

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONOMICAS
SECCIÓN DE CONTADURIA PÚBLICA



TRABAJO DE GRADO:

“GUÍA TEÓRICO-PRÁCTICO DE LA SECCION 29, IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES, PARA LA FACILITACIÓN DEL PROCESO DE ENSEÑANZA-APRENDIZAJE, EN LA FMO-UES, 2019”.

PRESENTADO POR:

BONILLA GÁLVEZ, JERIKA IVETTE
JAIMES OLIVARES, WALTER ANTONIO

PARA OPTAR POR EL GRADO DE:

LICENCIADO EN CONTADURIA PÚBLICA

DOCENTE ASESOR:

LIC. OSCAR RENÉ BARRERA GARCÍA

CIUDAD UNIVERSITARIA ORIENTAL, 2020

SAN MIGUEL

EL SALVADOR

CENTROAMÉRICA

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

MAESTRO ROGER ARMANDO ARIAS ALVARADO

RECTOR

DR. RAÚL ERNESTO AZCÚNAGA LÓPEZ

VICERRECTOR ACADÉMICO

ING. JUAN ROSA QUINTANILLA QUINTANILLA

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

ING. FRANCISCO ANTONIO ALARCÓN SANDOVAL

SECRETARIO GENERAL

LIC. RAFAEL HUMBERTO PEÑA MARÍN

FISCAL GENERAL

FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

LIC. CRISTOBAL HERNÁN RÍOS BENÍTEZ

DECANO

LIC. OSCAR VILLALOBOS

VICEDECANO

LIC. ISRAEL LOPEZ MIRANDA

SECRETARIO GENERAL

LIC. RAUL ANTONIO QUINTANILLA PALACIOS

JEFE DEL DEPARTAMENTO

LICDA. EMILIA ESPERANZA PERDOMO DE NAVARRETE

COORDINADOR GENERAL DEL PROCESO DE GRADUACIÓN

LIC. OSCAR RENÉ BARRERA GARCÍA

DOCENTE DIRECTOR

LIC. BALMORE ALEXIS RODRÍGUEZ

ASESOR METODOLÓGICO

AGRADECIMIENTOS

A DIOS principalmente por darme vida, salud, sabiduría y perseverancia para salir adelante en todo momento.

A mis padres, José Luis Bonilla y Gloria Iveth Gálvez, por el apoyo incondicional que me brindaron durante el desarrollo de mi carrera, por la comprensión, sacrificio, constante motivación y confianza que depositaron en mí, pues sin su ayuda nada de lo que he logrado hubiese sido posible; quienes me han enseñado el valor de las cosas y que todo esfuerzo no tiene límites cuando se quiere lograr una meta.

Mis hermanos, Karina Gálvez y Reynaldo Gálvez, por respaldándome en cada decisión que tomaba y brindarme su apoyo en todo momento.

Mi Abuela, que siempre está y estuvo conmigo en todo momento.

A mis amigos porque de una u otra manera me apoyaron a seguir adelante en especial a ti, que estuviste motivándome y brindándome apoyo incondicional.

A mi Docente Director, Lic. Oscar Barrera por formar parte de este proceso.

A los Docentes que han sido parte de mi formación académica, gracias por su paciencia y enseñanza, por haberme enriquecido de conocimientos desde el inicio hasta el final de mi carrera.

Un agradecimiento muy especial a la **Licda. Keyli Claros**, por su amistad incondicional y sus consejos que me han sido útil en mi formación académica y personal.

Jerika Ivette Bonilla Gálvez

AGRADECIMIENTOS

A Dios, por permitirme complementar este logro, por darte paciencia, fortaleza y sabiduría para poder culminar mi carrera.

A mis padres, José Hember Jaimes Hernández y Ada Yanira Olivares por haber sido mi apoyo y fortaleza en toda mi vida y por su comprensión y cariño.

A Esmeralda Ramírez, por ser una persona muy especial que estuvo para mí, que me brindó su apoyo y su amistad, por compartir muchos momentos juntos a lo largo de la carrera.

A Gabriela Rivera, por ser una de mis mejores amigas y brindarme su apoyo y compartir muchos momentos juntos y por aguantarme tanto.

A Karen Cerón, por brindarme su apoyo, a pesar de no vernos sabía que podía contar con ella y con su apoyo.

A nuestro docente asesor, Lic. Oscar René Barrera García, por haberme ayudado durante mi carrera, aconsejándome cuando lo necesite y por invitarme a jugar en su equipo.

Walter Antonio Jaimes Olivares

INDICE

INTRODUCCION	iv
1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	2
1.1 ANTECEDENTES DEL PROBLEMA.....	2
1.2 SITUACIÓN PROBLEMÁTICA	3
1.3 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA:.....	4
1.4 JUSTIFICACIÓN.....	5
1.5 OBJETIVOS	6
1.5.1 Objetivo General:	6
1.5.2 Objetivos Específicos:.....	6
2. MARCO REFERENCIAL.....	8
2.1 MARCO HISTÓRICO	8
2.1.1 NIIF PYMES.	8
2.1.2 Antecedentes De La Ley Del Impuesto Sobre La Renta Y Su reglamento De Aplicación.	11
2.2 MARCO TEORICO.....	13
2.2.1 Impuesto a la ganancia ocasional (impuesto diferido)	13
2.2.2 Diferencias en el tiempo	14
2.2.3 Diferencias permanentes	15
2.2.4 Diferencias temporales	16
2.2.5 Diferencias temporarias	16
2.2.6 Diferencias temporarias imponibles	19
2.2.7 Diferencias temporarias deducibles.....	19
2.2.8 Origen y reversión de las diferencias temporarias.	19
2.2.9 Reconocimiento de pasivos y activos por impuesto diferido.	20
2.2.10 Pasivos por impuestos diferidos.	20
2.2.11 Activos por impuestos diferidos.....	20
2.2.12 Medición del Impuesto Sobre la Renta Diferido.	21
2.2.13 Presentación de los activos y pasivos por impuestos diferidos.	22
2.2.14 Presentación en el balance general.	22
2.2.15 Presentación en el estado de resultados.	24
2.2.16 Resultado contable y resultado fiscal	25
2.2.17 Diferencias Generadas Por La Armonización Contable Y Fiscal Del Arrendamiento Financiero.....	25
2.2.18 Métodos Para Establecer El Impuesto Diferido	26

2.2.19 Reconocimiento Contable Del Impuesto Diferido (Activos Y Pasivos).....	27
2.2.20 Comparación Entre Normas Contables Y Leyes Tributarias.....	28
2.2.21 La Depreciación.....	28
2.2.22 Casos En Los Que Se Incurre El Impuesto Diferido.....	31
2.2.23 Teoría.....	32
2.2.24 Teoría De La Educación.....	32
2.2.25 Ciencias De La Educación.....	33
2.2.26 Ciencias Pedagógicas.....	33
2.2.27 El Constructivismo.....	34
2.2.28 Características del aprendizaje constructivista.....	35
2.2.29 El aprendizaje como un proceso activo.....	36
2.2.30 El aprendizaje: completo, auténtico y real.....	36
2.2.31 Características fundamentales para un aprendizaje efectivo.....	37
2.3 MARCO NORMATIVO LEGAL.....	38
3. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.....	42
3.1 TIPO DE ESTUDIO.....	42
3.2 UNIVERSO.....	42
3.3 MUESTRA.....	43
3.4 TECNICAS E INSTRUMENTOS DE MEDICIÓN.....	43
3.5 PLAN DE ANÁLISIS.....	44
3.6 VARIABLES.....	44
3.7 ANALISIS E INTERPRETACIÓN DE DATOS.....	45
3.8 ANALISIS E INTERPRETACIÓN DE DATOS.....	63
3.9 CONCLUSIONES DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS.....	77
4. GUIA TEORICO-PRACTICO DE LA SECCION 29 IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE LAS NIIF PARA PYMES.....	79
4.1 INTRODUCCION.....	79
4.2 OBJETIVO.....	79
4.3 CONCEPTUALIZACION.....	79
4.4 DESARROLLO.....	80
5.1 CONCLUSIONES.....	172
5.2 RECOMENDACIONES.....	173
BIBLIOGRAFIA.....	175
ANEXOS.....	177

INDICE DE TABLAS

Tabla 1. CUADRO DE DECISIÓN PARA DETERMINAR EL TIPO DE DIFERENCIA TEMPORARIA (IMPUESTO DIFERIDO).....	18
Tabla 2. LEGISLACIÓN LEGAL DE LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR INFORMACIÓN CONTABLE.....	38
Tabla 3. NORMATIVA TÉCNICA APLICADA A LAS NIIF PARA PYMES	39
Tabla 4. ENFOQUES.....	43
Tabla 5 Conocimiento de la Sección 29.....	46
Tabla 6 Comprensión de la Sección 29.....	47
Tabla 7 Origen de Diferencia Temporal.....	48
Tabla 8 Dificultad de la Sección 29.....	49
Tabla 9 Leyes Aplicables al Impuesto a las Ganancias	50
Tabla 10 NIC relacionada con el Impuesto a las Ganancias	51
Tabla 11 Metodología adecuada para la comprensión de la sección	52
Tabla 12 Programa de estudio adecuado de la Sección.....	53
Tabla 13 Tiempo estipulado para el desarrollo de la Sección.....	54
Tabla 14 Diferencia de Interpretación	55
Tabla 15 Ejemplos para mejorar su comprensión.....	56
Tabla 16 Accesibilidad de Información para el Aprendizaje	57
Tabla 17 Lectura de la Sección 29	58
Tabla 18 Conocimiento y lectura del módulo explicativo	59
Tabla 19 Ejemplos Prácticos Ilustrados	60
Tabla 20 Implementación de una Guía	61
Tabla 21 Dificultad del aprendizaje de dicha sección	62
Tabla 22 Aplicación de la Sección 29.....	64
Tabla 23 Concepto de Impuesto a las Ganancias y contabilización	65
Tabla 24 Concepto de Impuesto a las Ganancias y Contabilización	66
Tabla 25 Implementación de Metodología	67
Tabla 26 Tiempo estipulado para el desarrollo de la Sección.....	68
Tabla 27 Diferencias de Interpretación.....	69
Tabla 28 Métodos Implementados para Informarse de las actualizaciones	70
Tabla 29 Dificultad de aplicación de la sección.....	71
Tabla 30 Leyes relacionadas con el Impuesto a las Ganancias	72
Tabla 31 Reconocimiento de los Impuestos Corrientes.....	73
Tabla 32 Surgimiento, contabilización y origen del impuesto diferido.....	74
Tabla 33 Factibilidad de la Implementación de una Guía	75
Tabla 34 Aplicación de la Guía.....	76

INTRODUCCION

La presente investigación realizada, en su primer capítulo tiene como finalidad plantear una problemática sobre la cual se implementaran objetivos de investigación que servirían para dirigir el rumbo de la investigación y se justificara el estudio y realización del presente trabajo.

El Capítulo II estará conformado por los marcos referenciales, Marco Histórico; en este apartado del capítulo II se plasmara la historia de la creación de las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF PYMES), en específico se abordará la Sección 29 Impuesto a las Ganancias, Marco Teórico; en él se plasmaran los distintos conceptos y teorías que ayudaran a comprender e interpretar la Sección 29 Impuesto a las Ganancias, Marco Legal; este contendrá las leyes y normativas que rigen el comportamiento y aplicación de la Sección 29 en El Salvador.

En el Capítulo III de la presente investigación se realizara un estudio de campo, tomando muestras por conveniencia para implementar los instrumentos de recolección de información (Encuesta y Entrevistas) que estarán dirigidas a los estudiantes de cuarto año de Contaduría Pública y a Profesionales de Contaduría Pública ejercientes, posterior se analizara la información recolectada y se concluirán sobre los hallazgos encontrados.

En el Capítulo IV se implementará una Guía Teórico-Práctico de la Sección 29 Impuesto a las Ganancias de las NIIF para PYMES con el objetivo de explicar mediante casos prácticos la debida aplicación de dicha sección y de esta forma facilitar su comprensión e interpretación.

El Capítulo V de la presente investigación contendrá una serie de conclusiones y recomendaciones a las cuales se llegaron luego del desarrollo e implementación de este trabajo.

CAPITULO I

PLANTEAMIENTO DEL

PROBLEMA

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.1 ANTECEDENTES DEL PROBLEMA.

¿De dónde surge el impuesto a las ganancias?

El Impuesto que actualmente conocemos como Impuesto a las ganancias, fue creado con la figura de “Régimen de Impuesto al Rédito” a través de la ley 11.682 sancionada el 12 de enero de 1933 durante la Presidencia (de facto) de Agustín P. Justo, en dicha normativa se establecía la creación de la Dirección general de Impuesto al Rédito (actualmente la AFIP).

La ley al momento de su creación y por cuestiones extraordinarias como consecuencia de la crisis de 1929 se previó con una temporalidad válida hasta el 31 de diciembre de 1934. Como la mayoría de las leyes tributarias temporales y excepcionales con motivos en una crisis y posteriormente se convierten en permanentes y necesarias. Con posterioridad este texto sufrió algunas modificaciones por el decreto-ley 14.338/46 y por la ley 12.965 sancionada el 2 de abril de 1947.

Luego el 27 de diciembre de 1973, se sanciona la ley 20.628 donde entre los principales aspectos se titula al tributo “impuestos a las ganancias” y se establecen las famosas categorías que conocemos actualmente. Sobre esta última normativa se constituyeron las 215 modificaciones realizadas desde 1973 hasta el día de la fecha, siendo la última de ellas realizada el 28 de diciembre de 2011 a través de la ley 26.731.

1.2 SITUACIÓN PROBLEMÁTICA

El Impuesto a las ganancias, es un tema que se desarrolla en la carrera de contaduría pública, en su respectiva asignatura en la universidad de El Salvador FMO. La sección 29 de impuesto a las ganancias es un tema de vital importancia que cuenta con limitado tiempo, pero muy importante para desarrollar el contenido de la asignatura ya que es de difícil interpretación y comprensión debido que al realizar una lectura exhaustiva de dicha sección no queda claro el objetivo y puede generar diferencias de interpretación o simplemente no comprenderla.

Otro problema que afecta a los estudiantes de la FMO-UES es que el docente que imparta la asignatura no pueda culminar con el desarrollo de esta, o que no tenga un auxiliar capacitado para poder dar una mejor enseñanza; de tal manera no se puede garantizar con éxito el aprendizaje de todos los estudiantes ya que es muy difícil que un docente atienda las dudas de los estudiantes sobre todo si son un grupo muy numerosos.

Esta situación para los estudiantes de la carrera de contaduría pública es considerada como una problemática, ya que afecta directa o indirectamente en su proceso de aprendizaje, quedando muchas veces insatisfechos con la aplicación de dicho impuesto, ya que el tiempo dedicado a esta sección es un poco limitado para poder explicar cada párrafo con su respectivo ejercicio para su mayor comprensión y entendimiento.

La sección 29 de impuesto a la ganancia es uno de los temas más complejo en las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y medianas empresa, ya que los párrafos son poco comprensibles cuando se realiza un ejemplo para dicha aplicación, esto puede generar diferencias de interpretación de los párrafos.

Al tomar en cuenta todos los factores mencionados anteriormente nos encontramos con un cúmulo de necesidades y cuestiones de relevancia que no que no permiten que se desarrolle de una mejor manera la facilitación del proceso de enseñanza-aprendizaje de los estudiantes en la FMO-UES.

Es por eso que es importante una Guía Teórica-Practico que cubra las dudas que puedan existir, en los estudiantes y profesionales de Contaduría Pública, sin dejar de lado el contenido que se realice en la asignatura donde se desarrolla el tema de impuesto a las ganancias.

Por tanto, se plantean las siguientes interrogantes en referencia a la problemática:

1.3 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA:

¿La Sección 29 de la NIIF para PYMES es de fácil interpretación en la aplicación?

¿El tiempo establecido en el programa de estudio que se le dedica a esta Sección es el más adecuado para su comprensión y aplicación?

¿El desarrollo a profundidad de las materias no trae consigo la aplicación de casos con base a la sección 29 de NIIF para PYMES?

1.4 JUSTIFICACIÓN

La presente investigación se realizó con el fin de expresar mediante casos prácticos ejemplos que permitan un entendimiento claro de la sección 29 Impuesto a las Ganancias de las NIIF para PYMES, este tema se considera de novedad porque no se cuenta con muchos estudios realizados y poca profundización sobre dicha normativa tanto en el estudio de la normativa como en su aplicación.

Esto puede ser útil para las instituciones encargadas de la aplicación de esta sección como el Ministerio de Hacienda, así también será de utilidad para los contadores de las empresas en el desarrollo de sus actividades diarias en donde se relacionan con dicha sección, ya que gracias a la este estudio se realizó una guía para su mejor comprensión, catedráticos de igual manera que los estudiantes servirá como material de apoyo para poder interpretar la ley e impartir su cátedra y estudiosos de la normativa contable que tratan con dicho estudio la comprensión e interpretación de la sección 29 Impuesto a las Ganancias.

Esta investigación es de factibilidad debido a diversos factores que intervienen en el proceso de enseñanza-aprendizaje, los cuales son:

La sección 29 como todas las NIIF para PYMES cuentan con un módulo que trata de facilitar su interpretación y comprensión.

En las instalaciones de la FMO-UES se cuenta con acceso a una biblioteca física en la cual se puede buscar información referente al tema y también se cuenta con una biblioteca virtual que de igual forma se tiene acceso ilimitado a ella.

Se cuenta con el recurso humano como docentes, estudiantes que ya cursaron la materia en la cual se aborda la sección 29 de la NIIF para PYMES.

También se cuenta con los recursos tecnológicos, acceso a internet medio en el cual se puede indagar en la búsqueda de información que puede ser de relevancia para nuestra investigación.

1.5 OBJETIVOS

1.5.1 Objetivo General:

- ❖ Expresar mediante casos prácticos ejemplos que permitan un entendimiento claro de la sección 29 Impuesto a las Ganancias de la NIIF para PYMES para la facilitación del proceso enseñanza-aprendizaje en la FMO-UES.

1.5.2 Objetivos Específicos:

- ❖ Realizar una guía metodológica de estudio de la sección 29 NIIF para PYMES para lograr y facilitar su comprensión.
- ❖ Conocer el grado de aplicación que los profesionales realizan de la sección 29 NIIF para PYMES.
- ❖ Elaborar un cuadro comparativo entre la sección 29 Impuesto a las Ganancias de la NIIF para PYMES y la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, con el propósito de determinar lo aplicable a una empresa determinada.

CAPITULO II

MARCO REFERENCIAL

2. MARCO REFERENCIAL

2.1 MARCO HISTÓRICO

Para regular las diferencias existentes entre una y otra normativa en los diferentes países, se crea el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, con la cual nace un diseño normativo a nivel nacional llamado Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

Muchos países que se han sumado a la aplicación de las NIIF independientemente del tamaño que sus empresas tengan (grande, mediana o micro empresa), las cuales han sido diseñada para empresas grandes multinacionales. En El Salvador se ha tratado de implementar la normativa internacional, pero no se han obtenido los resultados esperados, debido a que la versión de las Normas Internacionales de contabilidad en su versión completa está enfocada para economías desarrolladas, por lo tanto en El Salvador han tenido una mayor aceptación y aplicación las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.

2.1.1 NIIF PYMES.

En 1973 nace el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Dicha institución se crea como resultado de acuerdo mundial para regular las constantes diferencias resultantes entre una y otra normativa existente en los diferentes países. Con la constitución de este organismo se establece un diseño normativo a nivel internacional llamado Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), el cual se crea con base a los siguientes pronunciamientos:

- Normas Internacionales de Contabilidad, emitidas por el comité de normas internacionales de contabilidad;

- Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad, emitidas por el comité de interpretaciones de IASC (Standing Interpretations Committee, SIC). (Flores, Gómez González, & Salazar Pérez, 2012)

Con la finalidad de armonizar la información, el IASC (International Accounting Standards Committee) en 1995 firmó con la IOSCO (Organización internacional de los organismos rectores de Bolsas) un acuerdo mediante el cual se comprometían a revisar las NIC (Normas internacionales de Contabilidad) con el fin de que fueran empleadas por las empresas que cotizaban en bolsa. A consecuencia de ello, la Unión Europea aprobó un reglamento con el que la aplicación de las normas fuera una realidad a partir del 1 Enero de 2005. Con esto la UE consigue eliminar en cierta medida, barreras que dificultan la movilidad de personas y capital. (Flores, Gómez González, & Salazar Pérez, 2012)

Más tarde se lleva a cabo una reestructuración en el IASC con un cambio de objetivos a lograr. Debido a esta reestructuración en 2001 el IASC pasa a llamarse IASB (International Accounting Committee Foundation), y las NIC se rebautizan como NIIF. El principal objetivo del IASB es conseguir la homogenización de normas contables a nivel mundial. (Flores, Gómez González, & Salazar Pérez, 2012)

En la actualidad son muchos los países que se han sumado a la aplicación de las NIIF para sus empresas independientemente del tamaño de sus empresas, porque según los expertos estas han sido diseñadas para grandes empresas multinacionales. Entre ellos están los veinticinco países miembros de la UE, y en América: Colombia, México, Estados Unidos, Costa Rica, Ecuador, Guatemala, Honduras, Panamá, Perú y República Dominicana. Otros como Japón, Singapur, Australia y en febrero China también se unieron. (Flores, Gómez González, & Salazar Pérez, 2012)

Es así como da origen la base técnica, que en la actualidad se está tratando de aplicar en nuestro país, aunque ya han pasado casi quince años desde que se tuvo la primera revisión en Julio de 1996, patrocinado por el gremio de contadores, que en su momento existían como; El Colegio de Contadores Públicos Académicos, la

Asociación de Contadores Públicos de El Salvador y la aun existente Corporación de Contadores de El Salvador, en el desarrollo del IV convenio Nacional de Contadores. Bajo el Lema "La armonización contable y unidad gremial: Un reto imperativo ante la globalización"(Castro Blanco, Pineda, & Velasquez Trejo, 2004)

El Salvador, viene orientando la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, la falta de preparación de las partes interesadas ha ocasionado que la adopción haya sido postergada en varias oportunidades. (Castro Blanco, Pineda, & Velasquez Trejo, 2004)

Es a partir del 1 de abril de 2000, en que entran en vigencia las nuevas disposiciones contenidas en el Código de Comercio en sus artículos 443 y 444 y las nuevas atribuciones y facultades del Consejo de Vigilancia contenidas en la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría con que se apertura la armonización de la base legal en materia mercantil, con la normativa técnica contable. (Castro Blanco, Pineda, & Velasquez Trejo, 2004)

Con las nuevas atribuciones, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, en diciembre de 2000 toma el siguiente acuerdo:

Las Normas Internacionales de Contabilidad, como base general para la preparación y presentación de los estados financieros de las diferentes entidades, serán de aplicación obligatoria a partir de los ejercicios contables que inician en o después del 1 de enero de 2002, estableciéndose por primera vez la exigencia que integra aspectos legales de materia mercantil y aspectos técnicos contables.

Han transcurrido más de una década que se ha tratado de implementar la normativa internacional en El Salvador, por medio de planes escalonados, los cuales no han tenido los resultados esperados, debido a que la versión de las Normas Internacionales de Contabilidad en su versión completa están enfocadas para economías desarrolladas, y eso ha obstaculizado su implementación, es por eso que desde el año 2007, previa autorización del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA) remitió el documento del proyecto

propuesta país, sobre dicha propuesta enfocada en NIIF para Pequeñas y Medianas Entidades.(Castro Blanco, Pineda, & Velasquez Trejo, 2004)

A partir de la resolución N°113/2009, emitida por CVPCPA en su numeral I.La cual aprueba la adopción de la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y Medianas Entidades emitidas por el organismo International Accounting Standards Board (IASB), para el ejercicio que inicia el 1° de Enero del 2011,la mayoría de empresas tendrán que esforzarse más para cumplir con el mandato del CVPCPA, debido a que nivel nacional durante varios años no se le ha dedicado el interés necesario al tema.(Castro Blanco, Pineda, & Velasquez Trejo, 2004)

2.1.2 Antecedentes De La Ley Del Impuesto Sobre La Renta Y Su reglamento De Aplicación.

A nivel mundial el Impuesto tiene su origen en la cultura Romana, y si nos remontamos unos cientos de años más atrás podemos hablar también de la cultura Medo-Persa, los Medos y los Persas en su imperio constituido por más de ciento veintisiete provincias, constituyeron una Ley de Tributos y reverencias ante el Rey de los Medos y los Persas, tanto así que todas estas provincias eran tributarias sin revocación.(Flores, Gómez González, & Salazar Pérez, 2012)

Los Impuestos no son el invento de los países actuales, miles de años atrás, ya muchas culturas habían hecho uso de él para satisfacer necesidades, y otras para enriquecerse a raíz de las otras culturas más débiles que esclavizaban.

El objetivo principal de los Impuestos ha sido satisfacer necesidades de una sociedad en general, pero con el transcurrir del tiempo este concepto se ha ido degenerando a tal grado que el Impuesto puede ser muy alto pero las prestaciones pueden ser muy pocas, el Impuesto fue creado en base a una contraprestación, si se pagan Impuestos se recibe un buen servicio si no se pagan impuestos no se recibe servicio. En El Salvador la primera Ley de Impuesto sobre la Renta se promulgó el 19 de mayo de 1915, la que fue publicada en el Diario Oficial N° 118,

Tomo 78, del 22 de mayo del mismo.(Flores, Gómez González, & Salazar Pérez, 2012)

Después de la emisión de esta primera Ley, hubo reformas, modificaciones y emisiones de nuevas Leyes de Impuesto sobre la Renta, introduciendo a través de éstas otras reglamentaciones que no se habían incluido en los anteriores decretos, quedando al final la Ley actual, la que entró en vigencia a partir del ejercicio de 1992, aprobándose mediante el D.L. No. 134 de fecha 18 de diciembre de 1991 y publicada en el D.O. No. 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991; de igual manera esta ley ha sido modificada y reformada a través del tiempo. A partir de la emisión de esta Ley de Impuesto Sobre la Renta, se marca una nueva etapa para el sistema tributario del país, ya que ésta contribuiría a la modernización en la administración de los tributos y permitiría ampliar la base tributaria.(Flores, Gómez González, & Salazar Pérez, 2012)

Hasta la fecha, diecisiete han sido los Decretos que han reformado la ley actual, los cuales han surgido para adecuarse a las necesidades de la actividad económica del país, así como también para lograr el objetivo de ampliar la base tributaria, entrañando el propósito de enfrentar el fenómeno de la evasión de impuestos.

Sin embargo, el Decreto más significativo fue el No.230 del 14 de Diciembre de 2000, ya que vino a establecer un nuevo marco jurídico tributario a través del establecimiento del Código Tributario, puesto que su aprobación vino a modificar 4 artículos y a derogar 70 de ellos pertenecientes a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. El objetivo del Código Tributario consiste en unificar, simplificar y racionalizar las leyes que regulan los diferentes tributos internos, con el fin de facilitar a los sujetos pasivos el cumplimiento de las obligaciones tributarias; así como de cubrir o corregir vacíos que existen dentro de las leyes tributarias.(Flores, Gómez González, & Salazar Pérez, 2012)

2.2 MARCO TEORICO

2.2.1 Impuesto a la ganancia ocasional (impuesto diferido)

El impuesto a la ganancia ocasional es complementario al impuesto sobre la renta que grava las ganancias derivadas de las actividades no contempladas en las operaciones ordinarias.(PAREDES, 2006)

La reforma tributaria Ley 1607 de 2012 Art. 106 y 107, estableció el impuesto de las ganancias ocasionales, gravando la utilidad en ventas de Activos fijos poseídos durante dos años o más, además de los ingresos provenientes de herencias, legados, donaciones (actos gratuitos), ciertas utilidades originadas en la liquidación de sociedades que existieron al menos por dos años, entre otros, fijando la tarifa en el 10%.(PAREDES, 2006)

El Activo y pasivos por impuestos diferidos se reconocen por el Impuesto a las Ganancias que se prevé recuperar o pagar con respecto a la ganancia fiscal de periodos contables futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados.(PAREDES, 2006)

La Sección 29 de las Normas Internacionales de Información Financiera está dedicada al impuesto a las ganancias, al tratamiento contable del impuesto diferido, reconocimiento de los efectos fiscales actuales y futuros de recuperación y/o liquidación de Activos y pasivos contables, lo cual aplica para el reconocimiento contable del Impuesto de Renta ordinaria con tarifa del 25% o 30% para personas jurídicas y en base a la tabla según artículo 37 de la Ley de Impuesto sobre la Renta para personas naturales.(PAREDES, 2006)

El impuesto diferido surge de la diferencia entre los importes reconocidos por los Activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y su reconocimiento por parte de las autoridades fiscales, y la compensación a futuro de pérdidas o crédito fiscales.(PAREDES, 2006)

Esto no implica que la entidad reconozca Activos por impuestos diferidos relacionados en diferencias entre la base fiscal y el importe en libros de cualquier

Activo cuyo reconocimiento por impuestos diferidos conlleve a un costo o un esfuerzo desproporcionado.

Esto implica que los Activos y pasivos por impuestos diferidos se miden a un importe que incluye el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales, usando las tasas impositivas que, conforme a las leyes fiscales aprobadas o prácticamente aprobadas al final del periodo sobre el que se informa, se espera que sean aplicables cuando se realice el Activo por impuestos diferidos o se liquide el pasivo por impuestos diferidos. Para el reconocimiento del impuesto diferido se debe tener en la fórmula para este cálculo que se plantea de la siguiente forma: Valor contable (-) Base fiscal =Diferencia temporaria deducible o imponible (X) Tarifa fiscal vigente = Impuesto diferido.(PAREDES, 2006)

Además, se reconoce una corrección valorativa para los Activos por impuestos diferidos, de modo que el importe neto iguale al importe máximo que es probable que se realice sobre las bases de las ganancias fiscales actuales o futuras.

2.2.2 Diferencias en el tiempo

En ocasiones, la Ley de Impuesto Sobre la Renta no concuerda con los lineamientos de la técnica contable, desatendiendo las situaciones reales que ocurren en la operación de los negocios, lo que resulta improbable esperar que la cifra de impuesto sobre la renta esté en relación directa con la utilidad contable.

Lo anterior origina un “efecto impositivo” el cual es consecuencia de la diferente consideración financiera y fiscal de los sucesos económicos, que da lugar a valoraciones diferentes de los elementos de los estados financieros. Además, la contabilización del efecto impositivo no es más que el reconocimiento contable de los efectos económicos futuros derivados de las dos valoraciones dispares (contable y fiscal).(Llobet S., 2008)

La contabilización del efecto impositivo se puede fundamentar teóricamente según dos enfoques:

Enfoque basado en la cuenta de resultados: contempla las diferencias entre ingresos, costos y gastos contable y fiscalmente. Dichas diferencias pueden ser “temporales” o “permanentes”.

Enfoque basado en el balance: contempla las diferencias entre las valoraciones contables y fiscales de los elementos de activo y pasivo, dichas diferencias son denominadas “temporarias”. (Llobet S., 2008)

En base a lo anterior, las discrepancias entre la utilidad contable y la utilidad gravable pueden dividirse en las siguientes categorías:

- a) Diferencias Permanentes
- b) Diferencias Temporales
- c) Diferencias Temporarias

2.2.3 Diferencias permanentes

Conocidas también como “diferencias definitivas”, se caracterizan principalmente porque no se revierten, ni en el período en que se originan, ni en posteriores, estas son causadas por partidas que:

- Entran en la utilidad financiera pero nunca en la utilidad gravable
- Entran en la utilidad gravable pero nunca en la utilidad financiera.

