

Impuesto diferido. Tratamiento contable del impuesto a las ganancias **Gutiérrez, Nuria**

1. Introducción

Como regla general para las empresas, el impuesto a las ganancias grava el resultado neto que se devengó durante el periodo fiscal. Sin embargo las leyes tributarias tienen reglas propias específicas de reconocimiento y medición de componentes patrimoniales y resultados, que afectan la determinación de la base imponible de manera que no necesariamente coincidirá con el resultado contable.

Es decir, la liquidación del impuesto a las ganancias se efectúa aplicando una tasa impositiva fijada por ley, sobre una base imponible que representa un resultado de un periodo al que se arriba aplicando criterios impositivos de medición e imputación. Estos criterios puede coincidir o no con las normas contables. En caso de divergencia, el resultado a utilizar como base imponible del impuesto, diferirá del resultado contable. Por ejemplo, existen créditos incobrables que la ley de impuesto a las ganancias no permite deducir.

Si bien la gran mayoría de los hechos económicos reconocidos por la contabilidad son considerados en la liquidación del impuesto a las ganancias, existen situaciones que generan importes imposables o deducibles tributariamente en periodos diferentes al de su devengamiento (y correspondiente reconocimiento contable). De la misma manera, existen transacciones que nunca serán objeto del impuesto, y ficciones fiscales (p.ej. desgravaciones o créditos de impuesto) que nunca serán reconocidas en la contabilidad.

En consecuencias, surgen diferencias entre las mediciones contables e impositivas de los activos y pasivos. Cuando dichas diferencias corresponden al reconocimiento en periodos diferentes según el criterio que se aplique (contable o fiscal), serán diferencias temporarias. Si el ente contabiliza de acuerdo al criterio de lo devengado estas diferencias deberán ser consideradas al momento de determinar el monto por el que se registre el impuesto a las ganancias.

Tradicionalmente, el cargo a resultados por impuesto a las ganancias se registraba sobre la base de la aplicación de las normas fijadas por la ley de impuesto a las ganancias, de manera que se contabilizaba como resultado negativo del periodo el monto exacto que surgía de la declaración jurada fiscal. Esto llevaba, por ejemplo, a que cuando existía un resultado negativo que originaba un quebranto impositivo no se reconocía nada en materia contable. Claramente, no se respetaba el criterio de lo devengado ya que no se estaba imputando el resultado correspondiente al impuesto a las ganancias al mismo periodo al que correspondían los resultados que lo originaba.

Suponiendo por ejemplo que existen diferencias entre el resultado contable e impositivo, la contabilización por el método tradicional es totalmente inapropiada:

	2011	2012	2013
Resultado contable antes de impuesto	+ 2.000	+ 3.000	+ 4.000
Resultado fiscal	- 1.000	+ 3.000	+ 5.000
Utilización de quebrantos anteriores	-	- 1.000	-
Resultado imponible	0	2.000	5.000
Imp. a las ganancias determinado (35%)	0	700	1.750
Imp. a las ganancias contabilizado	0	700	1.750
Resultado contable antes de impuesto	+ 2.000	+ 3.000	+ 4.000
Menos: impuesto a las ganancias	0	- 700	- 1.750

En el ejemplo se puede ver claramente como el método tradicional de contabilización del impuesto a las ganancias **no respeta el principio de lo devengado**. De hacerlo, debería reconocerse en el ejercicio 2011 cargo a resultados por el resultado positivo obtenido. Si el mismo fuese totalmente no computable (diferencia permanente), debería reconocerse un resultado positivo por el quebranto.

Entonces, el único tratamiento contable del impuesto a las ganancias que respeta adecuadamente el criterio de lo devengado es el **método del impuesto diferido**.

