras en curso recurrimos a la NIC 11 – Contratos de Construcción. De acuerdo a esta Norma este rubro de los bienes de cambio se valúa de acuerdo al reconocimiento de los gastos del contrato de construcción, dado que por ejemplo una vez que se aplican los materiales a la obra el asiento contable es el siguiente:

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

Obras en curso	Materiales
----------------	------------

Lo mismo sucede con el resto de los gastos de la obra, por ejemplo mano de obra, amortizaciones de los equipos utilizados, etc.

Asimismo cuando se reconoce el costo de construcción, el asiento contable es el siguiente:

Costo de Construcción	Obras en curso
-----------------------	----------------

De acuerdo a esta Norma los gastos del contrato se reconocen de la siguiente manera:

- Cuando el resultado de un contrato puede ser estimado confiablemente: los gastos asociados al contrato se reconocen en función al porcentaje de avance de la obra.
- Cuando el resultado de un contrato no se puede estimar confiablemente: los gastos se reconocen en el período en que son incurridos.

En cuanto a la normativa fiscal la misma no hace referencia específica, en lo que respecta a su valuación, a las obras en curso. En este caso se genera la duda de si la base fiscal es igual o cero o si se valúa de acuerdo al régimen general de valuación de inventario establecido por la administración fiscal.

5.4.2.2 Bienes de uso.

Para estos bienes la Norma contable de referencia es la NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo, la cual determina que el reconocimiento inicial ha de realizarse atendiendo al costo del bien, que incluye todos los costos necesarios para preparar al activo para su uso. Si el pago se aplaza, deberán registrarse intereses.

En la contabilización posterior a la adquisición, la NIC 16 permite elegir el método contable entre el método de costo (el activo se registra al costo de adquisición menos la amortización acumulada y el deterioro del valor) y el método de revalorización (el activo se registra por el importe revalorizado, que es el valor razonable en la fecha de revalorización menos la amortización posterior).

La Administración fiscal establece en sus artículos 30°, del Título 4 del TO de 1996, y 88° a 93°, de su decreto reglamentario, que los bienes de activo fijo obligatoriamente deberán actualizarse y amortizarse (para la actualización se aplicará el porcentaje de variación del Índice de Precios al Productor de Productos Nacionales (IPPN) producida entre los meses de cierre del ejercicio anterior y el que se liquida). Estableciendo que las amortizaciones deducibles fiscalmente se calcularán sobre los valores actualizados al cierre del respectivo ejercicio.

Para analizar las diferencias entre las normas contables y fiscales en este rubro es necesario efectuar la siguiente clasificación en cuanto a diferencias:

- 1) Método de contabilización contable y fiscal.
- 2) Vida útil de un activo contable y fiscal.
- 3) Deterioro del valor de los activos (NIC 36 – Deterioro del Valor de los Activos).

- 1) Método de contabilización contable y fiscal.

Como se mencionó anteriormente contablemente existen dos métodos para el reconocimiento de estos bienes: el del costo y el de revalorización; en cambio fiscalmente sólo se admite la actualización y amortización de los mismos. Lo que genera diferencias entre ambas normas dado que si se utiliza contablemente el método del costo (definido como criterio de valuación en los modelos contables definidos anteriormente en la sección 5.1) el mismo no coincide con el criterio fiscal.

A los efectos de comprender esta situación plantaremos un ejemplo bajo el supuesto de que el resto de las diferencias mencionadas en los puntos 2) a 5) no existen.

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

La empresa cuenta con una máquina cuyo costo de adquisición en el año I fue de \$ 25.000, la cual se amortiza linealmente, con una vida útil de 5 años. Supongamos que la variación del IPPN al cierre del año II fue de 18,5%. Se amortiza y actualiza al ejercicio siguiente al de incorporación. La tasa del impuesto a la renta es de 25%.

Método del Costo.

Normas Contables.		Normas Fiscales	
Bienes de Uso	20.000	Bienes de Uso	23.700
Maquinarias	25.000	Maquinarias	29.625*
Amort. Ac. Maq	(5.000)	Amort. Ac. Maq	(5.925)
<u>(25.000 = 5.000)</u>		<u>(29.625 = 5.925)</u>	
5		5	
			* 25.000 x 1,185 = 29.625

En este caso tenemos una diferencia temporaria deducible dado que la base fiscal es mayor que el importe en libro, generando esta situación un activo por impuesto diferido por \$ 925 ($23.700 - 20.000 = 3.700 \times 25\%$).

2) Vida útil contable y fiscal

La NIC 16 define vida útil como el período durante el cual se espera utilizar el activo depreciable por parte de la entidad; o bien el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad. Asimismo establece que la vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte a la entidad; por lo que la estimación de la vida útil de un activo es una cuestión de criterios basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.⁹³

La administración fiscal establece que el porcentaje de amortización de las mejoras serán del 2% anual (50 años de vida útil) para los inmuebles urbanos y suburbanos y del

⁹³ Párrafo 57 NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo.

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

3% anual (33,33 años de vida útil) para los rurales.⁹⁴ Para los bienes muebles el porcentaje de amortización será fijo y se determinará atendiendo al número de años de vida útil probable de dichos bienes. Asimismo establece que los automotores cero kilómetro serán amortizados en un período no menor a diez años.

En esta situación nos encontramos nuevamente con diferencias entre las normas fiscales y las contables; ya que mientras la Administración fiscal establece los porcentajes de amortización de ciertos bienes (mejoras en inmuebles y automotores cero kilómetros), la normativa contable simplemente hace referencia a que la estimación de la vida útil de un activo se basa en la utilidad que se espere que el activo aporte a la entidad.

Pasaremos a un ejemplo para ilustrar la situación supongamos que en el año I la entidad adquiere un vehículo en \$ 735.000, el cual se amortiza al año siguiente al de su incorporación con una vida útil contable de 7 años. La variación del IPPN al cierre del año II fue de 18,25%.

La vida útil fiscal de este bien no puede ser menor a diez años, por lo que será de 10 años.

Método del Costo.

Normas Contables.		Normas Fiscales	
Bienes de Uso	630.000	Bienes de Uso	782.224
Vehículos	735.000	Vehículos	869.138
Amort. Ac. Vehíc	(105.000)	Amort. Ac. Vehíc	(86.914)
$(735.000 = 105.000)$		$(869.138 = 86.914)$	
7		10	

En esta situación tenemos que la base fiscal es mayor que el importe en libros por lo tanto estamos frente a una diferencia temporaria deducible dando lugar a un activo por impuesto diferido por \$ 38.056 ($782.224 - 630.000 = 152.224 \times 25\% = 38.056$).

⁹⁴ Artículo 92° Decreto 150/007 de 26/04/2007.

En el caso de que la situación fuera la contraria, es decir que la vida útil contable sea mayor que la fiscal también estaríamos frente a una diferencia temporaria deducible ya que el importe en libros va a ser menor que el contable.

3) Deterioro del valor de los activos.

La NIC 16 menciona que los bienes de propiedad deben contabilizarse a su costo o valor revaluado menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido el activo. Para determinar si un elemento de propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor, la entidad aplicará la NIC 36 – Deterioro del Valor de los Activos.

La NIC 36 establece que la pérdida por deterioro en el valor de los activos debe reconocerse cuando su valor neto contable excede de su importe recuperable.

El importe recuperable de un activo es el mayor entre el precio neto de venta y su valor de uso. El valor de uso es el valor actual de la estimación de flujos de efectivo futuros derivados del uso continuado del activo y de su enajenación al final de su vida útil.

En cada fecha de balance, se debe revisar la situación de los activos para detectar indicios de deterioro en su valor. Si existen indicios de deterioro, habrá que calcular el importe recuperable.

Si no es posible determinar el importe recuperable de un activo, habrá que determinar el importe recuperable correspondiente a la unidad generadora de efectivo que incluye a ese activo.

Se permite la reversión de pérdidas por deterioro de valor reconocidas en años anteriores en determinadas circunstancias (está prohibida en el caso del fondo de comercio).

Se deben desglosar las pérdidas por deterioro de valor por clase de activos y por segmento (si fuese aplicable la NIC 14 – Información financiera por segmentos).

También se requiere desglosar las reversiones de pérdidas por deterioro en el valor de un activo previamente registradas.

De acuerdo a lo mencionado anteriormente el importe en libros de estos activos fijos se puede ver disminuido por el importe acumulado de las pérdidas por deterioro sufrida por los mismos, lo cual implicaría una diferencia con la normativa fiscal generándose una diferencia temporaria deducible ya que el importe en libros sería menor que la base fiscal.

5.4.2.3. Activos intangibles.

Para la valuación contable de los activos intangibles nos encontramos con la NIC 38 – Activos Intangibles.

Esta Norma exige el reconocimiento de un activo inmaterial, ya sea adquirido o desarrollado internamente, si:

- Es probable que dicho activo genere beneficios económicos futuros para la sociedad, y
- El coste del activo puede ser determinado de forma fiable.

Asimismo determina que:

- los activos inmateriales, incluidas las actividades de Investigación y Desarrollo en curso, adquiridos en una combinación de negocios deben reconocerse por separado del fondo de comercio si surgen como resultado de derechos contractuales o legales o pueden separarse del negocio.
- los fondos de comercio, las marcas comerciales, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos de denominaciones editoriales, las listas de clientes, los gastos de puesta en marcha, los costes de formación, los costes de publicidad y los costes de reubicación, generados internamente, no deben registrarse como activos.

A efectos de la contabilización posterior a la adquisición inicial, los activos inmateriales atienden a la siguiente clasificación:

- Vida indefinida: no existe un límite previsible para el período en el que se espera que el activo genere beneficios económicos para la sociedad. “Indefinida” no significa “infinita”.
- Vida definida: existe un período limitado de generación de beneficios para la sociedad.

Los activos inmateriales con vida útil indefinida no se amortizan sino que deben ser sometidos a pruebas de deterioro de valor en cada fecha de cierre. Si el importe recuperable es inferior al importe en libros, se reconoce una pérdida por deterioro de valor. La evaluación también debe considerar si el activo inmaterial sigue teniendo una vida indefinida.

Por lo general, el coste (el valor residual suele ser cero) de un activo inmaterial con vida útil definida se amortiza a lo largo de dicho período. Si el activo inmaterial tiene un precio de cotización en un mercado activo, se permite elegir una política contable basada en un modelo de revalorización. Siguiendo el modelo de revalorización, el activo se registra a su importe revalorizado, que es el valor razonable en la fecha de revalorización menos la amortización acumulada practicada con posterioridad.

En cuanto a la base fiscal de estos activos recurrimos al artículo 94° del Decreto 150/007 del 26/04/2007 en donde se establece que los activos intangibles que impliquen una inversión real se computarán en el activo y, salvo el valor llave (fondo de comercio), se amortizarán a cuota fija en un período de cinco años. Los gastos de registro de los activos intangibles de vida limitada podrán, a opción del contribuyente, deducirse en el ejercicio en que se haya efectuado el gasto o amortizarse a cuota fija en el período de su vigencia. Los gastos de organización se deberán amortizar en un lapso de tres a cinco años a opción del contribuyente. Estos bienes intangibles no serán actualizados.