En base a lo anterior, las diferencias permanentes no son más que las originadas por disposiciones legales que se declaran como no gravables o exentos a ciertos ingresos y declaran como no deducibles a ciertos gastos, es decir, estas diferencias se derivan de discrepancias existentes entre los criterios contables y fiscales para el reconocimiento de ingresos y gastos, los cuales no compatibilizarán en ningún período. (Llobet S., 2008)

Las diferencias permanentes surgen de disposiciones legales vigentes, como las impuestas en la Ley del Impuesto sobre la Renta en el Art. 4 “Rentas no Gravables” y en el Art. 29 A “Costos y Gastos no deducibles”, por ejemplo, las pérdidas de

capital se deducen financieramente como gastos; sin embargo, fiscalmente son gastos no deducibles, estableciendo una diferencia que no se puede revertir en los siguientes períodos.(Castro Blanco, Pineda, & Velasquez Trejo, 2004)

2.2.4 Diferencias temporales

Las diferencias temporales en el estado de resultados: “Son diferencias entre la ganancia fiscal y la contable, que se originan en un período y se revierten en otro u otros posterior”.

En otras palabras, las diferencias temporales son aquellas que se originan cuando los ejercicios en los cuales son reconocidos contablemente los ingresos, costos y/o gastos, difieren de los ejercicios en los cuales las mismas transacciones son reportadas para efectos fiscales, dando como resultado una diferencia entre la utilidad contable y la utilidad gravable; también puede darse el caso de que el período de reconocimiento, tanto ingresos o gastos coincidan, pero dicho reconocimiento sea en una cuantía diferente, lo cual también originará diferencias temporales. (Llobet S., 2008)

Existen dos tipos de diferencias temporales: las originadas por los ingresos y las generadas por los gastos.

En relación con esto, ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos ordinarios se registran contablemente en un período, mientras que se computan fiscalmente en otro. Tales diferencias temporarias son conocidas con el nombre de diferencias temporales. (Llobet S., 2008)

2.2.5 Diferencias temporarias

Conforme al método del pasivo basado en el balance, las diferencias temporarias son las que surgen al comparar el valor en libros de los activos o pasivos con su respectivo valor para fines de impuestos las que motivan la aparición de activos o pasivos por impuesto diferido. (KIESO & WEYGANDT, 2003)

En todos los casos que existan diferencias temporales se producen diferencias temporarias, es decir, tanto las diferencias temporales como las temporarias dan lugar a pasivos y activos por impuesto diferido. (KIESO & WEYGANDT, 2003)

El impuesto diferido generalmente se aplica a resultados, excepto por aquella porción que provenga de partidas temporales que se aplicaron directamente al capital contable, en cuyo caso, los impuestos diferidos correspondientes se aplicaran a dicho capital.

Para el cálculo del impuesto diferido se deben seguir ciertos pasos, los cuales fundamentalmente son:

- a) Determinar las diferencias temporarias entre la base de impuesto y el valor en libros de los activos y pasivos.
- b) Determinar cuáles de las diferencias ya determinadas son gravables o deducibles en el futuro.
- c) Multiplicar las diferencias temporarias por la tasa de impuesto vigente.
- d) Hay que considerar que si es probable que la utilidad gravable estará disponible para realizar las reversiones de diferencias temporarias deducibles.

Las diferencias temporarias, no afectan el total de los impuestos, sino su distribución entre el tiempo de pago corriente y diferido, estas surgen de varias circunstancias como por ejemplo los métodos de valuaciones de inventarios utilizados por la normativa contable, que fiscalmente no son permitidos. (Hernández, Lozano, & Rodríguez Lemus, 2008)

Es evidente que el concepto de diferencia temporaria (en los activos y pasivos del balance) es más amplio que el de diferencia temporal (en los ingresos, costos y gastos de la cuenta de resultados), puesto que al reconocer contablemente los efectos de las diferencias temporarias permite la contabilización de activos y pasivos fiscales en situaciones donde no existen diferencias temporales. (KIESO & WEYGANDT, 2003)

Se debe reconocer un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible o gravable; es decir, cuando fiscalmente se deduce una cantidad mayor a la deducida contablemente se origina un pasivo tributario; y cuando sucede lo contrario, se debe reconocer un activo por impuesto diferido; es decir, por causa de todas y cada una de las diferencias temporarias deducibles.(Castro Blanco, Pineda, & Velasquez Trejo, 2004)

El siguiente cuadro de decisión contribuye a determinar cuándo los activos o pasivos por impuestos diferidos son deducibles o imponibles, y facilitará el reconocimiento en los estados financieros:

Tabla 1. CUADRO DE DECISIÓN PARA DETERMINAR EL TIPO DE DIFERENCIA TEMPORARIA (IMPUESTO DIFERIDO)

Condición	Valor en Libros	
	Activos	Pasivos
Valor en Libros= Base Legal	Sin Efecto	Sin Efecto
Valor en Libros > Base Fiscal	Imponible	Deducible
Valor en Libros < Base Fiscal	Deducible	Imponible

Fuente: “Guía Práctica sobre el reconocimiento, medición, contabilización y Presentación del impuesto sobre la renta corriente y diferido”

En la determinación del impuesto diferido se deben aplicar las tasas vigentes al término del ejercicio, excepto si hubiese una modificación aprobada a la fecha de los estados financieros que entre en vigor posteriormente, en cuyo caso se utilizará esta última.(Hernández, Lozano, & Rodríguez Lemus, 2008)

Las diferencias temporarias pueden ser de dos tipos:

- a) Diferencias temporarias imponibles
- b) Diferencias temporarias deducibles

2.2.6 Diferencias temporarias imponibles

“Son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado”.

Este tipo de diferencias dará lugar a un pago mayor en concepto de impuesto sobre la renta corriente en períodos futuros, producto de gastos no deducibles o ingresos gravables. (KIESO & WEYGANDT, 2003)

2.2.7 Diferencias temporarias deducibles

“Son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado”. (KIESO & WEYGANDT, 2003)

Estas diferencias se generarán al momento de revertirse un pago menor en concepto de impuesto sobre la renta corriente, puesto que disminuirán la renta imponible, ya sea aumentando los costos o gastos deducibles o disminuyendo los ingresos gravables. (KIESO & WEYGANDT, 2003)

2.2.8 Origen y reversión de las diferencias temporarias.

Las diferencias temporarias presentan dos situaciones:

- a) Diferencia de origen
- b) Diferencias de reversión

Una diferencia de origen es una diferencia temporaria inicial entre el valor en libros y la base fiscal de un activo o pasivo, independientemente de que la base fiscal exceda o sea excedida por la base de contabilidad. Por otra parte, una diferencia

de reversión ocurre cuando se eliminan las diferencias temporarias originadas en periodos anteriores y se elimina el efecto de impuestos en la cuenta de impuestos diferidos.(KIESO & WEYGANDT, 2003)

2.2.9 Reconocimiento de pasivos y activos por impuesto diferido.

Cuando existen diferencias temporarias, ya sean imponibles o deducibles, debe de reconocerse un activo o pasivo por impuesto sobre la renta diferido cuando la recuperación o liquidación del importe en libros de un activo o pasivo de lugar a pagos futuros mayores o menores, de los que se tendría si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales.(Hernández, Lozano, & Rodríguez Lemus, 2008)

2.2.10 Pasivos por impuestos diferidos.

Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionados con las diferencias temporarias imponibles. Un pasivo por impuesto sobre la renta diferido representa un aumento en la cantidad de impuestos a pagar en años futuros como resultado de las diferencias temporarias imponibles que existen al final de un ejercicio corriente. (Hernández, Lozano, & Rodríguez Lemus, 2008)

2.2.11 Activos por impuestos diferidos.

Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionados con diferencias temporarias deducibles, o sea, disminuyen dicho impuesto en ejercicios futuros.(Hernández, Lozano, & Rodríguez Lemus, 2008)

El exceso de impuesto sobre la renta que se pague en comparación al impuesto que causaría la utilidad contable se diferirá como una cuenta de activo, la cual será cargada o amortizada al gasto de impuesto sobre la renta, en los períodos donde estas diferencias de tiempo se inviertan y causen el fenómeno contrario, en el cual la utilidad contable, sea mayor que la renta gravable.

Se reconocerá un activo por impuesto sobre la renta diferido en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar esas diferencias temporarias deducibles.

La reversión de las diferencias temporarias deducibles dará lugar a reducciones en la determinación de las ganancias fiscales de periodos posteriores. No obstante, los beneficios económicos, en forma de reducciones en pagos de impuestos, llegarán a la entidad sólo si es capaz de obtener ganancias fiscales suficientes como para cubrir las posibles deducciones. (Hernández, Lozano, & Rodríguez Lemus, 2008)

2.2.12 Medición del Impuesto Sobre la Renta Diferido.

Los activos y pasivos de tipo fiscal diferidos a largo plazo deben medirse según las tasas que vayan a ser de aplicación en los periodos 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. (Hernández, Lozano, & Rodríguez Lemus, 2008)

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 valor en libros de sus activos o liquidar el valor en libros de sus pasivos. (Hernández, Lozano, & Rodríguez Lemus, 2008)

El impuesto diferido se mide a partir de las diferencias temporarias entre la base fiscal y el valor en libros de los activos y pasivos, ya sean impositivos o deducibles, y a esto aplicando la tasa de impuesto vigente, en este caso del 25%, lo que representa un efecto impositivo. Además, se debe considerar si es probable que la

utilidad gravable estará disponible para contraponer las reversiones de diferencias temporarias deducibles.(Hernández, Lozano, & Rodríguez Lemus, 2008)

Sin embargo, el importe en libros de un activo por impuestos diferidos debe someterse a revisión en la fecha de cada balance. La entidad 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 comporta el activo por impuestos diferidos. Esta reducción deberá ser objeto de reversión, siempre que la entidad recupere la expectativa de suficiente ganancia fiscal futura, como para poder utilizar los saldos dados de baja.(Hernández, Lozano, & Rodríguez Lemus, 2008)

2.2.13 Presentación de los activos y pasivos por impuestos diferidos.

Los estados financieros se elaboran con el objeto de presentar un informe verídico de la marcha de la administración de una entidad y se refieren a la situación que guarda la posición financiera y resultados logrados durante el periodo que se informa. (PAREDES, 2006)

2.2.14 Presentación en el balance general.

Los activos y pasivos derivados del impuesto a las ganancias deben presentarse por separado de otros activos o pasivos del balance. Asimismo, los activos y pasivos por impuestos diferidos no deben ser descontados. (PAREDES, 2006)

Un activo por impuesto sobre la renta diferido es considerado como activo por los siguientes criterios:

- a) Es resultado de una transacción anterior.

Por ejemplo, el recibo de dinero como pago anticipado de renta, es un acontecimiento anterior que da lugar a una diferencia temporaria deducible.

b) Da lugar a un probable beneficio en el futuro.

Por ejemplo, la utilidad gravable en un año determinado puede ser mayor que la utilidad contable. Sin embargo, en el próximo año ocurrirá exactamente lo contrario, es decir, la utilidad gravable será menor que la utilidad contable. Como esta diferencia temporaria deducible reduce el impuesto por pagar en el futuro, existe un probable beneficio futuro al final del ejercicio actual.

c) Controla el acceso a los beneficios.

Por ejemplo, una empresa tiene la capacidad para obtener el beneficio de las diferencias temporarias reduciendo sus impuestos por pagar en el futuro; dicha empresa tiene el derecho exclusivo a ese beneficio y puede controlar el acceso a él. (PAREDES, 2006)

Por otra parte, un pasivo por impuesto sobre la renta diferido es considerado como un pasivo por los siguientes criterios:

- **Es el resultado de una transacción anterior.**
- **Es una obligación actual.** La utilidad gravable de periodos futuros será más alta que la utilidad contable, como resultado de una diferencia temporaria, por lo que constituye una obligación actual.
- **Representa un sacrificio futuro.** La utilidad gravable y los impuestos pagaderos en periodos futuros serán resultado de acontecimientos que ya ocurrieron. El pago de estos impuestos en la fecha correspondiente es el sacrificio futuro.

Cuando una entidad presente por separado los activos y pasivos en el balance general, según sean como corrientes o no corrientes, no clasificará los activos (o pasivos) por impuestos diferidos como activos (o pasivos) corrientes.(PAREDES, 2006)

2.2.15 Presentación en el estado de resultados.

Los impuestos, tanto si son del periodo corriente como si son diferidos deben ser reconocidos como gasto o ingreso, en el Estado de Resultados e incluidos en la determinación de la ganancia o pérdida neta del periodo.(PAREDES, 2006)

El gasto por impuesto sobre la renta corriente es la cantidad para pagar que corresponde a la renta imponible obtenida en el ejercicio corriente. Es decir, el gasto por impuesto corriente constituye el total de activo (efectivo o su equivalente), que la empresa debe sacrificar para darle cumplimiento a la obligación tributaria sustantiva. (PAREDES, 2006)

La mayoría de los pasivos y activos por impuestos diferidos aparecerán cuando los ingresos, costos y gastos, que se incluyen en la ganancia contable de un determinado periodo, se computen dentro de la ganancia fiscal en otro diferente.

El gasto por impuesto diferido está relacionado con el reconocimiento inicial de las diferencias temporarias imponibles y por el valor de la reversión de las diferencias temporarias imponibles y deducibles. (PAREDES, 2006)

El reconocimiento de un gasto por impuesto diferido, originado por el primer tipo de diferencias, significa que la administración está previendo que en el futuro pagará más impuesto sobre la renta como consecuencia del apareamiento de gastos no deducibles o aumento en los ingresos gravables. (PAREDES, 2006)

Por otra parte, el ingreso o ahorro por impuesto a las ganancias, está constituido por el importe a recuperar o ahorrar por concepto de impuesto sobre la renta en periodos futuros.

El reconocimiento de un ingreso por impuesto diferido, por causa del apareamiento de diferencias temporarias deducibles, significa que la administración está previendo que en el futuro pagará menos impuesto sobre la renta corriente (o lo que significaría también un ahorro desde el punto de vista financiero), producto de un mayor monto de gastos deducibles o una disminución en los ingresos gravables. (PAREDES, 2006)

2.2.16 Resultado contable y resultado fiscal

Al calcular el impuesto a pagar (o a recuperar), los negocios deben elaborar su declaración de impuesto sobre la renta con un estado adjunto donde aparezca el importe de la utilidad o pérdida fiscal, o sea, una conciliación entre el resultado contable y fiscal. En general la forma y el contenido del estado de resultados de la declaración de impuesto son similares a la forma y al contenido del estado de resultados para fines de información financiera; sin embargo, la utilidad o pérdida fiscal de la declaración de impuesto se calcula de acuerdo con la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento, mientras que el resultado contable (utilidad o pérdida) se mide de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera.(PAREDES, 2006)

El resultado contable es la ganancia o pérdida neta del ejercicio corriente antes de deducir el gasto por impuesto sobre la renta, lo que usualmente se le denomina “Resultado antes de impuesto”. La ganancia o pérdida fiscal es la ganancia o pérdida de un período, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar (recuperar), o sea, es la Base Imponible del impuesto.

En base a lo anterior, la aplicación de las NIIF en general, y con el cumplimiento del principio “sustancia más que forma” da lugar a diferencias entre la aplicación financiera y los preceptos fiscales, dando origen a diferencias entre dichos puntos de vistas, por lo tanto, se deben identificar las partidas de balance que originan las respectivas diferencias.(PAREDES, 2006)

2.2.17 Diferencias Generadas Por La Armonización Contable Y Fiscal Del Arrendamiento Financiero.

Las operaciones del arrendamiento financiero generan diferencias permanentes y temporarias, las cuales ocasionan impuesto sobre la Renta diferido, el cual es tratado en la Norma Internacional de Contabilidad No.12 “Impuestos a las

Ganancias”, por lo que es importante conocer sobre el mismo.(Castro Blanco, Pineda, & Velasquez Trejo, 2004)

2.2.18 Métodos Para Establecer El Impuesto Diferido

El impuesto diferido surge de la diferencia entre el impuesto a pagar, determinado sobre las bases impositivas, y el impuesto reconocido como resultado del ejercicio. Esta diferencia se calcula aplicando la alícuota del impuesto al total de las diferencias temporarias.(KIESO & WEYGANDT, 2003)

Existen tres métodos para determinar el impuesto diferido, los cuales son:

a) Método del pasivo.

Considera a la diferencia que surge entre el cargo contable por el impuesto a las ganancias y el impuesto a pagar determinado según la normativa de la siguiente manera:

- Un pasivo (por la deuda a pagar)
- Un crédito (por el impuesto adelantado)

El saldo representa el monto deudor o acreedor del impuesto diferido que se irá reversando a medida que se vayan compensando las diferencias.(KIESO & WEYGANDT, 2003)

b) Método del diferido o de la capitalización.

Este método considera que el impuesto que no se reconoció como resultado en un ejercicio, es una utilidad que se va a realizar a medida que transcurran los ejercicios comprendidos en el plazo de diferimiento o a la inversa un gasto adelantado o cargo diferido.

El saldo de las diferencias temporarias se va absorbiendo con apropiación a resultados en los períodos en que se produce la reversión de las diferencias.

Este método hace énfasis en las diferencias temporales en el período contable en que se originan.

El impuesto sobre la renta que se aplica al período se relaciona directamente con la utilidad contable. Su propósito principal es correlacionar el gasto de impuesto sobre la renta con la utilidad que causa dicho impuesto.(KIESO & WEYGANDT, 2003)

c) Método neto de impuesto.

Este método reconoce en la valuación de activos o pasivos, ingresos o gastos, mostrando en los estados financieros cantidades netas diferidas de impuestos, ajustando el efecto del impuesto sobre la renta directamente a la partida que le dio origen a la diferencia de tiempo, en otras palabras, los activos y pasivos que motivaron las diferencias temporarias se presentan con la parte del impuesto diferido que les corresponde.(KIESO & WEYGANDT, 2003)

El impuesto sobre la renta causado debe cargarse a resultados y representa el pasivo exigible a un plazo menor de un año. Para todas las diferencias temporarias deben reconocerse impuestos diferidos, ya sean pasivos (cuentas por pagar) o activos (cuentas por cobrar).(KIESO & WEYGANDT, 2003)

2.2.19 Reconocimiento Contable Del Impuesto Diferido (Activos Y Pasivos)

Un activo diferido es el monto de impuesto a la renta por recuperar en períodos futuros y que es generado por las diferencias temporarias deducibles o por las pérdidas o créditos tributarios no utilizados.(Hernández, Lozano, & Rodríguez Lemus, 2008)

El exceso de impuesto sobre la renta que se pague en comparación al impuesto que causaría la utilidad contable se diferirá como una cuenta de activo, la cual será cargada o amortizada al gasto de impuesto sobre la renta, en los periodos donde estas diferencias de tiempo se inviertan y causen el fenómeno contrario, en el cual la utilidad contable, sea mayor que la renta gravable.

Se debe reconocer un activo diferido, en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras, contra las cuales cargar las deducciones por diferencias temporarias.(Hernández, Lozano, & Rodríguez Lemus, 2008)

Un pasivo diferido es el monto del impuesto sobre la renta por pagar en períodos futuros provenientes de las diferencias temporales gravables, esta cuenta de pasivo de impuesto sobre la renta diferido será amortizada o acreditada al gasto de impuesto sobre la renta en los períodos en que estas diferencias de tiempo se reviertan y causen el fenómeno contrario, en la cual la renta gravable sea mayor que la utilidad contable.(Hernández, Lozano, & Rodríguez Lemus, 2008)

2.2.20 Comparación Entre Normas Contables Y Leyes Tributarias

Las partidas que comúnmente forman parte de las diferencias temporarias son explicadas comparando la normativa contable como son las NIC's y la normativa legal vigente, demostrando de esta manera como se originan estas diferencias.(Llobet S., 2008)

2.2.21 La Depreciación

Es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil, entendiéndose por importe depreciable el costo histórico del activo o la cantidad que lo sustituya en los estados financieros, una vez se ha deducido el valor residual.(Llobet S., 2008)

La depreciación debe calcularse sobre bases y métodos consistentes a partir de la fecha en que empiecen a utilizarse los activos y cargarse a los costos y/o gastos,

para lo cual los métodos utilizados deben de tener las características de ser sistemáticos y razonables para el cálculo de la cuota de depreciación.

Dentro de los métodos de depreciación aplicables financieramente se encuentran:

- a) Línea Recta.
- b) Unidades Producidas.
- c) Saldos Decrecientes.
- d) Suma de los Dígitos de los Años.

Contablemente se puede utilizar el método que se estime más conveniente según el activo a depreciar, aplicándolo de forma sistemática de un período a otro, dicho método de depreciación debe ser objeto de revisión periódicamente y se puede cambiar solamente cuando sea necesario.(Llobet S., 2008)

Sin embargo, la Normativa Tributaria (Ley del Impuesto sobre la Renta), define la depreciación como la pérdida del valor que sufren los bienes e instalaciones por el uso, la acción del tiempo, la obsolescencia, la incosteabilidad de su operación o el agotamiento, estableciendo solamente dos métodos para el cálculo de la cuota de depreciación, los cuales son:

- a) Línea Recta.
- b) Dobles Saldos Decrecientes

Además, las leyes fiscales no permiten cambiar el método de depreciación utilizado a menos que sea autorizado por la Dirección General de Impuestos Internos.

Comparando los criterios de ambas normativas, se observa que si las empresas utilizan el método que más les conviene de acuerdo con lo que estipula la NIC 16 en su párrafo 47, se origina una diferencia en el cálculo de las cuotas de depreciaciones, resultando que la depreciación calculada de acuerdo a lo que establece la normativa contable sea mayor o menor que los porcentajes que establecen las leyes fiscales, obteniendo al final del período contable una diferencia temporaria.(Llobet S., 2008)

Cuando las diferencias entre la base tributaria (base imponible) de un activo o de un pasivo y el monto de dicho activo o pasivo según el balance general son generadas por diferencias temporales, el cargo que se debe hacer en concepto de impuesto sobre la renta, no debe ser igual a la provisión de impuesto sobre la renta por pagar; ya que se tiene el efecto del impuesto diferido para determinar adecuadamente la utilidad neta del ejercicio, la diferencia entre el gasto y la provisión de impuesto sobre la renta da como resultado un activo o pasivo que se debe crear para no distorsionar la utilidad neta del período.(Llobet S., 2008)

Combinando lo anteriormente descrito, el renglón del Impuesto sobre las ganancias dentro del Estado de Resultado es una de las partidas más importantes; ya que después de su cálculo se determina la Utilidad Neta, obtenida por la empresa durante un ejercicio económico. Así como también representa uno de los principales cumplimientos legales y mediante el cual el fisco enfoca su interés, imponiendo sanciones si no se determina con base a los criterios establecidos en la legislación respectiva.(Llobet S., 2008)

Este tipo de exigencia legal ha influido de gran manera para que las empresas registren sus obligaciones tributarias con base a lo dispuesto por las leyes fiscales, cuyos criterios para el registro y valuación de activos y pasivos, diferimiento de ingresos y gastos, como se explicó anteriormente no coincide con los criterios empleados por las normas contables.(Llobet S., 2008)

Por lo que contabilizar el Impuesto sobre la Renta basándose exclusivamente en las Normas Tributarias conduce a una mala presentación de los estados financieros; ya que el resultado del periodo incluiría el efecto impositivo de partidas de ingresos o gastos que pudieran no corresponder al periodo corriente sino a otros periodos; es decir, se produciría una inadecuada correlación de ingresos y gastos que afectaría la determinación de la utilidad o pérdida del periodo.(Llobet S., 2008)

2.2.22 Casos En Los Que Se Incurre El Impuesto Diferido

Generalmente son cuatro tipos de operaciones las que dan lugar a diferencias temporarias, estas son:

- a) Los ingresos o ganancias que son incluidos en la utilidad contable en períodos anteriores a los períodos en que se consideran en la renta gravable, causando una renta gravable menor que la utilidad contable y como resultado, una cuenta de pasivo: los beneficios en ventas a plazo son registrados en cuentas a la fecha de la venta y en la utilidad fiscal cuando son cobrados

- b) Provisiones hechas contablemente que no son deducibles para fines de impuesto, tales como provisiones para cuentas incobrables y/o obsolescencia de inventario.
Los gastos o pérdidas incluidos para fines contables antes de ser considerados para fines de impuesto, resultando una cuenta de activo: las pérdidas estimadas en inventario son registradas en un período y deducidos en la declaración de Impuesto sobre la Renta cuando son realizados posteriormente.

- c) La diferencia temporaria relacionada con las tasas de depreciación de activos fijos aplicada para fines contables, y aquellas tasas de depreciaciones fiscales admitidas para fines impositivos. Los gastos o pérdidas son deducidos para fines fiscales antes de ser incluidos en la utilidad contable, obteniendo una utilidad gravable menor, es decir una cuenta de pasivo: La depreciación o amortización de activos es mayor fiscalmente a la contable debido al método de depreciación que se utilice y vidas útiles estimadas.

- d) Ingresos o ganancias incluidos en la renta gravable antes de considerarlos para fines contables, causando una renta gravable mayor a la utilidad contable, resultando una cuenta de activo: Contratos de construcción que se

incluye en la declaración de rentas según el método de porcentajes y en libros contables según el método de la obra terminada.(PAREDES, 2006)

2.2.23 Teoría.

Se define como teoría pedagógica al conjunto de conceptos, definiciones, preposiciones, enunciados, principios que interrelacionados permiten explicar y comprender lo pedagógico, es decir, todo lo relacionado a la formación, la enseñanza, el aprendizaje, el currículo y la organización escolar.(E. Planchard, Flores Ochoa, & Samper, 2015)

Más, si se asume la concepción de Lakatos (1978), se puede definir la teoría pedagógica como estructuras de pensamiento constituidos por valores, creencias y supuestos que le permiten al profesor interpretar situaciones, conceptualizar su experiencia, sistematizarla, investigarla, transformarla y construir la praxis pedagógica, contribuyendo a enriquecer la teoría y el discurso pedagógico.(E. Planchard, Flores Ochoa, & Samper, 2015)

En otros términos, la teoría pedagógica es el marco de pensamiento compuesto por valores, creencias y supuestos básicos, que le permiten al docente comprender, dirigir, repensar y transformar las acciones que contribuyen a que los seres humanos eleven sus niveles intelectivos y adquieran las herramientas que en un futuro les permitirán asumir su vida en forma consciente y libre.(E. Planchard, Flores Ochoa, & Samper, 2015)

2.2.24 Teoría De La Educación

La teoría de la educación es principalmente una teoría práctica, pues pretende decirnos qué tenemos que hacer, a diferencia de teorías científicas que son explicativas de lo que ocurre en el mundo.

La teoría de la educación consiste en un conjunto de principios, consejos y recomendaciones orientadas a influir en las actividades educativas. Las teorías de la educación son generales y van asociadas a una posición política y social específica.(E. Planchard, Flores Ochoa, & Samper, 2015)

Una teoría de la educación puede ser evaluada de acuerdo con criterios propios basados en su estructura formal y no en su contenido que siempre es provisional. La estructura de una teoría de la educación es compleja: implica supuestos acerca de la deseabilidad de los fines, de la naturaleza de los hombres, del conocimiento y de los métodos pedagógicos. Estos supuestos son el fundamento para las recomendaciones prácticas.(E. Planchard, Flores Ochoa, & Samper, 2015)

2.2.25 Ciencias De La Educación

Cuando se hace referencia a las Ciencias de la Educación, nos referimos a todas aquellas disciplinas que intervienen en la educación, analizando algún aspecto del hecho educativo, con la finalidad de explicar lo que sucede en este, tales como: Psicología educativa, Sociología de la Educación, etc. Estas ciencias auxiliares, dan una mirada que ofrece una visión limitada de la realidad, ninguna de ellas aborda la educación de manera global y muchas veces se quedan sólo en concepciones de instrucción o técnico-instrumentalistas.(E. Planchard, Flores Ochoa, & Samper, 2015)

2.2.26 Ciencias Pedagógicas

La Pedagogía se constituye por diversas proposiciones teóricas que abarcan aproximaciones al conocimiento de la realidad educativa como fenómeno social, en tanto que la educación es su campo de acción.(E. Planchard, Flores Ochoa, & Samper, 2015)

A la Pedagogía le interesa el estudio de la educación de una manera integral, y no se queda únicamente en el reduccionismo del salón de clases y del proceso

Enseñanza-Aprendizaje. Se relaciona con otras ciencias para su estudio y desarrollo y entre otras puede mencionarse a la filosofía de la educación, la sociología de la educación, la psicología de la educación, antropología y lingüística.(E. Planchard, Flores Ochoa, & Samper, 2015)

2.2.27 El Constructivismo.

El constructivismo tiene sus raíces en la filosofía, psicología, sociología y educación. El verbo construir proviene del latín *struere*, que significa 'arreglar' o 'dar estructura'. El principio básico de esta teoría proviene justo de su significado.

La idea central es que el aprendizaje humano se construye, que la mente de las personas elabora nuevos conocimientos a partir de la base de enseñanzas anteriores. El aprendizaje de los estudiantes debe ser activo, deben participar en actividades en lugar de permanecer de manera pasiva observando lo que se les explica. El constructivismo difiere con otros puntos de vista, en los que el aprendizaje se forja a través del paso de información entre personas (maestro-alumno), en este caso construir no es lo importante, sino recibir.

En el constructivismo el aprendizaje es activo, no pasivo. Una suposición básica es que las personas aprenden cuándo pueden controlar su aprendizaje y están al corriente del control que poseen. Esta teoría es del aprendizaje, no una descripción de cómo enseñar. Los alumnos construyen conocimientos por sí mismos. Cada uno individualmente construye significados a medida que va aprendiendo. Las personas no entienden, ni utilizan de manera inmediata la información que se les proporciona. En cambio, el individuo siente la necesidad de «construir» su propio conocimiento. (Hernández Requena, 2008)

El conocimiento se construye a través de la experiencia. La experiencia conduce a la creación de esquemas. Los esquemas son modelos mentales que almacenamos en nuestras mentes. Estos esquemas van cambiando, agrandándose y volviéndose

más sofisticados a través de dos procesos complementarios: la asimilación y el alojamiento. (Hernández Requena, 2008)

El constructivismo social tiene como premisa que cada función en el desarrollo cultural de las personas aparece doblemente: primero a nivel social, y más tarde a nivel individual; al inicio, entre un grupo de personas (interpsicológico) y luego dentro de sí mismo (intrapsicológico). Esto se aplica tanto en la atención voluntaria, como en la memoria lógica y en la formación de los conceptos. Todas las funciones superiores se originan con la relación actual entre los individuos. (Hernández Requena, 2008)

2.2.28 Características del aprendizaje constructivista

El ambiente de aprendizaje constructivista se puede diferenciar por ocho características:

- 1) el ambiente constructivista en el aprendizaje provee a las personas del contacto con múltiples representaciones de la realidad;
- 2) las múltiples representaciones de la realidad evaden las simplificaciones y representan la complejidad del mundo real;
- 3) el aprendizaje constructivista se enfatiza al construir conocimiento dentro de la reproducción del mismo;
- 4) el aprendizaje constructivista resalta tareas auténticas de una manera significativa en el contexto en lugar de instrucciones abstractas fuera del contexto;
- 5) el aprendizaje constructivista proporciona entornos de aprendizaje como entornos de la vida diaria o casos basados en el aprendizaje en lugar de una secuencia predeterminada de instrucciones;
- 6) los entornos de aprendizaje constructivista fomentan la reflexión en la experiencia;
- 7) los entornos de aprendizaje constructivista permiten el contexto y el contenido dependiente de la construcción del conocimiento;

8) los entornos de aprendizaje constructivista apoyan la «construcción colaborativa del aprendizaje, a través de la negociación social, no de la competición entre los estudiantes para obtener apreciación y conocimiento» (Hernández Requena, 2008)

2.2.29 El aprendizaje como un proceso activo

En el proceso de alojamiento y asimilación de la información, resultan vitales, la experiencia directa, las equivocaciones y la búsqueda de soluciones. La manera en la que se presenta la información es de suma importancia. Cuando la información es introducida como una forma de respuesta para solucionar un problema, funciona como una herramienta, no como un hecho arbitrario y solitario. (Hernández Requena, 2008)

2.2.30 El aprendizaje: completo, auténtico y real

El significado es construido en la manera en que el individuo interactúa de forma significativa con el mundo que le rodea. Esto significa que se debe enfatizar en menor grado los ejercicios de habilidades solitarias, que intentan enseñar una lección.