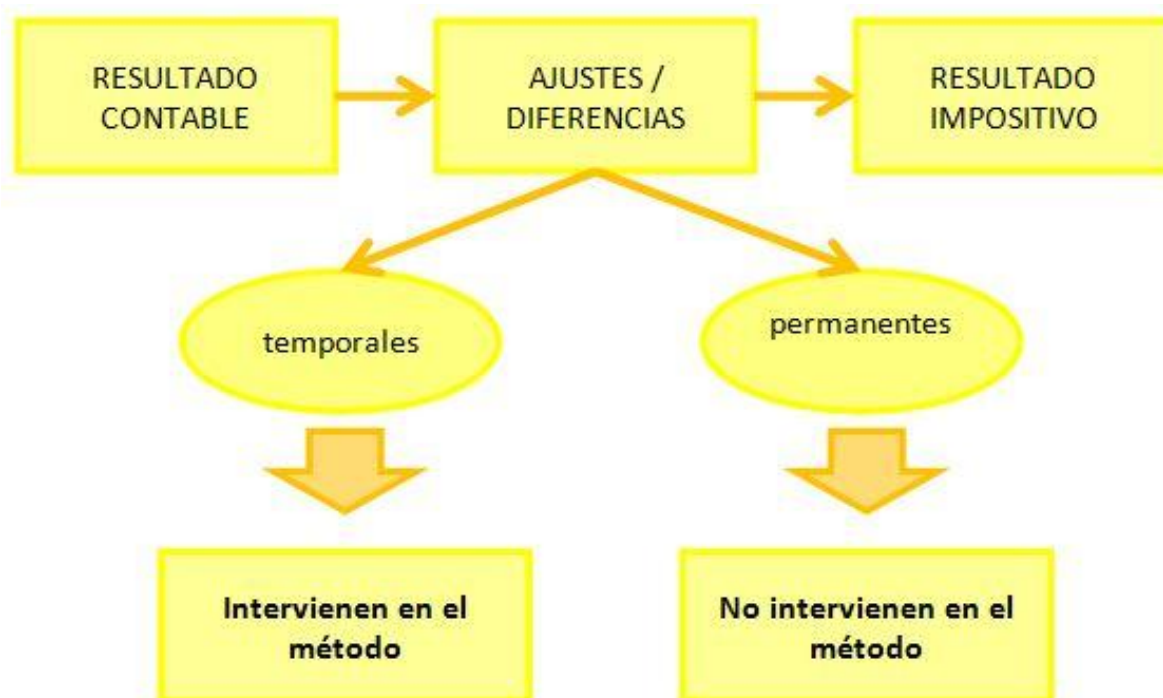
	2011	2012	2013
Resultado contable antes de impuesto	+ 2.000	+ 3.000	+ 4.000
Resultado fiscal	- 1.000	+ 3.000	+ 5.000
Utilización de quebrantos anteriores	-	- 1.000	-
Resultado imponible	0	2.000	5.000
Imp. a las ganancias determinado	0	700	1.750
Imp. a las ganancias contabilizado	700	1.050	1.400
Resultado contable antes de impuesto	+ 2.000	+ 3.000	+ 4.000
Menos: impuesto a las ganancias	- 700	- 1.050	- 1.400

El impuesto a las ganancias determinado con el método del impuesto diferido equivale ahora al 35% del resultado contable (siendo las diferencias con el resultado imponible de naturaleza temporaria) y no del resultado impositivo.

2. Métodos

Existen varios métodos de determinación del impuesto diferido, entre ellos los más utilizados en los últimos años son el método del pasivo basado en los resultados, y el método del pasivo basado en el balance.

2.1 Método del pasivo basado en el estado de resultados



Este método parte de contabilizar el impuesto determinado que surge de la declaración fiscal y posteriormente analizar los ajustes que permiten llegar del resultado contable al resultado fiscal y clasificándolos en:

- * Diferencias temporales: se reversarán en próximos ejercicios (la diferencia en esos ejercicios será exactamente a la inversa). Éstas, a su vez, pueden ser:

- o Imponibles: darán lugar a importes gravables al determinar la ganancia fiscal correspondiente a periodos fiscales futuros.

- o Deducibles: darán lugar a importes que son deducibles de las ganancias fiscales futuras.

- * Diferencias permanentes: no se reversarán en próximos ejercicios sino que representan hechos que nunca serán objeto del impuesto (p.ej. exenciones o exclusiones de objeto), o ficciones fiscales que nunca serán reconocidas en la contabilidad.