Para analizar las diferencias que surgen entre ambas normas utilizaremos la siguiente clasificación:

- 1) Reconocimiento como activo.
- 2) Período de amortización.

3) Valor llave y gastos de organización.

1) Reconocimiento como activo.

Contablemente se reconoce como activo si cumple determinadas condiciones (generación de beneficios económicos futuros y el costo puede ser determinado confiablemente) y fiscalmente se computarán en el activo si implican una inversión real.

Si fiscalmente se computa como activo, porque implica una inversión real, podemos decir que su costo puede ser determinado confiablemente (monto de la inversión), por ende en esta situación no tendríamos diferencias entre ambas normas.

La duda se plantea en la generación de beneficios económicos futuros, pero si hablamos de inversión (aporte de capital en negocios productivos) se supone que la misma generará beneficios económicos futuros, por ende tampoco tendríamos diferencias entre ambas normas en cuanto al reconocimiento de estos activos.

En las normas fiscales se especifica que los activos intangibles no se revalúan, en cambio en las normas contables se permite elegir un modelo de revalorización si se dan determinadas condiciones; pero si seguimos los modelos contables definidos en un principio estos activos se valorarían a su costo por lo que en este caso no tendríamos diferencias entre ambas normas.

En el caso de que contablemente se eligiera un modelo de revalorización nos enfrentaríamos a una diferencia de carácter permanente entre ambas normas, lo cual no genera activos ni pasivos por impuestos diferidos.

2) Período de amortización.

En lo que refiere a este aspecto en las normas contables es necesaria la siguiente clasificación:

- Activos con vida útil indefinida: estos activos no se amortizan pero deben ser sometidos a pruebas de deterioro de valor de acuerdo con la NIC 36 – Deterioro del

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

Valor de los Activos (existe pérdida por deterioro cuando el valor neto contable es mayor al importe recuperable).

- Activos con vida útil definida: en este caso se amortizan a lo largo de dicho período de vida útil.

En cambio en la normativa fiscal se establece que, salvo el valor llave, el resto de los activos deben amortizarse por un período de cinco años.

Esto genera diferencias entre ambas normas. Veamos un ejemplo: supongamos que la empresa posee patentes por un valor de \$ 500.000, las cuales generarán beneficios económicos para la sociedad por un período de diez años (por lo que su vida útil será de diez años).

Normas Contables.		Normas Fiscales.	
Activos Intangibles	450.000	Activos Intangibles	400.000
Patentes	500.000	Patentes	500.000
Amort. Ac. Pat.	(50.000)	Amort. Ac. Pat.	(100.000)
	<u>(500.000 = 50.000)</u>		<u>(500.000 = 100.000)</u>
	10		5

En este ejemplo se observa una diferencia imponible dando lugar a un pasivo por impuesto diferido, esta situación se generará siempre y cuando la vida útil contable del activo intangible sea mayor a cinco años (que es la establecida fiscalmente). En el caso en que la vida útil contable sea igual a cinco años no se presentarían diferencias entre ambas normas, en cambio si la vida útil contable es menor a cinco años tendríamos la situación contraria a la planteada en el ejemplo ya que la base fiscal sería mayor que su importe en libro, por lo tanto estaríamos frente a una diferencia temporaria deducible generándose un activo por impuesto a la renta.

A su vez nos encontramos con otra diferencia en el caso en que la sociedad cuente con un activo intangible cuya vida útil sea indefinida a los efectos contables, ya que en

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

este caso no se amortizan contablemente pero sí fiscalmente, y además tenemos que contablemente se lo somete a pruebas de deterioro de valor.

Veamos un ejemplo: la empresa desarrolló un programa informático por un valor de \$ 750.000. No pudiéndose estimar con exactitud el período de generación de beneficios económicos para la sociedad. Supongamos que su importe recuperable es de \$ 700.000

Normas Contables.		Normas Fiscales.	
Activos Intangibles	700.000	Activos Intangibles	600.000
Prog. Informático	700.000	Prog. Informático	750.000
		Amort. Ac. P. Inf.	(150.000)
			<u>(750.000 = 150.000)</u>

5

En este ejemplo el importe en libro es mayor que la base fiscal por lo que obtendríamos una diferencia temporaria imponible dando lugar a un pasivo por impuesto diferido. Esta situación se mantendría de esta forma siempre y cuando la pérdida por deterioro del valor del activo no superase el 20% de su valor neto contable, en el caso de que la superase la situación sería la inversa, es decir, tendríamos que la base fiscal es mayor que el importe en libros por lo tanto tendríamos una diferencia temporaria deducible generando un activo por impuesto diferido.

3) Valor llave y gastos de organización.

En nuestro país la autoridad fiscal no permite la amortización del valor llave como un gasto deducible a los efectos de determinar la renta fiscal. Además, el costo de este valor llave no suele ser deducible, ni siquiera cuando la empresa subsidiaria se desapropia de los activos de los que procede. En tales situaciones, el valor llave tiene una base fiscal igual a cero. Por ende cualquier diferencia entre la base contable del valor llave y su base fiscal, será una diferencia temporaria imponible; generándose un pasivo por impuesto diferido. Pero la NIC 12 no permite el reconocimiento de este

pasivo, puesto que el valor llave es un elemento residual, y el reconocimiento de un pasivo de esta naturaleza podría incrementar la base contable de la partida en cuestión.

5.4.2.4 Moneda Extranjera.

Para la valuación de la moneda extranjera recurrimos a la NIC 21 – Efectos de la Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera. De acuerdo a esta Norma, toda transacción en moneda extranjera se registrará, en el momento de su reconocimiento inicial, utilizando la moneda funcional (pesos uruguayos), mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, de la tasa de cambio de contado (tasa de cambio utilizada en las transacciones con entrega inmediata) a la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera. En cada fecha de balance las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando la tasa de cambio de cierre (tasa de cambio de contado existente a la fecha de cierre del balance); las partidas no monetarias en moneda extranjera, que se midan en términos de costo histórico, se convertirán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción; y las partidas no monetarias que se valoren al valor razonable en una moneda extranjera, se convertirán utilizando las tasas de cambio de la fecha en que se determine este valor razonable.

Por su parte la Administración Fiscal establece en su artículo 74° del Decreto 150/007 del 26/04/2007, que la moneda extranjera se valuará a la cotización interbancaria tipo comprador billete al cierre del día anterior al de la operación.

Para evaluar las diferencias entre ambas normas evaluaremos dos situaciones:

- 1) Partidas monetarias; y
- 2) Partidas no monetarias que se miden en términos de costo histórico.

- 1) Partidas monetarias.

Detallaremos el siguiente ejemplo: la empresa abre el día 12/09/II una cuenta bancaria en dólares en la cual deposita en ese momento U\$S 25.000. La empresa ha

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

mantenido en su cuenta este importe hasta el cierre de su ejercicio al 31/12/II. La cotización pizarra de ese día es de U\$S 1 - \$ 22,05, la interbancaria tipo comprador del día anterior es de U\$S 1 - \$ 21,30.

Normas Contables.		Normas Fiscales.	
Disponibilidades		Disponibilidades	
Banco M/E	551.250	Banco M/E	532.500
(25.000 x 22,05 = 551.250)		(25.000 x 21,30 = 532.500)	

Se observa que la diferencia en la valuación de la moneda extranjera genera, en este caso, diferencias temporarias imponibles generando un pasivo por impuesto diferido. Esta situación se da porque la normativa contable toma la cotización financiera tipo comprador a la fecha de cierre del ejercicio, mientras que la fiscal utiliza la cotización interbancaria del día anterior a la operación. Por lo tanto podríamos afirmar que siempre que la cotización pizarra de cierre del ejercicio sea mayor que la interbancaria billete tipo comprador del día anterior a la operación, estamos frente a una diferencia temporaria imponible, en el caso contrario se generaría una diferencia temporaria deducible.

En el caso de que la empresa contara con un pasivo monetario en moneda extranjera la situación sería la inversa a la planteada, es decir, si la cotización financiera tipo venta a la fecha de cierre del ejercicio es mayor que la interbancaria billete tipo comprador del día anterior a la operación se presentaría una diferencia temporaria deducible dando lugar a un activo por impuesto diferido, y en el caso de que sea menor se presenta un diferencia temporaria imponible, generando un pasivo por impuesto diferido.

2) Partidas no monetarias que se miden en términos de costo histórico.

Por ejemplo supongamos que la empresa adquiere el día 10/11/II materiales por un valor de U\$S 7.500. La cotización pizarra de ese día es de U\$S 1 - \$ 21,85 y la interbancaria billete del día anterior es de U\$S 1 - \$ 21,75.

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

Normas Contables.		Normas Fiscales.	
Bienes de cambio.	163.875	Bienes de cambio.	163.125
Materiales.	163.875	Materiales.	163.125
	(7.500 x 21,85 = 163.875)		(7.500 x 21,75 = 163.125)

En este ejemplo estamos nuevamente frente a una diferencia temporaria imponible generando un pasivo por impuesto diferido. Por lo tanto la situación sería similar a la del punto 1), es decir, si la cotización pizarra del día de la transacción es mayor que la interbancaria del día anterior a la transacción estaríamos siempre frente a una diferencia temporaria imponible; y en el caso contrario frente a una diferencia temporaria deducible dando lugar a un activo por impuesto diferido.

5.4.2.5 Ajuste por inflación.

Este tema está bastante relacionado con lo mencionado en el punto anterior (5.4.4 Moneda Extranjera), ya que para hablar del ajuste por inflación contable recurriremos a la NIC 21.

En el punto anterior se detalla la forma de conversión de la moneda extranjera a la moneda funcional, por lo que no se volverá a mencionar en este punto. En cambio sí se destacará lo siguiente: la NIC 21 establece que:

- Las diferencias de cambio surgidas en la liquidación de partidas monetarias y en la conversión de partidas monetarias a un tipo distinto al vigente cuando se reconocieron inicialmente, se incluyen en los resultados netos, con una excepción:
 - Las diferencias de cambio derivadas de partidas monetarias que forman parte de la inversión neta realizada por la empresa en una entidad extranjera se clasifican en los Estados Financieros Consolidados que incluyen la entidad extranjera en un componente distinto del patrimonio neto; serán registradas como ingreso o gasto en la fecha de enajenación de la inversión neta.

- Los resultados y la situación financiera de cualquier entidad cuya moneda funcional no sea la moneda de una economía hiperinflacionaria se convierten a una moneda de prestación distinta utilizando los siguientes procedimientos:
 - Los activos y pasivos correspondientes a cada balance presentado (incluyendo los comparativos) se convierten al tipo de cierre en la fecha de dicho balance;
 - Los ingresos y gastos correspondientes a cada cuenta de resultados (incluyendo las comparativas) se convierten a los tipos de cambio vigentes en las fechas de las transacciones; y
 - Todas las diferencias de cambio resultantes se reconocen como un componente distinto del patrimonio neto.