Los estudiantes que se encuentren en aulas diseñadas con este método llegan aprender estas lecciones, pero les resulta más fácil el aprendizaje si al mismo tiempo se encuentran comprometidos con actividades significativas que ejemplifiquen lo que se desea aprender.

Según esta teoría, a los estudiantes se les debe hacer hincapié en el aula en las actividades completas, en detrimento de los ejercicios individuales de habilidades; actividades auténticas que resulten intrínsecamente interesantes y significativas para el alumno, y actividades reales que den como resultado algo de más valor que una puntuación en un examen. (Hernández Requena, 2008)

2.2.31 Características fundamentales para un aprendizaje efectivo

La idea del constructivismo trajo como resultados avances importantes en el entendimiento de cómo funciona el desarrollo cognitivo en las personas. La conexión entre la tecnología y el aprendizaje no es un hecho puramente coincidental. Las aulas tradicionales resultan en muchos casos pobres para el soporte de la enseñanza, en cambio las nuevas tecnologías, si son utilizadas de manera efectiva, habilitan nuevas maneras para enseñar que coinciden mucho más con la manera como las personas aprenden. (Hernández Requena, 2008)

En la interacción de los estudiantes con las nuevas tecnologías, se pueden aplicar los resultados que han mostrado muchas de las investigaciones que se encuentran relacionadas con el desarrollo cognitivo y el constructivismo, donde la conclusión ha sido la demostración de que el aprendizaje es más efectivo cuando están presentes cuatro características fundamentales, que son: compromiso activo, participación en grupo, interacción frecuente, y retroalimentación y conexiones con el contexto del mundo real. (Hernández Requena, 2008)

2.3 MARCO NORMATIVO LEGAL

2.3.1 Base Legal

La legislación salvadoreña establece criterios en la práctica contable para los comerciantes y los entes reguladores, a continuación, se detallan aspectos puntuales:

Tabla 2. LEGISLACIÓN LEGAL DE LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR INFORMACIÓN CONTABLE.

LEYES, DECRETOS Y OTROS	BASE LEGAL	COMENTARIO
Código de Comercio	Art. 443	Todo balance general debe expresar con variedad y con la exactitud compatible con sus finalidades, la situación financiera del negocio en la fecha a que se refiera. Sus reglones se formarán tomado con base las cuentas abiertas, de acuerdo con los criterios de estimación emitidos por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, y en su defecto por las Normas Internacionales de Contaduría.
Código Tributario	Art. 139	Para efecto se entiende por contabilidad formal la que, ajustándose consistentemente a uno de los métodos generalmente aceptados por la técnica contable apropiada para el negocio de que se trate, es llevada en libros autorizados en legal forma.
Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría	Art. 36, g), h), i)	Fijar las normas generales para la elaboración y presentación de los Estados Financieros e Información suplementaria de los entes fiscalizados. Determinar los principios conforme a los cuales, deberán los comerciantes llevar su contabilidad y establecer criterios de valoración de activos, pasivos y constitución de provisiones y reservas, Aprobar los principios de contabilidad y las normas de auditoría internacionalmente aceptadas, inclusive financieras, cuando la ley no haya dispuesto de manera expresa sobre ellas.
Resolución 113/2009 CVPCPA	Romano I	Aprobación de la adopción de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.

(CVPCPA, 2018)

2.3.2 Base Técnica

La adopción de Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, nos obliga al entendimiento de conceptos contables en la tabla 2, se desarrolla en contenido esencial de las NIIF/PYMES.(IASB, 2009)

Tabla 3. *NORMATIVA TÉCNICA APLICADA A LAS NIIF PARA PYMES*

NORMATIVA TÉCNICA	NÚMERO DE SECCIÓN/ PÁRRAFO	COMENTARIO
NIIF PARA	Sección. Párrafo 3.1	Alcance: Esta sección explica la presentación de los estados financieros, los requerimientos para el cumplimiento de la NIIF para PYMES y que es un conjunto completo de estados financieros.
	Sección 3, Párrafo 3.3.	Cumplimiento con las NIIF para las PYMES:
	Sección 5, Párrafo 5.5	Una entidad cuyos estados financieros cumplan la NIIF para las PYMES, efectuará en las notas una declaración, explícita y sin reservas de dicho cumplimiento. Los estados financieros no deberán señalar que cumplen la NIIF para las PYMES a menos que cumplan con todos los requerimientos de esta NIIF.
	Sección 29, Párrafo 29.2	Gastos por Impuestos: (según sección 29, párrafo 29.27)
	Sección 29, Párrafo 29.4 y párrafo 29.9	Alcance: de esta sección es contabilidad del impuesto a las ganancias. Se requiere que una entidad reconozca las consecuencias fiscales actuales y futuras de transacciones y otros sucesos que se hayan reconocidos en los estados financieros. Reconocimiento: Una entidad un pasivo por impuesto corrientes por el impuesto a pagar por las ganancias fiscales del periodo actual y los periodos anteriores. Si el importe pagado, correspondiente al periodo actual y a los anteriores, excede el importe

<p>PYMES</p>	<p>Sección 29, Párrafo 29.6 y 18</p> <p>Sección 29, Párrafo 29.11</p> <p>Sección 29, Párrafo 29.27</p>	<p>por pagar de esos periodos, la entidad reconocerá el exceso como un activo por impuesto corrientes. Una entidad reconocerá un activo o pasivo por impuesto diferidos por el impuesto por recuperar o pagar en periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados.</p> <p>Medición: Una entidad medirá un Pasivo (o activo) Por impuestos corrientes a los importes que se esperen pagar (o recuperar) usando las tasas impositivas y la legislación que haya sido aprobada, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa.</p> <p>Base fiscal: Las entidades determinarán la base fiscal de un activo, pasivo u otra partida de acuerdo con la legislación que se haya aprobado o cuyo proceso de aprobación este prácticamente terminado.</p> <p>Presentación: Una entidad reconocerá el gasto por impuestos en el mismo componente del resultado integral total (es decir, operaciones continuadas, operaciones discontinuadas, u otro resultado integral) o en el patrimonio como la transacción u otro suceso que dio lugar al gasto por impuesto.</p>
--------------	--	--

CAPITULO III

METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

3. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

3.1 TIPO DE ESTUDIO

La investigación se realizó con enfoque cuali-cuantitativo aplicando el método inductivo para el enfoque cualitativo ya que parte de datos para desarrollar comprensión, conceptos y teorías; y el método deductivo bajo el enfoque cuantitativo ya que parte de lo general a lo específico.

Según su aplicabilidad, la investigación es de campo, ya que se orienta al estudio de un problema concreto, cercano y que se dará solución a la problemática diagnosticada la cual se denomina: “Guía teórico-práctico de la sección 29 Impuesto a las Ganancias de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, para la facilitación del proceso de enseñanza-aprendizaje, en la FMO-UES, en el año 2019”, enfocada a mejorar la enseñanza e interpretación que se le da a dicha sección y así fortalecer el aprendizaje para los estudiantes y profesionales de contaduría pública, en el departamento de San Miguel en el año 2019. De acuerdo con el nivel de profundidad del conocimiento, la investigación es de tipo fenomenológico para el enfoque cualitativo ya que se partirá de los fenómenos (o experiencias) tal como se presentan y la manera en que se practica o se imparte por las propias personas y además será descriptiva para el enfoque cuantitativo, ya que se poseen conocimientos sobre el problema en estudio y se describirán los elementos relacionados al mismo.

3.2 UNIVERSO

La población objeto de estudio con que se realizó la investigación, está conformada por los profesionales de contaduría pública y los alumnos que cursan la materia: Contabilidad Financiera IV.

3.3 MUESTRA

Se realizó un estudio específico donde se utilizó el muestreo aleatorio simple, por medio de encuestas, la cual se implementará a un total de 35 estudiantes que han cursado la asignatura de Contabilidad Financiera IV de la FMO-UES y el muestreo por selección intencionada de entrevistas dirigidas se realizara una muestra selectiva por conveniencia de un total de 320 profesionales se tomó solamente 15 profesionales ejercientes de Contaduría Pública con un mínimo de 10 años de experiencia en el ámbito laboral.

3.4 TECNICAS E INSTRUMENTOS DE MEDICIÓN

Para recolectar información confiable, veraz y oportunidad se utilizó una serie de técnicas las cuales están divididas en:

- Revisión hemerográfica: Folletos, Periódicos, entre otros.
- Revisión bibliográfica: Libros, Leyes, Normas.
- Técnica de investigación de campo.

Tabla 4. **ENFOQUES.**

ENFOQUE CUALITATIVO		
TECNICA	INSTRUMENTO	DESCRIPCION
Entrevista	Guía de Preguntas	Consistió en recopilación de información mediante entrevista realizando una cantidad de preguntas abiertas, que fue evidenciadas por una grabación tomada al momento de la entrevista, esta nos sirvió como instrumento de validación. La entrevista se dirigió a los profesionales de Contaduría Pública, mediante una convocatoria.
ENFOQUE CUANTITATIVO		
Encuesta	Cuestionario	Consistió en recopilar información mediante cuestionario con una cantidad de preguntas cerradas y de opción múltiple a los Estudiantes de cuarto año de Contaduría Pública, validando sus respuestas que sirvió de evidencia. El cuestionario se realizó a cada Estudiante en las instalaciones de la Universidad de El Salvador, mediante una convocatoria.

Fuente: Elaboración Propia

3.5 PLAN DE ANÁLISIS

Para la recolección de la información mediante las encuestas se elaboró una carta solicitando el permiso al Docente José Leónidas Morales Gómez para realizar la encuesta a los estudiantes, el procedimiento para dicha recolección se haría en el aula en el cual se imparte la materia de Contabilidad Financiera IV.

La información que se recopiló de las encuestas fue procesada mediante la utilización de las herramientas de Microsoft Excel 2010, ya que es una herramienta que hace posible la creación de base de datos, gráficas y tablas estadísticas, permitiendo una mejor interpretación de la información mediante el uso de las herramientas de dicho programa.

Para la recolección de información mediante las entrevistas realizó mediante recomendación y escritos solicitando así la colaboración de 15 licenciados ejercientes de Contaduría Pública con un mínimo de 10 años de experiencia en el ámbito Laboral, estas entrevistas se llevaron a cabo fuera de la Universidad. La información de las entrevistas fue presentada mediante el vaciado de dicha información en un formato de matriz de resultados de las entrevistas.

3.6 VARIABLES

COMPRESIÓN Y APLICACIÓN	
COMPRESIÓN DE LA SECCION 29 DE LA NIIF PARA PYMES	-ENSEÑANZA -APRENDIZAJE -METODO
REALIZACION DE UNA GUIA METODOLOGICA	-TIEMPO -PROCESO CONTABLE -METODOLOGIA DE ENSEÑANZA -CASOS PRACTICOS
TRATAMIENTO CONTABLE APLICACIÓN	-CAPACITACION -CONOCIMIENTO TECNICO Y PRACTICO -ACTUALIZACION DE NORMATIVA -EXPERIENCIA -REALIDAD ACTUAL
CUADRO COMPARATIVO DE LA SECCION 29 DE NIIF PARA PYMES Y LA NIC	-CONOCIMIENTO TECNICO -ACTUALIZACION DE NORMA -DIFERENCIACION ENTRE LA NIIF PARA PYMES Y LA NIC
DETERMINACION APLICABLE A CADA ENTIDAD	

3.7 ANALISIS E INTERPRETACIÓN DE DATOS

RESULTADOS DEL INSTRUMENTO DE INVESTIGACIÓN

INFORMACIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIANTES

CUADRO No. 1 ESTUDIANTES ENCUESTADOS DE LA FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL POR GÉNERO

GENERO	
MASCULINO	18
FEMENINO	17
TOTAL	35

Fuente: Elaboración Propia

CUADRO No. 2 ESTUDIANTES ENCUESTADOS DE LA FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL POR EDAD

EDAD	
20-23	29
24-26	5
27-29	1
TOTAL	35

Fuente: Elaboración Propia

Las preguntas específicas que se consideraron para obtener información en el estudio se describen a continuación:

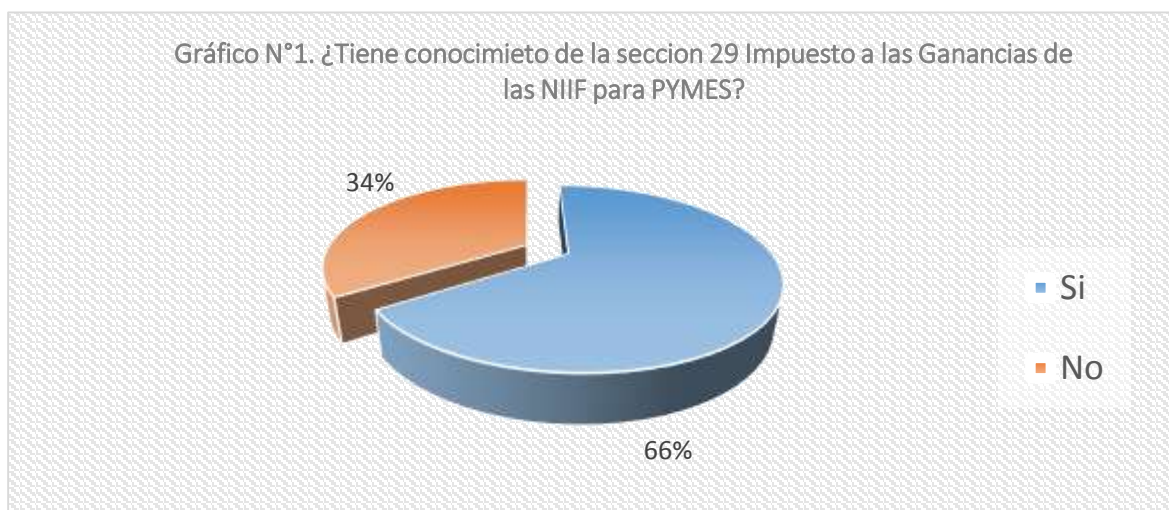
CONOCIMIENTO

Pregunta N°1: ¿Tiene conocimientos de la sección 29 Impuesto a las Ganancias de las NIIF para PYMES?

Objetivo: Determinar si los estudiantes encuestados poseen conocimientos de la sección 29 de las NIIF para PYMES.

Tabla 5 **Conocimiento de la Sección 29**

CUADRO N°1		
Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Si	23	66%
No	12	34%
TOTAL	35	100%



Análisis: De acuerdo a los resultados obtenidos el 66% de los estudiantes encuestados afirmaron que tenían conocimiento de la sección 29 de las NIIF para PYMES mientras que el 34% negó tener conocimiento de dicha sección.

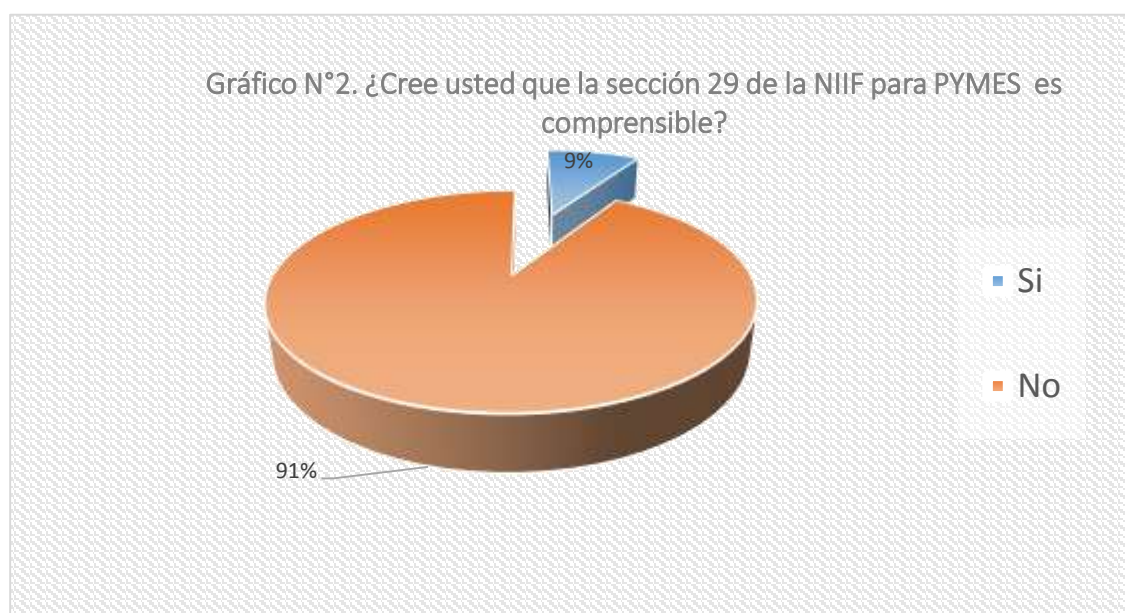
Interpretación: Los estudiantes encuestados en su mayoría afirmaron conocer la sección 29 de las NIIF para PYMES.

Pregunta N°2: ¿Cree usted que la sección 29 de la NIIF para PYMES es comprensible?

Objetivo: Determinar la cantidad de estudiantes que consideran que la sección 29 es de fácil comprensión.

Tabla 6 Comprension de la Sección 29

CUADRO N°2		
Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Si	3	9%
No	32	91%
TOTAL	35	100%



Análisis:

El 91% de la población estudiantil encuestada respondió que la sección 29 de las NIIF para PYMES no es comprensible y se les dificulta el proceso de enseñanza-aprendizaje mientras que solo el 3% de los encuestados dijo que dicha sección era comprensible.

Interpretación:

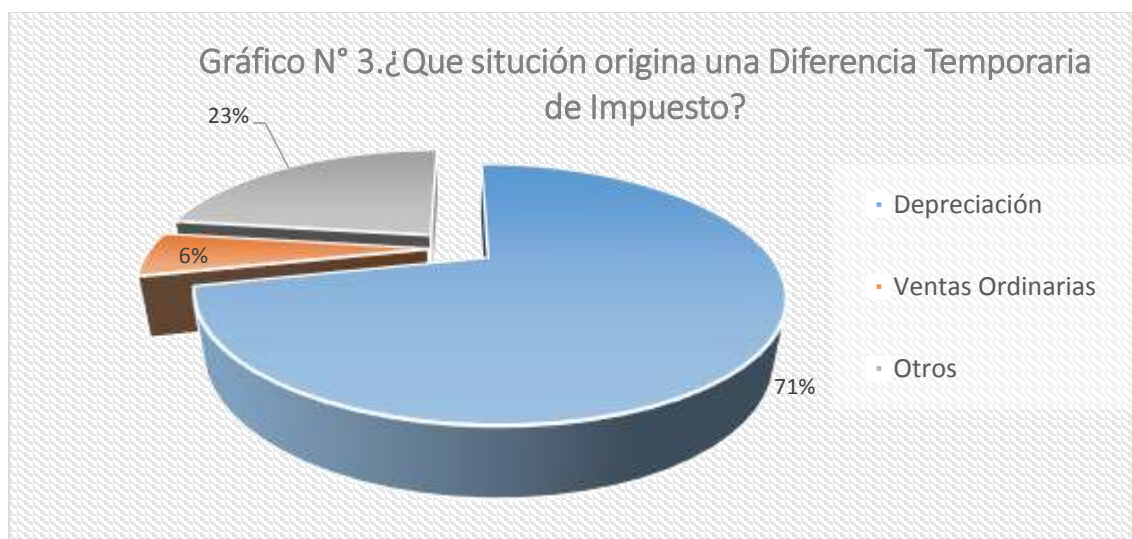
Los estudiantes consideran que la sección 29 no es comprensible.

Pregunta N°3: ¿Qué situación origina una diferencia Temporal de Impuesto?

Objetivo: Identificar si los estudiantes conocen las situaciones que pueden originar una diferencia temporal de impuesto.

Tabla 7 Origen de Diferencia Temporal

CUADRO N° 3		
Indicador	Frecuencia	Porcentaje
Depreciación	25	71%
Ventas Ordinarias	2	6%
Otros	8	23%
TOTAL	35	100%



Análisis:

Según los resultados obtenidos al efectuar esta pregunta a la población estudiantil tomada como muestra para este estudio se determinó que 25 estudiantes que equivalen al 71% de estos conocen la situación que origina una diferencia temporal de impuesto, mientras que el 29% restante (Ventas Ordinarias 6% y Otros 23%) desconocen la situación que origina dicha diferencia.

Interpretación:

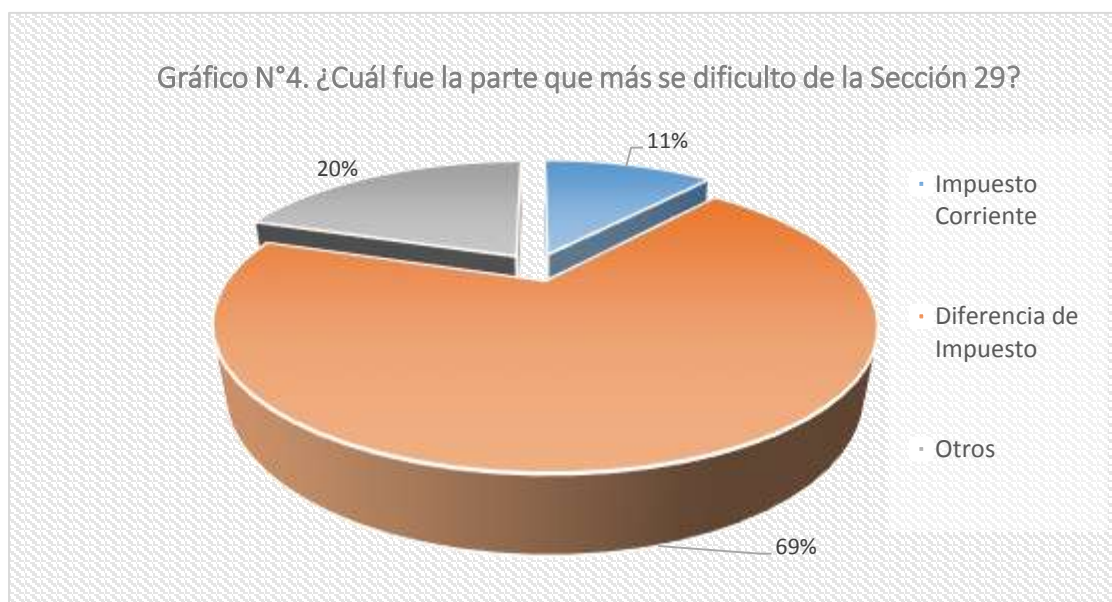
Los estudiantes afirman que la situación que origina una diferencia temporal de impuesto es la depreciación.

Pregunta N°4: ¿Cuál fue la parte que más se le dificultó de la sección 29?

Objetivo: Identificar que parte de la sección 29 se les dificultó a los estudiantes en el desarrollo de dicha sección.

Tabla 8 Dificultad de la Sección 29

CUADRO N°4		
Indicador	Frecuencia	Porcentaje
Impuesto Corriente	4	11%
Diferencia de Impuesto	24	69%
Otros	7	20%
TOTAL	35	100%



Análisis:

De los resultados obtenidos a esta pregunta se determinó que los estudiantes encuestados en un 69% coincidieron que la diferencia de impuestos es el tema que más se les dificultó en el proceso de enseñanza-aprendizaje, el 11% que la parte más complicada de la sección 29 es el impuesto corriente y el 20% corresponde a estudiantes que dijeron que Otro tema se les dificultó más en el proceso.

Interpretación:

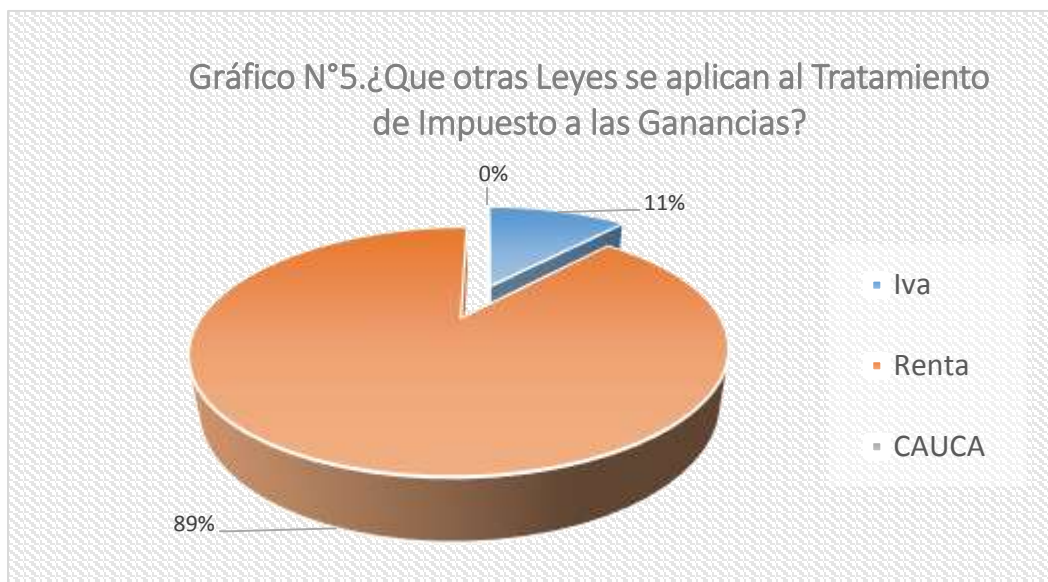
La parte más difícil de la sección 29 es la diferencia de impuesto.

Pregunta N°5: ¿Qué otras leyes se aplican al tratamiento de Impuesto a las Ganancias?

Objetivo: Identificar cuáles son las distintas leyes que se aplican al tratamiento de la sección 29 Impuesto a las Ganancias.

Tabla 9 Leyes Aplicables al Impuesto a las Ganancias

CUADRO N°5		
Indicador	Frecuencia	Porcentaje
Iva	4	11%
Renta	31	89%
CAUCA	0	0%
TOTAL	35	100%



Análisis:

De los resultados obtenidos se constató que el 89% de los estudiantes encuestados contestaron correctamente la ley que aplica al tratamiento contable del impuesto a las ganancias mientras que el 11% respondió erróneamente.

Interpretación:

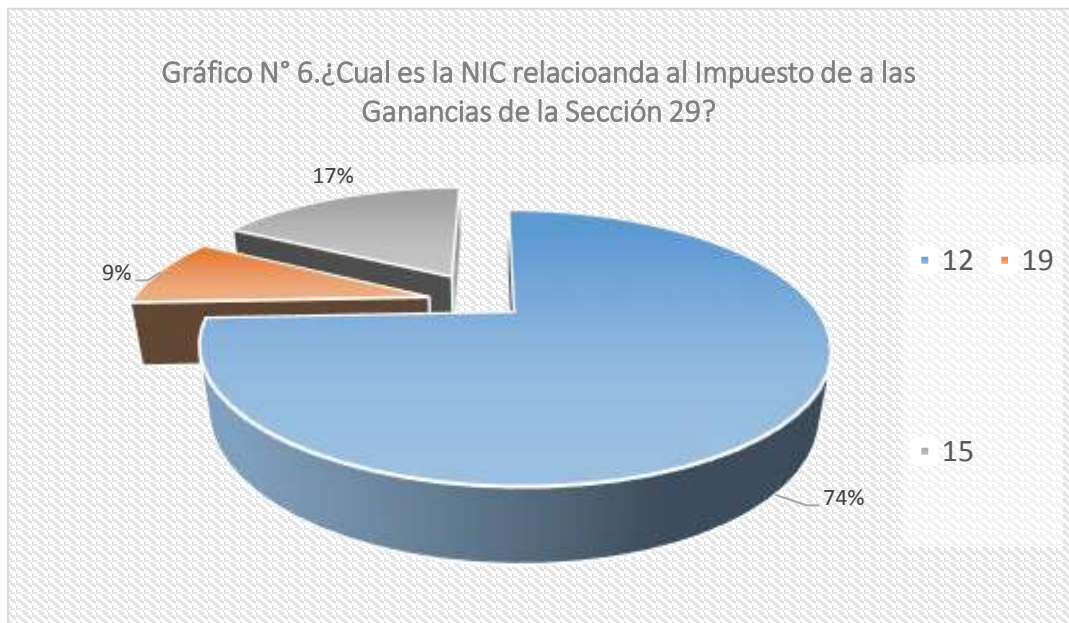
La ley que más se aplica en el tratamiento del impuesto a las ganancias es la ley de Renta.

Pregunta N°6: ¿Cuál es la NIC relacionada al Impuesto a las Ganancias de la Sección 29?

Objetivo: Identificar cual es la Norma Internacional de Contabilidad relacionada a la sección 29 Impuesto a las Ganancias.

Tabla 10 NIC relacionada con el Impuesto a las Ganancias

CUADRO N°6		
Indicador	Frecuencia	Porcentaje
12	26	74%
19	3	9%
15	6	17%
TOTAL	35	100%



Análisis:

De acuerdo con los resultados obtenidos 26 de los 35 estudiantes encuestados (equivalente al 74%) respondieron que la NIC que se relaciona con la Sección 29 de las NIIF para PYMES es la NIC 12, mientras que el 26% restante (9% NIC 19 y 17% NIC 15) contestaron erróneamente dicha pregunta.

Interpretación:

La NIC 12 es la Norma Internacional que se relaciona con la sección 29 de las NIIF.