Una vez analizados todos los ajustes, se contabilizan las diferencias temporales registrando:

- * Débitos en "Activo por impuesto diferido" (AID): aparición de nuevas diferencias temporarias **deducibles** (que se reversarán en el futuro)

- * Créditos en "Activo por impuesto diferido" (AID): reversión de diferencias temporarias anteriores **deducibles** (registradas en ejercicios anteriores)

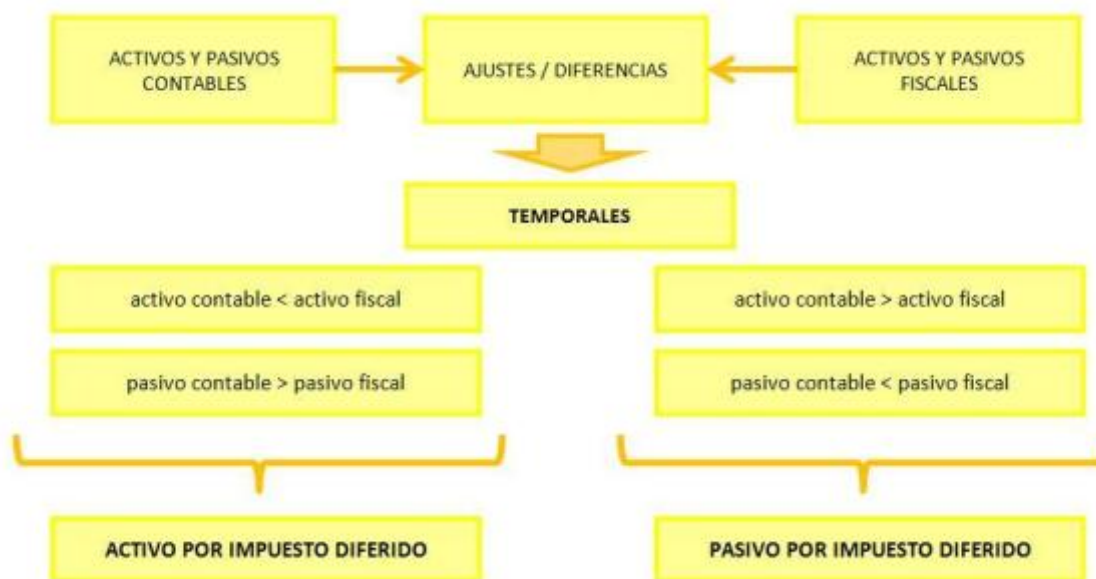
- * Débitos en "Pasivo por impuesto diferido" (PID): reversión de diferencias temporarias anteriores **imponibles** (registradas en ejercicios anteriores)

- * Créditos en "Pasivo por impuesto diferido" (PID): aparición de nuevas diferencias temporarias **imponibles** (que se reversarán en el futuro)

- * Débito o crédito en "Impuesto a las ganancias": la contrapartida de las variaciones de las cuentas patrimoniales AID y PID se imputan al resultado del ejercicio.

Las diferencias permanentes no generan activos o pasivos por impuestos diferidos sino que inciden en la medición del impuesto corriente del periodo.

2.2 Método del pasivo basado en el estado de situación patrimonial



Este método también parte de contabilizar el impuesto determinado que surge de la declaración fiscal, pero a continuación de efectúa una comparación entre:

- * Activos y pasivos medidos de acuerdo a las normas contables
- * Activos y pasivos medidos con criterio impositivo

Mediante dicha comparación se determinan diferencias que **siempre son temporarias**, ya que las mismas van a revertirse cuando el activo desaparezca como recurso o el pasivo desaparezca como obligación. Esas diferencias temporarias pueden:

- * Generar un mayor resultado fiscal que el contable, en cuyo caso existe una diferencia temporal **imponible**. Esto genera un **pasivo por impuesto diferido**.
- * Generar un menor resultado fiscal que el contable, en cuyo caso existe una diferencia temporal **deducible**. Esto genera un **activo por impuesto diferido**.

Entonces, la diferencia temporal dará lugar al cómputo de pasivos cuando su reversión futura aumente el impuesto determinado, y al cómputo de activos cuando lo disminuya. Así, las diferencias temporales que se van detectando se acumulan a lo largo de la vida del ente, y será necesario efectuar registraciones para llevar los saldos de inicio del los PID y AID a sus saldos finales.

- * Débitos o créditos en "Activo por impuesto diferido" (AID): por la diferencia entre el saldo determinado del AID al cierre del ejercicio y su saldo al inicio
- * Débitos o créditos en "Pasivo por impuesto diferido" (PID): por la diferencia entre el saldo determinado del PID al cierre del ejercicio y su saldo al inicio
- * Débito o crédito en "Impuesto a las ganancias": la contrapartida de las variaciones de las cuentas patrimoniales AID y PID se imputan al resultado del ejercicio.