En cuanto a la normativa fiscal nos encontramos con los artículos 27° a 29° del Título 4 del Texto Ordenado de 1996 y el artículo 58° del Decreto 150/007 de 26/04/2007, en donde se establece que el resultado emergente de los cambios de valor de la moneda nacional, será determinado por aplicación del porcentaje de variación del Índice de Precios al Productor de Productos Nacionales entre los meses de cierre del ejercicio anterior al que se liquida, aplicado sobre la diferencia entre el valor del activo fiscalmente ajustado a comienzo del ejercicio (con exclusión de los bienes afectados a la producción de rentas no gravadas y del valor correspondiente al activo fijo) y el monto del pasivo a principio del ejercicio integrado por deudas en dinero o en especie, reservas matemáticas de las compañías de seguros y por el pasivo transitorio.

Cuando la variación del IPPN sea positiva y los rubros computables del activo superen a los del pasivo, se liquidará pérdida fiscal por inflación, en caso contrario, se liquidará beneficio por igual concepto. Cuando dicha variación sea negativa se deberá computar ganancia y pérdida fiscal, respectivamente.

Analizando, en detalle, ambas normativas podemos decir que las diferencias que se plantean en este caso, son exactamente iguales a las mencionadas en el punto anterior (5.4.4 Moneda extranjera), dado que el ajuste fiscal por inflación no plantea ajustes en los activos y pasivos de la sociedad sino que simplemente es un ajuste que se efectúa fiscalmente.

5.4.2.6 Deudores Incobrables.

El artículo 29° del Decreto 150/007 del 26/04/2007, establece que se consideran créditos incobrables los siguientes:

- Auto declaratorio de la quiebra, de la liquidación judicial o del concurso necesario.
- Concesión de la moratoria provisional en los concordatos preventivos, moratorios o concursos civiles voluntarios.
- Procesamiento del deudor por delito de insolvencia fraudulenta.
- Pago con cheque librado por el deudor sin provisión suficiente de fondos, cuando se haya realizado la correspondiente denuncia penal y se haya trabado embargo por tal adeudo.
- El transcurso de dieciocho meses contados a partir del vencimiento de la obligación de pagar el adeudo.

Asimismo establece que los tributos correspondientes deberán liquidarse por los acreedores a medida que éstos cobren los referidos créditos.

En lo que respecta a la normativa contable no tenemos ninguna norma específica para este tema por lo que recurrimos al Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Contables. Éste en su párrafo 89° establece que un activo se reconoce en el Estado de Situación Patrimonial cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan hacia la empresa y el activo tiene un costo o valor que se puede medir en forma confiable. Y el mismo no se reconoce en el Estado de Situación Patrimonial cuando se considere improbable que fluyan beneficios económicos hacia la empresa más allá del período contable corriente. En su lugar, tal operación resulta en el reconocimiento de un gasto en el Estado de Resultados.

Atendiendo a lo expuesto anteriormente se podrían generar diferencias entre ambas normas ya que contablemente se podría tener la certeza de que un determinado deudor no se va a cobrar, por lo tanto los beneficios económicos asociados a éste ítem no

fluirán hacia la empresa por lo que se reconocería un gasto por este concepto; en cambio de acuerdo a la normativa contable sólo se produciría si se dan las condiciones mencionadas en el artículo 29° del Decreto 150/007 del 26/04/2007.

Supongamos que un determinado cliente contrae una deuda con la empresa el día 27/03/II por \$ 85.000, la misma vence el 27/04/II. A la fecha de cierre del ejercicio económico (31/12/II) la empresa toma conocimiento de que no va poder cobrarle a este deudor. Frente a esta situación, nos encontramos con una diferencia temporaria deducible generando un activo por impuesto diferido. Esto sucede porque, contablemente, al 31/12/II la empresa reconocería esta deuda como un gasto mientras que para la normativa fiscal esta deuda recién sería un gasto el 27/10/III (dieciocho meses después de la fecha de vencimiento de la deuda).

5.4.2.7. Provisiones.

En cuanto a la base contable de las mismas tenemos la NIC 37 – Provisiones, Activos y Pasivos Contingentes. Esta norma establece que debe reconocerse una provisión solo cuando un hecho pasado haya dado lugar a una obligación legal o implícita, una salida de recursos sea probable, y el importe de la obligación pueda estimarse de forma fiable.

Asimismo afirma que el importe registrado como provisión constituye la mejor estimación del desembolso a realizar a la fecha de balance.

En lo que respecta a la normativa fiscal nos encontramos con el artículo 96° del Decreto 150/007 en donde se establece que el pasivo a computar estará compuesto por “... provisiones para hacer frente a gastos devengados y no contabilizados...”

En esta situación se nos plantea un activo por impuesto diferido ya que contablemente cuento con un pasivo mientras que fiscalmente hasta que no haya sido devengado el gasto no puedo computarlo como parte del pasivo.

5.4.2.8. Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.

El artículo 21° del Título 4 establece que se admitirá deducir de la renta bruta: “... Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores devengadas a partir de la entrada en vigencia de este impuesto, siempre que no hayan transcurrido más de cinco años a partir del cierre del ejercicio en que se produjo la pérdida, actualizadas por la desvalorización monetaria calculada por aplicación del porcentaje de variación del índice de precios al productor de productos nacionales entre los meses de cierre del ejercicio en que se produjeron y el que se liquida. El resultado fiscal deberá ser depurado de las pérdidas de ejercicios anteriores que hubieran sido computadas, compensándose los resultados positivos con los negativos de fecha más antigua...”

Frente a esta situación nos encontramos frente a una diferencia entre las normas contables y las fiscales ya que contablemente no se reconoce ningún activo por estas pérdidas fiscales de ejercicios anteriores mientras que fiscalmente esta admitido que las mismas se deduzcan, con ciertas condiciones, de la renta bruta.

Se presenta a continuación un ejemplo de esta diferencia temporaria.

Supuesto: Res Ej contable = Res Ej Fiscal

CONTABLE	2001	2002	2003	2004	2005
Res Ejercicio	-100	25	25	25	25
Res Acumulado	0	-100	-75	-50	-25
Resultado antes de Impuestos	-100	-75	-50	-25	0

FISCAL	2001	2002	2003	2004	2005
Crédito por PFEA	100	75	50	25	0
PFEA Total	100	75	50	25	0
Res Ejercicio	0	0	0	0	0
Res Acumulado	0	0	0	0	0
Resultado antes de Impuestos TOTAL	0	0	0	0	0

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

En Contabilidad Fiscal sería:

2001	Debe	Haber	
Crédito por PFEA	100		Integral - Activo
Resultado del Ej		100	Diferencial - Ganancia

2002 / 2003 / 2004 / 2005	Debe	Haber	
Resultado del Ej	25		
Crédito por PFEA		25	

5.4.2.9. Exoneración por inversiones.

La exoneración por inversiones es un beneficio fiscal que se otorga a aquellos contribuyentes de IRAE. Este beneficio consiste en la exoneración de este impuesto hasta un máximo del 40% de la inversión realizada en el ejercicio, de las rentas que se destinen a la adquisición de determinados bienes del activo fijo tal como vehículos utilitarios, bienes muebles destinados al equipamiento y reequipamiento de hoteles, moteles y paradores, etc. (Artículo 53° del Título 4 y artículos 114° a 121° del Decreto 150/007)

Este beneficio se deduce del resultado fiscal, y si el mismo no es deducible en el ejercicio en que se realizó la inversión la norma legal establece que puede deducirse en los dos ejercicios siguientes. Como contablemente no se tiene ningún activo contabilizado por este beneficio pero fiscalmente el mismo existe por ende esto nos generaría diferencias entre las normas contables y las fiscales, dando lugar a diferencias temporarias.

A continuación detallaremos un ejemplo práctico a los efectos de exponer esta diferencia.

Supuesto: Res Ej contable = Res Ej Fiscal

Monto Inversión = 500

TOPES

40% Inversión = 200

40% Resultado neto contable = 40

El beneficio se puede utilizar en los dos ejercicios siguientes.

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

CONTABLE	2001	2002	2003	2004	2005
Res Ejercicio	100	100	100	100	100
IRAE	-15	-15	-15	-25	-25
Res Acumulados	0	85	170	255	330
Resultados	85	170	255	330	405

FISCAL	2001	2002	2003	2004	2005
Exoneración por Inversiones	160	120	80	0	0
Total Activo Exon por Inversiones	160	120	80	0	0

Res Ejercicio	100	100	100	100	100
Deducción Exon por Inversiones	-40	-40	-40	0	0
IRAE	-15	-15	-15	-25	-25
Beneficio Fiscal por Inversiones	200				
Res Acumulados	0	245	290	255	330
Resultados	245	290	335	330	405

En Contabilidad Fiscal sería:

2001	Debe	Haber
Exoneración por Inversiones	160	Integral - Activo
Deducción Exon por Inversiones	40	Diferencial - Pérdida (antes de impuesto)
Beneficio Fiscal por Inversiones		200 Diferencial - Ganancia

2002	Debe	Haber
Deducción Exon por Inversiones	40	
Exoneración por Inversiones		40

2003	Debe	Haber
Deducción Exon por Inversiones	40	
Exoneración por Inversiones		40

2004	Debe	Haber
Res Acumulados	80	
Exoneración por Inversiones		80

5.4.2.10. Canalización del ahorro.

Este es un beneficio fiscal en el que el Poder Ejecutivo podrá establecer que las personas físicas o jurídicas que efectúen aportes documentados en acciones nominativas

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

por empresas comprendidas en el Decreto-Ley N° 14.178 (Ley de Promoción Industrial), de 28 de marzo de 1974, puedan deducir:

A) de la renta neta fiscalmente ajustada, del ejercicio en que se realiza la inversión o de los ejercicios comprendidos en la resolución respectiva por un monto equivalente al 50% (cincuenta por ciento) de la inversión efectivamente realizada que se financie con fondos propios o utilidades generadas por la ejecución del proyecto, siempre que dichos aportes patrimoniales se materialicen mediante la capitalización de reservas o la distribución de dividendos en acciones.

B) El diferimiento de la imputación de la renta neta fiscal no exonerada en virtud de lo dispuesto en el párrafo anterior, por un monto equivalente al restante 50% (cincuenta por ciento) de la inversión financiada de acuerdo al mecanismo de aumento patrimonial. La renta diferida se imputará en el quinto ejercicio siguiente a aquel en el que se ejecute la inversión.

En esta situación, al igual que la vista en el punto **5.4.2.9. Exoneración por inversiones**, contablemente no tenemos ningún activo por este beneficio por lo que se nos genera una diferencia temporaria, la cual se explica a continuación.

Supuesto: Res Ej contable = Res Ej Fiscal

Monto del beneficio fiscal = 125

El beneficio se puede utilizar en los cinco ejercicios siguientes.