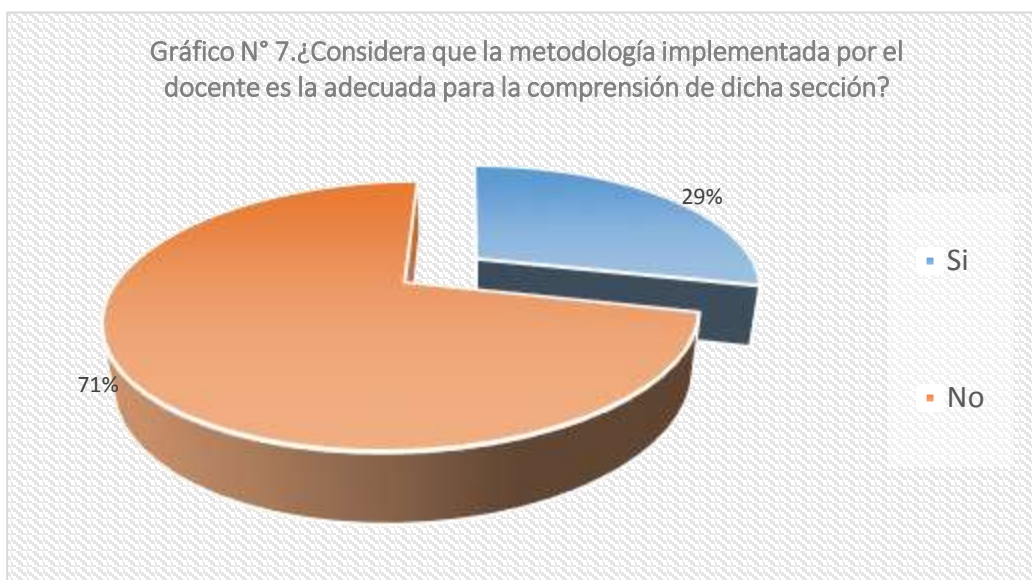
METODOLOGÍA

Pregunta N°7: ¿Considera que la metodología implementada por el docente es la adecuada para la comprensión de dicha sección?

Objetivo: Determinar si la metodología implementada es la adecuada para la comprensión en el desarrollo de la sección 29 de las NIIF para PYMES.

Tabla 11 Metodología adecuada para la comprensión de la sección

CUADRO N°7		
Indicador	Frecuencia	Porcentaje
Si	10	29%
No	25	71%
TOTAL	35	100%



Análisis:

Según las respuestas obtenidas mediante la población estudiantil encuestada se constató que el 71% opina que la metodología implementada por el docente no es la adecuada para el desarrollo y comprensión de dicha sección mientras que el 29% opinó que la metodología implementada era la adecuada para su comprensión.

Interpretación:

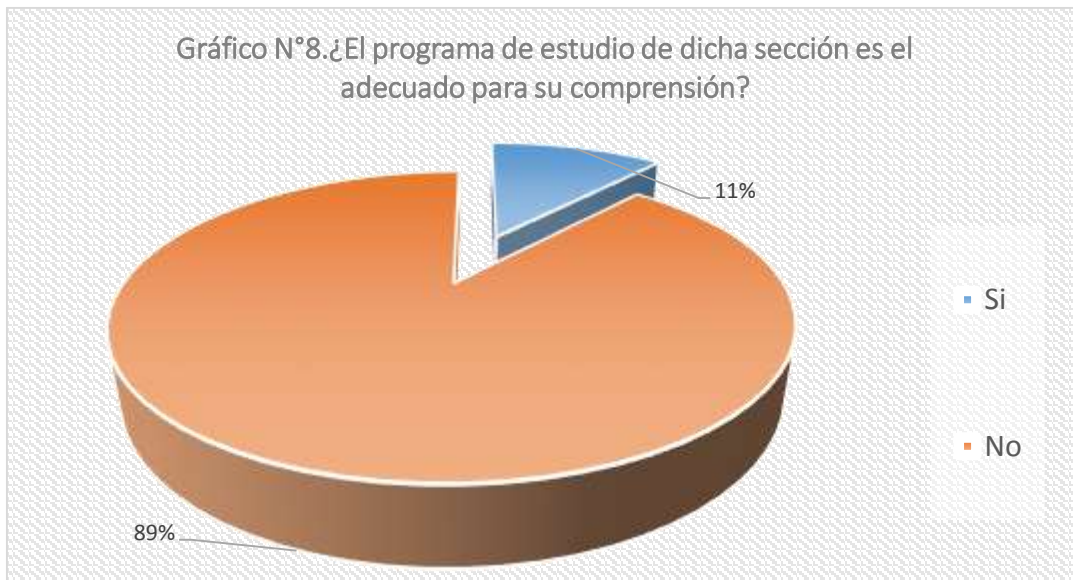
Los estudiantes consideran que la metodología implementada no es la adecuada.

Pregunta N°8: ¿El programa de estudio de dicha sección es el adecuado para su comprensión?

Objetivo: Conocer si es el programa de estudio implementado para el desarrollo de la sección 29 es el adecuado para su comprensión.

Tabla 12 Programa de estudio adecuado de la Sección

CUADRO N°8		
Indicador	Frecuencia	Porcentaje
Si	4	11%
No	31	89%
TOTAL	35	100%



Análisis:

De acuerdo con los resultados obtenidos de los estudiantes encuestados se concluyó que el 89% de ellos no consideran que el programa de estudio sea el adecuado para la comprensión de la sección 29 de las NIIF para PYMES y solo el 11% estuvieron de acuerdo en que el programa es el adecuado para el desarrollo de la sección.

Interpretación:

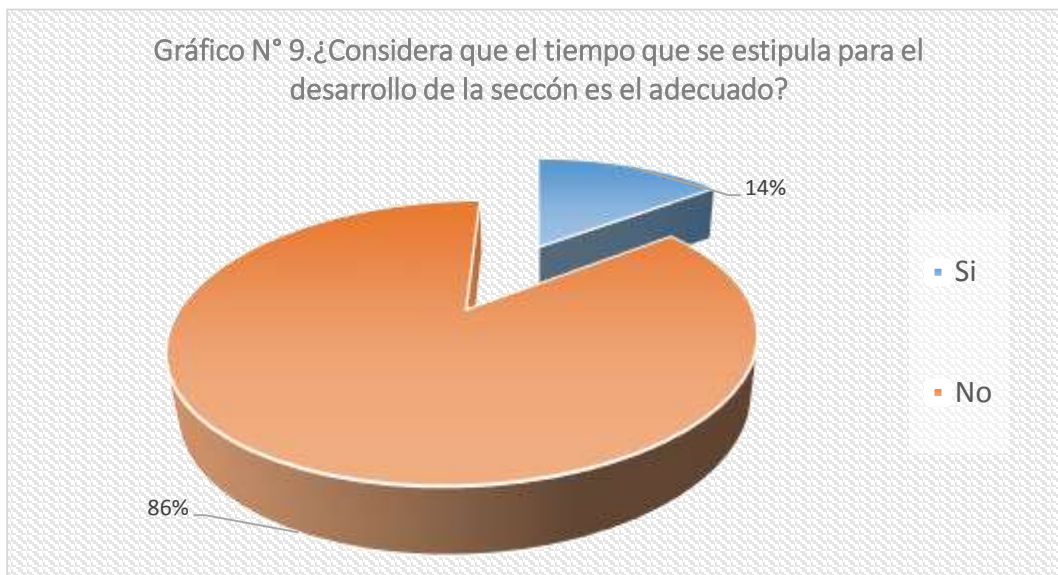
Los estudiantes afirman que el programa de estudio no es el adecuado.

Pregunta N°9: ¿Considera que el tiempo que se estipula para el desarrollo de la sección es el adecuado?

Objetivo: Conocer si el tiempo estipulado para el desarrollo de la sección 29 es el idóneo para su comprensión.

Tabla 13 Tiempo estipulado para el desarrollo de la Sección

CUADRO N°9		
Indicador	Frecuencia	Porcentaje
Si	5	14%
No	30	86%
TOTAL	35	100%



Análisis:

De acuerdo con las respuestas obtenidas de los estudiantes se pudo determinar que el 86% no consideran que el tiempo asignado para el desarrollo de la sección 29 de las NIIF para PYMES sea el adecuado mientras que el 14% opinaron que dicho tiempo si es el adecuado para el desarrollo de la sección.

Interpretación:

Se considera que el tiempo estipulado para el desarrollo de la sección no es el adecuado.

Pregunta N°10: ¿Cree que las diferencias de interpretación afectan para el desarrollo de esta?

Objetivo: Analizar las diferencias de interpretación de la sección 29 respecto al desarrollo y comprensión de dicha sección.

Tabla 14 Diferencia de Interpretación

CUADRO N°10		
Indicador	Frecuencia	Porcentaje
Si	32	91%
No	3	9%
TOTAL	35	100%



Análisis:

El 91% de los estudiantes encuestados concluyeron que la diferencia de interpretación de la sección 29 afecta en su desarrollo y en su proceso de enseñanza-aprendizaje mientras que el 9% dijeron que dichas diferencias no afectan el desarrollo de la misma.

Interpretación:

Los estudiantes consideran que la diferencia de interpretación afecta el desarrollo de la sección 29.

Pregunta N°11: ¿Cree usted que con la ayuda de ejemplos de dicha sección pueda mejorar su comprensión?

Objetivo: Determinar si la implementación de ejemplos ayudaría a la comprensión de la sección 29.

Tabla 15 Ejemplos para mejorar su comprensión

CUADRO N°11		
Indicador	Frecuencia	Porcentaje
Si	34	97%
No	1	3%
TOTAL	35	100%



Análisis:

De acuerdo con los resultados obtenidos de los estudiantes encuestados se concluyó que 34 de los 35 estudiantes encuestados estuvieron de acuerdo en que con la ayuda de ejemplos prácticos la sección 29 haría más fácil la comprensión de la misma y solamente 1 de los 35 estudiantes encuestados opino que la implementación de ejemplos no facilitarían la comprensión de esta sección.

Interpretación:

Los estudiantes afirman que los ejemplos prácticos ayudan a la comprensión de la sección.

Pregunta N°12: ¿Considera que la accesibilidad de información de Impuesto a las Ganancias ayudaría a su aprendizaje académico?

Objetivo: Conocer si la accesibilidad a la información de la sección 29 podría facilitar el aprendizaje académico.

Tabla 16 Accesibilidad de Información para el Aprendizaje

CUADRO N°12		
Indicador	Frecuencia	Porcentaje
Si	34	97%
No	1	3%
TOTAL	35	100%



Análisis:

El 97% de los estudiantes encuestados opinaron que tener un mayor acceso a información referente a la sección 29 Impuesto a las Ganancias de las NIIF para PYMES facilitaría el proceso de aprendizaje académico y solamente el 1% considero que tener mayor acceso a información referente al tema en estudio no facilitaría dicho proceso.

Interpretación:

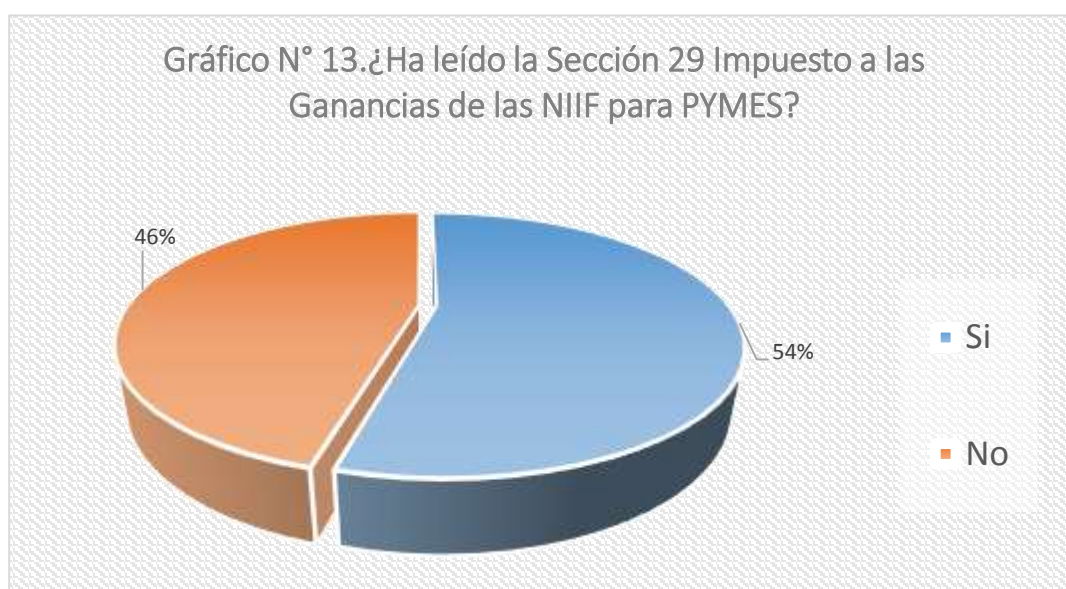
Los estudiantes consideran que la accesibilidad a la información de la sección 29 ayudaría en el aprendizaje.

Pregunta N°13: ¿Ha leído la Sección 29 Impuesto a las Ganancias de las NIIF para PYMES?

Objetivo: Determinar si los estudiantes han leído la sección 29 de las NIIF para PYMES.

Tabla 17 Lectura de la Sección 29

CUADRO N°13		
Indicador	Frecuencia	Porcentaje
Si	19	54%
No	16	46%
TOTAL	35	100%



Análisis:

Según los resultados obtenidos 19 de los 35 estudiantes encuestados (equivalente al 54%) dijeron haber leído la sección 29 de las NIIF para PYMES mientras que 16 de los 35 estudiantes (equivalente al 46%) contestaron que no han leído dicha sección.

Interpretación:

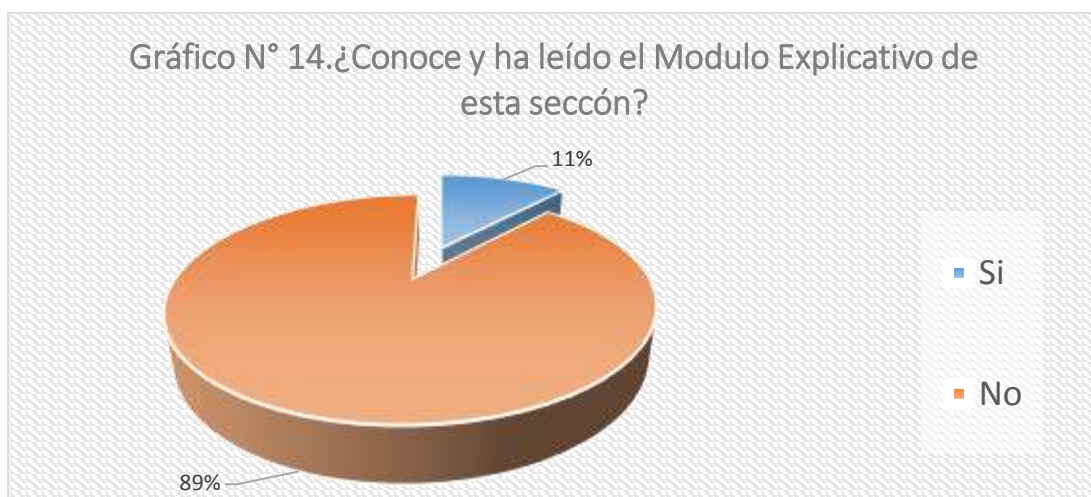
Los estudiantes encuestados en su mayoría afirman haber leído la sección 29.

Pregunta N°14: ¿Conoce y ha leído el módulo explicativo de esta sección?

Objetivo: Determinar el conocimiento del módulo explicativo de la sección 29 y su lectura.

Tabla 18 Conocimiento y lectura del modulo explicativo

CUADRO N°14		
Indicador	Frecuencia	Porcentaje
Si	4	11%
No	31	89%
TOTAL	35	100%



Análisis:

De los resultados obtenidos se determinó que el 89% de los estudiantes encuestados no tienen conocimiento de Módulo Explicativo que posee la sección 29 Impuesto a las Ganancias y el 11% afirman tener un conocimiento y haber leído dicho Módulo.

Interpretación:

Los estudiantes no han leído el módulo explicativo de la sección 29.

Pregunta N°15: ¿Los ejemplos prácticos ilustrados por el docente le facilitan el aprendizaje?

Objetivo: Determinar si los ejemplos prácticos facilitan el aprendizaje de la sección 29.

Tabla 19 Ejemplos Prácticos ilustrados

CUADRO N°15		
Indicador	Frecuencia	Porcentaje
Si	21	60%
No	14	40%
TOTAL	35	100%



Análisis:

El 60% de la población estudiantil encuestada concluyeron que los ejemplos ilustrados por el docente son los adecuados para facilitar el proceso de enseñanza-aprendizaje mientras que el 40% concluyo que dichos ejemplos no son los adecuados o los más comprensibles para la facilitación del proceso de enseñanza-aprendizaje.

Interpretación:

Los ejemplos prácticos ilustrados por el docente facilitan el aprendizaje de la sección.

Pregunta N°16: ¿Es necesario la implementación de una guía que facilite el aprendizaje?

Objetivo: Conocer la necesidad de implementar un guía para la facilitación del aprendizaje de la sección 29.

Tabla 20 Implementación de una Guía

CUADRO N°16		
Indicador	Frecuencia	Porcentaje
Si	34	97%
No	1	3%
TOTAL	35	100%



Análisis:

De los resultados obtenidos se pudo concluir que los estudiantes están de acuerdo en que la implementación de una guía teórico-práctico serviría de apoyo y facilitaría el desarrollo y comprensión de la sección 29 de las NIIF para PYMES y solo el 3% de los estudiantes no estuvo de acuerdo con la implementación de una guía.

Interpretación:

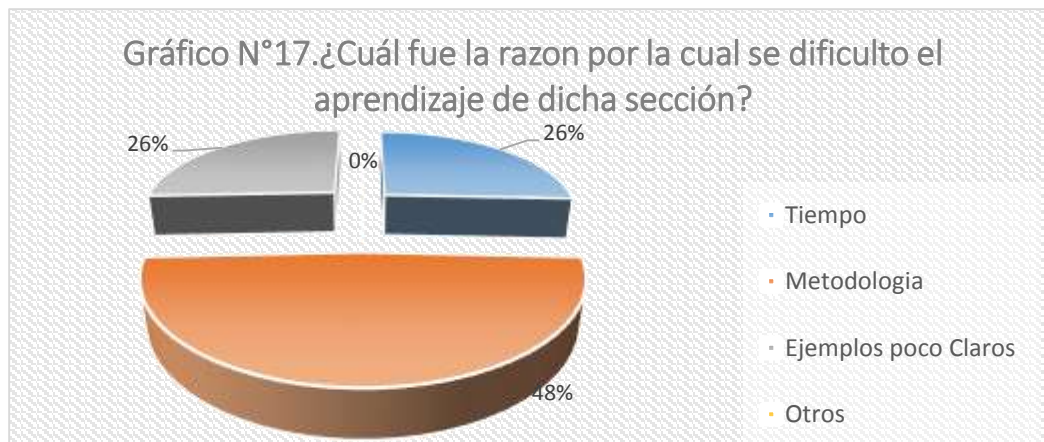
Los estudiantes afirman que es necesario la implementación de una guía que facilite el aprendizaje de la sección 29.

Pregunta N°17: ¿Cuál fue la razón por la cual se dificultó el aprendizaje de dicha sección?

Objetivo: Determinar que factores influyeron en el aprendizaje de la sección 29.

Tabla 21 Dificultad del aprendizaje de dicha sección

CUADRO N°17		
Indicador	Frecuencia	Porcentaje
Tiempo	9	26%
Metodología	17	49%
Ejemplos poco Claros	9	26%
Otros	0	0%
TOTAL	35	100%



Análisis:

La población estudiantil encuestada concluyó en un 49% que el factor por el cual se dificultó el desarrollo y el aprendizaje de la sección fue debido a la metodología implementada por el docente, el 26% determinó que el tiempo fue el factor más influyente en dicho proceso y el 26% restante dijo que los ejemplos poco claros eran la razón por la cual se le dificultó el proceso de enseñanza-aprendizaje de la sección 29 de las NIIF para PYMES:

Interpretación:

Los estudiantes afirman que la razón por la cual se dificultó el aprendizaje es la metodología implementada para el desarrollo de la sección 29.

3.8 ANALISIS E INTERPRETACIÓN DE DATOS

RESULTADOS DEL INSTRUMENTO DE INVESTIGACIÓN

INFORMACIÓN GENERAL DE LOS PROFECIONALES DE LIC. EN CONTADURIA PÚBLICA.

CUADRO No. 1 PROFECIONALES ENTEVISTADOS POR GÉNERO

GENERO	
MASCULINO	9
FEMENINO	6
TOTAL	15

Fuente: Elaboración Propia

CUADRO No. 2 PROFECIONALES ENTREVITADOS POR EDAD

EDAD	
20 -25	4
26 -30	6
31-35	5
TOTAL	15

Fuente: Elaboración Propia

Las preguntas específicas que se consideraron para obtener información en el estudio se describen a continuación:

Pregunta N°1. ¿Está aplicando la sección 29 Impuesto a las Ganancias de la NIIF para PYMES en su lugar de trabajo?

Objetivo: Determinar el porcentaje de aplicación que tiene la sección 29 de las NIIF para PYMES.

Tabla 22 Aplicación de la Sección 29

CUADRO N°1		
Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Si	5	33%
No	4	27%
Algunos casos	6	40%
TOTAL	15	100%



Análisis:

De los resultados obtenidos de la entrevista realizada a los profesionales ejercientes de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública se constató que el 40% aplica la sección 29 de las NIIF para PYMES en algunos casos cuando es necesaria su aplicación, el 33% afirmó que aplica dicha sección en la práctica y el 27% restante negó la aplicación actual de dicha sección en sus actividades ejercientes de la carrera.

Interpretación:

Los profesionales encuestados afirman que aplican la sección 29 solamente en algunos casos.

Pregunta N°2 A. ¿Qué entiende por Impuesto a las Ganancias y como lo contabiliza en la práctica?

Objetivo: Conocer la forma en que se contabiliza el Impuesto a las Ganancias.

Tabla 23 Concepto de Impuesto a las Ganancias y contabilización

CUADRO N°2 A		
Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Atribuciones de cada País	6	40%
impuesto a Venta de Bienes	4	27%
Impuesto Basado en C. Fiscales	5	33%
TOTAL	15	100%



Análisis:

De los resultados obtenidos se concluyó que el 40% de los profesionales entrevistados determinaron que la manera en que el impuesto a las ganancias depende de las atribuciones o normas específicas que cada país tenga para su aplicación, el 27% respondió que el impuesto a las ganancias proviene de venta de bienes y el 33% concluyo que el impuesto a las ganancias es un impuesto que se basa en los comprobantes de crédito fiscal.

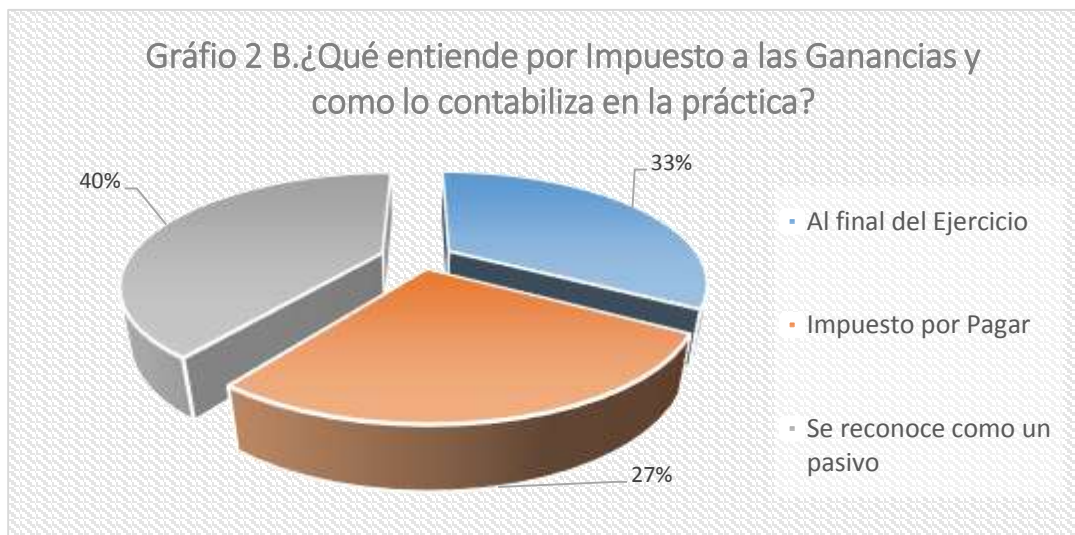
Interpretación:

Los profesionales afirmaron que el impuesto a las ganancias tiene que ver con las ganancias provenientes de ventas respaldadas con comprobantes de crédito fiscal.

Pregunta N°2 B. ¿Qué entiende por Impuesto a las Ganancias y como lo contabiliza en la práctica?

Objetivo: Conocer la forma en que se contabiliza el Impuesto a las Ganancias.

<i>Tabla 24 Concepto de Impuesto a las Ganancias y Contabilización</i>		
CUADRO N° 2 B		
Indicador	Frecuencia	Porcentaje
Al final del Ejercicio	5	33%
Impuesto por Pagar	4	27%
Se reconoce como un pasivo	6	40%
TOTAL	15	100%



Análisis:

De los resultados obtenidos a la entrevista realizada a los profesionales ejercientes de la carrera de Contaduría Pública se concluyó que el 40% dijo que el impuesto a las ganancias se reconocía como un pasivo, el 33% que la manera de contabilizarlo era al final del ejercicio y el 27% dijo que el impuesto a las ganancias se consideraba un impuesto a pagar.

Interpretación:

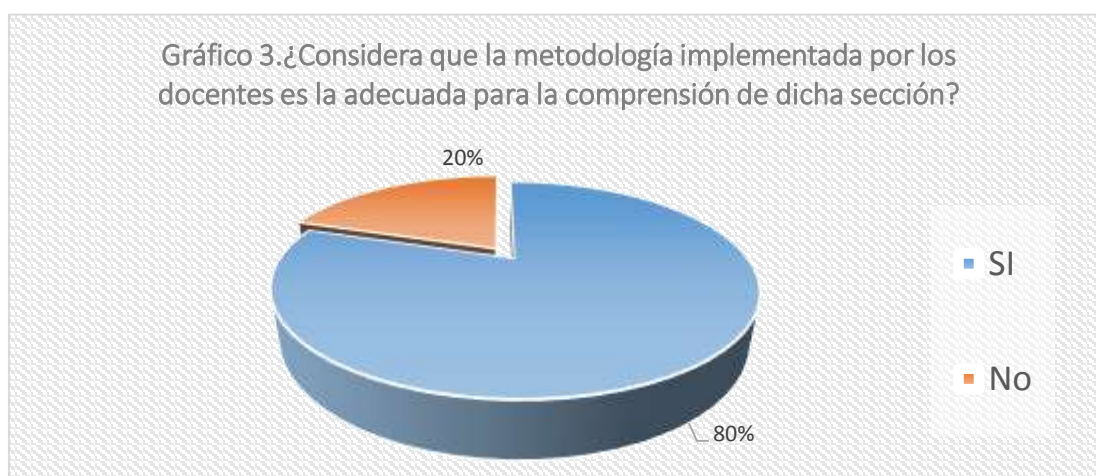
Los profesionales encuestados comentaron que la forma en la que contabiliza el impuesto a las ganancias es como un pasivo.

Pregunta N°3. ¿Considera que la metodología implementada por los docentes es la adecuada para la comprensión de dicha sección?

Objetivo: Determinar si la metodología implementada por los docentes facilita la comprensión de la sección 29.

Tabla 25 Implementación de Metodología

CUADRO N°3		
Indicador	Frecuencia	Porcentaje
SI	12	80%
No	3	20%
TOTAL	15	100%



Análisis:

El 80% de los profesionales encuestados concluyeron que la metodología implementada por el docente en su proceso de desarrollo y comprensión de la sección 29 de las NIIF para PYMES es la adecuada mientras que el 20% determinó que la metodología implementada por el docente no fue la adecuada para el desarrollo y comprensión de dicha sección.

Interpretación:

Los profesionales afirmaron que la metodología implementada por los docentes es la adecuada para la comprensión de la sección 29.

Pregunta N°4. ¿Considera que el tiempo que se estipula para el desarrollo de la sección es adecuado?

Objetivo: Conocer si el tiempo estipulado para el desarrollo de la sección es el idóneo.

Tabla 26 Tiempo estipulado para el desarrollo de la Sección

CUADRO N°4		
Indicador	Frecuencia	Porcentaje
Si	0	0%
No	15	100%
TOTAL	15	100%



Análisis:

De acuerdo con los resultados obtenidos se constató que el 100% de los profesionales ejercientes de la carrera de Contaduría Pública están de acuerdo en que el tiempo estipulado para el desarrollo de la sección 29 de las NIIF para PYMES no es el idóneo para su comprensión.

Interpretación:

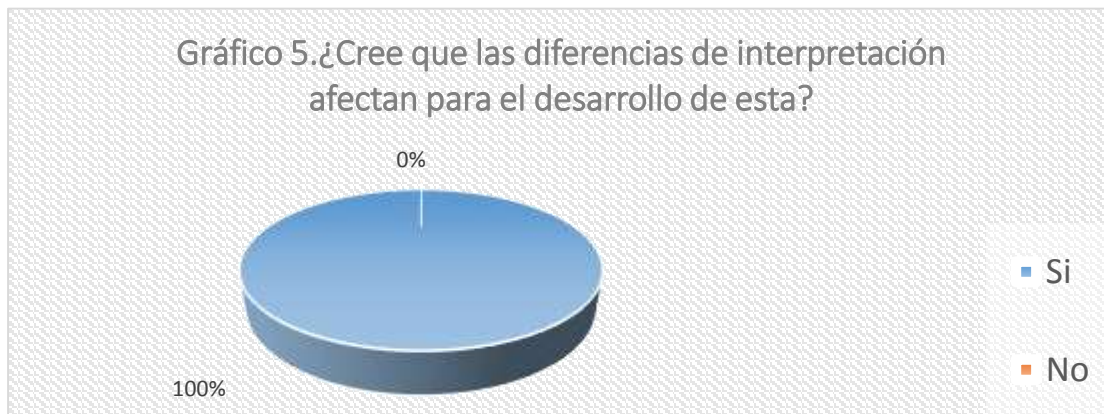
Los profesionales encuestados afirmaron que el tiempo estipulado para el desarrollo de la sección 29 no es el adecuado.

Pregunta N°5. ¿Cree que las diferencias de interpretación afectan para el desarrollo de esta?

Objetivo: Determinar las diferencias de opiniones sobre la interpretación de la sección y como afectan para el desarrollo y comprensión de la misma.

Tabla 27 Diferencias de Interpretación

CUADRO N°5		
Indicador	Frecuencia	Porcentaje
Si	15	100%
No	0	0%
TOTAL	15	100%



Análisis:

De los resultados obtenidos se constató que el 100% de los profesionales están de acuerdo en que la diferencia de interpretación de la sección 29 de las NIIF para PYMES afecta tanto en el desarrollo como en la comprensión y aplicación de dicha sección.

Interpretación:

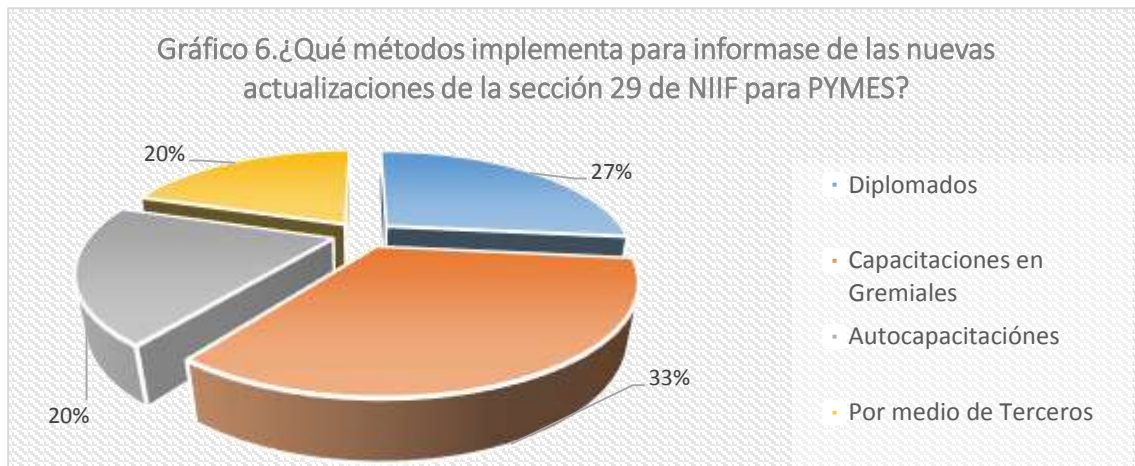
Las diferencias de interpretación afectan al desarrollo de la sección 29.