3. Normas vigentes

La RT 17 establece que cuando existan **diferencias temporarias** entre:

- a. Las mediciones contables de activos y pasivos
- b. Las bases impositivas de esos mismos activos y pasivos

Se deberán reconocer **activos y pasivos por impuestos diferidos**.

De acuerdo a la misma norma las bases impositivas se obtienen de aplicar para la medición de dichos conceptos las normas del impuesto a las ganancias. Es decir, existen rubros patrimoniales que se miden contablemente de una manera, respetando las normas contables vigentes; e impositivamente de otra manera, respetando lo indicado por las normas

tributarias. Por ejemplo, de acuerdo a la ley de impuesto a las ganancias se pueden deducir cargos por deudores incobrables cuando cumplen con los requisitos explícitamente indicados (índices de incobrabilidad previstos en el art.136 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias); entonces si contablemente se genera una previsión para deudores incobrables que ajusta el saldo de los créditos, es probable que dicha previsión no pueda ser computada en términos de las normas tributarias. En ese caso la medición de los créditos será diferente impositiva y contablemente.

Así, la norma contable vigente establece como método a aplicar para la contabilización del impuesto a las ganancias el **método del pasivo basado en el balance** o estado de situación patrimonial.

La RT 17 fija algunas excepciones que no darán lugar al reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos:

- * Existencia de un valor llave que no es deducible impositivamente
- * El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios, y que no afecta el resultado contable ni impositivo.

4. Aplicación del método

Según la RT 17, las diferencias temporarias darán lugar al cómputo de pasivos cuando su reversión futura aumente los impuestos determinados, y de activos cuando los disminuya. Es decir, un ente debería reconocer un pasivo por impuesto diferido siempre que la recuperación del importe contable de un activo o pasivo vaya a producir importes fiscales mayores que si tales recuperaciones o pagos no tuvieran efectos fiscales.

De acuerdo a lo establecido por la norma, lo importante, entonces, es identificar las diferencias entre las mediciones contables y fiscales de los rubros patrimoniales. Para ello es conveniente elaborar un papel de trabajo que permite verificar esas diferencias:

1. Confeccionar una planilla es la que en su 1° columna se vuelquen todos los activos y pasivos del ente. Se incorporarán en la misma todos los rubros patrimoniales contables, y adicionalmente habrá que consignar los activos y pasivos fiscales (que no estén en la contabilidad).

2. En una 2° columna trasladar los valores contables de todos los activos y pasivos.

3. En la 3° columna incorporar el valor fiscal de todos los ítems.

4. Determinar las diferencias entre los valores de las dos columnas anteriores. Estas diferencias serán las diferencias temporarias que se considerarán en la aplicación del método.

a. Si al revertirse en el futuro la diferencia temporaria se verá incrementado el impuesto a pagar (en comparación con el impuesto que surgiría de la ganancia contable), se deberá reconocer un **pasivo por impuesto diferido**.

b. Si al revertirse en el futuro la diferencia temporaria se verá disminuido el impuesto a pagar (en comparación con el impuesto que surgiría de la ganancia contable), se deberá reconocer un **activo por impuesto diferido**.

5. Determinar el monto por el cargo a resultados del impuesto mediante la relación del impuesto determinado con las variaciones de activos y pasivos por impuestos diferidos.

Impuesto a las ganancias determinado+ Altas / - Bajas de Pasivos por impuestos diferidos-
Altas / + Bajas de Activos por impuestos diferidos
Impuesto a las ganancias (cargo contable)
Ejemplo:

1° ejercicio

Estado de situación patrimonial

Ds. por ventas	9.000	Gastos a pagar	300
Prev. créditos incobrables	(900)	PASIVO	300
Bienes de cambio	6.500		
Bienes de uso	4.000	Capital	10.000
Amort. acum. bienes de uso	(800)	Resultados	7.500
ACTIVO	17.800	PATRIMONIO NETO	17.500

Estado de resultados

Ventas	13.000
Costo de ventas	(6.100)
Utilidad bruta	6.900
Viáticos	(300)
Amortizaciones	(800)
Ds. incobrables	(900)
Rdo. por tenencia de merc. vendida	1.100
Rdo. por tenencia de merc. en existencia	1.500
Resultado del ejercicio	7.500

Datos adicionales:

* Los gastos en viáticos son no computables a los efectos de la liquidación del impuesto a las ganancias.