CONTABLE	2001	2002	2003	2004	2005
Res Ejercicio	100	100	100	100	100
IRAE	-25	-25	-25	-25	-25
Beneficio por Canalización del Ahorro	25	25	25	25	25
Res Acumulados	0	100	200	300	400
Resultados	100	200	300	400	500

FISCAL	2001	2002	2003	2004	2005
Canalización del Ahorro (Pago a Cuenta)	100	75	50	25	0
Total ACTIVO Canalización del Ahorro	100	75	50	25	0

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

Irae a pagar - Devengamiento IRAE	25	25	25	25	25
Irae a pagar - Pago a cuenta	-25	-25	-25	-25	-25
Total Pasivo IRAE a pagar	0	0	0	0	0

Res Ejercicio	100	100	100	100	100
IRAE	-25	-25	-25	-25	-25
Beneficio por Canalización del Ahorro	125	0	0	0	0
Res Acumulados	0	200	275	350	425
Resultados	200	275	350	425	500

En Contabilidad Fiscal sería:

2001	Debe	Haber
IRAE	25	Diferencial - Pérdida
Canalización del Ahorro (Pago a Cuenta)	100	Integral - Activo
Beneficio por Canalización del Ahorro		125 Diferencial - Ganancia

2002 / 2003 / 2004 / 2005	Debe	Haber
IRAE	25	
IRAE a Pagar		25 Integral - Pasivo
IRAE a Pagar	25	
Canalización del Ahorro (Pago a Cuenta)		25

CAPÍTULO VI – TRABAJO DE CAMPO

El propósito de este capítulo es conocer el grado de aplicabilidad de la NIC 12 – Impuesto a las Ganancias y su impacto real en el sector de la Construcción.

La metodología de investigación que pusimos en práctica, respondió a un enfoque técnicamente cualitativo en virtud de las peculiaridades de este sector y en consideración a habernos trazado como objetivo la obtención, por medio de entrevistas personalizadas, de información de alto contenido cualitativo en oposición a la extracción de valores cuantitativos que nos habilitarían casi exclusivamente a conclusiones de tipo estadístico y de escaso tenor descriptivo y analítico.

Asimismo, buscamos seleccionar una muestra representativa de una empresa por rama de actividad de construcción, así como también recurrimos a la visión macro o general que adquiere el Ministerio de Transporte y Obras Públicas (MTO) a través del Registro Nacional de Empresas de Obras Públicas en su calidad de organismo fiscalizador de información contable a los efectos de la determinación de la capacidad de contratación con el Estado.

Por lo descripto líneas arriba, nos abocamos al diseño de dos entrevistas con enfoques diferentes en correspondencia con la especialidad del entrevistado (los cuestionarios se adjuntan en el Anexos Cuestionarios páginas 271 a 275)

No obstante ello, la estructura básica de ambas entrevistas la podemos resumir en tres grandes secciones dados los objetivos perseguidos por las preguntas propuestas que definen una guía para abordar el tema:

Una primera sección, nos permitirá obtener información fundamental del perfil del entrevistado. En cuanto a las empresas constructoras, datos como la actividad principal

a la que se dedican, origen del capital, facturación promedio de los últimos ejercicios e importancia relativa de los distintos capítulos del Estado de Situación Patrimonial.

La sección segunda, tiene por objetivo acceder a información respecto a las políticas y criterios contables dispuestos por la Normativa Contable Adecuada, con especial hincapié en la NIC 11 Contratos de Construcción y NIC 12 Impuesto a las Ganancias. En cuanto a la NIC 12, en particular nos orientamos a verificar la generación de activos o pasivos por impuestos diferidos e importancia relativa del mismo en los resultados, y cuáles son rubros que originaron las principales diferencias temporarias en el cálculo del impuesto diferido.

Finalmente, la última sección tiene por objetivo contar con la visión particular del entrevistado en cuanto a la incidencia efectiva del impuesto diferido en el sector de la construcción en general, como forma de recurrir a la trayectoria y a la acumulación de experiencias en el sector.

Como referente entre las empresas de vialidad y de obras civiles, hemos recurrido a TEYMA URUGUAY S.A. Del mismo modo y como empresa representativa de las edificaciones o de arquitectura, seleccionamos a CAMPIGILIA CONSTRUCCIONES.

6.1. Entrevista 1: TEYMA URUGUAY S.A.

Nos entrevistamos con el Cr. Agustín Nopitsch y el Sr. Matías Bruzzoni, asesores fiscales de la empresa.

TEYMA URUGUAY S.A. es una sociedad uruguaya constituida en el año 1980 como subsidiaria de ABENGOA S.A. (España). Desde su fundación su actividad ha estado centrada en la ejecución de proyectos de infraestructura, estando inicialmente volcada a los proyectos de energía eléctrica para ir luego diversificando su actividad a varias áreas.

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”, en el Sector de la Construcción

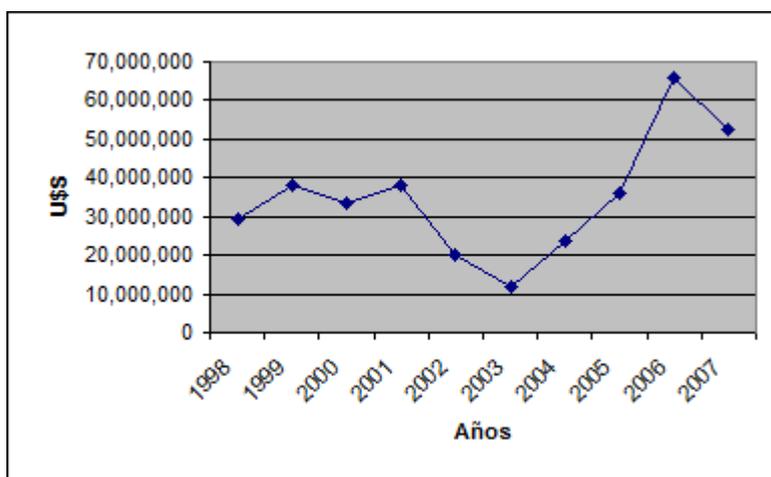
En lo que refiere a la facturación de los últimos años, debemos clasificarla notoriamente como una empresa que supera ampliamente los U\$S 10:000.000.

Podemos visualizar la evolución de esta variable en los últimos años.

TEYMA URUGUAY S.A. - Información Económica

Año	Facturación U\$S
1998	29,100,000
1999	38,100,000
2000	33,500,000
2001	38,200,000
2002	20,000,000
2003	12,000,000
2004	23,600,000
2005	36,000,000
2006	66,000,000
2007	52,400,000

Promedio	34,890,000
----------	------------



Algunos de las obras que respaldan sus antecedentes son el ensanche y cambio de pavimento sobre avenida 18 de Julio, ensanche avenida Luis Alberto de Herrera, alimentación de refuerzo Rambla Pocitos, tendido de redes de distribución de gas, etc..

A continuación detallaremos la importancia relativa de los distintos capítulos que integran el Estado de Situación Patrimonial de TEYMA S.A., a los efectos de obtener una visión preliminar de aquellos rubros que cuentan con una mayor incidencia dentro de dicho estado, así como también conocer en una primera instancia el peso relativo del impuesto diferido dentro de los Estados Financieros de la entidad.

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

Rubros de Activo (porcentajes sobre Activo Total):

Disponibilidades	49,37%
Créditos por ventas	21,67%
Otros créditos	5,94%
Bienes de Cambio	0,27%
Bienes de Uso	14,18%
Impuesto a la renta diferido	0,68%
<u>Otros activos no corrientes</u>	<u>7,89%</u>
Total Activo	100,00%

Rubros de Pasivo (porcentajes sobre Pasivo Total):

Deudas Comerciales	52,31%
Deudas Financieras	3,48%
Deudas Diversas	34,95%
Deudas Financieras L/P	1,72%
<u>Deudas Diversas L/P</u>	<u>7,54%</u>
Total Pasivo	100,00%

Con la vigencia del Decreto 162/2004, Teyma no sufrió cambios sustanciales en cuanto a la elaboración y presentación de sus Estados Financieros, en virtud de que ya eran aplicados los criterios dispuestos por las NIC's .

El criterio de reconocimiento de los ingresos es unánime con los consagrados por la NIC 11. En particular los técnicos de la empresa realizan Informes sobre el Grado de Avance, que resultan ser el respaldo para determinarlo. Información que revelan en las Notas a sus Estados Financieros.

En la Nota en donde efectúan un resumen de las políticas contables de la empresa detallan: “el impuesto a la renta diferido es reconocido utilizando el método del pasivo basado en las diferencias temporarias entre los valores contables y la valuación de los activos y pasivos de acuerdo a normas fiscales.

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”, en el Sector de la Construcción

El impuesto diferido es determinado utilizando las tasas y normativas vigentes a la fecha de los Estados Contables y que se espera sean aplicables cuando el respectivo activo por impuesto diferido se realice o el pasivo por impuesto diferido sea pagado.

Los activos por impuesto diferido son reconocidos en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras contra las que cargar la deducciones por diferencias temporarias.

Se provisiona impuesto diferido sobre las diferencias temporarias que surgen de inversiones en subsidiarias o asociadas, salvo cuando el momento en que se revierten las diferencias temporarias queda bajo el control de la Sociedad y resulte probable que la diferencia temporaria no se revierta en un futuro previsible.”

En la nota específica sobre el impuesto diferido mencionan que: “los activos y pasivos diferidos por impuesto a la renta se encuentran neteados ya que los mismos son legalmente compensables en la medida que corresponden a la misma autoridad fiscal”.

Los rubros que generaron las diferencias temporarias dando lugar a un activo por impuesto diferido son los siguientes: Bienes de cambio, Exoneración por inversiones no computada, Provisiones y gastos a deducir en ejercicios siguientes.

En lo que respecta a los rubros que generan las diferencias temporarias que dan lugar a un pasivo por impuesto diferido nos encontramos con: Bienes de Uso y Anticipos de clientes.

Si bien este no es el caso también se nos mencionó que uno de los factores que tenía una mayor incidencia en el cálculo del impuesto diferido son las pérdidas de ejercicios anteriores.

Los asesores de la compañía consideran que los efectos del Impuesto Diferido son de mediana relatividad a la luz de los resultados correspondientes al Ejercicio 2007, no obstante ello, dicha incidencia se vuelve menos potente en ejercicios anteriores debido a la variabilidad de los resultados que ha arrojado la compañía.

Asimismo, no deja de reconocer a la NIC 12 y los criterios de contabilización que en ella se disponen, como importantes a fin de lograr uniformidad en la presentación de los Estados Contables y lograr un cumplimiento general de las normas de aplicación obligatoria en nuestro país.

Concluyeron en base a sus experiencias que las empresas que se someten a auditorías externas calculan el impuesto diferido de manera correcta y cumplen con las formalidades dispuestas. Agregaron además que los auditores suelen ser muy celosos de los aspectos subjetivos que implica el reconocimiento de una ganancia por impuesto diferido.