Pregunta N°6. ¿Qué métodos implementa para informarse de las nuevas actualizaciones de la sección 29 de NIIF para PYMES?

Objetivo: Conocer cuáles son los métodos que se utilizan para informarse de las actualizaciones de la sección 29.

Tabla 28 Metodos Implementados para Informarse de las actualizaciones

CUADRO N°6		
Indicador	Frecuencia	Porcentaje
Diplomados	4	27%
Capacitaciones en Gremiales	5	33%
Auto capacitaciones	3	20%
Por medio de Terceros	3	20%
TOTAL	15	100%



Análisis:

De los resultados obtenidos se pudo concluir que los profesionales entrevistados consideran que los mejores métodos para informarse de la aplicación así como de las nuevas actualizaciones de la sección 29 de las NIIF para PYMES son las siguientes: Capacitaciones en Gremiales (33%), Diplomados (27%), Auto capacitaciones (20%) y Por Medio de Terceros (20%).

Interpretación:

El método implementado para informarse de actualizaciones son las capacitaciones.

Pregunta N°7. ¿Tiene alguna dificultad respecto a la aplicación de dicha sección?

Objetivo: Analizar la dificultad que tiene la aplicación de la sección 29 de las NIIF para PYMES.

Tabla 29 Dificultad de aplicación de la seccion

CUADRO N°7			
Indicador	Frecuencia	Porcentaje	
Si	10	67%	
No	5	33%	
TOTAL	15	100%	



Análisis:

De un total de 15 profesionales ejercientes de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública 10 de ellos que equivaless al 67% concluyeron que tienen dificultades al momento de la aplicación de la sección 29 de las NIIF para PYMES mientras que el 33% de ellos menciona no tener ningún inconveniente en el momento de aplicación de dicha sección.

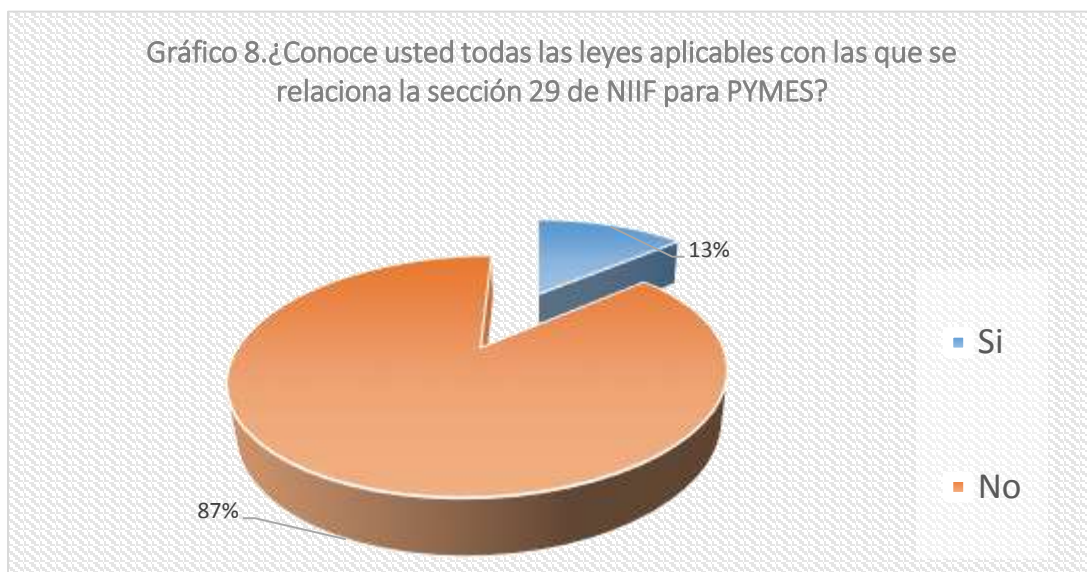
Interpretación:

Los profesionales afirmaron que tienen ciertas dificultades al momento de aplicar la sección 29.

Pregunta N°8. ¿Conoce usted todas las leyes aplicables con las que se relaciona la sección 29 de NIIF para PYMES?

Objetivo: Conocer las leyes que se relacionan con la aplicación de la sección 29.

<i>Tabla 30 Leyes relacionadas con el Impuesto a las Ganancias</i>		
CUADRO N°8		
Indicador	Frecuencia	Porcentaje
Si	2	13%
No	13	87%
TOTAL	15	100%



Análisis:

De acuerdo con los resultados obtenidos se determinó que el 87% de los profesionales ejercientes no conocen todas las leyes y normativas aplicables que se relacionan con la aplicación de la sección 29 de las NIIF para PYMES mientras que solo el 13% mencionaron tener conocimiento de dichas leyes y normas.

Interpretación:

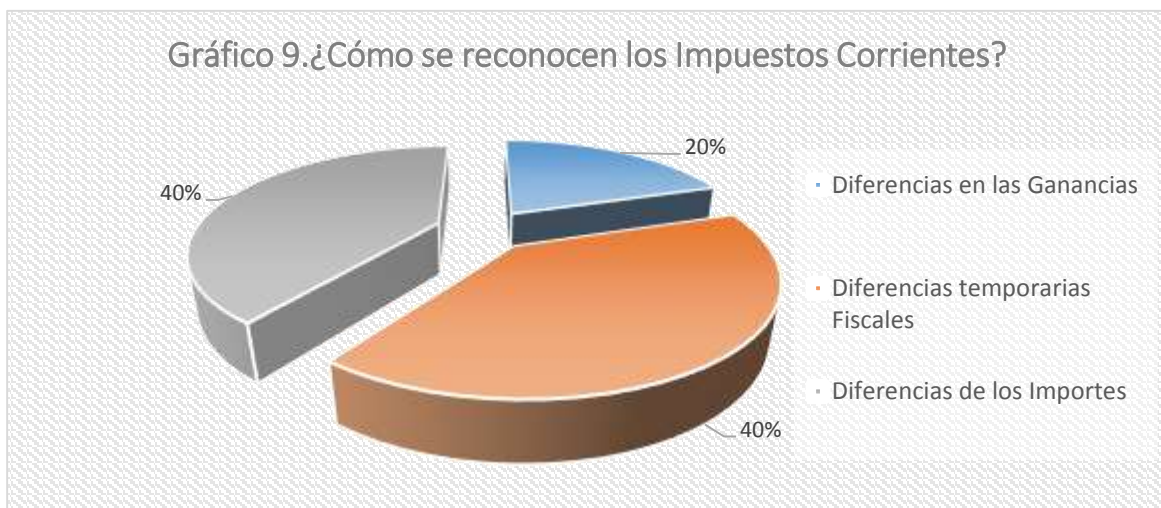
Los profesionales afirman no conocer todas las leyes que se relacionan con la sección 29.

Pregunta N°9. ¿Cómo se reconocen los Impuestos Corrientes?

Objetivo: Conocer la manera en que se reconocen los impuestos corrientes.

Tabla 31 Reconocimiento de los Impuestos Corrientes

CUADRO N°9		
Indicador	Frecuencia	Porcentaje
Diferencias en las Ganancias	3	20%
Diferencias temporarias Fiscales	6	40%
Diferencias de los Importes	6	40%
TOTAL	15	100%



Análisis:

El 40% de los profesionales ejercientes opino que los impuestos corrientes se reconocen como diferencias temporarias fiscales, el 40% dijo que los impuestos corrientes se reconocían como diferencias de los importes y el 20% restante dijo que el impuesto corriente se da por la diferencia en las ganancias.

Interpretación:

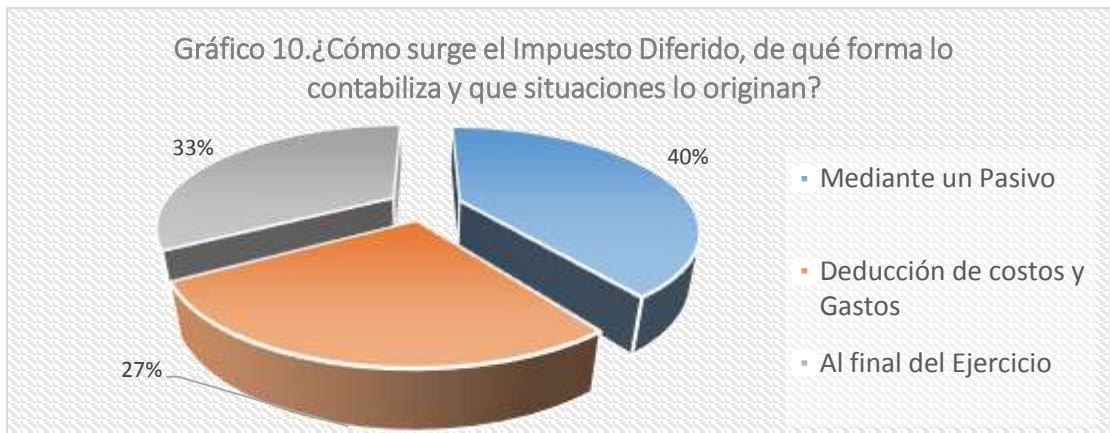
Los impuestos corrientes se reconocen por diferencias temporarias fiscales y diferencia en los importes.

Pregunta N°10 ¿Cómo surge el Impuesto Diferido, de qué forma lo contabiliza y que situaciones lo originan?

Objetivo: Conocer el tratamiento y las situaciones para que surja un Impuesto Diferido.

Tabla 32 Surgimiento, contabilizacion y origen del impuesto diferido

CUADRO N°10		
Indicador	Frecuencia	Porcentaje
Mediante un Pasivo	6	40%
Deducción de costos y Gastos	4	27%
Al final del Ejercicio	5	33%
TOTAL	15	100%



Análisis:

De acuerdo a los resultados obtenidos de los profesionales ejercientes de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública se constató que un impuesto diferido surge de la deducción de costos y gastos (27%), el 40% opinó que la forma en que se contabiliza el impuesto diferido es mediante un pasivo y el 33% de los entrevistados dijo que el impuesto diferido se reconoce al final del ejercicio.

Interpretación:

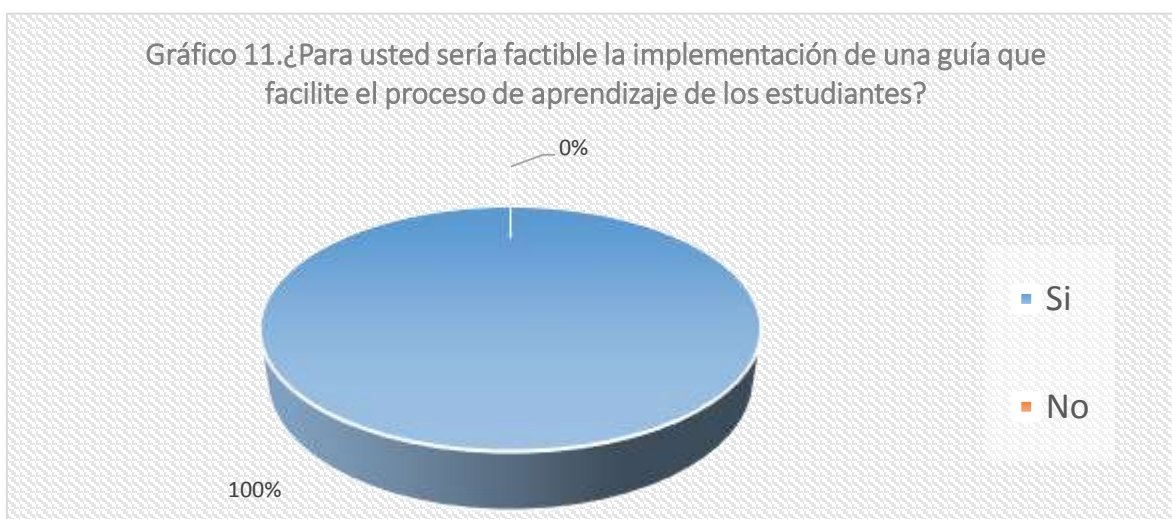
Los profesionales afirman que el impuesto diferido surge de la deducción de costos y gastos, se contabiliza mediante un pasivo y se reconoce al final del ejercicio.

Pregunta N°11. ¿Para usted sería factible la implementación de una guía que facilite el proceso de aprendizaje de los estudiantes?

Objetivo: Analizar la necesidad de implementación de una guía que facilite el desarrollo y comprensión de la sección 29 de las NIIF para PYMES.

Tabla 33 Factibilidad de la Implementación de una Guía

CUADRO N°11		
Indicador	Frecuencia	Porcentaje
Si	15	100%
No	0	0%
TOTAL	15	100%



Análisis:

El 100% de los profesionales ejercientes de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública estuvo de acuerdo en la implementación de una guía teórico-práctico sería un gran apoyo que serviría para mejorar y facilitar el proceso de enseñanza-aprendizaje para los estudiantes de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública.

Interpretación:

Los profesionales entrevistados afirmaron que la implementación de una guía sería factible para mejorar el aprendizaje de los estudiantes.

Pregunta N°12. ¿Estaría dispuesto a aplicar esa guía para casos futuros que se puedan presentar?

Objetivo: Determinar si los profesionales ejercientes de la contaduría pública aplicarían la guía en casos futuros.

Tabla 34 Aplicación de la Guía

CUADRO N°12		
Indicador	Frecuencia	Porcentaje
Si	15	100%
No	0	0%
TOTAL	15	100%



Análisis:

De acuerdo con los resultados obtenidos se puede concluir que el 100% de los profesionales ejercientes de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública concluyeron que si estarían dispuestos a aplicar una guía teórico-práctico que facilite el desarrollo de casos futuros que puedan presentarse.

Interpretación:

Los profesionales están dispuestos a implementar la guía en casos futuros que se puedan presentar.

3.9 CONCLUSIONES DE LOS RESULTADOS OBTENIDOS

De la investigación realizada, utilizando las técnicas de investigación de campo con los estudiantes y profesionales involucrados con el aprendizaje de la sección 29 Impuesto a las Ganancias, se obtuvo información con la cual podemos concluir lo siguiente:

1. Se determinó que las temáticas sobre el Impuesto a las Ganancias que generaron más dificultad a los estudiantes son: Interpretación y análisis de dicha sección, el impuesto diferido, las diferencias temporarias.
2. La falta de práctica profesional por parte del estudiante, muchos temas y poco tiempo asignado para su desarrollo, la falta de casos teóricos prácticos apegados a la realidad y las reformas en las distintas leyes que tratan el impuesto, son parte de las dificultades a las cuales se les atribuyen en los estudiantes al momento de cursar las asignaturas que relacionan el Impuesto a las Ganancias.
3. Los estudiantes a nivel de cuarto año de la carrera de Contaduría Pública no se sienten aptos para realizar una correcta aplicación del Impuesto a las Ganancias.
4. Se comprobó que los profesionales de contaduría pública no aplican en su totalidad la sección 29 Impuesto a las Ganancias.
5. Se descubrió un interés y necesidad alto en los estudiantes por el desarrollo de casos teóricos y prácticos desarrollados en forma de guía como consulta y apoyo para el desarrollo de temáticas que traten el Impuesto a las Ganancias.
6. En su mayoría los estudiantes encuestados y los profesionales entrevistados afirmaron que la implementación de una guía teórico-práctico facilitaría el proceso de enseñanza-aprendizaje de los estudiantes.

CAPITULO IV

**“GUIA TEÓRICO-PRÁCTICO
DE LA SECCION 29,
IMPUESTO A LAS
GANANCIAS DE LAS NORMAS
INTERNACIONALES DE
INFORMACION FINANCIERA
PARA PEQUEÑAS Y
MEDIANAS ENTIDADES,
PARA LA FACILITACIÓN DEL
PROCESO DE ENSEÑANZA-
APRENDIZAJE, EN LA FMO-
UES, 2019”.**

4. GUIA TEORICO-PRACTICO DE LA SECCION 29 IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE LAS NIIF PARA PYMES.

4.1 INTRODUCCION

La presente guía estará enfocada en el desarrollo de la norma, para lograr su comprensión a través del uso de ejemplos e indica los juicios profesionales esenciales que se necesitan para la contabilización del impuesto a las ganancias. Además, incluirá casos prácticos para desarrollar su habilidad en la contabilización del impuesto a las ganancias de acuerdo con la sección 29 de la *NIIF para las PYMES*.

4.2 OBJETIVO

Contribuir a la comprensión de la sección 29 de las NIIF para PYMES mediante el análisis teórico exhaustivo y la ejecución de casos prácticos de dicha sección, con el fin que esta guía sirva como herramienta de aprendizaje tanto para estudiantes como para los licenciados ejercientes de la carrera de Contaduría Pública.

4.3 CONCEPTUALIZACION

Impuesto a las ganancias o sobre la renta: es un tributo que se aplica sobre los ingresos percibidos por personas, empresas o cualquier entidad legal como medio de recaudación fiscal.

Impuesto corriente: es el impuesto por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales del periodo corriente o de periodos anteriores.

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

Diferencias permanentes: gastos contables que expresamente, ni en el período presente ni en ninguno de los períodos posteriores, se podrán tomar como un gasto deducible fiscalmente.

Diferencias temporales: son aquellas partidas originadas en la aplicación de normas fiscales especiales, como las que establecen que ciertos valores de gastos contables, para poder ser deducidos, requieren cumplir determinados requisitos, pues de lo contrario el gasto sería temporalmente no deducible.

Base fiscal: es el importe atribuido a los activos, pasivos e instrumentos de patrimonio de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. Este importe atribuido será para fines fiscales.

Perdida Fiscal: es la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos

4.4 DESARROLLO

Alcance de esta Sección

29.1 Para el propósito de esta NIIF, el término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos nacionales y extranjeros que estén basados en ganancias fiscales. El impuesto a las ganancias incluye impuestos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por una subsidiaria, asociada o negocio conjunto, en las distribuciones a la entidad que informa.

Objetivo: Establecer el alcance que tendrá esta sección en cuanto a que operaciones son consideradas impuesto a las ganancias.

El impuesto a las ganancias considera todos aquellos impuestos que a lo largo de un ejercicio impositivo una entidad o una persona han generado, ya sea de manera local o extranjera. Este impuesto hace referencia a los impuestos que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición

¿Cuáles operaciones para usted no son consideradas en este párrafo que aplica como impuesto a las ganancias?

Los siguientes son tipos de impuestos que no se contabilizarían como impuesto a las ganancias, dado que no se basan en ganancias fiscales:

- Impuestos sobre las ventas, porque se basan en el valor de las ventas (importe bruto) y no en las ganancias fiscales (por ejemplo, impuesto sobre el valor total de ventas por la venta de bebidas alcohólicas o cigarrillos).
- Impuestos al consumo, como el impuesto sobre el valor agregado (IVA), o el impuesto sobre bienes y servicios (GST), que son impuestos cobrados sobre cualquier valor que se añada a un producto.
- Algunos impuestos a la producción no cumplen la definición de impuesto a las ganancias según los términos específicos (por ejemplo, impuesto cobrado a compañías mineras por cada unidad que se explota).
- Impuestos a pagar por beneficios pagados a los empleados (por ejemplo, impuestos de seguridad social a pagar sobre un porcentaje del salario del empleado). Estos impuestos se contabilizarían de acuerdo con la Sección 28 Beneficios a los Empleados.

29.2 Esta sección trata la contabilidad del impuesto a las ganancias. Se requiere que una entidad reconozca las consecuencias fiscales actuales y futuras de transacciones y otros sucesos que se hayan reconocido en los estados financieros. Estos importes fiscales reconocidos comprenden el impuesto corriente y el impuesto diferido. El impuesto corriente es el impuesto por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales del periodo corriente o de periodos anteriores. El impuesto diferido es el impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros, generalmente como resultado de que la entidad recupera o liquida sus activos y pasivos por su importe en libros actual, y el efecto fiscal de la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores.

Objetivo: Conocer las consecuencias fiscales actuales y futuras de transacciones reconocidos en los estados financieros de una entidad.

Este párrafo toma en cuenta dos tipos de impuestos (Impuesto Corriente e Impuesto Diferido) los cuales se reconocen y contabilizan de diferentes formas, el impuesto

corriente es aquel proveniente de las ganancias o pérdidas del periodo corriente o de periodos anteriores, es decir el impuesto por pagar o por recuperar que una empresa posea, mientras que el impuesto diferido a diferencia del impuesto corriente que se basa en el periodo corriente o en anteriores este es un impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros, esto es debido a que la entidad puede recuperar o liquidar sus pasivos con el importe de sus libros actuales.

La Sección 29 requiere que se realicen dos cálculos del impuesto a las ganancias al final del periodo sobre el que se informa:

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

Si las ganancias contables (es decir, ganancias en el estado de resultados o en el estado del resultado integral) fueran siempre iguales a las ganancias fiscales (es decir, ganancias sobre las que se calcula el impuesto por pagar) y ambos tipos de ganancias se determinaran siempre utilizando las mismas reglas, la contabilización del impuesto a las ganancias sería sencilla. Implicaría calcular el importe por pagar aplicando la tasa impositiva a las ganancias contables, reconocer un pasivo y un gasto por dicho importe y registrar luego el pago eventual al momento de liquidar el pasivo.

Ejemplo:

Impuesto diferido que surge de una depreciación fiscal acelerada.

La empresa Constructores y Asociados deprecian una maquinaria con el método lineal durante tres años hasta un valor residual de cero. La entidad adquirió la maquinaria por \$600.00 el 1 de enero de 2016. Su ganancia contable es de

\$1.000.00 en cada año entre 2016 y 2018. La entidad incurre en impuestos a las ganancias a una tasa del 30% de sus ganancias fiscales.

Solución:

El impuesto corriente se calcula de la siguiente manera:

	2016	2017	2018	Acumulado
Ganancia contable	\$ 1,000.00	\$ 1,000.00	\$ 1,000.00	\$ 3,000.00
Depreciación contable por el Método lineal (\$600.00 ÷ 3 años)	\$ 200.00	\$ 200.00	\$ 200.00	\$ 600.00
Deducción fiscal por depreciación	\$ (600.00)	\$ -	\$ -	\$ (600.00)
Ganancia fiscal	\$ 600.00	\$ 1,200.00	\$ 1,200.00	\$ 3,000.00
Gasto por el impuesto corriente (30% × ganancia fiscal)	\$ 180.00	\$ 360.00	\$ 360.00	\$ 900.00

El impuesto diferido de la maquinaria se calculará de la siguiente manera:

		2016	2017	2018
Importe en Libros	\$600.00-\$200.00	\$ 400.00	\$ 200.00	\$ -
	Depreciación anual			
Pasivo por Impuesto Diferido	30% por la diferencia temporaria	\$ 120.00	\$ 60.00	\$ -

Este sería el Impuesto sobre la Renta Diferido que se generaría por la depreciación acelerada de una maquinaria adquirida por un valor de \$600.00 el 01 de enero de 2016.

El gasto por impuestos a las ganancias se presentaría en el estado del resultado integral o en el estado de resultados de la entidad de la siguiente manera:

	2018	2017	2016
Utilidad antes de impuestos (Ganancia contable)	\$1,000.00	\$1,000.00	\$1,000.00
Gasto por impuestos a las Ganancias (Impuesto corriente \$180.00 + Impuesto diferido \$120.00)	<u>(\$300.00)</u>	<u>(\$300.00)</u>	<u>(\$300.00)</u>
Ganancia del año	<u>\$700.00</u>	<u>\$700.00</u>	<u>\$700.00</u>

La diferencia temporaria (depreciación acelerada) de este ejemplo es una diferencia en el periodo de reconocimiento del gasto a los fines fiscales y de contabilidad; los gastos reconocidos en los resultados de un periodo (por ejemplo, \$200.00 por año entre 2016 y 2018) se incluyen, según las leyes fiscales, en el resultado (ganancia) fiscal de un periodo diferente (es decir, \$600.00 en 2016). El importe total que se incluye en la ganancia contable (\$600.00) y la ganancia fiscal es el mismo durante los tres años.

¿Cuál es la diferencia entre el impuesto corriente y el impuesto diferido?

La diferencia principal radica en que el impuesto corriente se espera su pago o recuperación dentro del mismo periodo o de periodos anteriores, mientras que el impuesto diferido se caracteriza por afectar a la entidad (pago o recuperación) en los periodos posteriores a los cuales se ha realizado su operación.

Fases de contabilización del impuesto a las ganancias

29.3 Una entidad contabilizará el impuesto a las ganancias, siguiendo las fases (a) a (i) siguientes:

(a) Reconocerá el impuesto corriente, medido a un importe que incluya el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales (párrafos 29.4 a 29.8).

(b) Identificará qué activos y pasivos se esperaba que afectaran a las ganancias fiscales si se recuperasen o liquidasen por su importe en libros presente (párrafos 29.9 y 29.10).

(c) Determinará la base fiscal, al final del periodo sobre el que se informa, de lo siguiente:

(i) Los activos y pasivos del apartado (b). La base fiscal de los activos y pasivos se determinará en función de las consecuencias de la venta de los activos o la liquidación de los pasivos por su importe en libros presente (párrafos 29.11 y 29.12).

(ii) Otras partidas que tengan una base fiscal, aunque no estén reconocidas como activos o pasivos; como por ejemplo, partidas reconocidas como ingreso o gasto que pasarán a ser imponibles o deducibles fiscalmente en periodos futuros (párrafo 29.13).

(d) Calculará cualquier diferencia temporaria, pérdida fiscal no utilizada y crédito fiscal no utilizado (párrafo 29.14).

(e) Reconocerá los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos, que surjan de diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados (párrafos 29.15 a 29.17).

(f) Medirá los activos y pasivos por impuestos diferidos a un importe que incluya el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales, usando las tasas impositivas, que se hayan aprobado, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del periodo sobre el que se informa, que se espera que sean aplicables cuando se realice el activo por impuestos diferidos o se liquide el pasivo por impuestos diferidos (párrafos 29.18 a 29.25).

(g) Reconocerá una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos, de modo que el importe neto iguale al importe máximo que es probable que se realice sobre la base de las ganancias fiscales actuales o futuras (párrafos 29.21 y 29.22).

(h) Distribuirá los impuestos corriente y diferido entre los componentes relacionados de resultados, otro resultado integral y patrimonio (párrafo 29.27).

(i) Presentará y revelará la información requerida (párrafos 29.28 a 29.32).

Objetivo: Conocer la forma en que una entidad debe contabilizar el impuesto a las ganancias.

- La entidad deberá reconocer el impuesto corriente en el cual se incluyan todos aquellos aspectos que puedan afectar dicho impuesto.
- También deberá identificar en sus operaciones cuales podrían ser aquellos activos o pasivos que puedan afectar con su recuperación o liquidación de su importe en libros en el periodo actual.
- La entidad deberá determinar la base fiscal sobre el periodo del cual se informa; de esta forma los activos y pasivos se determinaran por las consecuencias que estos generen, la venta de un activo o la liquidación de un pasivo sobre el periodo en el cual se informa y otras operaciones que la entidad haya realizado como partidas de ingresos o gastos, las cuales en un periodo futuro podrían ser sujetos o deducibles fiscalmente.
- La entidad calculará diferencia temporaria de impuesto que se pueda generar por alguna operación realizada.
- Reconocerá cualquier tipo de activo o pasivo por impuesto diferido que surja en el periodo actual pero de los cuales se obtendrán beneficios o pagos de impuesto.
- La entidad deberá medir los activos y pasivos por impuesto diferido de manera que prevea los efectos que estos tendrán en un futuro y aplicar las tasas impositivas y legislación aprobados o en un proceso de aprobación avanzado que se espera que estén vigentes cuando se realice el activo por impuesto diferido o se liquide el pasivo por impuesto diferido.
- Podrá determinar una revaluación en un activo por impuesto diferido el cual será aplicable sobre la base de las ganancias fiscales presentes o futuras.
- Deberá distribuir los impuestos corrientes y diferidos en las cuentas de resultado, otro resultado integral y en el patrimonio de la entidad.
- La entidad deberá presentar y revelar la información requerida en el periodo sobre el que se informa, la cual estará sujeta a revisión por las autoridades fiscales si estas lo requieren.

Reconocimiento y medición de impuestos corrientes

29.4 Una entidad reconocerá un pasivo por impuestos corrientes por el impuesto a pagar por las ganancias fiscales del periodo actual y los periodos anteriores. Si el importe pagado, correspondiente al periodo actual y a los anteriores, excede el importe por pagar de esos periodos, la entidad reconocerá el exceso como un activo por impuestos corrientes.

Objetivo: Determinar la manera en que una entidad deberá reconocer y medir el impuesto corriente.

La entidad deberá reconocer un pasivo por impuesto corriente resultado de las ganancias fiscales correspondientes al periodo actual sobre el que se informa o periodos anteriores, si dichos importes al efectuar el pago excede el impuesto por pagar de esos periodos la entidad deberá reconocer el exceso como un activo por impuestos corrientes para los periodos futuros.

Ejemplo:

Reconocimiento y ajuste del gasto por impuestos corrientes del periodo

La empresa Constructores S.A. de C.V. determina sus ganancias fiscales en \$100,000.00 para el ejercicio impositivo de 2017, el año fiscal comienza el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre.

La tasa del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio impositivo de 2017 es del 25 por ciento. El impuesto corriente correspondiente al año fiscal 2017 es pagadero antes del 30 de abril de 2018 y la entidad efectúa el pago del impuesto el día 15 de abril de 2018. La entidad podría reconocer el impuesto corriente por pagar para el año finalizado el 31 de diciembre de 2017 de la siguiente manera:

Solución:

CUENTA	DEBE	HABER
Partida N°1		
Impuesto a las Ganancias	\$25,000.00 (a)	
Pasivo por Impuestos Corrientes		\$ 25,000.00
Por reconocimiento de gastos y pasivos por impuestos corrientes		

$$(a) \$100,000.00 \times 25\% = \$25,000.00$$

Este gasto surge durante el periodo, pero suponiendo que la entidad sólo informa el 31 de diciembre de 2017, el gasto se puede registrar en su totalidad en la fecha sobre la que se informa. El 15 de abril de 2018, la entidad podría reconocer el pago del impuesto a las ganancias para el año finalizado el 31 de diciembre de 2017 de la siguiente manera:

CUENTA	DEBE	HABER
Partida N°2		
Pasivo por Impuestos Corrientes	\$25,000.00	
Efectivo y Equivalentes		\$ 25,000.00
Por reconocimiento de la liquidación del pasivo por impuesto corriente		

¿Por qué es necesario identificar que activos y pasivos afectaran a las ganancias fiscales?

Es necesario que las entidades puedan identificar los activos y pasivos que puedan afectar las ganancias fiscales, ya sea por la venta de un activo o la liquidación de un pasivo en el periodo sobre el cual se informa.

29.5 Una entidad reconocerá un activo por impuestos corrientes por los beneficios de una pérdida fiscal que pueda ser aplicada para recuperar el impuesto pagado en un periodo anterior.