* El costo histórico de los bienes de cambio existentes al cierre es de \$ 5.000.

* Las normas tributarias solo permiten la deducción de créditos incobrables cuando dicha incobrabilidad fuese efectiva y se cumpla con determinados requisitos.

* Impositivamente se permite deducir el 10% en concepto de depreciaciones de los bienes de uso.

* La tasa del impuesto es del 35% a aplicar sobre la base imponible.

Lo primero que debe hacerse es determinar los valores contables y fiscales de los activos y pasivos, para poder calcular las diferencias temporarias que existen:

Activos y pasivos	Valor contable	Valor fiscal	Diferencia
Ds. por ventas	9.000	9.000	0
Prev. créditos incobrables	(900)	-	- 900
Bienes de cambio	6.500	5.000	1.500
Bienes de uso	4.000	4.000	0
Amort. acum. bienes de uso	(800)	(400)	- 400
Gs. a pagar	300	300	0

Los \$ 900 de diferencia en la previsión para créditos incobrables muestran **un menor activo contable que fiscal**, esto **genera un activo por impuesto diferido**.

Los \$ 1.500 de diferencia en los bienes de cambio, muestran un **mayor activo contable que fiscal**, entonces, a la inversa de la diferencia anterior, se **genera un pasivo por impuesto diferido**.

Por último, los \$ 400 de diferencia en las amortizaciones acumuladas, al igual que en el 1º caso, **generan un activo por impuesto diferido** por mostrar un **activo fiscal mayor al contable**.

Una vez determinadas las diferencias, debe aplicarse la tasa del impuesto a las mismas para obtener los saldos por activos y pasivos por impuestos diferidos al cierre:

* Activo por impuesto diferido: $1.300 \times 35\% = 455$

* Pasivo por impuesto diferido: $1.500 \times 35\% = 525$

Estos saldos así determinados deben compararse con los saldos iniciales de ambas cuentas (por tratarse del 1º ejercicio del ente, los saldos iniciales son inexistentes).

Posteriormente debe determinarse el pasivo fiscal, que corresponde al saldo del impuesto a pagar. El pasivo fiscal es el que se corresponde con el impuesto determinado en la declaración impositiva.

Resultado contable	7.500
Más: gastos no deducibles	300
Más: amortización en exceso	400
Más: desvalorización créditos	900
Menos: resultados por tenencia	(1.500)
Resultado fiscal	7.600
Tasa del impuesto	35%
Impuesto determinado	2.660

Los asientos contables a efectuar son:

Por la contabilización del pasivo fiscal:

Impuesto a las ganancias a Impuestos a pagar	2.660	2.660
---	-------	-------

Por la contabilización del método del pasivo:

Activo por imp. diferido	455	
Impuesto a las ganancias a Pasivo por imp. diferido	70	525

El cargo a resultado por impuesto a las ganancias de este primer ejercicio es \$ 2.730 (\$ 2.660 + \$ 70):

Impuesto a las ganancias determinado	2.660
+ Altas / - Bajas de Pasivos por impuestos diferidos	525
- Altas / + Bajas de Activos por impuestos diferidos	(455)
Impuesto a las ganancias (cargo contable)	2.730

Esto también puede comprobarse analizando el estado de resultados, calculándole el impuesto a cada ítem del mismo, salvo a aquellos que se correspondan con resultados no computables (por tratarse de diferencias permanentes que no afectan la aplicación del método):

	Saldo contable	Tasa	Impuesto
Ventas	13.000	35%	4.550
Costo de ventas	(6.100)	35%	(2.135)
Utilidad bruta	6.900		2.415
Viáticos	(300)	-	0
Amortizaciones	(800)	35%	(280)
Ds. Incobrables	(900)	35%	(315)
Rdo. por tenencia de merc. Vendida	1.100	35%	385
Rdo. por tenencia de merc. en existencia	1.500	35%	525
Resultado del ejercicio	7.500		2.730

2° ejercicio

Estado de situación patrimonial

Caja	14.840	Gastos a pagar	300
Ds. por ventas	2.000	Pasivo por imp. diferido	525
Prev. créditos incobrables	(400)	PASIVO	825
Activo por imp. Diferido	455		
Bienes de uso	4.000	Capital	10.000
Amort. acum. bienes de uso	(1.600)	Resultados	8.470
ACTIVO	19.295	PATRIMONIO NETO	18.470

Estado de resultados

Ventas	11.000
Costo de ventas	(6.500)
Utilidad bruta	4.500
Amortizaciones	(800)
Resultado del ejercicio	3.700

Datos adicionales:

* El activo y el pasivo por impuesto diferido corresponde a los contabilizados en el ejercicio anterior.