Por último coincidieron en que a nivel profesional el alcance de la aplicación de la normativa referida al tratamiento del impuesto a las ganancias, es escaso.

6.2. Entrevista 2: CAMPIGLIA CONSTRUCCIONES.

En esta empresa nos entrevistamos con el Cr. Pablo Campiglia quien se desempeña como contador de la misma.

CAMPIGLIA CONSTRUCCIONES es una empresa que tiene su origen en el año 1979, como un emprendimiento del Ingeniero Civil Eduardo Campiglia.

Es una empresa dedicada a la construcción de edificios tanto públicos como privados que ha llevado un crecimiento sólido y sostenido que explica una evolución de 30.000 metros cuadrados construídos en los primeros diez años a mas de 165.000 metros cuadrados en la última década.

En cuanto a la facturación anual de la misma, podemos clasificarla dentro de aquellas que superan los U\$S 10:000.000

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”, en el Sector de la Construcción

Dentro del contexto de obras y edificios para viviendas y pensados para diferentes niveles socioeconómicos, sin dejar de lado la calidad, el entorno y el medio ambiente se destacan, en el año 2007, El Tilo.

En materia de reciclajes, se han recuperado antiguos locales fabriles y desarrollado varios proyectos como el del Lofts del Prado merecedor del premio especial “Vivienda Colectiva Reciclada”.

Otros relevantes proyectos residenciales son los edificios Horus en Pocitos, Amarras Reales en Piríapoles, Principessa en Punta Carretas.

En la actualidad el Departamento de Arquitectura se halla trabajando a gran ritmo erigiendo la segunda etapa de Amarras Reales y los nuevos lanzamientos de El Tilo (puerto del Buceo), Museum (Punta Carretas) y Cygnus (Rambla de Malvín) a la vez que prepara lanzamientos de gran impacto como e – Towers (Malvín), Aquarius (Malvín), Torre Brum (Rambla oeste), Green (Centro) y Tres Cruces IV.

Al igual que en la entrevista anterior, se consideró la importancia relativa de los capítulos del Estado de Situación Patrimonial. Para este caso particular debemos clasificar a esta misma empresa en tres diferentes: Constructoras (Construcción de obras para terceros), Promotoras 1 (Construcción de edificios y posterior venta de sus unidades; recientemente terminada la obra y con un buen ritmo de ventas), Promotoras 2 (Construcción de edificios y posterior venta de unidades; a pocos años de finalizada la obra, con un menor ritmo de ventas y cobranzas pactadas a largo plazo).

Rubros de Activo en Constructoras:

Disponibilidades	17%
Créditos por ventas	25%
Otros créditos	15%
Bienes de cambio	30%
Bienes de Uso	12%
<u>Impuesto diferido</u>	<u>1%</u>
Total Activo	100%

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

Rubros de Pasivo en Constructoras:

Deudas comerciales	60%
Deudas Financieras	10%
Deudas Diversas	30%
<u>Impuesto diferido</u>	<u>0%</u>
Total Pasivo	100%

Rubros de Activos en Promotoras 1

Disponibilidades	8%
Créditos por ventas	60%
Otros créditos	2%
Bienes de cambio	30%
Bienes de Uso	0%
<u>Impuesto diferido</u>	<u>0%</u>
Total Activo	100%

Rubros de Pasivo en Promotoras 1:

Deudas comerciales	15%
Deudas Financieras	70%
Deudas Diversas	10%
<u>Impuesto diferido</u>	<u>5%</u>
Total Pasivo	100%

Rubros de Activos en Promotoras 2:

Disponibilidades	0%
Créditos por ventas	75%
Otros créditos	0%
Bienes de cambio	25%
Bienes de Uso	0%
<u>Impuesto diferido</u>	<u>0%</u>
Total Activo	100%

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

Rubros de Pasivo en Promotoras 2:

Deudas comerciales	0%
Deudas Financieras	35%
Deudas Diversas	15%
<u>Impuesto diferido</u>	<u>50%</u>
Total Pasivo	100%

Con la entrada en vigencia del Decreto 162/2004 lo que mayor incidencia tuvo en la elaboración y presentación de Estados Financieros, fueron las Notas a los mismos dado que las mismas exigen mayor información a revelar, pero se han ido uniformizando las mismas a los efectos de cumplir con las normas contables adecuadas.

El reconocimiento de los ingresos de la compañía se corresponde con los mencionados en la NIC 11, ya que los técnicos en la materia arquitectónica junto con los profesionales contables determinan el Grado de Avance de la Obra concluyendo en un informe técnico.

Los costos comprenden todos aquellos costos que se relacionan directamente con el contrato, excepto los gastos administrativos. Por lo tanto podemos decir que este criterio coincide con el establecido en la NIC 11.

En lo que respecta a los gastos financieros (intereses y diferencias de cambio) los mismos se reconocen como gastos del período, no procediendo a su activación.

En cuanto a la NIC 12, como mencionamos líneas arriba, debemos separar la empresa en tres tipos de empresas (Constructoras, Promotoras 1 y Promotoras 2).

Esta división de las empresas Promotoras en dos se justifica en lo que señala el Cr. Pablo Campiglia: “... si bien el ciclo de estas empresas en general es bien marcado la celeridad de las ventas y cobranzas varía significativamente de un proyecto a otro, entre

otras cosas por: el momento de lanzamiento de las ventas, el público objetivo (sector económico, alto o medio), etc.

A modo de ejemplo, se pueden dar casos de construcciones de edificios donde básicamente se venden recién cuando se terminan las obras de modo prácticamente contado (Promotoras 1), caso en el cual prácticamente no se genera Impuesto Diferido en ninguno de los cierres de balance”.

Esta afirmación la podemos verificar en el peso relativo que el impuesto diferido tiene en este tipo de empresas (obsérvese importancia relativa de los rubros del Estado de Situación Patrimonial, página 252). Esto se debe a que, como se afirma, las ventas son prácticamente al contado por lo que no se generarían diferencias temporarias importantes en cuanto al reconocimiento de los ingresos.

Continúa, “ por otro lado, nos encontramos con proyectos de muchas unidades que han llevado varios años en venderse, y donde en su gran mayoría las ventas se pactaron a largos plazos (Promotoras 2). En éstos sí podemos encontrar que el impuesto diferido puede ser relativamente grande, ya que en algunos casos ya llegado a alcanzar el 50% del pasivo”.

Esta gran incidencia del impuesto diferido en este tipo de empresas se debe a las diferencias temporarias que surgen en el reconocimiento de los ingresos de las ventas a plazo (diferencia detallada en el Capítulo V, Reconocimiento de Resultados (diferimiento de la utilidad fiscal y contable), página 217).

En el caso de las empresas Constructoras las diferencias temporarias que se generan se deben a los Bienes de Uso y los Anticipos a proveedores en moneda extranjera.

Al igual que lo mencionado en TEYMA, se considera que el impacto de la aplicación de esta NIC es de mediana a escasa materialidad debiéndose esta afirmación a que, mayoritariamente, las principales diferencias temporarias obtenidas determinan un impuesto diferido de escasa materialidad en los resultados. Excepto en el caso de las empresas Promotoras 2 en donde el impuesto a la renta diferido tiene un peso importante en el Estado de Situación Patrimonial de estas empresas.

Asimismo, destaca la importancia de la aplicación de la NIC 12 a los efectos de lograr una uniformidad en la elaboración y presentación de los Estados Financieros con las normas contables adecuadas, manifestando, que esta y otras normas conllevan a un perfeccionamiento de los mismos; lo cual considera de suma importancia para la información presentada a terceros.

6.3. Entrevista 3: REGISTRO NACIONAL DE EMPRESAS DE OBRAS PÚBLICAS (MTOB).

Las personas con quienes nos entrevistamos fueron la Cra. Rosario Penino y el Cr. Iturburu, ambos están encargados de la sección del control contable que se les practica a todas aquellas empresas constructoras que contratan con el Estado.

Esta dependencia del Ministerio de Transporte y Obras Públicas cumple con el objetivo de calificar a este tipo de empresas de acuerdo a su base legal, a su situación financiera y a sus antecedentes de obras realizadas. Cada una de estas variables le da un valor determinado a la empresa concluyendo en el VECA (Valor Estimado de Calificación Anual). Éste es el valor que determinan la capacidad de contratación con el Estado que las empresas poseen.

El objetivo de esta entrevista fue obtener una visión global a través de quienes institucionalmente evalúan los Estados Contables por imperio legal en cuanto a la aplicación de las normas contables adecuadas y en particular en cuanto a la aplicación de la NIC 12. Esta visión nos permitió conocer – aunque en forma general – el estado de aplicación e impacto en los Estados Financieros de un gran número de empresas del sector construcción, así como también conocer cuáles son los rubros que tienen un mayor impacto en el cálculo del impuesto diferido, y cuales han sido las dificultades

que han encontrado en el control de los Estados Financieros de estas empresas, en referencia a esta norma de impuesto a las ganancias.

En lo que respecta a la aplicación de las normas contables adecuadas en general, destacan que las que mayor incidencia han tenido ha sido la relativa a la exposición de la información a revelar en las Notas a los Estados Financieros, las cuales se han ido ajustando a lo establecido en estas normas. Así como también la presentación de información comparativa.

Destacan, asimismo, que la mayoría de las empresas presentan sus Estados Financieros de acuerdo a las normas contables adecuadas, con algunas excepciones entre las cuales se puede destacar la NIC 12, ya que expresan que aproximadamente son el 20% las empresas que “aplican” esta NIC.

Aplican entre comillas porque de esas 20% el 10% de ellas lo calcula tal cual lo establece la NIC, mientras que el resto simplemente señala en sus Notas que el impuesto diferido no es material y por lo tanto no lo incluyen en sus Estados Financieros, y en otros casos exponen en sus Notas que al calcularlo obtuvieron un activo por impuesto diferido pero como no esperan tener resultados positivos no reconocen dicho activo.

Cuando se les consultó en forma personal y desde el punto de vista profesional, que incidencia consideraban tenía el impuesto diferido en estas empresas, concluyeron que tenía una escasa o nula materialidad y que esto se debía a que las diferencias temporarias que surgen no son materiales.

CAPÍTULO VII – CONCLUSIONES.

De acuerdo a lo expuesto en este trabajo monográfico, a la información recabada en las entrevistas practicadas y teniendo en cuenta que el objetivo del mismo fue determinar el impacto de la aplicación de la NIC 12 – Impuesto a las Ganancias, en el sector de la Construcción podemos arribar a las siguientes conclusiones:

En virtud de los datos y observaciones vertidas por los profesionales del Ministerio de Transporte y Obras Públicas y coincidentes con el enfoque personal de los contadores de las distintas empresas privadas, podríamos sostener que la aplicación del Impuesto Diferido se reduce a menos del 20% de las empresas del sector, es decir que la misma no es práctica generalizada en Uruguay.