Objetivo: Reconocer los beneficios de una pérdida fiscal con el fin de recuperar el impuesto pagado en un periodo anterior.

Una pérdida fiscal surge en un periodo contable en el que la “ganancia” fiscal es negativa (es decir, las deducciones permitidas superan los ingresos imponibles). Algunas leyes fiscales permiten a las entidades compensar la pérdida de un periodo con las ganancias de uno o más años anteriores (es decir, pérdida que se compensa con beneficios fiscales anteriores). Cuando una pérdida fiscal se utilice para recuperar el impuesto corriente pagado en periodos anteriores, la entidad reconocerá tal derecho como un activo, en el mismo periodo en el que se produce la citada pérdida fiscal, puesto que es probable que la entidad obtenga el beneficio económico derivado de tal derecho, y además este beneficio puede ser medido de forma fiable.

Ejemplo:

Pérdida que se compensa con beneficios fiscales anteriores

La empresa Groot, S.A. de C.V. en el ejercicio impositivo de 2018 sufre una pérdida neta en sus operaciones y esta opta por transferirla a ejercicios anteriores, el detalle del impuesto pagado durante los periodos anteriores es el siguiente:

Año	Utilidad Gravable o Pérdida	Tasa de Impuesto	Impuesto Pagado
2015	\$ 50,000.00	25%	\$ 12,500.00
2016	\$ 100,000.00	25%	\$ 25,000.00
2017	\$ 200,000.00	30%	\$ 60,000.00
2018	\$ (500,000.00)	0%	\$ -

La empresa podrá compensar la pérdida del ejercicio impositivo de 2018 con las utilidades gravables de los tres ejercicios impositivos anteriores comprendidos de 2015 a 2017, dicha pérdida absorberá las utilidades gravables de los años anteriores de la siguiente forma:

2018	\$ (500,000.00)	Perdida
2017	\$ 200,000.00	Ganancia
2016	\$ 100,000.00	Ganancia
2015	\$ 50,000.00	Ganancia
	\$ (150,000.00)	Activo por Impuesto Corriente para periodos futuros

De acuerdo con esta información la entidad deberá modificar las declaraciones de Impuesto sobre la Renta para los años comprendidos de 2015 a 2017 y se le reembolsarán \$97,500.00 conformados por los impuestos pagados de 2015 a 2017 (\$12,500.00+\$25,000.00+\$60,000.00), esto da paso al siguiente registro contable para que plasmará el efecto reconocido para el ejercicio impositivo de 2018:

CUENTA	DEBE	HABER
Partida N°1		
Cuentas por Cobrar por Impuesto sobre la Renta	\$97,500.00	
Otros Ingresos		\$ 97,500.00
Por reconocimiento de la transferencia de pérdidas a ejercicios anteriores		

Dado que la pérdida resultada de \$500,000.00 en las operaciones realizadas en el ejercicio impositivo de 2018 supera las utilidades gravables totales de los años comprendidos de 2015 a 2017 con un total de \$350,000.00, la pérdida que queda es de \$150,000.00 la cual será transferida como beneficio para ejercicios posteriores, lo cual da origen al siguiente registro contable:

CUENTA	DEBE	HABER
Partida N°2		
Activo por impuestos corrientes	\$ 150,000.00	
Impuesto corriente		\$ 150,000.00
Por reconocimiento de un activo por impuestos corrientes.		

¿Una pérdida fiscal en un ejercicio puede ser utilizada para recuperar el impuesto pagado en ejercicios anteriores?

Sí, una entidad tiene la opción de recuperar el impuesto pagado en los tres periodos anteriores al resultado donde se originó una pérdida, la cual si es suficiente para cubrir los ingresos gravables de los tres periodos y aún queda una pérdida para el ejercicio presente este quedará como un beneficio a futuro que la entidad podrá obtener.

29.6 Una entidad medirá un pasivo (o activo) por impuestos corrientes a los importes que se esperen pagar (o recuperar) usando las tasas impositivas y la legislación que haya sido aprobada, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa. Una entidad considerará las tasas impositivas cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los sucesos futuros requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo hagan. Los párrafos 29.23 a 29.25 proporcionan una guía adicional de medición.

Objetivo: Medir un pasivo o activo por impuestos corrientes conforme a las tasas establecidas o las que se esperen entren en vigencia.

A menudo, los activos y pasivos por impuestos corrientes (y los activos y pasivos por impuestos diferidos) se miden empleando como referencia las tasas impositivas y leyes fiscales que han sido aprobadas antes de la fecha sobre la que se informa. El hecho de que una tasa impositiva u otra ley hayan sido aprobadas o no antes del final del periodo sobre el que se informa debería ser fácil de determinar.

EJEMPLO:

Cambio de tasas impositivas

La empresa El Mundo Tecnológico S.A. de C.V. opera en El Salvador donde se anunció un cambio del 25 por ciento al 26 por ciento en la tasa impositiva el 1 de octubre de 2016; dicho cambio entrará en vigencia a partir del 1 de enero de 2017. El periodo contable de la entidad finaliza el 31 de diciembre. Supongamos que el anuncio del 1 de octubre de 2016 se considera prácticamente aprobado.

La empresa El Mundo Tecnológico medirá su pasivo por impuestos corrientes usando las tasas impositivas y la legislación que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa.

La nueva tasa impositiva del 26 por ciento ha sido prácticamente aprobada antes de la fecha sobre la que se informa (31 de diciembre de 2016), por lo que debería utilizarse para contabilizar impuestos relacionados con los periodos a los que se aplica dicha tasa. Sin embargo, el impuesto corriente para el año finalizado el 31 de diciembre de 2016 se determinará utilizando la tasa del 25 por ciento, ya que la nueva tasa se aplicará recién a partir del 1 de enero de 2017. El impuesto corriente para el año finalizado el 31 de diciembre de 2017 se determinará utilizando la nueva tasa del 26 por ciento.

Para poder ilustrar el cambio de tasas impositivas tomaremos en cuenta los siguientes datos: la empresa El Mundo Tecnológico obtuvo una utilidad antes de impuesto de \$20,000.00 para el ejercicio impositivo del 2016, el cambio de tasa

impositiva entrará en vigencia el 01 de enero de 2017 por lo tanto la empresa calculará su impuesto por pagar con la tasa impositiva actual.

Año	Utilidad Gravable o Pérdida	Tasa de Impuesto	Impuesto Pagado
2016	\$ 20,000.00	25%	\$ 5,000.00
2017	\$ xxxxxxxx	26%	\$ xxxxxxxx

De esta forma para el ejercicio impositivo de 2017 si se tomará en cuenta el cambio de tasa impositiva por lo que empresa tendrá que calcular su impuesto por pagar por la tasa de 26%.

29.7 Una entidad reconocerá los cambios en un pasivo o activo por impuestos corrientes como gasto por el impuesto en resultados, excepto que el cambio atribuible a una partida de ingresos o gastos reconocida conforme a esta NIIF como otro resultado integral, también deba reconocerse en otro resultado integral.

Objetivo: Conocer la forma en que afectaría los cambios en un pasivo o activo por impuestos corrientes.

Una entidad deberá reconocer los cambios que surjan en un pasivo o activo por impuestos corrientes, los cuales en otro resultado integral, existen tres tipos de ingresos y gastos que se pueden reconocer, cuando surgen, en otro resultado integral, fuera de resultados:

- ✓ Algunas ganancias y pérdidas que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero.
- ✓ Algunas ganancias y pérdidas que resulten de un cambio de política contable de la entidad para dichas ganancias y pérdidas en relación con planes de beneficios definidos.
- ✓ Algunos cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura.

Ejemplo: una entidad controladora, cuya moneda funcional son los dólares de los Estados Unidos de América, realizó un préstamo en moneda extranjera, a una subsidiaria en el extranjero. En 2015, surgió una pérdida por moneda extranjera de \$10,000.00 sobre el préstamo. La controladora considera al préstamo una parte de su inversión neta en la subsidiaria extranjera. El párrafo 30.13 exige que dichas diferencias de cambio se reconozcan inicialmente en otro resultado integral (ORI) y se informen como un componente del patrimonio en los estados financieros consolidados. La pérdida por moneda extranjera es la única partida del ORI en los estados financieros consolidados de la controladora para 2015. A efectos de información financiera, la pérdida por moneda extranjera es deducible fiscalmente al momento en que se incurre (es decir, no surgen impuestos diferidos sobre el préstamo en moneda extranjera). En el año finalizado el 31 de diciembre de 2015, el grupo incurre en un resultado fiscal de \$500,000.00 (luego de deducir la pérdida por moneda extranjera). La tasa impositiva para 2015 es del 30 por ciento. El periodo contable de todas las entidades del grupo finaliza el 31 de diciembre de 2015.

El gasto por impuestos corrientes para 2015 es de \$150,000.00 (es decir, \$500,000.00 × 30%).

El ahorro fiscal relacionado con la pérdida por moneda extranjera es de \$3,000.00 (es decir, \$10,000.00 × 30%).

El gasto por impuestos se distribuye como sigue:

Impuesto corriente sobre ganancias contables (cantidad necesaria para equilibrar el valor razonable final, presentada en resultados)	\$153,000.00
Exención del impuesto corriente sobre la pérdida por moneda extranjera (Presentada en el ORI)	<u>(\$3,000.00)</u>
Gasto por el impuesto corriente	\$150,000.00

29.8 Una entidad incluirá en los importes reconocidos de acuerdo con los párrafos 29.4 y 29.5, el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales, medido de acuerdo con el párrafo 29.24.

Objetivo: Conocer los cambios que pueden surgir en un pasivo o activo por impuesto corriente e incluirlos para cumplir las normativas establecidas.

Al momento de realizar el cierre contable una entidad deberá tomar en cuenta todos los posibles cambios que sus operaciones puedan tener respecto a los activos o pasivos por impuestos corrientes generados durante el periodo que se informa.

Una entidad que obtuvo pérdida en un determinado ejercicio impositivo podrá compensar el impuesto pagado de tres ejercicios impositivos anteriores si luego de cubrir los tres periodos anteriores con la pérdida del periodo actual la entidad aún posee una cantidad a su favor esta tendrá la potestad de utilizar el restante de esa pérdida para ejercicios impositivos posteriores, todo esto deberá realizarse de acuerdo a las normativas y leyes aplicables porque dichas operaciones están sujetas a revisión por las autoridades fiscales.

Ejemplo:

Revisión de autoridades fiscales al pago efectuado de impuesto corriente.

Utilizando los importes medios ponderados por la probabilidad de todos los resultados posibles (suponiendo que las autoridades fiscales revisarán los importes presentados y tendrán pleno conocimiento de toda la información), una entidad midió su gasto por impuestos corrientes para el año finalizado el 31 de diciembre de 2014 a un valor de \$1,880.00.

En noviembre de 2014, la entidad pagó \$1,000.00 a la autoridad fiscal como pago provisional de impuestos para el año finalizado el 31 de diciembre de 2014. El pago se efectuó sobre la base de la estimación de la ganancia fiscal por parte de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 2014.

El pasivo de la entidad por impuestos corrientes al 31 de diciembre de 2014 se midió en \$880.00 (\$1,880.00 de gasto menos \$1,000.00 pagados en 2014).

En este caso la empresa actuó bajo los resultados de utilidades que se esperan obtener para el ejercicio impositivo del 2014 y realizó el pago en noviembre de dicho año, luego de concluir el año la entidad calculo que el pago total de sus impuestos corrientes eran superiores a lo previsto por lo tanto procedió a determinar su pasivo por impuesto corriente que sería el impuesto corriente total (\$1,880.00) menos el

aporte pagado por la entidad previamente (\$1,000.00) y esta operación daría el resultado del pasivo por impuesto corriente (\$880.00) que las empresa tendría que liquidar dentro del plazo establecido.

Reconocimiento de impuestos diferidos

Principio de reconocimiento general

29.9 Una entidad reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos por el impuesto por recuperar o pagar en periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. Este impuesto surge de la diferencia entre los importes reconocidos por los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y el reconocimiento de los mismos por parte de las autoridades fiscales, y la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores.

Objetivo: Determinar la forma en la que serán reconocidos los impuestos diferidos tanto activo como pasivo.

Un pasivo por impuesto diferido es el importe de las consecuencias en términos de impuesto diferido, atribuido a diferencias temporales gravables, en otras palabras un pasivo por impuesto diferido representa un aumento en la cantidad de impuesto a pagar en años futuros como resultado de las diferencias temporales gravables que existen al final del presente ejercicio.

Un activo por impuesto diferido es la consecuencia imputable a diferencias temporales deducibles, en otras palabras un activo por impuesto diferido representa el aumento en impuestos reembolsables en años futuros como resultado de diferencias temporales deducibles que existen al terminar el presente ejercicio.

Se deberá reconocer un activo o pasivo por impuestos diferidos si la recuperación del importe en libros de un activo o la liquidación de un pasivo da lugar a pagos fiscales futuros mayores (o menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales.

En los párrafos 29.3 (b) al 29.3 (i), se resume la metodología para contabilizar activos y pasivos por impuestos diferidos. Los pasos implicados se describen a continuación:

Paso 1: Identificar los activos y pasivos que se espera que afecten a las ganancias fiscales si se recuperasen o liquidasen por su importe en libros.

Paso 2: Determinar la base fiscal, en la fecha sobre la que se informa, de todos los activos y pasivos (y otras partidas que tengan base fiscal, aunque no sean reconocidas como activos o pasivos en los estados financieros).

Paso 3: Calcular diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados.

Paso 4: Reconocer los activos y pasivos por impuestos diferidos que surjan de diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados.

Paso 5: Medir los activos y pasivos por impuestos diferidos a un importe que incluya el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales, usando las tasas impositivas cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del periodo sobre el que se informa, que se espera que sean aplicables cuando se realice el activo por impuestos diferidos o se liquide el pasivo por impuestos diferidos.

Paso 6: Reconocer una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos, de modo que el importe neto iguale al importe máximo que es probable que se realice contra la ganancia fiscal.

Paso 7: Distribuir los impuestos diferidos entre los componentes relacionados de resultado integral y patrimonio.

Paso 8: Revelar la información requerida.

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

29.10 Si la entidad espera recuperar el importe en libros de un activo, o liquidar el importe en libros de un pasivo, sin afectar a las ganancias fiscales, no surgirá ningún impuesto diferido con respecto al activo o pasivo. Por ello, los párrafos 29.11 a 29.17 se aplican solo a los activos y pasivos para los que la entidad espere recuperar o liquidar el importe en libros que afecten a las ganancias fiscales y a otras partidas que tienen una base fiscal.

Objetivo: Identificar que recuperación de un activo o liquidación de un pasivo no afectará las ganancias fiscales generando un impuesto diferido.

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

Al contabilizar impuestos diferidos, sólo se tienen que tener en cuenta aquellos activos y pasivos que se espera que afecten a la ganancia fiscal en la recuperación o liquidación. Si se espera que no haya efectos en la ganancia fiscal cuando una entidad recupere o liquide el importe en libros de un activo o pasivo, no es necesario reconocer ningún impuesto diferido con respecto a dicho activo o pasivo. No se requiere realizar ningún otro cálculo de impuesto diferido para esa partida.

Ejemplos: activos cuya liquidación no se espera que afecte a las ganancias fiscales.

Una entidad posee una maquinaria que se mide al costo depreciado. La maquinaria se puede deducir del resultado fiscal mediante el uso (a través de la depreciación fiscal) o bien, mediante la venta. La depreciación fiscal se aplica del mismo modo que la depreciación a efectos de información financiera. Los ingresos de actividades ordinarias generados por el uso de la máquina tributan y las eventuales ganancias o pérdidas incurridas por su disposición son también objeto de tributación o de deducción a los fines fiscales a través de un ajuste de equilibrio (tal como un reintegro de desgravación de bienes de capital que se reclama).

Sea que la maquinaria se recupere a través de la venta o del uso (o una combinación de ambos), no afectará a las ganancias fiscales, porque en la recuperación de la maquinaria surge un resultado fiscal equivalente e importes deducibles de dicho resultado (ambos iguales al importe en libros de ésta).

- El resultado fiscal surgirá por la venta de la maquinaria o por el uso de ésta para generar ingresos de actividades ordinarias (o por el uso de la máquina durante un tiempo antes de venderla). En la realidad, en la recuperación del activo, una entidad suele generar beneficios económicos que superan el importe en libros de la maquinaria, mediante la obtención de ganancias por la venta o ayudando a generar ganancias de operación adicionales que superan el importe en libros del activo. Sin embargo, la Sección 29 exige que se realice la evaluación como si los beneficios fueran iguales al importe en libros del activo.
- Dado que la depreciación fiscal se aplica del mismo modo que la depreciación a efectos de información financiera, los importes deducibles del resultado fiscal en la recuperación del activo (a través del uso o de la venta) equivalen al importe en libros de la maquinaria.

Ejemplo: pasivos cuya liquidación no se espera que afecte a las ganancias fiscales.

Una entidad tiene un importe de cuentas por pagar a un empleado de \$1,000.00 relacionado con servicios ya prestados por el empleado a la entidad. El gasto fue deducible fiscalmente al momento en que se incurrió (es decir, al mismo tiempo que se reconoció a efectos de información financiera).

La forma esperada de liquidación del pasivo (es decir, a través del pago de efectivo) no afecta a las ganancias fiscales, porque no hay importes imposables o deducibles fiscalmente por el pago de efectivo al empleado. Por consiguiente, no surgen impuestos diferidos.

Ejemplo: activos cuya recuperación se espera que afecte a las ganancias fiscales

Una entidad arrienda su edificio de oficinas mediante un arrendamiento operativo. Posee un activo de \$6,000.00 igual al pago anticipado de seis meses de alquiler. Los alquileres son deducibles fiscalmente cuando se pagan al arrendador. En la mayoría de los casos, el pago anticipado se recuperará a través del uso del edificio.

Sin embargo, sea que el alquiler pagado con anticipación se espere recuperar a través del uso del edificio o de la cesión del arrendamiento a través de la venta a otra parte, afectará a las ganancias fiscales, porque surge un resultado fiscal por la venta del derecho de uso del edificio o por el uso de éste para generar ganancias de operación, y no se realizarán deducciones fiscales posteriores por la recuperación del activo. En consecuencia, surge un impuesto diferido que debe ser contabilizado.

Ejemplo: pasivos cuya liquidación se espera que afecte a las ganancias fiscales

Una entidad tiene un importe de cuentas por pagar a un empleado de \$2,000.00. Relacionado con servicios ya prestados por el empleado a la entidad. El gasto es deducible fiscalmente cuando se paga.

La forma esperada de liquidación del pasivo (es decir, a través del pago de efectivo al empleado) afectará a las ganancias fiscales, porque el importe es deducible fiscalmente al momento del pago. En consecuencia, surge un impuesto diferido que debe ser contabilizado. No surge un resultado fiscal por la liquidación, porque los beneficios relacionados generados a través del servicio del empleado ya han sido incluidos en el resultado fiscal durante el periodo en que el empleado prestó el servicio que le dio derecho a los \$2,000.00.

Base fiscal

29.11 La entidad determinará la base fiscal de un activo, pasivo u otra partida de acuerdo con la legislación que se haya aprobado o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado. Si la entidad presenta una declaración fiscal consolidada, la base fiscal se determinará en función de la legislación fiscal que regule dicha declaración. Si la entidad presenta declaraciones fiscales por separado para las distintas operaciones, la base fiscal se determinará según las legislaciones fiscales que regulen cada declaración fiscal.

Objetivo: Determinar la base fiscal de un activo o pasivo de acuerdo con las normativas y leyes aplicables vigentes.

La base fiscal es la medición de un activo, pasivo, instrumento de patrimonio u otra partida que no haya sido reconocida en el estado de situación financiera, conforme a la legislación fiscal aplicable que haya sido aprobada o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado. Puede resultar útil considerar a la base fiscal como el importe que se reconocería en un estado de situación financiera que se prepara utilizando las normativas y leyes fiscales aplicables vigentes.

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.

Ejemplo:

Base fiscal de un activo

El costo de una máquina es de \$100,000.00. De los cuales ya ha sido deducida una depreciación acumulada de \$30,000.00, en el periodo corriente actual y en los

anteriores, y el resto del costo será deducible en futuros periodos, ya sea como depreciación o como un impondere deducible en caso de venta del activo que se realizó la compra.

Los ingresos ordinarios generados por el uso de la máquina tributan, las eventuales ganancias obtenidas por su venta son también objeto de tributación y las eventuales pérdidas por venta son fiscalmente deducibles.

Es decir que la entidad debe de tomar en cuenta muchos factores que influyen sobre un activo en cuanto a la contabilización del impuesto por pagar en un ejercicio impositivo.

Ejemplo:

Base fiscal de un pasivo.

1. Entre los pasivos a corto plazo se encuentran ingresos financieros cobrados por anticipado, con un importe en libros de \$1,000.00. El correspondiente ingreso ordinario tributa precisamente cuando se cobra. La base fiscal de los ingresos cobrados por anticipado es cero.

29.12 La base fiscal determina los importes que se incluirán en ganancias fiscales en la recuperación o liquidación del importe en libros de un activo o pasivo. Específicamente:

(a) La base fiscal de un activo iguala al importe que habría sido deducible por obtener ganancias fiscales si el importe en libros del activo hubiera sido recuperado mediante su venta al final del periodo sobre el que se informa. Si la recuperación del activo mediante la venta no incrementa las ganancias fiscales, la base fiscal se considerará igual al importe en libros.

(b) La base fiscal de un pasivo iguala su importe en libros, menos los importes deducibles para la determinación de las ganancias fiscales (o más cualesquiera importes incluidos en las ganancias fiscales) que habrían surgido si el pasivo hubiera sido liquidado por su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa. En el caso de los ingresos de actividades ordinarias diferidos, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.

Objetivo: Determinar los importes de un activo o pasivo, en su recuperación o liquidación que serán incluidos en las ganancias fiscales de la entidad.

Al determinar la base fiscal de un activo o pasivo, no se evalúa la probabilidad de que los respectivos importes se deduzcan o tributen en última instancia. Por el contrario, la evaluación de la probabilidad es parte del desglose necesario para el reconocimiento de activos por impuestos diferidos.

- a) 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.
- b) 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 periodos 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 periodos futuros.

Ejemplo:

Base Fiscal de un activo.

Supongamos que un activo que cuesta \$50.000.00 se deprecia hasta \$0.00 a lo largo de diez años a los fines fiscales y a lo largo de cinco años a los fines contables. Luego de cuatro años, la entidad comienza a experimentar una reducción en la cuota de mercado de sus productos y espera incurrir en pérdidas durante los años siguientes.

Luego de cuatro años, el activo tiene un importe en libros de \$10.000.00 (suponiendo que no hay deterioro del valor) y una base fiscal de \$30.000.00. La base fiscal será de \$30.000.00 aunque la expectativa de pérdidas continuas implique que la entidad no pueda obtener incentivos fiscales a través de las deducciones (es decir, de la base fiscal).

No obstante, esta probabilidad sí se tendrá en cuenta al momento de decidir si se debe reconocer o no una corrección valorativa para el activo por impuestos diferidos.

Ejemplo:

Base fiscal de un pasivo.

1. Entre los pasivos a corto plazo se encuentran deudas provenientes de gastos acumulados (o devengados), con un importe en libros de 100. El gasto correspondiente será deducible fiscalmente cuando se pague. La base fiscal de las deudas por esos gastos acumulados (devengados) es cero.

29.13 Algunas partidas tienen base fiscal, pero no se reconocen como activos y pasivos. Por ejemplo, los costos de investigación se reconocen como un gasto cuando se incurre en ellos, pero puede no permitirse su deducción al determinar la ganancia fiscal hasta un periodo futuro. Por tanto, el importe en libros de los costos de investigación es nulo y la base fiscal es el importe que se deducirá en periodos futuros. Un instrumento de patrimonio emitido por la entidad también puede dar lugar a deducciones en un periodo futuro. No existe ningún activo ni pasivo en el estado de situación financiera, pero la base fiscal es el importe de las deducciones futuras.

Objetivo: Identificar las operaciones que no son reconocidas como activo o pasivo dentro de la entidad.

Ejemplo:

Costos de investigación.

Al determinar la ganancia contable, se reconocen costos de investigación de \$3.000.00 como gasto, pero éstos no pueden ser deducidos fiscalmente para la determinación de la ganancia fiscal, hasta un periodo posterior.

La base fiscal de los costos de investigación es de \$3.000.00, es decir, el importe que estará disponible como deducción para la ganancia fiscal en el futuro.

Diferencias temporarias

29.14 Las diferencias temporarias surgen cuando:

(a) Existe una diferencia entre los importes en libros y las bases fiscales en el reconocimiento inicial de los activos y pasivos, o en el momento en que se crea una base fiscal para esas partidas que tienen una base fiscal pero que no se reconocen como activos y pasivos.

(b) Existe una diferencia entre el importe en libros y la base fiscal que surge tras el reconocimiento inicial porque el ingreso o gasto se reconoce en el resultado integral o en el patrimonio de un periodo sobre el que se informa, pero se reconoce en ganancias fiscales en otro periodo diferente.

(c) La base fiscal de un activo o pasivo cambia y el cambio no se reconocerá en el importe en libros del activo o pasivo de ningún periodo.

Objetivo: Conocer en qué momento surgen las diferencias temporarias.

Diferencias temporarias:

- a. Las diferencias temporarias se definen como las diferencias entre el importe en libros de un activo, pasivo u otra partida en los estados financieros, y su base fiscal, que la entidad espera que afecten a la ganancia fiscal cuando el importe en libros del activo o pasivo sea recuperado o liquidado (o, en el caso de partidas distintas a los activos y pasivos, que afecten a la ganancia fiscal en el futuro).
- b. El párrafo 29.14 (b) observa que las diferencias temporarias surgen cuando existe una diferencia entre el importe en libros y la base fiscal que surge tras el reconocimiento inicial, porque el ingreso o gasto se reconoce en el resultado integral o en el patrimonio de un periodo sobre el que se informa, pero se reconoce en ganancias fiscales en otro periodo diferente. Tales diferencias temporarias son conocidas también con el nombre de diferencias temporales
- c. En el caso del párrafo 29.14 (c) hace referencia a los casos en los que las autoridades fiscales permiten ajustes al costo de un activo para fines fiscales sin que la entidad realice una nueva medición del activo para efectos de

información financiera o en los casos en que se determine una ganancia fiscal en moneda extranjera.

Por ejemplo, las diferencias temporales surgen en los siguientes casos:

Ejemplos:

1. Los costos de investigación de \$3,000.00 se reconocen como gasto al determinar las pérdidas o ganancias contables, pero no pueden ser deducidos fiscalmente para la determinación de la ganancia fiscal, hasta un periodo posterior. La deducción disponible afectará a la ganancia fiscal en el futuro y, por consiguiente, surge una diferencia temporaria de \$3,000.00 Ésta es la diferencia entre el importe en libros igual a cero y la base fiscal de \$3,000.00.
2. Una entidad concede 10 opciones sobre acciones a sus 20 empleados. Cada concesión está condicionada a que el empleado trabaje para la entidad durante los próximos 3 años. La entidad estima que el valor razonable de cada opción sobre acción es de \$9.00 Al momento del ejercicio de las opciones sobre acciones, se recibirán deducciones fiscales que se basarán en el valor intrínseco en la fecha de ejercicio. Las deducciones fiscales disponibles afectarán a la ganancia fiscal en el futuro y, por consiguiente, surgirá una diferencia temporaria de \$600.00 después del primer año. Ésta es la diferencia entre el importe en libros igual a cero y la base fiscal de \$200.00 De forma similar, la diferencia temporaria después del segundo, tercer y cuarto año será de \$800.00., \$1,800.00 y \$1,600.00, respectivamente.

¿En qué momento surgen las diferencias temporales?

Las diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos ordinarios se registran contablemente en un período, mientras que se computan fiscalmente en otro. Tales diferencias temporarias son conocidas también con el nombre de diferencias temporales.

Pasivos y activos por impuesto diferido

29.15 Excepto por lo requerido en el párrafo 29.16, una entidad reconocerá:

(a) Un pasivo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias que se espere que incrementen la ganancia fiscal en el futuro.

(b) Un activo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias que se espere que reduzcan la ganancia fiscal en el futuro.

(c) Un activo por impuestos diferidos para la compensación de pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores.

Objetivo: Determinar la forma en que una entidad reconocerá un pasivo o activo por impuesto diferido.

Diferencias temporarias que se espera que incrementen la ganancia fiscal (párrafo 29.15(a))

En los activos que se espera que afecten a las ganancias fiscales en la recuperación, surgirá una diferencia temporaria que se espera que incremente dichas ganancias en el futuro cuando el importe en libros del activo supere su base fiscal (por ejemplo, intereses por cobrar que tributan cuando se cobran). Cuando el importe en libros del activo sea recuperado, los beneficios económicos que estén sujetos a imposición (el importe en libros de los intereses por cobrar) superarán las deducciones fiscales futuras que estén disponibles (es decir, la base fiscal, que en el caso de los intereses por cobrar es cero). En consecuencia, este efecto impositivo dará lugar a un pasivo por impuestos diferidos relacionado con los impuestos adicionales a pagar en periodos futuros.

Diferencias temporarias que se espera que reduzcan la ganancia fiscal (párrafo 29.15 (b))

En los activos que se espera que afecten a la ganancia fiscal en la recuperación, surgirá una diferencia temporaria que se espera que reduzca dicha ganancia en el futuro cuando la base fiscal del activo supere su importe en libros (por ejemplo, cuando el importe en libros de cuentas comerciales por cobrar haya sido reducido

por una corrección de valor para deudas incobrables, pero dicha corrección no sea deducible a los fines fiscales hasta que las deudas se den de baja formalmente). Si el activo se liquida por su importe en libros, surgirá una deducción neta. En consecuencia, este efecto impositivo dará lugar a un activo por impuestos diferidos relacionado con una reducción en los impuestos a pagar en periodos futuros.

Partida en estado de situación financiera	Base fiscal	Reconocer lo siguiente
Activo	Importe en libros > Base fiscal	Pasivo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(a))
Activo	Importe en libros < Base fiscal	Activo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(b))
Pasivo	Importe en libros > Base fiscal	Activo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(b))
Pasivo	Importe en libros < Base fiscal	Pasivo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(a))
Ni Activo Ni Pasivo	Base fiscal \neq cero; el importe de la base fiscal está disponible como deducción fiscal en el futuro	Activo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(b))
Ni Activo Ni Pasivo	Base fiscal \neq cero; el importe de la base fiscal será un resultado fiscal en el futuro	Pasivo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(a))

Compensación de pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores (párrafo 29.15(c))

Un crédito fiscal es un incentivo fiscal que adquiere la forma de un importe que reduce los impuestos a las ganancias por pagar (es decir, el crédito fiscal reduce el importe real de impuestos que se debe pagar directamente). Los créditos fiscales son diferentes a las deducciones fiscales, porque éstas reducen las ganancias

fiscales (nota: impuesto por pagar en el periodo = ganancias fiscales × tasa impositiva). En consecuencia, los créditos fiscales dan lugar a un activo por impuestos diferidos relacionado con una reducción directa de los impuestos por pagar en periodos futuros.

29.16 A los requerimientos del párrafo 29.15 se aplican las siguientes excepciones:

(a) Una entidad no reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos para las diferencias temporarias asociadas a ganancias no remitidas por subsidiarias extranjeras, sucursales, asociadas y negocios conjuntos, en la medida en que la inversión sea de duración básicamente permanente, a menos que sea evidente que las diferencias temporarias se vayan a revertir en un futuro previsible.