* Los resultados expuestos en el PN engloban el resultado del ejercicio (\$ 3.900) y el resultado del ejercicio anterior incluyendo el impuesto a las ganancias contabilizado (\$ 7.500 - \$ 2.730)

* De los deudores \$ 500 fueron declarados incobrables luego de habérselos intimado a que paguen y no habiendo cumplido. Suponer que se cumplieron los requisitos determinados por las normas tributarias para su deducción.

* Impositivamente se permite deducir el 10% en concepto de depreciaciones de los bienes de uso.

* La tasa del impuesto es del 35% a aplicar sobre la base imponible.

Lo primero que debe hacerse es determinar los valores contables y fiscales de los activos y pasivos, para poder calcular las diferencias temporarias que existen:

Activos y pasivos	Valor contable	Valor fiscal	Diferencia
Caja	14.840	14.840	0
Ds. por ventas	2.000	2.000	0
Prev. créditos incobrables	(400)	-	- 400
Bienes de uso	4.000	4.000	0
Amort. acum. bienes de uso	(1.600)	(800)	- 800
Activo por imp. diferido	455	455	0
Gs. a pagar	300	300	0
Pasivo por imp. diferido	525	525	0

Los \$ 400 de diferencia en la previsión para créditos incobrables muestran **un menor activo contable que fiscal**, esto **genera un activo por impuesto diferido**.

De la misma manera, los \$ 800 de diferencia en las amortizaciones acumuladas, **generan también un activo por impuesto diferido** por mostrar un **activo fiscal mayor al contable**.

Una vez determinadas las diferencias, debe aplicarse la tasa del impuesto a las mismas para obtener los saldos por activos y pasivos por impuestos diferidos al cierre:

* Activo por impuesto diferido: $1.200 \times 35\% = 420$

* Pasivo por impuesto diferido: $0 \times 35\% = 0$

Estos saldos así determinados deber compararse con los saldos iniciales de ambas cuentas:

* Activo por impuesto diferido: $420 - 455 \rightarrow$ disminuye \$ 35

* Pasivo por impuesto diferido: $0 - 525 \rightarrow$ disminuye \$ 525

Posteriormente debe determinarse el pasivo fiscal, que corresponde al saldo del impuesto a pagar. El pasivo fiscal es el que se corresponde con el impuesto determinado en la declaración impositiva.

Resultado contable	3.700
Más: amortización en exceso	400
Más: diferencia costo contable – impositivo (1)	1.500
Menos: incobrables impositivos (2)	(500)
Resultado fiscal	5.100
Tasa del impuesto	35%
Impuesto determinado	1.785

(1) Revierte de la diferencia temporaria registrada en el 1° ejercicio correspondiente al resultado por tenencia de las mercaderías en existencia, ya que durante este 2° ejercicio se realizaron la totalidad de las existencias que le habían dado lugar.

(2) Revierte parte de la diferencia temporaria registrada en el 1° ejercicio correspondiente al cargo por incobrables registrado contablemente.

Los asientos contables a efectuar son:

Por la contabilización del pasivo fiscal:

Impuesto a las ganancias a Impuestos a pagar	1.785	1.785
---	-------	-------

Por la contabilización del método del pasivo:

Pasivo por imp. diferido	525	
Impuesto a las ganancias a Activo por imp. diferido		490 35

El cargo a resultado por impuesto a las ganancias de este primer ejercicio es \$ 1.295 (\$ 1.785 - \$ 490):

Impuesto a las ganancias determinado	1.785
+ Altas / - Bajas de Pasivos por impuestos diferidos	(525)
- Altas / + Bajas de Activos por impuestos diferidos	35
Impuesto a las ganancias (cargo contable)	1.295

Esto también puede comprobarse analizando el estado de resultados, calculándole el impuesto a cada ítem del mismo, salvo a aquellos que se correspondan con resultados no computables (por tratarse de diferencias permanentes que no afectan la aplicación del método):