Rescatamos como principales causas de este hecho, que no se visualiza a la NIC 12 como una norma prioritaria y significativa en el marco de la actividad profesional y sus responsabilidades. En su gran mayoría coincidieron que existen varios items que resultan prioritarios ya que el que no cumplimiento de los mismos resultarían en un perjuicio económico o inclusive resultan en beneficios de carácter cualitativos que se perciben mejores posicionados en la evaluación costo – beneficio.

Por otro lado, los organismos que reciben información contable y ejercen sobre ellas ciertas tareas y actividades de control definidas con diversidad de alcance en orden a los objetivos que persiguen, generalmente entienden a la NIC 12 como una norma que enmarca conceptos que pudieran resultar subjetivos y complejos, que por el contrario a desarrollar un mejor ambiente de control, conllevan el desarrollo de una debilidad del mismo.

En lo particular, consideramos que a través del análisis de estados financieros que nos han proporcionado, es normalmente muy complejo arribar a un seguimiento del proceso de cálculo, que exige para ello la especialidad en áreas técnico contable y técnico fiscal, predisponiendo la existencia de equipo multidisciplinario a tales efectos.

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”, en el Sector de la Construcción

A esto se suma el hecho de que las notas a los Estados Financieros, si bien han mejorado en cantidad y calidad por el directo impacto de la obligatoriedad de la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, siguen aún siendo en su gran mayoría insuficientes para considerarlas como proveedor ~~del~~ detallado **de** conocimiento de los criterios y políticas contables aplicadas, que exige el cálculo del impuesto a las ganancias.

Cabe consignar, que si tomamos en consideración la población de empresas de este sector que aplican la NIC 12, detectamos que menos son todavía las que lo hacen cumpliendo con todas las exigencias formales de exposición y revelación en Notas tal como lo prevé la norma. Podríamos simplificar el grupo que mejor se introduce a la aplicación de esta NIC como aquellas empresas que someten a Auditorías Externas la información contable. Estas últimas generalmente se presentan como empresas importantes en cuanto a su tamaño organizacional, de volúmenes de facturación mayores a U\$S 10:000.000 y líderes en el mercado de acuerdo al actividad del sector.

Acudiendo al análisis de la incidencia del reconocimiento del resultado por impuesto a las ganancias diferidas, debemos destacar como primera conclusión, que no resultan significativos ni materiales en el estado de resultados.

Si bien en valores absolutos, podríamos inferir que los montos obtenidos son más que considerables si los comparamos con los resultados alcanzados en otros sectores económicos, en términos relativos al sector analizado no se aprecia una incidencia significativa en el reconocimiento de los resultados.

No obstante ello, hemos comprobado la existencia de determinadas diferencias temporarias que preveíamos podrían generar activos o pasivos por el diferimiento de impuesto a las ganancias, de acuerdo a la actividad de construcción y su lógica incidencia en la estructura de los estados contables.

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”, en el Sector de la Construcción

La diferencia sustancial y particular que se percibe en la información contable de las empresas promotoras, es la que se origina del diferente criterio de reconocimiento de los ingresos por las ventas de inmuebles pagaderos a plazo según el régimen previsto por la Ley N° 8.733 de 17 de junio de 1931 concordantes y modificativas.

Por otra parte, dentro de las empresas edilicias que se abocan a la construcción propiamente dicha, encontramos como principales diferencias temporarias las que surgen de Bienes de Uso y Anticipos a Proveedores.

Finalmente, de acuerdo a la exponente de las constructoras de obras civiles, las más significativas se resúmen en Exoneración por Inversiones, Bienes de Uso, Bienes de Cambio, Anticipo de Clientes y Provisiones y Gastos a deducir en ejercicios posteriores.

La óptica del Ministerio de Transporte y Obras Públicas, encuentra y agrega a las Pérdidas Fiscales de Ejercicios Anteriores como uno de los principales y más repetidos exponentes del cálculo por impuesto diferido.

Cómo resultado de la investigación descrita a lo largo de este trabajo en sus diferentes capítulos, proporcionamos nuestra opinión respecto a la NIC 12 y la aplicación e incidencia en la realidad de las empresas constructoras y en la práctica profesional que a ella atañe.

Los cambios que se suscitaron en este último tiempo, tanto en la normativa contable aplicada en nuestro país, como en marco fiscal de la mano eon de la reforma tributaria, y el lógico impacto en las exigencias que recaen sobre la información contable que se presentan ante diferentes organismos, convergen y provocan una revolución tal, que exige una revisión y puesta al día casi que permanente de los profesionales responsables de elaborar los Estados Financieros y Fiscales, lo que inexorablemente en la microrealidad de empresas más pequeñas motiva una especie de orden de prioridad de

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”, en el Sector de la Construcción

cambios de normas, criterios y políticas a las que se debe dar cumplimiento. Tal es el efecto de esta transición que hasta los mismos organismos que se abocan al control de los estados contables parecen adoptar permanentemente resoluciones y criterios operativos tendientes a adaptar sus procesos de control a los cambios en las normativas.

En este proceso de cambio, también conviven prioridades que generalmente coliden con los mismos objetivos de las organizaciones, que han ido postergando a la NIC 12 en su aplicación.

No obstante ello, las diferencias temporarias parecen ser claras en este sector, como también parece ser interesante la determinación del impuesto diferido en valores absolutos, aunque no llegue a ser determinante a la hora de tomar decisiones en función de los resultados obtenidos.

Creemos que la propuesta de esta NIC es válida e interesante a los efectos de la correcta asignación de resultados en el tiempo, pero que por otro lado no adquiere protagonismo en una realidad con tantas necesidades de mejoramiento tanto a nivel operativo como técnico.

Lo expuesto líneas arriba podría explicar la escasa incidencia del impuesto diferido, que se percibe en los Estados Contables.

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

ANEXOS PRÁCTICOS.

1) EJEMPLO PRÁCTICO DEL DIFERIMIENTO DE LA UTILIDAD CONTABLE Y FISCAL

CASO PRÁCTICO - Pesos Uruguayos

	2008-12-31	2009-12-31	2010-12-31	2011-12-31	2012-12-31	Total
Avance de Obra	15%	15%	50%	20%	0%	100%
Costo	150	150	500	200	0	1000
	15%	15%	50%	20%	0%	100%
Promesa		X				0
Vencimientos		480	240	240	240	1200

AÑO 2008		NCA		AÑO 2008		NFA	
	DEBE	HABER		DEBE	HABER		
Caja		120	Caja	120			
Capital			Capital		120		120
Inmuebles en Const	150		Inmuebles en Const	150			
Pasivo		150	Pasivo		150		150
ESP	2008-12-31		ESP	2008-12-31			
Caja		120	Caja		120		
Inmuebles en Const		150	Inmuebles en Const		150		
Pasivo			Pasivo			150	150
Capital			Capital			120	120
ACT = PAS + PAT	270	270	ACT = PAS + PAT	270	270		270

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

AÑO 2009	NCA		AÑO 2009	NFA	
	DEBE	HABER		DEBE	HABER
Inmuebles Prometidos	1200		Inmuebles Prometidos	1200	
Promesa de Vta		1200	Promesa de Vta		1200
Cuotas Vencidas	480		Cuotas Vencidas	480	
Anticipos Clientes		480	Anticipos Clientes		480
Cliente Venta	360		Cliente Venta	360	
Anticipos Clientes	360		Anticipos Clientes	360	
Cliente		360	Cliente		360
Inmuebles en Const Pasivo	150		Inmuebles en Const Pasivo	150	
Costo de Obra Inmuebles en Const	300		Costo de Obra Inmuebles en Const	300	
Venta	360		Venta	360	
Costo de Obra		300	Costo de Obra		300
Resultado del Ejerc		60	Ut Diferidas		60
			Ut Diferidas	24	
			Resultados del Ej		24
ESP	2009-12-31		ESP	2009-12-31	
Caja	120		Caja	120	
Inmuebles en Const	0		Inmuebles en Const	0	
Cuotas Vencidas	480		Cuotas Vencidas	480	
Cliente	0		Cliente	0	
Inmuebles Prometidos	1200		Inmuebles Prometidos	1200	
Promesa de Vta		1200	Promesa de Vta		1200
Pasivo		300	Pasivo		300
Anticipos Clientes		120	Anticipos Clientes		120
Capital		120	Ut Diferidas		36
Resultado del EJ		60	Capital		120
ACT = PAS + PAT	1800	1800	Resultado del EJ		24
			ACT = PAS + PAT	1800	1800

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

AÑO 2010	NCA		AÑO 2010	NFA	
	DEBE	HABER		DEBE	HABER
Cuotas Vencidas	240		Cuotas Vencidas	240	
Anticipos Clientes		240	Anticipos Clientes		240
Cliente	600		Cliente	600	
Venta		600	Venta		600
Anticipos Clientes	360		Anticipos Clientes	360	
Cliente		360	Cliente		360
Inmuebles en Const	500		Inmuebles en Const	500	
Pasivo		500	Pasivo		500
Costo de Obra	500		Costo de Obra	500	
Inmuebles en Const		500	Inmuebles en Const		500
Venta	600		Venta	600	
Costo de Obra		500	Costo de Obra		500
Resultado del Ejerc		100	Ut Diferidas		100
			Ut Diferidas	72	
			Resultados del Ej		72
ESP	2010-12-31		ESP	2010-12-31	
Caja	120		Caja	120	
Inmuebles en Const	0		Inmuebles en Const	0	
Cuotas Vencidas	720		Cuotas Vencidas	720	
Cliente	240		Cliente	240	
Inmuebles			Inmuebles		
Prometidos	1200		Prometidos	1200	
Promesa de Vta		1200	Promesa de Vta		1200
Pasivo		800	Pasivo		800
Anticipos Clientes		0	Anticipos Clientes		0
Capital		120	Ut Diferidas		64
Resultado del Ej Anterior		60	Capital		120
Resultado del EJ		100	Resultado del Ej Anterior		24
ACT = PAS + PAT	2280	2280	Resultado del EJ		72
			ACT = PAS + PAT	2280	2280

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

AÑO 2011	NCA		AÑO 2011	NFA	
	DEBE	HABER		DEBE	HABER
Cuotas Vencidas	240		Cuotas Vencidas	240	
Anticipos Clientes		240	Anticipos Clientes		240
Cliente	240		Cliente	240	
Venta		240	Venta		240
Anticipos Clientes	240		Anticipos Clientes	240	
Cliente		240	Cliente		240
Inmuebles en Const	200		Inmuebles en Const	200	
Pasivo		200	Pasivo		200
Costo de Obra	200		Costo de Obra	200	
Inmuebles en Const		200	Inmuebles en Const		200
Venta	240		Venta	240	
Costo de Obra		200	Costo de Obra		200
Resultado del Ejerc		40	Ut Diferidas		40
			Ut Diferidas	64	
			Resultados del Ej		64
ESP	2011-12-31		ESP	2011-12-31	
Caja	120		Caja	120	
Inmuebles en Const	0		Inmuebles en Const	0	
Cuotas Vencidas	960		Cuotas Vencidas	960	
Cliente	240		Cliente	240	
Inmuebles			Inmuebles		
Prometidos	1200		Prometidos	1200	
Promesa de Vta		1200	Promesa de Vta		1200
Pasivo		1000	Pasivo		1000
Anticipos Clientes		0	Anticipos Clientes		0
Capital		120	Ut Diferidas		40
Resultado del Ej Anterior		160	Capital		120
Resultado del EJ		40	Resultado del Ej Anterior		96
ACT = PAS + PAT	2520	2520	Resultado del EJ		64
			ACT = PAS + PAT	2520	2520