(b) Una entidad no reconocerá un pasivo por impuestos diferidos para las diferencias temporarias asociadas al reconocimiento inicial de la plusvalía.

Objetivo: Identificar las excepciones que una entidad tomará en cuenta para no reconocer un activo o pasivo por impuesto diferido.

- a) 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.
- b) 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, 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.

Ejemplo:

Una entidad controladora tiene una subsidiaria extranjera con un importe en libros (activos netos) de \$150,000.00 en los estados financieros consolidados y una base fiscal de \$100.000.00. La controladora espera mantener su inversión en un futuro previsible. No existen requerimientos que obliguen a la subsidiaria a pagar dividendos, y la controladora no espera exigir a la subsidiaria que realice una distribución. Por el contrario, la controladora ha establecido planes para que las ganancias no distribuidas se reinviertan para ampliar el negocio de la subsidiaria en un futuro previsible. Si la entidad vendiera la subsidiaria o recibiera distribuciones de ésta, esto afectaría a las ganancias fiscales.

La controladora no debería reconocer un pasivo por impuestos diferidos con respecto a la diferencia temporaria de \$50,000.00., dado que la inversión en el extranjero es básicamente permanente y no se espera que se revierta la diferencia temporaria en un futuro previsible.

Ejemplo:

Plusvalía

En una combinación de negocios, una entidad reconoce una plusvalía de \$200.00. Las autoridades fiscales no permiten reducciones en el importe en libros de la plusvalía como gasto deducible al determinar la ganancia fiscal. El costo de la plusvalía tampoco sería deducible si se dispusiera de los negocios de los cuales procede. La entidad amortiza la plusvalía a lo largo de diez años.

La plusvalía tiene una base fiscal igual a cero. El párrafo 29.16 (b) prohíbe a la entidad reconocer el correspondiente pasivo por impuestos diferidos. Si la entidad reconoce posteriormente una amortización de esa plusvalía de \$20.00., la diferencia temporaria relacionada con la plusvalía se reducirá de \$200.00 a \$180.00, con el correspondiente decremento en el valor del pasivo por impuestos diferidos no reconocido. Ese decremento en el valor no reconocido del pasivo por impuestos diferidos también se lo considera relacionado con el reconocimiento inicial de la plusvalía. En consecuencia, no se deben reconocer impuestos diferidos por la diferencia temporaria.

29.17 Una entidad reconocerá los cambios en un pasivo o activo por impuestos diferidos como gasto por el impuesto a las ganancias en resultados, excepto si el cambio atribuible a una partida de ingresos o gastos, reconocida de conforme a esta NIIF como otro resultado integral, también se deba reconocer en otro resultado integral.

Objetivo: Conocer donde se incorporará los cambios que surjan de un activo o pasivo por impuesto diferido.

El párrafo 29.17 establece que un cambio en un activo o pasivo por impuestos diferidos que sea atribuible a una transacción reconocida en patrimonio conforme a la NIIF para las PYMES también debe reconocerse en patrimonio.

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

A la fecha de cierre de cada periodo, 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.

Ejemplo:

Activo diferido no reconocido.

- Una mejora en el desarrollo de las ventas, puede hacer más probable que la empresa sea capaz de generar ganancias fiscales en cuantía suficiente como para cumplir los criterios establecidos para su reconocimiento.
- 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

MEDICIÓN DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

29.18. Una entidad medirá un activo (o pasivo) por impuestos diferidos usando las tasas impositivas y la legislación que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa. Una entidad considerará las tasas impositivas cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los sucesos futuros requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo hagan.

Objetivo: presentar la información del periodo en el que se informa que este prácticamente terminado, es decir a la fecha con el que se informa y utilizar las tasas que nuestra legislación están aprobadas en este caso lo que menciona la Ley de Impuesto Sobre la Renta y revisar si la tasa de impositiva no haya afectado periodos anteriores.

¿Qué no tendrá en cuenta la entidad cuando se le presente la información de años anteriores?

Una entidad no tendrá en cuenta aquella información que esté disponible sobre cambios futuros en las leyes fiscales, en las tasas impositivas o en la situación fiscal; excepto la de cambios cuyo ejercicio esté prácticamente terminado.

El requerimiento de la Sección 29 de utilizar las tasas impositivas y las leyes que hayan sido aprobadas, o cuyo ejercicio esté terminado, en la fecha sobre la que se informa, en lugar de la fecha en que se autoriza la publicación de los estados financieros, significa que la aprobación o el proceso de aprobación prácticamente

terminado de las tasas impositivas y las leyes después de la fecha sobre la que se informa no es un hecho que implica ajuste después del final del periodo sobre el que se informa.

Ejemplo 1: Tasa Impositiva

Periodo contable prácticamente terminado.

La entidad Q opera en un país donde se anunció un cambio del 27% al 30% en la **tasa impositiva** el 1 de noviembre de 2017, el que entrará en vigencia a partir del 1 de abril de 2018. El periodo contable de la entidad finaliza el 31 de marzo. El 31 de marzo de 2018, la entidad tiene un activo de \$15,000 por intereses por cobrar que tributarán cuando se cobren. Supongamos que el anuncio del 1 de noviembre de 2017 se considera un proceso de aprobación prácticamente terminado y que la fecha de aprobación real fue la fecha en que entró en vigencia la nueva tasa impositiva (1 de abril de 2018).

Solución:

Una entidad medirá su pasivo por impuestos diferidos usando las tasas impositivas y la legislación que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa. Dado que la nueva tasa impositiva del 30% que se aplicará al resultado fiscal a partir del 1 de abril de 2018 ha sido prácticamente aprobada antes de la fecha sobre la que se informa (31 de marzo de 2018), será utilizada para medir el pasivo por impuestos diferidos, ya que los intereses tributarán después del 1 de abril de 2018.

Es decir, el Pasivo por Impuesto Diferido al 31 de marzo de 2018 = \$4,500.00
(\$15,000* 30%)

Ejemplo 2: Tasa Impositiva

Periodo contable no terminado.

Los hechos son los mismos que los del ejemplo 1, pero en este caso, el anuncio del 1 de noviembre de 2017 no se considera un proceso de aprobación prácticamente

terminado. El proceso de aprobación prácticamente terminado sólo se da en la fecha de aprobación real.

Solución:

Una entidad medirá su pasivo por impuestos diferidos usando las tasas impositivas y la legislación que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa. Aunque se espere aplicar la nueva tasa impositiva del 30% al resultado fiscal de 2018/2019, dicha tasa no fue aprobada, ni su proceso de aprobación estuvo prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa (31 de marzo de 2018). Por consiguiente, ésta no se utilizará para medir el pasivo por impuestos diferidos.

Es decir, el Pasivo por impuestos diferidos al 31 de marzo de 2018 = \$4,050.00 (\$15,000.00*27%).

29.19 Cuando se apliquen diferentes tasas impositivas a distintos niveles de ganancia fiscal, una entidad medirá los gastos (ingresos) por impuestos diferidos y los pasivos (activos) por impuestos diferidos relacionados, utilizando las tasas medias aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, que se espera que sean aplicables a la ganancia (o pérdida) fiscal de los periodos en los que se espere que el activo por impuestos diferidos se realice o que el pasivo por impuestos diferidos se liquide.

Objetivo: el objetivo de este párrafo es aplicar diferentes tasas impositivas a las diferentes ganancias fiscales o pérdidas fiscales que se obtengan de periodos contables prácticamente terminados, en busca que el activo por impuesto diferido o el pasivo por impuesto diferido se liquide.

¿Cómo varían las tasas fiscales?

Las tasas fiscales varían según el nivel de resultado fiscal, Por lo general, es necesario calcular una tasa impositiva media sólo cuando las tasas impositivas aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, tienen una escala progresiva, es decir, cuando se aplican diferentes tasas a diferentes niveles de resultado fiscal.

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

- ✓ pérdidas o ingresos sin incluir la reversión de diferencias temporarias;
- ✓ y reversión de diferencias temporarias.

Las tasas impositivas varían en cada año futuro

Cuando se espera que las tasas impositivas aplicables a la entidad varíen en periodos futuros (por ejemplo, en situaciones de puesta en marcha donde se otorgan concesiones fiscales en los primeros años), será necesario prever el año en que la diferencia temporaria se revertirá, para poder calcular el activo o pasivo por impuestos diferidos con la tasa (o tasa media) adecuada.

Exenciones fiscales (incluida la reducción de tasas del impuesto a las ganancias)

Una exención fiscal es una reducción temporaria o una eliminación del impuesto a las ganancias. Los gobiernos suelen utilizar las exenciones fiscales a modo de incentivos para fomentar la inversión o estimular el crecimiento de determinadas industrias. Por ejemplo, el gobierno de una jurisdicción en particular puede no exigir (o reducir) el impuesto a las ganancias durante un periodo determinado, si la entidad cumple con ciertos criterios, como la operación o inversión en un área particular de la jurisdicción.

La Sección 29 no especifica el tratamiento contable de las exenciones fiscales. Por consiguiente, la entidad deberá determinar la base fiscal de todos los activos y pasivos, y calcular todas las diferencias temporarias de la manera habitual. Esto significa que, si las diferencias temporarias se revierten en un periodo de exenciones fiscales en el que se eliminan impuestos, la tasa impositiva correspondiente será del cero por ciento. No se deberá reconocer ningún activo o

pasivo por impuestos diferidos. Si, por el contrario, se aplica una tasa reducida, los activos y pasivos por impuestos diferidos se deberán medir utilizando esa tasa.

Las diferencias temporarias se medirán a la tasa que se aplique al momento en que se espera que aquéllas se reviertan, y no a la tasa que se aplique al momento en que dichas diferencias surjan inicialmente. Por consiguiente, si surge una diferencia temporaria en un periodo de exención fiscal, pero se espera que se revierta después de éste, la diferencia temporaria se deberá medir a la tasa impositiva estándar que se aplique a la entidad, y no a una tasa igual a cero.

Ejemplos 1: Tasas Impositivas

La entidad HERMANOS REYES S.A DE C.V opera en un país donde los primeros \$150,000.00 de ganancia tributan a una tasa del 25%, y el excedente que supere el importe de \$150,000.00 tributa a una tasa del 300%. (Art. 41 LISR)

Solución:

Si la entidad espera obtener una ganancia fiscal anual superior a \$150,000.00 en el futuro, tendrá que calcular la tasa media estimada para cada periodo futuro en que se reviertan las diferencias temporarias existentes en la fecha sobre la que se informa. Para poder determinar una única tasa media entre el 25% y el 30%, será necesario estimar las ganancias fiscales anuales futuras, incluido el efecto de la reversión de las diferencias temporarias.

La Sección 29 no exige un desglose detallado de las reversiones netas de las diferencias temporarias con respecto a los activos y pasivos por impuestos diferidos. Sin embargo, la entidad deberá tener presente todas las partidas inusuales que puedan generar un nivel anormal de ganancia fiscal, o cualquier diferencia temporaria anormalmente grande que pueda revertirse en un periodo futuro y distorsionar la tasa media.

Ejemplo 2: Tasa Impositiva

El periodo contable de una entidad finaliza el 31 de diciembre. Al final de 2011, la entidad tiene las siguientes diferencias temporarias:

Una diferencia temporaria de \$60.000.00 que se espera que reduzca la ganancia fiscal en \$20.000.00 para los siguientes dos años (2012 y 2013) y en \$10.000.00 para los dos años que siguen a este periodo (2014 y 2015). Esto se debe a los desembolsos para investigación y desarrollo que se permiten deducir fiscalmente con el paso del tiempo (pero que se reconocen de inmediato a efectos de información financiera conforme a la Sección 18 Activos Intangibles).

Una diferencia temporaria de \$5.000.00 que se espera que incremente la ganancia fiscal en \$5.000.00 para 2012. Esto se debe a los intereses por cobrar que tributan cuando se cobran.

La entidad opera en una jurisdicción cuya tasa tiene una estructura de escala progresiva. Las tasas impositivas con escala progresiva son las siguientes:

Ganancia Fiscal	Tasa Impositiva
\$0.00 - \$50,000.00	10%
\$50,000.01 - \$300,000.00	20%
\$300,000.00 - \$100,000,000.00	25%
Más de \$100,000,000.00	30%

Ganancias proyectadas para los siguientes cinco años (sin incluir la reversión de diferencias temporarias):

2012	2013	2014 y 2015	2016
\$260,000.00	\$285,000.00	\$350,000.00	\$400,000.00

El resultado fiscal estimado incluida la reversión de diferencias temporarias para los siguientes cuatro años es el siguiente:

2012	2013	2014	2015
\$245,000.00	\$265,000.00	\$340,000.00	\$340,000.00

Es decir:

Para el año 2012 se tomó en cuenta los siguientes datos: \$260,000.00-\$20,000.00+\$5,000.00 = \$245,000.00. Para el año 2012 se tomaron los siguientes datos: \$285,000.00 - \$20,000.00 y así en los siguientes años.

Sólo se deben tener en cuenta los cuatro años, porque no hay diferencias temporarias existentes al 31 de diciembre de 2011 que se reviertan en 2016 o después.

	2012	2013	2014	2015
10%	\$5,000.00	\$5,000.00	\$5,000.00	\$5,000.00
20%	\$39,000.00	\$43,000.00	\$50,000.00	\$50,000.00
25%	-	-	\$10,000.00	\$10,000.00
Impuesto Total	\$44,000.00	\$48,000.00	\$65,000.00	\$65,000.00
Tasa Impositiva	17.96%	18.11%	19.12%	19.12%

La tasa impositiva que se aplicará a la diferencia temporaria de los intereses por cobrar es del 17.96%, porque la diferencia temporaria se revierte en 2012. Se reconoce un pasivo por impuestos diferidos de \$898.00 (\$5.000 × 17.96%).

El activo por impuestos diferidos para los costos de investigación y desarrollo se puede determinar aplicando la tasa impositiva media de cada periodo a la parte de la diferencia temporaria que se espera que se revierta en dicho periodo.

Se reconoce un activo por impuestos diferidos de \$11,038.00 (es decir, (\$20,000.00 × 17.96%) + (\$20,000.00 × 18.11%) + (\$10,000.00 × 19.12%) + (\$10,000.00 × 19.12%) = \$3,592.00 + \$3,622.00 + \$1,912.00 + \$1,912.00).

Parece improbable que se requiera una corrección valorativa para el activo por impuestos diferidos, en función del nivel de ganancias esperadas cuando la diferencia temporaria se revierta. El párrafo 29.29 trata sobre la compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos (es decir, si el importe de \$11,038.00 se puede compensar con el importe de \$898.00 para reconocer un activo por impuestos diferidos neto de \$10,140.00).

29.20 La medición de los pasivos por impuestos diferidos y de los activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera, en la fecha sobre la que se informa, recuperar o liquidar el importe en libros de los activos y pasivos relacionados. Por ejemplo, si la diferencia temporaria surge de una partida de ingreso que se espera sea gravable como una ganancia de capital en un periodo futuro, el gasto por impuestos diferidos se mide utilizando la tasa impositiva de ganancias de capital.

Objetivo: el objetivo de este párrafo es recuperar o liquidar el importe en los libros de los activos o pasivos relacionados en el periodo contable.

¿Cómo podemos recuperar o liquidar estos activos y pasivos?

En algunos casos, las tasas impositivas que se aplican a las ganancias que surgen del uso del activo son diferentes a las que se aplican a las ganancias que surgen de la venta de éste. La Sección 29 exige que la base fiscal de un activo se determine en función de las deducciones fiscales que estén disponibles por la venta en la fecha sobre la que se informa (véase el párrafo 29.12). En muchos casos, estarán disponibles las mismas deducciones tanto por el uso como por la venta del activo. En otros casos, las deducciones por el uso son significativamente diferentes de las deducciones por la venta. Por lo general, se considera que la tierra tiene una vida económica indefinida y, por consiguiente, de acuerdo con la Sección 16 Propiedades, Planta y Equipo, no se deprecia. El importe en libros de la tierra (independientemente de si se contabiliza de acuerdo con la Sección 16 Propiedades Planta y Equipo, sólo se puede recuperar mediante la venta. En consecuencia, a los fines de medir el impuesto diferido, el método esperado de recuperación de la tierra será siempre la venta. Otras partidas de propiedades, planta y equipo (activos depreciables) se recuperan, por lo general, a través de una combinación de uso y venta. Por ejemplo, se espera que el importe depreciable (es decir, importe en libros menos valor residual) se recupere a través del uso del activo y que el valor residual se recupere a través de la venta de dicho activo al final de su vida útil. Dado que la base fiscal de un activo es igual al importe que habría sido deducible por obtener ganancias fiscales si el importe en libros del activo se hubiera recuperado a través de la venta al final del periodo sobre el que se informa, la medición de un activo por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales que tendría el uso del activo sólo cuando la entidad espere recuperar su importe en libros mediante el uso y estén disponibles las mismas deducciones ya sea por la venta o por el uso de dicho activo. En otras palabras:

- Si las deducciones disponibles por la venta (es decir, la base fiscal) no son iguales a las deducciones disponibles por el uso, una entidad medirá los activos y pasivos por impuestos diferidos a la tasa impositiva que se aplicaría si el activo fuera vendido.

- Si están disponibles las mismas deducciones ya sea por la venta o por el uso del activo, la entidad medirá el activo o pasivo por impuestos diferidos a la tasa impositiva que se aplique al método esperado de recuperación del importe en libros del activo por parte de la entidad.

Ejemplos 1: Medición de activos.

Una entidad adquiere un activo por \$100.000.00 De acuerdo con la Sección 16 Propiedades, Planta y Equipo, la entidad deprecia el activo con el método lineal a lo largo de su vida útil de 10 años hasta un valor residual de cero (es decir, \$10.000.00 por año durante 10 años).

Al calcular el resultado fiscal, la entidad deprecia el activo con el método lineal hasta un valor residual de cero a lo largo de los primeros cinco años de uso del activo (es decir, \$20.000.00 por año durante 5 años). Si el activo se vende, se pueden realizar deducciones del 100% del costo, pero se deberán devolver todas las deducciones anteriores recibidas por el uso (es decir, un reintegro de todas las deducciones anteriores). La tasa impositiva aplicable al uso es del 30%. Por la venta, la tasa impositiva aplicable al reintegro de las deducciones anteriores es del 30%, mientras que la tasa impositiva aplicable al excedente del precio de venta que supere el costo de \$100.000.00 es del 20%.

La entidad espera recuperar el importe en libros del activo a través del uso durante 10 años.

Solución:

Al final del segundo año, el pasivo por impuestos diferidos es de \$6.000.00 (es decir, usando la tasa impositiva aplicable del 30% [forma esperada de recuperación] × \$20.000.00 de diferencia temporaria). La diferencia temporaria es la diferencia entre el importe en libros de \$80.000.00 (es decir, \$100.000.00 de costo menos \$20.000.00 de depreciación acumulada) y la base fiscal de \$60.000.00 La base fiscal del activo se determina siempre en función de las consecuencias de la recuperación a través de la venta. Luego de dos años, la base fiscal es de \$60.000.00 (es decir, una deducción de \$100.000.00 por la venta menos el reintegro

de la depreciación fiscal ya reclamada de \$40.000.00). Surge una diferencia temporaria de \$20.000.00 La depreciación fiscal ya reclamada es la depreciación fiscal acumulada deducida para determinar el resultado fiscal de la entidad, es decir:

Cálculo:

$\$100.000.00$ de costo \div 5 años de vida útil deducible fiscalmente \times 2 años de deducción = $\$40.000.00$.

Ejemplos 2: Medición de activos

El 1 de enero de 2011, una entidad adquiere un edificio por \$100.000.00, la entidad contabiliza el edificio al valor razonable reconociendo los cambios de éste en resultados. El 31 de diciembre de 2011, el valor razonable de la propiedad de inversión es de \$120.000.00 Al calcular el resultado fiscal, la entidad deprecia el edificio con el método lineal hasta un valor residual de cero a lo largo de los primeros diez años del uso por parte de terceros mediante arrendamientos operativos de la entidad (es decir, en 2011 la entidad dedujo \$10.000.00 al medir su ganancia fiscal para el año finalizado el 31 de diciembre de 2011). Si el edificio se vende, se pueden realizar deducciones del 100% del costo, pero se deberán devolver todas las deducciones anteriores recibidas por el uso (es decir, un reintegro de todas las deducciones anteriores). La tasa impositiva aplicable a la recuperación a través del ingreso por arrendamiento es del 30% Por la venta, la tasa impositiva aplicable al reintegro de las deducciones anteriores es del 30%, mientras que la tasa impositiva aplicable al excedente del precio de venta que supere el costo de \$100.000.00 es del 20%. Al 31 de diciembre de 2011, la entidad espera recuperar el importe en libros total del edificio a través de la venta.

Solución:

El pasivo por impuestos diferidos es de \$7,000.00

Cálculo: $30\% \times \$10,000.00$ (la parte de la diferencia temporaria que se espera que se reintegre por la venta) + $20\% \times \$20,000.00$ (la parte de la diferencia temporaria que se espera que esté sujeta a impuestos del 20% cuando se recupere mediante la venta). La diferencia temporaria total de \$30,000.00 es la diferencia entre el

importe en libros de \$120,000.00 (valor razonable al 31 de diciembre de 2011) y la base fiscal de \$90,000.00

La base fiscal del activo se determina siempre en función de las consecuencias de la recuperación a través de la venta. Luego de un año, la base fiscal es de \$90,000.00 (es decir, una deducción de \$100,000.00 por la venta menos el reintegro de la depreciación fiscal ya reclamada de \$10,000.00). En la medición del pasivo por impuestos diferidos, la diferencia temporaria se desglosa en dos componentes:

- a) un importe de \$10,000.00 que se espera que se reintegre por la venta y
- b) un importe de \$20,000.00 que se espera que esté sujeto a impuestos del 20%.

Ejemplo 3. Medición de activos.

Una entidad adquiere un vehículo por \$100.000.00 El costo del activo es deducible a los fines fiscales con el método lineal a lo largo de diez años mientras el activo se utiliza. En la venta, se puede obtener una deducción del costo menos la depreciación fiscal previamente recibida. Se aplica una tasa impositiva del 30% a los ingresos generados por el uso del activo, y una tasa del 25% a todas las ganancias fiscales obtenidas por la venta. La depreciación a efectos de información financiera de la entidad se basa en una vida útil esperada de 12 años y un valor residual de \$40.000.00.

Solución:

La entidad ha utilizado el activo durante diez años y espera seguir haciéndolo durante dos años más antes de venderlo.

Al final del décimo año, el importe en libros depreciado del activo es de \$50.000.00 (es decir, 2 años restantes ÷ 12 años de vida útil × (\$100.000.00 de costo menos \$40.000.00 de valor residual) + \$40.000.00 de valor residual)). Al final del décimo año, el costo de la base fiscal del activo es cero, es decir, \$100.000.00 de costo

menos depreciación fiscal de \$100.000.00 (cálculo: \$100.000.00 de costo ÷ 10 años de vida útil deducible fiscalmente × 10 años de deducción).

Corrección Valorativa

29.21 Una entidad reconocerá una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos, de modo que el importe en libros neto iguale al importe máximo que es probable que se recupere sobre la base de las ganancias fiscales actuales o futuras.

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

¿Qué representa este párrafo de la sección para la entidad?

Fuentes de ganancia fiscal

Los activos por impuestos diferidos representan incentivos fiscales futuros procedentes de las diferencias temporarias que se espera que reduzcan la ganancia fiscal en el futuro y de la compensación de pérdidas y créditos fiscales no utilizados de periodos anteriores. La realización futura del incentivo fiscal de una diferencia temporaria o de la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados de periodos anteriores dependerá de la existencia de ganancias fiscales suficientes del tipo adecuado (por ejemplo, resultado fiscal o ganancia de capital) en el periodo en que dicha diferencia se revierta, y dentro del periodo de compensación de pérdidas y créditos fiscales con beneficios de periodos anteriores o posteriores conforme a la legislación fiscal. El resultado fiscal para la realización del activo por impuestos diferidos puede provenir de operaciones futuras, de operaciones pasadas o de reversiones futuras de diferencias temporarias que se espera que incrementen la ganancia fiscal en el futuro.

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

valorativa es igual al importe máximo con mayor probabilidad de que se realice contra la ganancia fiscal.

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

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

Ejemplos 1: Corrección Valorativa.

Diferencias temporarias existentes que se espera que incrementen la ganancia fiscal en el futuro

Una entidad tiene \$100,000.00 de diferencias temporarias que se espera que incrementen la ganancia fiscal en los próximos diez años, y \$10,000.00 de diferencias temporarias que se espera que reduzcan la ganancia fiscal en los próximos años. En la jurisdicción, las pérdidas se pueden compensar con beneficios de hasta 3 años anteriores o de hasta 15 años posteriores.

Solución:

Se debería registrar un activo por impuestos diferidos de \$10,000.00 No será necesaria una corrección valorativa, porque se espera que el importe de las diferencias temporarias disponibles sea suficiente para incrementar la ganancia fiscal. En el caso de que existan pérdidas acumuladas importantes; en dicho caso, es posible que el activo por impuestos diferidos reconocido por las diferencias temporarias que se espera que reduzcan la ganancia fiscal y que el activo por impuestos diferidos por la pérdida acumulada no se realice por completo contra los

\$100.000.00 de diferencias temporarias que se espera que incrementen la ganancia fiscal. En esta situación, se tendrá que reconocer una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos. Esto se aplica a menos que se espere que los activos por impuestos diferidos se realicen de otra forma, por ejemplo, a través de ganancias fiscales futuras. Sin embargo, puede resultar difícil justificar que una entidad tendrá ganancias fiscales futuras suficientes si ha incurrido en pérdidas acumuladas significativas.

Ejemplo 2: Corrección Valorativa.

El periodo contable de una entidad finaliza el 31 de diciembre. La entidad estimó su pérdida fiscal para el año finalizado el 31 de diciembre de 2010 en \$10.000.00 El 31 de diciembre de 2010, identificó las siguientes diferencias temporarias:

- \$8.000.00 de la depreciación fiscal acelerada de la máquina que se espera que incremente la ganancia fiscal (o reduzca las pérdidas fiscales) en el futuro. \$4.000.00 que se espera que se reviertan en 2011 y en 2012.
- \$5.500.00 de desembolsos para investigación y desarrollo que se permiten deducir fiscalmente con el método lineal durante cinco años, pero que se reconocen como gasto en la ganancia contable inmediatamente después de que se incurre en ellos. Se espera que reduzcan la ganancia fiscal (o incrementen las pérdidas fiscales) en el futuro en \$1.100.00 al año

La tasa a pagar es del 25%. La gerencia espera que la entidad no tenga ganancia fiscal en un futuro previsible. Las pérdidas fiscales se pueden compensar con beneficios de hasta diez años futuros, pero no se pueden compensar con beneficios de periodos anteriores.

Solución:

Reversiones previstas de diferencias temporarias:

Años	2011	2012	2013	2014	2015
Depreciación fiscal Acelerada.	\$4,000.00	\$4,000.00	-	-	-
Desembolsos para Investigación y desarrollo.	\$1,100.00	\$1,100.00	\$1,100.00	\$1,100.00	\$1,100.00

La diferencia temporaria de \$4.000.00 relacionada con la depreciación fiscal acelerada se revertirá en 2011 y en 2012. Esto dará lugar a importes imponibles de \$4.000.00, contra los cuales la entidad podrá usar la diferencia temporaria deducible de \$1,100.00 relacionado con desembolsos para investigación y desarrollo, y también una compensación de pérdidas fiscales de \$2,900.00 (\$4,000.00 – \$1,100.00) con beneficios de periodos futuros cada año. Sin embargo, entre 2013 y 2015, la entidad no tendrá ninguna fuente de ganancia fiscal disponible para compensar la diferencia temporaria deducible de \$1,100.00 cada año y la compensación de la pérdida fiscal restante de \$4,200.00 (\$10.000.00 – \$2,900.00 x 2 años).

El 31 de diciembre de 2010, la entidad reconoce un pasivo por impuestos diferidos con respecto a la depreciación fiscal acelerada de \$2,000.00 (es decir, \$8.000.00*25%) y un activo por impuestos diferidos con respecto a los costos de investigación y desarrollo de \$1,375.00 (es decir, \$5.500.00*25%), además de un activo por impuestos diferidos con respecto a la pérdida fiscal de \$2.500.00 (es decir, \$10,000.00*25%).

Sin embargo, el 31 de diciembre de 2010, dado que es mayor la probabilidad de que la entidad no pueda utilizar la diferencia temporaria de \$3,300.00 (\$1,100.00 x 3 años) y la compensación con beneficios futuros de la pérdida fiscal de \$4,200.00, la entidad reconoce una corrección valorativa de \$1,875.00 (es decir, \$3,300.00 al 25% más \$4,200.00 al 25%) para los activos por impuestos diferidos.

Esto se aplica a menos que se identifiquen otras fuentes esperadas de ganancias fiscales u oportunidades de planificación fiscal para respaldar una corrección valorativa más baja. En este ejemplo, esto parece improbable.

29.22 Una entidad revisará el importe en libros neto de un activo por impuestos diferidos en cada fecha sobre la que se informa, y ajustará la corrección valorativa para reflejar la evaluación actual de las ganancias fiscales futuras. Este ajuste se reconocerá en resultados, excepto que un ajuste atribuible a una partida de ingresos o gastos reconocida conforme a esta NIIF como otro resultado integral, en cuyo caso se reconocerá también en otro resultado integral.

Objetivo: Ajustar el Importe de la Corrección valorativa, y reconocerlo en los resultados excepto que sea atribuible como un registro de ingresos o gastos conforme a la Norma como otro resultado integral, en ese caso se reconocerá en otro Resultado integral.

¿Cómo la entidad deberá realizar el ajuste de la corrección valorativa?

Al final de cada periodo sobre el que se informa, una entidad ajustará el importe de la corrección valorativa siempre que haya más probabilidad de que la ganancia fiscal futura permita que el activo por impuestos diferidos se realice en mayor o menor medida. Por ejemplo, un cambio en el desarrollo de las ventas puede hacer más probable o menos probable que la entidad sea capaz de generar ganancias fiscales en cuantía suficiente como para que el activo por impuestos diferidos se realice. La entidad también tendrá que reconsiderar los activos por impuestos diferidos en el momento de realizar una combinación de negocios. Esto se debe a que, como resultado de una combinación de negocios, podría cambiar la probabilidad de que haya ganancias fiscales suficientes para realizar un activo por impuestos diferidos de la adquirente anterior a la adquisición.

Ejemplos 1: Cálculo de una corrección valorativa

Al 31 de diciembre de 2019, las diferencias temporarias de la entidad que se espera que reduzcan la ganancia fiscal en el futuro son de \$100,000.00 y, debido a las pérdidas de operación de 2019, la entidad tiene ahora una compensación de pérdidas fiscales no utilizadas de \$84,000.00. A partir de la evidencia disponible, la gerencia de la entidad concluye que es mayor la probabilidad de que las fuentes en su totalidad sólo generen un resultado fiscal futuro suficiente para realizar un incentivo del impuesto a las ganancias de \$20,000.00.

El total de la compensación de pérdidas de operación (\$84,000.00) con beneficios futuros más el importe de la diferencia temporaria deducible futura (\$100,000.00) es de \$184,000.00. Se reconoce un activo por impuestos diferidos de \$36,800.00 (es decir, $\$184,000.00 \times 20\%$) al 31 de diciembre de 2019.