	Saldo contable	Tasa	Impuesto
Ventas	11.000	35%	3.850
Costo de ventas	(6.500)	35%	(2.275)
Utilidad bruta	4.500		1.575
Amortizaciones	(800)	35%	(280)
Resultado del ejercicio	3.700		1.295

Si se analizan los dos ejercicios conjuntamente:

	Cargo contable por impuesto a las ganancias	Impuesto a las ganancias determinado (fiscal)
Ejercicio 1	2.730	2.660
Ejercicio 2	1.295	1.785
Total	4.025	4.445
Diferencia	\$ 420	

La diferencia se corresponde con el neto de los saldos de activo y pasivo por impuesto diferido al cierre del 2º ejercicio (AID 420 — PID 0).

5. Quebrantos

La RT 17 establece que cuando existan quebrantos o créditos fiscales susceptibles de deducción de ganancias fiscales futuras, se reconocerá un activo por impuesto diferido solo en la medida en que dicha deducción sea probable. Para evaluar la posibilidad de disponer de ganancias impositivas contra las cuales cargar los quebrantos acumulados, el ente deberá analizar:

* Si los quebrantos impositivos no utilizados se generaron por causas cuya repetición es

improbable.

* Las disposiciones legales que fijen límites temporales a la utilización de dichos quebrantos.

* La probabilidad de que pueda generar ganancias fiscales futuras suficientes como para cargar contra ellas las pérdidas no utilizadas.

De no aplicarse el método de impuesto diferido, cuando existe un resultado negativo que origina un quebranto impositivo no se reconoce nada en materia contable. Claramente, no se respeta el criterio de lo devengado ya que no se está imputando el resultado correspondiente al impuesto a las ganancias al mismo periodo al que corresponden los resultados que lo originan.

Suponiendo por ejemplo que no existen diferencias entre el resultado contable e impositivo, pero sí existen quebrantos, la contabilización de los mismos por el método tradicional es totalmente inapropiada:

	2011	2012	2013
Resultado contable antes de impuesto	- 5.000	+ 3.000	+ 4.000
Resultado fiscal	- 5.000	+ 3.000	+ 4.000
Utilización de quebrantos anteriores	-	- 3.000	- 2.000
Resultado imponible	0	0	2.000
Imp. a las ganancias determinado	0	0	700
Imp. a las ganancias contabilizado	0	0	700
Resultado contable antes de impuesto	- 5.000	+ 3.000	+ 4.000
Menos: impuesto a las ganancias	0	0	- 700

En el ejemplo se puede ver claramente como el método tradicional de contabilización del impuesto a las ganancias **no respeta el principio de lo devengado**. De hacerlo, debería reconocerse en el ejercicio 2011 el ahorro fiscal que se genera para el futuro por existencia de un resultado negativo; y luego en los periodos siguientes reconocer el gasto generado por los resultados positivos obtenidos.

Entonces, el único tratamiento contable del impuesto a las ganancias que respeta adecuadamente el criterio de lo devengado es el **método del impuesto diferido**.

	2011	2012	2013
Resultado contable antes de impuesto	- 5.000	+ 3.000	+ 4.000
Resultado fiscal	- 5.000	+ 3.000	+ 4.000
Utilización de quebrantos anteriores	-	- 3.000	- 2.000
Resultado imponible	0	0	2.000
Imp. a las ganancias determinado	0	0	700
Imp. a las ganancias contabilizado	- 1.750	1.050	1.400
Resultado contable antes de impuesto	- 5.000	+ 3.000	+ 4.000
Menos: impuesto a las ganancias	+ 1.750	- 1.050	- 1.400

El ejemplo permite visualizar que de aplicarse el método del impuesto diferido, puede suceder que se contabilice un **cargo a resultado por impuesto a las ganancias positivo**. Este es el único caso de contabilización de una contingencia de ganancia permitido por la RT

17.

6. Medición y exposición

Los AID representan **cuentas por cobrar**, debido a que derivarán en flujos de fondos positivos en razón de que reducirán impuestos determinados futuros; y los PID representan cuentas por pagar, debido a que derivarán en flujos de fondos negativos en razón de que disminuirán impuestos determinados futuros.

Si bien representan créditos y obligaciones fiscales individualizables, para su exposición se compensarán las partidas y se expondrán únicamente el activo o pasivo por impuesto diferido según sea el signo de la compensación.