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

AÑO 2012		NCA		AÑO 2012		NFA	
	DEBE	HABER		DEBE	HABER		HABER
Cuotas Vencidas	240		Cuotas Vencidas	240		Cuotas Vencidas	240
Cientes		240	Cientes		200	Cientes	200
			Ut Diferidas	40		Ut Diferidas	40
			Resultados del Ej		40	Resultados del Ej	40
ESP	2012-12-31		ESP	2012-12-31		ESP	2012-12-31
Caja	120		Caja	120		Caja	120
Inmuebles en Const	0		Inmuebles en Const	0		Inmuebles en Const	0
Cuotas Vencidas	1200		Cuotas Vencidas	1200		Cuotas Vencidas	1200
Cliente	0		Cliente	0		Cliente	0
Inmuebles Prometidos	1200		Inmuebles Prometidos	1200		Inmuebles Prometidos	1200
Promesa de Vta		1200	Promesa de Vta		1200	Promesa de Vta	1200
Pasivo		1000	Pasivo		1000	Pasivo	1000
Anticipos Clientes		0	Anticipos Clientes		0	Anticipos Clientes	0
Capital		120	Ut Diferidas		0	Ut Diferidas	0
Resultado del Ej Anterior		200	Capital		120	Resultado del Ej Anterior	160
Resultado del EJ		0	Resultado del Ej Anterior		160	Resultado del EJ	40
ACT = PAS + PAT	2520	2520	ACT = PAS + PAT	2520	2520	ACT = PAS + PAT	2520

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

CASO PRÁCTICO - Dólares

	2008-12-31	2009-12-31	2010-12-31	2011-12-31	2012-12-31	Total
Avance de Obra	15%	15%	50%	20%	0%	100%
Costo	150	150	500	200	0	1000
	15%	15%	50%	20%	0%	100%
Promesa		X				0
Vencimientos		480	240	240	240	1200
Cotizaciones	1	1	1.5	2	3	

AÑO 2008		NCA		AÑO 2008		NFA	
	DEBE	HABER		DEBE	HABER		
Caja	120		Caja	120			
Capital		120	Capital		120		
Inmuebles en Const	150		Inmuebles en Const	150			
Pasivo		150	Pasivo		150		
ESP	2008-12-31		ESP	2008-12-31			
Caja	120		Caja	120			
Inmuebles en Const	150		Inmuebles en Const	150			
Pasivo		150	Pasivo		150		
Capital		120	Capital		120		
ACT = PAS + PAT	270	270	ACT = PAS + PAT	270	270		

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

AÑO 2009	NCA		AÑO 2009	NFA	
	DEBE	HABER		DEBE	HABER
Inmuebles Prometidos	1200		Inmuebles Prometidos	1200	
Promesa de Vta		1200	Promesa de Vta		1200
Cuotas Vencidas	480		Cuotas Vencidas	480	
Anticipos Clientes		480	Anticipos Clientes		480
Cliente	360		Cliente	360	
Venta		360	Venta		360
Anticipos Clientes	360		Anticipos Clientes	360	
Cliente		360	Cliente		360
Inmuebles en Const	150		Inmuebles en Const	150	
Pasivo		150	Pasivo		150
Costo de Obra	300		Costo de Obra	300	
Inmuebles en Const		300	Inmuebles en Const		300
Venta	360		Venta	360	
Costo de Obra		300	Costo de Obra		300
Resultado del Ejerc		60	Ut Diferidas		60
			Ut Diferidas	24	
			Resultados del Ej		24
ESP	2009-12-31		ESP	2009-12-31	
Caja	120		Caja	120	
Inmuebles en Const	0		Inmuebles en Const	0	
Cuotas Vencidas	480		Cuotas Vencidas	480	
Cliente	0		Cliente	0	
Inmuebles Prometidos	1200		Inmuebles Prometidos	1200	
Promesa de Vta		1200	Promesa de Vta		1200
Pasivo		300	Pasivo		300
Anticipos Clientes		120	Anticipos Clientes		120
Capital		120	Ut Diferidas		36
Resultado del EJ		60	Capital		120
ACT = PAS + PAT	1800	1800	Resultado del EJ		24
			ACT = PAS + PAT	1800	1800

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

AÑO 2010	NCA		AÑO 2010	NFA	
	DEBE	HABER		DEBE	HABER
Cuotas Vencidas	360		Cuotas Vencidas	360	
Anticipos Clientes		360	Anticipos Clientes		360
Cliente	648		Cliente	648	
Venta		648	Venta		648
Anticipos Clientes	480		Anticipos Clientes	480	
Cliente		480	Cliente		480
Inmuebles en Const	500		Inmuebles en Const	500	
Pasivo		500	Pasivo		500
Costo de Obra	500		Costo de Obra	500	
Inmuebles en Const		500	Inmuebles en Const		500
Venta	648		Inmuebles prometidos	300	
Costo de Obra		500	Promesa de venta		300
Resultado del Ejerc		148	Venta	648	
Inmuebles prometidos	240		Costo de Obra		500
Promesa de venta		240	Ut Diferidas		148
			Ut Diferidas	101	
			Resultados del Ej		101
ESP	2010-12-31		ESP	2010-12-31	
Caja	120		Caja	120	
Inmuebles en Const	0		Inmuebles en Const	0	
Cuotas Vencidas	840		Cuotas Vencidas	840	
Cliente	168		Cliente	168	
Inmuebles Prometidos	1440		Inmuebles Prometidos	1440	
Promesa de Vta		1440	Promesa de Vta		1440
Pasivo		800	Pasivo		800
Anticipos Clientes		0	Anticipos Clientes		0
Capital		120	Ut Diferidas		83
Resultado del Ej Anterior		60	Capital		120
Resultado del EJ		148	Resultado del Ej Anterior		24
ACT = PAS + PAT	2568	2568	Resultado del EJ		101
			ACT = PAS + PAT	2568	2568

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

AÑO 2011	NCA		AÑO 2011	NFA	
	DEBE	HABER		DEBE	HABER
Cuotas Vencidas	480		Cuotas Vencidas	480	
Anticipos Clientes		480	Anticipos Clientes		480
Cliente	672		Cliente	672	
Venta		672	Venta		672
Anticipos Clientes	480		Anticipos Clientes	480	
Cliente		480	Cliente		480
Inmuebles en Const	200		Inmuebles en Const	200	
Pasivo		200	Pasivo		200
Costo de Obra	200		Costo de Obra	200	
Inmuebles en Const		200	Inmuebles en Const		200
Inmuebles prometidos	240		Inmuebles prometidos	240	
Promesa de venta		240	Promesa de venta		240
Venta	672		Venta	672	
Costo de Obra		200	Costo de Obra		200
Resultado del Ejerc		472	Ut Diferidas		472
			Ut Diferidas	419	
			Resultados del Ej		419
ESP	2011-12-31		ESP	2011-12-31	
Caja	120		Caja	120	
Inmuebles en Const	0		Inmuebles en Const	0	
Cuotas Vencidas	1320		Cuotas Vencidas	1320	
Cliente	360		Cliente	360	
Inmuebles Prometidos	1680		Inmuebles Prometidos	1680	
Promesa de Vta		1680	Promesa de Vta		1680
Pasivo		1000	Pasivo		1000
Anticipos Clientes		0	Anticipos Clientes		0
Capital		120	Ut Diferidas		136
Resultado del Ej Anterior		208	Capital		120
Resultado del EJ		472	Resultado del Ej Anterior		125
ACT = PAS + PAT	3480	3480	Resultado del EJ		419
			ACT = PAS + PAT	3480	3480

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

AÑO 2012		NCA		AÑO 2012		NFA		
	DEBE	HABER		DEBE	HABER		HABER	
Cuotas Vencidas	720		Cuotas Vencidas	720		Cuotas Vencidas	720	
Cientes		360	Cientes		360	Cientes	360	
Diferencia de cambio		360	Diferencia de cambio		360	Diferencia de cambio	360	
Inmuebles prometidos	360		Inmuebles prometidos	360		Inmuebles prometidos	360	
Promesa de venta		360	Promesa de venta		360	Promesa de venta	360	
Diferencia de cambio	360		Ut Diferidas	136		Ut Diferidas	136	
Resultado del Ej		360	Diferencia de cambio	360		Diferencia de cambio	360	
			Resultados del Ej		496	Resultados del Ej	496	
ESP	2012-12-31		ESP	2012-12-31		ESP	2012-12-31	
Caja	120		Caja	120		Caja	120	
Inmuebles en Const	0		Inmuebles en Const	0		Inmuebles en Const	0	
Cuotas Vencidas	2040		Cuotas Vencidas	2040		Cuotas Vencidas	2040	
Ciente	0		Ciente	0		Ciente	0	
Inmuebles Prometidos	2040		Inmuebles Prometidos	2040		Inmuebles Prometidos	2040	
Promesa de Vta		2040	Promesa de Vta		2040	Promesa de Vta	2040	
Pasivo		1000	Pasivo		1000	Pasivo	1000	
Anticipos Clientes		0	Anticipos Clientes		0	Anticipos Clientes	0	
Capital		120	Ut Diferidas		0	Ut Diferidas	0	
Resultado del Ej Anterior		680	Capital		120	Resultado del Ej Anterior	544	
Resultado del EJ		360	Resultado del Ej Anterior		544	Resultado del EJ	496	
ACT = PAS + PAT	4200	4200	Resultado del EJ		496	ACT = PAS + PAT	4200	
			ACT = PAS + PAT	4200	4200			

ANEXOS CUESTIONARIOS.

A) CUESTIONARIO DE EMPRESAS CONSTRUCTORAS

EMPRESA: _____

ENTREVISTADO: _____

CARGO QUE OCUPA: _____

CONOCIMIENTO GENERAL DE LA EMPRESA

1) Clasificación por rama de actividad:

- Vialidad _____
- Edilicias _____
- Infraestructura _____
- Otras _____

2) Origen del capital:

- Nacional _____
- Extranjero _____
- Mixto _____

3) Facturación anual:

- Menor a U\$S 4:000.000 _____
- Entre U\$S 4:000.000 y U\$S 10:000.000 _____
- Mayor a U\$S 10:000.000 _____

4) Importancia relativa de los capítulos que integran el Estado de Situación Patrimonial

- Disponibilidades _____
- Créditos por ventas _____
- Otros créditos _____

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

- Bienes de cambio _____
- Bienes de uso _____
- Deudas comerciales _____
- Deudas Financieras _____
- Deudas Diversas _____

POLÍTICAS CONTABLES

- 1) Con la entrada en vigencia del Decreto 162/004, ¿cuáles han sido las normas contables que han incidido en mayor grado, en la elaboración y presentación de los Estados Financieros?

- 2) Particularmente, ¿aplica todas las NIC vigentes a la fecha o excluye la aplicación de algunas?

- 3) ¿Cuál es el criterio y las normas contables que aplica en cuanto al reconocimiento de los ingresos y costos de la compañía?

- 4) ¿Los ingresos ordinarios comprenden:
 - a) la cantidad inicial acordada en el contrato,
 - b) variaciones en el trabajo del contrato, reclamos y pagos de incentivos siempre que:
 - sea probable que resultarán en ingresos ordinarios,
 - sean capaces de ser medidos confiablemente.?

- 5) ¿Los costos comprenden:
 - a) costos que se relacionan directamente con el contrato específico (mano de obra, materiales, depreciación de equipos, etc.)

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

- b) costos que son atribuibles a la actividad del contrato en general y que pueden ser asignados al contrato (seguros, diseño y asistencia técnica, gastos generales de construcción, costos de financiación), y
 - c) otros costos que son específicamente cargables al cliente bajo los términos del contrato.?
-
- 6) ¿Cuál es el tratamiento contable de los intereses y diferencias de cambio, asociadas al contrato de construcción?
 - 7) ¿Cuándo la entidad capitaliza los intereses en que incurre de acuerdo a la NIC 23 – Costos por préstamos los mismos han sido incluidos en los costos del contrato de acuerdo a los requerimientos de esa Norma?
 - 8) ¿Ha generado activos o pasivos por impuesto diferido de acuerdo lo establecido en la NIC 12?
 - 9) ¿Qué incidencia relativa ha tenido el reconocimiento de un impuesto diferido en los resultados de la empresa?
 - 10) ¿Las diferencias temporarias de qué rubros resultaron materiales en la determinación del impuesto diferido?
 - 11) ¿Cuáles serían las principales diferencias temporarias deducibles?
 - 12) ¿Y en cuanto a las imponibles?
 - 13) ¿Cuáles identifica como diferencias particulares del sector?
 - 14) ¿Que varianza presenta la función resultado del ejercicio en una empresa de este sector?, es decir, ¿con que certeza se pueden estimar resultados futuros?

VISIÓN PARTICULAR DE LA COMPAÑÍA

- 1) ¿Considera que la incidencia efectiva del impuesto diferido en los resultados de las empresas del sector es:
 - a. Muy material _____
 - b. Medianamente material _____
 - c. De escasa o nula materialidad _____

- 2) De no considerarla material entiende usted que, teóricamente debiera ser material, pero no se traducen estos efectos en la realidad debido a que:
 - a) no se aplica porque los usuarios de la información no exigen ni controlan adecuadamente su aplicación _____
 - b) no se aplica por desconocimiento de los extremos dispuestos por la NIC 12 _____
 - c) se aplica pero con errores _____
 - d) se aplica pero las diferencias temporarias que surgen determinan un impuesto diferido de escasa materialidad en los resultados. _____

B) CUESTIONARIO Registro Nacional de Empresas de Obras Públicas (MTOB)

ENTREVISTADO: _____

CARGO QUE OCUPA: _____

POLÍTICAS CONTABLES

- 1) Con la entrada en vigencia del Decreto 162/004, ¿cuáles han sido las normas contables que han incidido en mayor grado, en la elaboración y presentación de los Estados Financieros?

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

- 2) ¿Qué porcentaje de las empresas controladas aplican todas las NIC vigentes a la fecha?
- 3) ¿En que medida y cual es el porcentaje de las empresas que aplican la NIC 11?
- 4) ¿En que medida y cual es el porcentaje de las empresas que aplican la NIC 12?
- 5) ¿Qué incidencia relativa ha tenido el reconocimiento de un impuesto diferido en los resultados de la empresa, de acuerdo al tamaño y actividad de construcción de cada empresa?

VISIÓN PARTICULAR DE LA COMPAÑÍA

- 1) ¿Considera que la incidencia efectiva del impuesto diferido en los resultados de las empresas del sector es:
 - Muy material _____
 - Medianamente material _____
 - De escasa o nula materialidad _____

- 2) De no considerarla material entiende usted que, teóricamente debiera ser material, pero no se traducen estos efectos en la realidad debido a que:
 - no se aplica porque los usuarios de la información no exigen ni controlan adecuadamente su aplicación _____
 - no se aplica por desconocimiento de los extremos dispuestos por la NIC 12 _____
 - se aplica pero con errores _____
 - se aplica pero las diferencias temporarias que surgen determinan un impuesto diferido de escasa materialidad en los resultados. _____

ANEXOS NORMATIVA.

1) CONSULTA DGI N° 3557

Se consulta sobre el tratamiento de las cuentas representativas de la actividad de construcción de inmuebles de propiedad horizontal que se prometen en venta antes de la terminación de las obras.

En primer lugar debe destacarse que las normas NICS de contabilidad no son de aplicación a los efectos fiscales en forma íntegra. El Decreto N° 200/993 de 04.05.993 se dictó visto el artículo 91 de la Ley N° 16.060, norma que establece: "La reglamentación establecerá las normas contables adecuadas a las que habrán de ajustarse los estados contables de las sociedades comerciales".

Esto significa que estas normas deben ser utilizadas a los efectos de la Ley N° 16.060, pero no derogan ni sustituyen las disposiciones fiscales aplicables para la liquidación de impuestos.

Dado que muchos de los tributos que recauda esta Dirección General Impositiva tienen bases contables, es obvio que son aplicables las reglas de la buena contabilidad, y en tal sentido es natural que en muchos aspectos exista coincidencia entre las normas NIC'S y las fiscales.

Una de las diferencias importantes que existe entre ambas normas, es que fiscalmente se computan los resultados realmente devengados, como pueden ser las cuentas incobrables o las sentencias que resuelven litigios, mientras que desde el punto de vista comercial es natural que se formen reservas para cubrir posibles pérdidas futuras por deudores que se presumen puedan resultar insolventes, o reclamaciones posibles de clientes como prevé la norma 11, relativa a construcciones. Y esto porque es prudente no distribuir resultados e ir formando reservas para cubrir contingencias que podrían hacer peligrar la estabilidad de una empresa, pero tales provisiones no son deducibles como gastos para liquidar el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio.

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

La dificultad que presenta la actividad que motiva la consulta para liquidar el Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio es que entre el comienzo y la terminación de la obra transcurre más de un ejercicio, y que es necesario la determinación del resultado anual, no porque la Oficina lo requiera arbitrariamente sino porque el tributo es de carácter anual (artículo 1º, Título 4 del Texto Ordenado 1991).

El artículo 9º del Título 4 del Texto Ordenado 1991 establece que la renta bruta resulta de la comparación de las ventas menos el costo de tales ventas.

El término que las empresas constructoras tienen conocido a fin del ejercicio es el costo de las obras en ejecución y debe calcularse cual es el monto de la venta.

Esta Comisión considera que el valor de la venta es el que resulta de proporcionar el precio de venta al costo incurrido al cierre del ejercicio con el costo total previsto de la obra.

De la comparación del precio de venta proporcional con el costo de la obra en curso se obtiene el resultado de cada una de las unidades vendidas.

Es obvio que se obtendrá el resultado acumulado hasta el cierre del ejercicio; si la obra durara más de un año, el resultado deberá ser depurado, para obtener el resultado de cada ejercicio, del obtenido al cierre del período anterior.

El resultado práctico de lo expuesto es como si se agregara al cierre de cada ejercicio, un asiento que dijera: compradores a ventas.

Para la liquidación del Impuesto al Patrimonio, este asiento implica que debe netearse el saldo acreedor de una cuenta de Anticipos de compradores y la de Compradores. Si el saldo fuera deudor, se computa para el impuesto referido, y si fuera acreedor, no integra el pasivo computable porque no tiene cabida entre los conceptos que componen el pasivo fiscal deducible.

14 de junio de 1996.-

BIBLIOGRAFÍA.

Resolución de DGI 72/1982 – 16/02/1982.

Informe de fecha 28/12/2007 del Instituto Nacional de Estadísticas.

Ley 10.751 – Propiedad en común, Ley 14.261 – Propiedad horizontal, Ley 14.411 – Industria de la Construcción: régimen de aportes sociales, Ley 16.760 – Préstamos hipotecarios para financiar la construcción de edificios en el régimen de propiedad horizontal, Ley 18.236 – Fondo de Cesantía y retiro para los trabajadores de la Construcción.

Curso de tributación en el sector de la construcción en el ámbito de la DGI y el BPS de los Cres. Javier Forte y Gerardo Gervasio.

Cátedra de Contabilidades Especiales – Empresas constructoras – Cr. Carlos Bueno Pereyra, Cr. Pablo Sánchez Lamela, Servicios de documentación del CCEA, Oficina de Apuntes de la Facultad de Ciencias Económicas y Administración.

Ley 16.060 – Ley de Sociedades Comerciales.

Decretos 103/991, 105/991, 200/991, 162/004, 222/004, 90/005, 266/007.

Normas Internacionales de Contabilidad N° 1 a N° 40 y Normas Internacionales de Información Financiera N° 1 a N° 7, publicadas en la página de la Auditoría Interna de la Nación (www.ain.gub.uy).

SIC 21, SIC 25, IFRIC 7, SFAS 109.

Pronunciamientos N° 6 y N° 10 del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay.

Contabilidad Básica – Enrique Fowler Newton.

Impacto de la aplicación de la NIC 12 “Impuesto a la Renta Diferido”,
en el Sector de la Construcción

Ley 18.083 – Nuevo sistema tributario, Decreto 150/007, Decreto 597/988, Decreto 388/992, Decreto 258/007, Decreto 281/007, Decreto 455/007, Decreto 496/007, Decreto 204/008, Decreto 443/008, Decreto 492/008.

Título 3 – Exoneraciones –, Título 8 – Impuesto a la Renta de los No Residentes y Título 14 – Impuesto al Patrimonio – del Texto Ordenado de 1996.

Código Tributario.

Ley 15.322 – Ley de intermediación Financiera, Ley 16.713 – Seguridad Social, Decreto de Ley 14.178 – Ley de Promoción industrial, Ley 16.906 – Interés nacional, promoción y protección, Ley 17.930 – Presupuesto Nacional del período 2005 – 2009

Impuesto a la renta diferido – NIC 12 – Aplicación práctica en Uruguay. Análisis detallado de la norma y ejemplos. Cr. Rafael Amexis.

Consulta DGI N° 3557 del 14/06/1996.

Charlas dictadas por el Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay sobre nuevo sistema tributario. Cr. Nelson Hernández.