Se requerirá una corrección valorativa igual a \$32,800.00 (es decir (\$184,000.00 menos \$20,000.00) × 20%). El saldo de la cuenta de corrección de valor de \$18,000.00 se deberá incrementar en \$14,800.00 (es decir, \$32,800.00 menos \$18,000.00).

Los asientos en el libro diario en el reconocimiento inicial son:

CUENTA	DEBE	HABER
Partida N°1		
Activo por Impuesto Diferido	\$12,800.00	
Impuesto a las Ganancias	\$ 2,000.00	
Corrección Valorativa		\$14,800.00

Para reconocer una corrección valorativa.

(a) \$36.800.00 menos \$24,000.00

(b) El gasto por impuestos diferidos de \$2,000.00 representa el importe neto procedente del incremento de \$12,800.00 en el activo por el impuesto a las ganancias diferido y el incremento de \$14,800.00 en la corrección valorativa.

Medición de impuestos corrientes y diferidos.

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

Objetivo: el objetivo de dicho párrafo es no descontar los activos y pasivos por impuesto diferido pero este caso es impracticable o muy compleja para poder darle cumplimiento a este párrafo.

El descuento de 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 lo que la Sección 29 prohíbe el descuento.

29.24 Las incertidumbres sobre si las autoridades fiscales correspondientes aceptarán los importes que la entidad les presenta afectarán al importe del impuesto corriente y del impuesto diferido. Una entidad medirá los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos utilizando el importe medio ponderado por la probabilidad de todos los resultados posibles, suponiendo que las autoridades fiscales revisarán los importes presentados y tendrán pleno conocimiento de toda la información relevante. Los cambios en el importe medio, ponderado por la probabilidad de todos los posibles resultados se basarán en información nueva, no en una nueva interpretación, por parte de la entidad, de información que estuviese anteriormente disponible.

Objetivo: La evaluación de los diferentes resultados y probabilidades asociadas que se requiere conforme al párrafo 29.24 puede ser un proceso subjetivo en algunos casos. Si los importes son significativos y la gerencia no cuenta con la experiencia adecuada, la entidad tendrá que recurrir a expertos para recibir asesoramiento fiscal.

¿Cómo solvento las incertidumbres del párrafo 29.24?

Algunas veces, surgen dudas con respecto al tratamiento fiscal adecuado de las partidas. En estos casos, puede haber dudas sobre si el tratamiento adoptado por la entidad al preparar la declaración fiscal será respaldado en última instancia por investigaciones de la autoridad fiscal pertinente. Estos tipos de incertidumbre suelen denominarse “posiciones fiscales inciertas”. Cuando la gerencia tenga dudas sobre el tratamiento fiscal adecuado, la entidad deberá considerar esto en la medición del impuesto corriente y diferido, a menos que carezca de importancia relativa.

Ejemplo 1: Posiciones fiscales inciertas

En 2011, la entidad MONTENEGRO S.A DE C.V informa una ganancia fiscal de \$1,000.00 a las autoridades fiscales. La gerencia de la entidad considera que el efecto de la incertidumbre sobre parte de los importes informados en la declaración fiscal carece de importancia relativa, salvo en relación con dos deducciones. Las dos deducciones son las siguientes:

- Gastos de entretenimiento: la entidad cree que \$3,000.00 de los gastos de entretenimiento incurridos en 2011 son deducibles. Por consiguiente, la

entidad reclama dicha deducción en la declaración fiscal. Dado que existe cierta incertidumbre sobre qué gastos de entretenimiento son deducibles en el país, la gerencia cree que hay una pequeña probabilidad de que el reclamo sea rechazado.

- Beneficios a los empleados: la entidad cree que \$900.00 de un tipo particular de beneficio proporcionado a los empleados son deducibles. Por consiguiente, la entidad reclama dicha deducción en la declaración fiscal. Sin embargo, a la gerencia le preocupa que las autoridades fiscales consideren \$700.00 del desembolso como equivalentes a un regalo a los empleados, lo cual no es deducible fiscalmente en el país. Por consiguiente, la gerencia cree que es posible que sólo se permitan deducir \$200.00 del reclamo.

La entidad evalúa los posibles resultados de las deducciones de la siguiente manera: Resultados posibles Probabilidad de que se dé el resultado y Resultado ponderado por la probabilidad. Lo más adecuado en estos casos es buscar ayuda con expertos, para solventar posibles dudas con respecto al tratamiento que la entidad ha adoptado.

29.25 En algunas jurisdicciones, el impuesto a las ganancias es pagadero a una tasa mayor o menor, si una parte o la totalidad de la ganancia o de las ganancias acumuladas se paga como dividendos a los accionistas de la entidad. En otras jurisdicciones, el impuesto a las ganancias puede ser devuelto o pagado, si una parte o la totalidad de la ganancia o de las ganancias acumuladas se paga como dividendos a los accionistas de la entidad. En ambas circunstancias, una entidad medirá los impuestos corrientes y diferidos a la tasa impositiva aplicable a las ganancias no distribuidas hasta que la entidad reconozca un pasivo para pagar un dividendo. Cuando la entidad reconozca un pasivo para pagar un dividendo, reconocerá el pasivo (activo) por impuestos corrientes o diferidos resultantes y el gasto (ingreso) relacionado.

Objetivo: El objetivo de este párrafo es exigir que todas las consecuencias fiscales que puedan derivarse del pago de un dividendo se reconozcan sólo cuando éste se declare y reconozca posteriormente como un pasivo.

¿Cómo deberán medirse los activos y pasivos por impuesto diferido en el caso del párrafo 29,25 de la sección impuesto a las ganancias?

Cuando los ingresos distribuidos se gravan a una tasa diferente de la que se aplica a los ingresos no distribuidos, pueden surgir complicaciones en la medición. En estos casos, los activos y pasivos por impuestos diferidos se deberán medir utilizando las tasas impositivas que se apliquen a las ganancias no distribuidas (es decir, la entidad no anticipa dividendos futuros). Las consecuencias de un dividendo en el impuesto a las ganancias sólo se deben contabilizar cuando el dividendo se reconoce como un pasivo en los estados financieros. Todas las consecuencias fiscales que puedan derivarse del pago de un dividendo se reconocerán al momento en que éste se declare y reconozca posteriormente como un pasivo. Este tratamiento se condice con el párrafo 32.8 de la Sección 32 Hechos Ocurridos después el Periodo sobre el que se Informa, el cual establece que “si una entidad acuerda distribuir dividendos a los tenedores de sus instrumentos de patrimonio después del periodo sobre el que se informa, no reconocerá esos dividendos como un pasivo al final del periodo sobre el que se informa”. De acuerdo con esto, el párrafo exige que todas las consecuencias fiscales que puedan derivarse del pago de un dividendo se reconozcan sólo cuando éste se declare y reconozca posteriormente como un pasivo.

Ejemplo 1: Tasas impositivas

Una entidad opera en un país donde el impuesto a las ganancias se paga a una tasa más alta sobre las ganancias sin distribuir (30%), y una parte del importe se reembolsa cuando las ganancias se distribuyen. La tasa impositiva sobre las ganancias distribuidas es del 25%.

El 31 de diciembre de 2011, la entidad espera declarar dividendos en marzo de 2012 de aproximadamente \$10,000.00 para el año finalizado en 2011. La publicación de los estados financieros se autorizará en abril de 2012. El resultado fiscal para 2011 es de \$100,000.00 El 31 de diciembre de 2011, la entidad tiene diferencias temporarias de \$20,000.00 que espera que incrementen la ganancia fiscal en el futuro.

Al 31 de diciembre de 2010, la entidad no tenía diferencias temporarias.

Solución:

La entidad reconoce un pasivo por impuestos corrientes y un gasto por el impuesto a las ganancias corriente de \$30,000.00 (es decir, \$100,000.00 × 30%) para el año finalizado el 31 de diciembre de 2011, calculados en función de la tasa impositiva aplicable a las ganancias no distribuidas. No se reconoce ningún activo por el importe potencialmente recuperable como resultado de dividendos futuros, dado que los dividendos no se declaran antes de la fecha sobre la que se informa. Éstos se declaran antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, pero los estados financieros no se modifican.

La entidad también reconoce un pasivo por impuestos diferidos y un gasto por impuestos diferidos de \$6,000.00 (es decir, \$20,000.00 × 30%), que representan el impuesto a las ganancias adicional que la entidad pagará, basándose en la tasa impositiva aplicable a las ganancias no distribuidas, cuando las diferencias temporarias se reviertan.

Ejemplo 2: Tasas Impositivas

Los hechos son los mismos que los del ejemplo 1. El pasivo por impuestos corrientes de \$50,000.00 se paga el 1 de marzo de 2012. Más tarde, el 15 de marzo de 2012, la entidad declara un dividendo a pagar de \$10,000.00 procedente de las ganancias de operación del año finalizado el 31 de diciembre de 2011.

Solución:

El 15 de marzo de 2012, la entidad reconoce un pasivo por los dividendos de \$10,000.00. En la misma fecha, la entidad también reconoce un activo corriente por la recuperación de impuestos a las ganancias de \$1,500.00 (15% × \$10,000.00 de dividendos reconocidos como un pasivo). La entidad reconoce el importe de \$1,500.00 como un activo por impuestos corrientes y como una reducción del gasto corriente por el mismo concepto para el año finalizado el 31 de diciembre de 2012.

La entidad procede a reconocer los activos y pasivos por impuestos diferidos utilizando la tasa para ganancias no distribuidas.

Para tener en cuenta: Lo más indicado es reconocer el efecto fiscal incremental del pago de dividendos (en este ejemplo, el impuesto adicional de \$1,500.00) en resultados, y no en patrimonio, aunque dicho pago se cargue al patrimonio. Esto se debe a que las consecuencias de los dividendos en el impuesto a las ganancias están relacionadas más directamente con transacciones o sucesos pasados, que con las distribuciones hechas a los propietarios (véanse los requerimientos de distribución en el párrafo 29.27).

Retenciones fiscales sobre dividendos

29.26 Cuando una entidad paga dividendos a sus accionistas, se le puede requerir pagar una porción de los dividendos a las autoridades fiscales, en nombre de los accionistas. Estos importes, pagados o por pagar a las autoridades fiscales, se cargan al patrimonio como parte de los dividendos.

Objetivo: Que los importes de los accionistas de una entidad, pagados o por pagarse, se le carguen al patrimonio como parte de los dividendos de cada accionista.

¿Cómo se hará esta distribución a los accionistas de la entidad?

Las retenciones fiscales no son atribuibles a la entidad que paga el dividendo. De hecho, la entidad que paga el dividendo actúa como agente en el cobro de impuestos. Por consiguiente, el importe total del dividendo, incluido lo pagado a las autoridades fiscales, se mostrará como un dividendo en las cuentas del pagador.

Según la reforma de la Ley de Renta, sobre las Retenciones sobre Dividendos, se crea la retención del 5% sobre las utilidades que se pague o acrediten a los accionistas, sean nacionales o extranjeros (Art. 72 LISR).

Ejemplo 1: Retenciones fiscales sobre dividendos

Una entidad declara un dividendo de \$5,000.00 para sus accionistas (todos los accionistas tienen una participación pequeña). La retención es del 5% del valor del dividendo por pagar a los accionistas, y pagarlo a las autoridades fiscales del país.

Solución:

La entidad debería realizar los siguientes asientos en el libro diario cuando declare el dividendo para los accionistas:

CUENTA	DEBE	HABER
Partida N°1		
Ganancias Acumuladas	\$5,000.00	
Cuentas por pagar a los accionistas		\$4,750.00
Impuesto por Pagar (5%)		\$250.00

Para reconocer dividendos por pagar a los accionistas.

La entidad reconoce un pasivo financiero por el importe retenido que tendrá que pagar a las autoridades fiscales de \$250.00 (es decir, \$5.000.00 × 5%) y el dividendo neto por pagar a los accionistas de \$4,750.00 (es decir, \$5,000.00 menos \$250.00)

Presentación

Distribución en el resultado integral y en el patrimonio

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

Objetivo: Que las entidades sólo tendrán que abordar la distribución del gasto total por impuestos, dado que la Sección 29 no exige el desglose de dicho gasto en impuesto corriente e impuesto diferido, en otro resultado integral.

¿Cómo abordar dicha distribución?

Transacción o suceso reconocido en otro resultado integral

Las notas y el ejemplo que respaldan el párrafo 29.7 explican cómo se aplica este requerimiento al gasto por impuestos corrientes que resulta de transacciones u otros sucesos reconocidos como otro resultado integral. Las entidades solo tendrán que abordar la distribución del gasto total por impuesto.

Transacción o suceso reconocido en patrimonio

El gasto por impuestos corrientes y diferidos debe cargarse o acreditarse directamente al patrimonio, si los impuestos se relacionan con partidas que se acreditan o cargan directamente al patrimonio, ya sea en el mismo periodo o en otro diferente. Los siguientes son tres ejemplos de partidas en las que el impuesto diferido se acredita o se carga directamente al patrimonio:

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

Transacción o suceso reconocido en operaciones discontinuadas Una operación discontinuada se define como un componente de la entidad que ha sido dispuesto, o bien que se ha mantenido para la venta, y

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

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

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

El párrafo 5.5 de la Sección 5 exige a las entidades con operaciones discontinuadas incluir dichas operaciones como una partida separada en el estado del resultado integral, neta del impuesto a las ganancias relacionado. Por consiguiente, todos los impuestos a las ganancias que surjan de los resultados de una operación discontinuada, de la venta de una operación discontinuada o de los movimientos en los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con los activos y pasivos

de un componente mientras se clasifique como discontinuado (por ejemplo, debido a un cambio en el valor de los activos y pasivos mientras el componente se considera mantenido para la venta) deberán distribuirse entre las operaciones discontinuadas.

Ejemplo 1: Distribución

Una entidad emite acciones nuevas. En la jurisdicción de la entidad, los costos de transacción asociados a la emisión de acciones son deducible a los fines fiscales en el periodo en que se incurre en ellos.

Solución:

El párrafo 22.9 de la Sección 22 establece que una “entidad contabilizará los costos de transacción de una transacción de patrimonio como una deducción del patrimonio, neto de cualquier beneficio fiscal relacionado” (es decir, la reducción del impuesto se carga directamente al patrimonio en el mismo lugar que los costos de transacción).

Separación entre partidas corrientes y no corrientes

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

Objetivo: Clasificar todos los activos y pasivos por impuesto diferido como no corriente

Todos los activos y pasivos por impuestos diferidos se clasificarán como no corrientes.

Compensación

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

Objetivo: compensar los activos y pasivos por impuesto corriente, o diferidos, siempre y cuando sea exigible legalmente.

¿Cómo realizar dicha compensación que menciona el párrafo 29.29 de la sección?

Compensación de activos y pasivos por impuestos corrientes

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

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

Compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos

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

El requerimiento de realizar el activo por impuestos diferidos y liquidar el pasivo por impuestos diferidos simultáneamente es importante para tales impuestos. La compensación de saldos específicamente identificados por impuestos diferidos sólo podrá realizarse si la diferencia temporaria que da lugar al activo por impuestos diferidos se revierte antes o al mismo tiempo que las diferencias temporarias que

generan el pasivo por impuestos diferidos. Si las que dan lugar al pasivo se revierten primero, se exigirá pagar el impuesto antes de tener derecho a recuperarlo

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

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

Compensación en el estado del resultado integral

Para tener en cuenta: La posibilidad de compensar los importes en el estado de situación financiera no exime del requerimiento de clasificar correctamente el gasto (o beneficio) por impuestos dentro del componente adecuado del resultado integral o del patrimonio.

Información a revelar

29.30 Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y el efecto financiero de las consecuencias de los impuestos corrientes y diferidos de transacciones y otros eventos reconocidos.

Objetivo: El objetivo de este párrafo es revelar la información necesaria a los usuarios de los estados financieros, el efecto financiero de las consecuencias o decisiones que la entidad realice.

¿Qué se debe realizar en la información a revelar?

Además del requerimiento del párrafo 29.30, el párrafo 3.2 exige revelar información adicional cuando el cumplimiento con requerimientos específicos de la NIIF para las PYMES sea insuficiente para permitir a los usuarios entender el efecto de

transacciones concretas, otros sucesos y condiciones sobre la situación financiera de la entidad y su rendimiento financiero. En consecuencia, los párrafos 29.31 y 29.32 establecen la información a revelar mínima que es necesaria conforme a la Sección 29. La entidad también deberá suministrar información sobre sus circunstancias particulares en la información a revelar en las notas, si tal información resulta útil para los usuarios de los estados financieros.

Ejemplo 1: Información a revelar según el párrafo 29.30

Una entidad podría revelar el impuesto a las ganancias de la siguiente manera:

Políticas contables

Impuesto a las ganancias: El impuesto a las ganancias representa la suma del impuesto corriente y el impuesto diferido.

Impuesto corriente: El impuesto corriente del periodo está basado en la ganancia fiscal de dicho periodo. El impuesto corriente se calcula usando las tasas impositivas que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del periodo sobre el que se informa. En las dos jurisdicciones donde el grupo opera, un anuncio formal del gobierno sobre cambios en las tasas impositivas o en las leyes fiscales se considera un proceso de aprobación prácticamente terminado.

Impuesto diferido

Se reconoce un pasivo por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias que se espera que incrementen la ganancia fiscal en el futuro. Se reconocen activos por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias que se espera que reduzcan la ganancia fiscal en el futuro, y por la compensación a futuro de pérdidas y créditos fiscales no utilizados de periodos anteriores.

El impuesto diferido se calcula según las tasas impositivas que se espera aplicar a la ganancia (pérdida) fiscal de los periodos en los que se espera realizar el activo por impuestos diferidos (o cancelar el pasivo por impuestos diferidos), sobre la base

de las tasas impositivas que hayan sido aprobadas o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado al final del periodo sobre el que se informa.

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

El impuesto a las ganancias (corriente y diferido) se reconoce en resultados, en otro resultado integral o en patrimonio, según la transacción u otro suceso que haya dado lugar al gasto por el impuesto.

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

(a) El gasto (ingreso) por impuestos corriente.

(b) Cualesquiera ajustes reconocidos en el periodo por impuestos corrientes de periodos anteriores.

(c) El importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el origen y la reversión de diferencias temporarias.

(d) El importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas impositivas o con la imposición de nuevos impuestos.

(e) El efecto sobre el gasto por impuestos diferidos que surja de un cambio en el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales (véase el párrafo 29.24).

(f) Los ajustes al gasto por impuestos diferidos que surjan de un cambio en el estado fiscal de la entidad o sus accionistas.

(g) Cualquier cambio en la corrección valorativa (véanse los párrafos 29.21 y 29.22). (h) El importe del gasto por impuestos relacionado con cambios en las políticas contables y errores (véase la Sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores).

Objetivo: Ilustrar la Información a revelar exigida de los literales ya mencionado en el párrafo 29.32

¿Qué debe incluir dicha información a revelar?

El ejemplo a continuación ilustra la información a revelar exigida por el párrafo 29.31. Algunas partidas han sido incluidas, aunque no se hayan reconocido importes por ellas en el periodo corriente o en el anterior. Éstas se incluyen en el ejemplo sólo para ilustrar su posición. En la práctica, si una entidad tiene un importe de cero por dichas partidas en todos los años presentados en los estados financieros, puede omitir esas partidas en la información a revelar en las notas. En el ejemplo 1, se supone que la entidad no tiene ningún gasto por el impuesto a las ganancias distribuido en otro resultado integral, en patrimonio o relacionado con operaciones discontinuadas.

Ejemplo 1: Información a revelar según el párrafo 29.31

Años	2012	2011	Referencia a la NIIF para PYMES
Gastos por el impuesto corriente	\$44,100.00	\$35,000.00	29.31(a)
Ajustes reconocidos en el periodo por impuesto corrientes de periodos anteriores.	(\$100.00)		29.31(b)
Importe del gasto por impuesto diferidos relacionado con el origen y la reversión de diferencias temporarias.	\$4,500.00	\$2,000.00	29.31(c)
Importe de gasto(ingreso) por impuesto diferidos relacionado con cambios en las tasas impositivas.	-	-	29.31(d)
Efectos sobre el gasto por impuestos diferidos que surgen de un cambio en el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales.	-	-	29.31(e)
Ajuste al gasto por impuesto diferido que surge de un cambio en el estado fiscal de la entidad o sus accionistas	-	-	29.31(f)
Incremento en la corrección valorativa	\$500.00	-	29.31(g)

Importe del gasto por impuesto relacionado con cambios en políticas contables y errores.	-	-	29.31(h)
Gasto total por Impuestos	\$49,000.00	\$37,000.00	

Una entidad podría revelar el gasto por el impuesto a las ganancias de la siguiente manera:

29.32 Una entidad revelará la siguiente información de forma separada:

(a) Los impuestos corrientes y diferidos agregados relacionados con partidas reconocidas como partidas de otro resultado integral.

(b) Una explicación de las diferencias significativas en los importes presentados en el estado del resultado integral y los importes presentados a las autoridades fiscales.

(c) Una explicación de los cambios en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo sobre el que se informa anterior.

(d) Para cada tipo de diferencia temporaria y para cada tipo de pérdidas y créditos fiscales no utilizados: (i) el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos y las correcciones valorativas al final del periodo sobre el que se informa, y (ii) un análisis de los cambios en los activos y pasivos por impuestos diferidos y en las correcciones valorativas durante el periodo.

(e) La fecha de caducidad, en su caso, de las diferencias temporarias, y de las pérdidas y los créditos fiscales no utilizados.

(f) En las circunstancias descritas en el párrafo 29.25, una explicación de la naturaleza de las consecuencias potenciales en el impuesto a las ganancias, que procederían del pago de dividendos a sus accionistas.

Objetivo: Detallar de forma separa toda la información a revelar que exige el párrafo 20.32

¿Cómo se debe separa dicha información a revelar?

Ejemplo 1: Información a Revelar.

Conforme al párrafo 29.32 (a), (d) (e) se supone que no existen impuestos corrientes relacionados con partidas que son reconocidas como partidas de otro resultado integral.

Una entidad podría revelar el gasto por el impuesto a las ganancias de la siguiente manera: A continuación, se indican los pasivos (activos) por impuestos diferidos reconocidos por el Grupo:

Solución:

	Programa informático	Otros beneficios a largo plazo para los empleados	Perdidas por diferencias de cambio en inversiones netas	Créditos Fiscales no Utilizados	Total
1 de enero de 2011	\$170.00	(\$500.00)	\$20.00	–	(\$310.00)
Cargo (abono) a resultados del año	(\$68.00)	(\$17.00)	–	–	(\$85.00)
Cargo (abono) a otro resultado integral del año	–	–	(\$40.00)	–	(\$40.00)
1 de enero de 2012	\$102.00	(\$517.00)	(\$20.00)	–	(\$435.00)
Cargo (abono) a resultados del año	(\$68.00)	(\$31.00)	–	(\$200.00)	(\$299.00)
Cargo (abono) a otro resultado integral del año	–	–	\$10.00	–	\$10.00
31 de diciembre de 2012	\$34.00	(\$548.00)	(\$10.00)	(\$200.00)	(\$724.00)

La entidad recibió los créditos fiscales por operar en una zona de desarrollo determinada y éstos sólo podrán compensar con el impuesto relacionado con el impuesto a las ganancias a pagar por las ganancias generadas en dicha zona. El activo por impuestos diferidos por los créditos fiscales no utilizados se muestra neto de una corrección valorativa utilizados al 31 de diciembre de 2012 es de \$300.00 (31 de diciembre de 2011: \$0.00). Se reconoce una corrección valorativa de \$100.00 para el activo por impuestos diferidos el 31 de diciembre de 2012, para reducir el importe en libros hasta el importe máximo con mayor probabilidad de que se recupere en función de las ganancias futuras de la zona de operación determinada. Todos los créditos fiscales no utilizados caducarán el 31 de diciembre de 2016 de \$100.00 El activo por impuestos diferidos total por los créditos fiscales no utilizados al 31 de diciembre de 2012 es de \$300.00 (31 de diciembre de 2011: \$0.00). Se reconoce una corrección valorativa de \$100.00 para el activo por impuestos diferidos el 31 de diciembre de 2012, para reducir el importe en libros hasta el importe máximo con mayor probabilidad de que se recupere en función de

las ganancias futuras de la zona de operación determinada. Todos los créditos fiscales no utilizados caducarán el 31 de diciembre de 2016.

Ejemplo 2:

Información a revelar párrafo(b)

Una entidad podría revelar el gasto por el impuesto a las ganancias de la siguiente manera:

Solución: Impuestos diferidos

El impuesto a las ganancias se calcula a una tasa del 30 por ciento en 2012 (2011: 30%) de la ganancia evaluable estimada para el año.

El gasto de \$230.00 por el impuesto a las ganancias del año 2012 (\$197.00 en 2011) difiere del importe que resultaría de aplicar la tasa impositiva del 30% (en 2012 y en 2011) a la ganancia antes de impuestos porque, según la legislación fiscal, algunos gastos de remuneración a los empleados (\$31.00 en 2012 y \$45.00 en 2011) que se reconocen en la medición de la ganancia antes de impuestos no son deducibles fiscalmente.

Ejemplo 3: Impuestos diferidos

Ilustración del párrafo 29.32(c) sí hay un cambio en las tasas impositivas

Una entidad podría revelar el gasto por el impuesto a las ganancias de la siguiente manera:

Solución:

El 1 de julio de 2012, se aprobó un cambio en la tasa del impuesto a las ganancias del 26% al 30%, que entrará en vigencia a partir del 1 de enero de 2013. Los activos y pasivos por impuestos diferidos por las diferencias temporarias que se espera que se reviertan después del 1 de enero de 2013 se miden al 22%.

Ejemplo 4: Impuestos diferidos

Ilustración del párrafo 29.32 (f)

Una entidad podría revelar el gasto por el impuesto a las ganancias de la siguiente manera:

Solución:

Una entidad opera en una jurisdicción donde el impuesto a las ganancias se paga a una tasa más alta sobre las ganancias sin distribuir (30%), y una parte del importe se reembolsa cuando las ganancias se distribuyen. La tasa impositiva sobre las ganancias distribuidas es del 5%. Al 31 de diciembre de 2012, la entidad no reconoció un pasivo por los dividendos a pagar, dado que los dividendos del periodo se declararon después del final del año. En consecuencia, la entidad reconoció un gasto por impuestos corrientes calculado a la tasa más alta del 30%.

En 2013, cuando la entidad declara el dividendo de \$10.000, adquiere derecho a la recuperación de \$1.500.00 del impuesto corriente. Esto se reconocerá como un activo por impuestos corrientes en la fecha en que se declaren los dividendos, y en 2013, se reconocerá la reducción correspondiente en el gasto por impuestos corrientes.

EJEMPLOS SOBRESALIENTE DE LA SECCION 29 IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE LA NIIF PARA PYMES.

Tasa Efectiva de Impuesto

1. Estado de resultado Integral de la entidad SISECOR, S.A DE C.V al final del 31 de diciembre de 2015.

SISECOR, S.A DE C.V

Estado de resultado integral para el año finalizado el 31 diciembre de 2015

(Cifras expresadas en miles de dólares de los Estados Unidos de América)

	2015	2014
Utilidad antes de Impuesto a las Ganancias	\$564,956.00	\$364,956.00
Gastos por impuesto a las ganancias	(\$270,250.00)	(\$240,550.00)
Ganancia del año	\$294,706.00	\$124,406.00
Tasa efectiva de impuesto	30%	25%

Objetivo de los Estados Financieros

Proporcionar información sobre la:

- Situación financiera
- El rendimiento y
- Los flujos de efectivo

de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

También muestran los resultados de la administración llevada a cabo por la gerencia: dan cuenta de la responsabilidad en la gestión de los recursos confiados a la misma.

Caso 1: Depreciación de equipo de transporte

Planteamiento del caso

Con el objetivo de renovar el equipo de transporte, la entidad LUNA, S.A DE C.V., en fecha 1 de enero de 2016, adquiere 4 camiones de 5 toneladas, cada uno por un valor total de \$35,000.00 más IVA, los cuales serán cancelados en 45 días después de su adquisición.

A utilizar:

El caso se desarrollará bajo los siguientes supuestos:

- La administración determino con la ayuda de la Gerencia de distribución y de mantenimiento de flota que la vida será de 8 años y que su valor residual será cero.
- Además, considera que el método lineal de depreciación reflejara el modelo ideal en que la entidad esperar realizar los beneficios económicos futuros obtenidos por el uso del equipo de transporte
- Se establece un porcentaje de depreciación anual el 25% para efectos de la deducibilidad del gasto en materia del impuesto sobre la renta;
- La reserva legal está al límite permitido por la ley; y
- La tasa del impuesto sobre la renta es del 30%

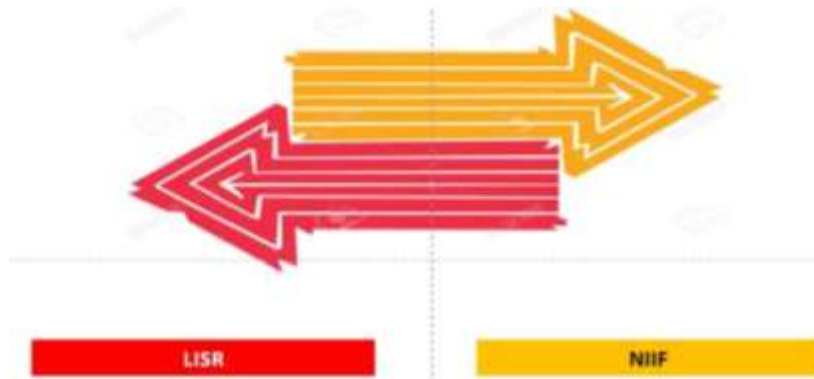
Desarrollo

A continuación, se procede al desarrollo del caso de la siguiente manera:

Paso1: Determinación de la depreciación financiera y fiscal para el año 2016

Aplicación de NIIF:

Depreciación Anual:	$\$35,000.00/8 \text{ años} =$	$\$4,375.00$	$\times 4 \text{ bienes} =$	$\$17,500.00$
----------------------------	--------------------------------	--------------	-----------------------------	---------------



Para efectos de deducibilidad en materia de impuesto sobre la renta:

Depreciación Anual:	$\$35,000.00/4 \text{ años} =$	$\$8,750.00$	$\times 4 \text{ bienes} =$	$\$35,000.00$
----------------------------	--------------------------------	--------------	-----------------------------	---------------

Paso 2: Determinación de las diferencias temporaria 2016

Cuenta	Importe en libros	Base fiscal	Diferencia temporaria	Tasa	Efectivo Impositiva
Propiedades, planta y equipo	\$140,000.00	\$140,000.00			
Depreciación acumulada	(\$17,500.00)	(\$35,000.00)			
Propiedades, planta y equipo, neto	\$122,500.00	\$105,000.00	\$17,500.000	30%	\$5,250.00

Debido a que el importe en libros es el mayor que la base fiscal para el activo de la partida de “propiedades, planta y equipo”, se genera una diferencia temporaria imponible, generándose así, un pasivo por Impuesto diferido, debiéndose reconocer por un importe de \$5,250.00

<i>Partida en estado de situación financiera</i>	<i>Base fiscal</i>	<i>Reconocer lo siguiente</i>
Activo	Importe en libros > Base fiscal	Pasivo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(a))
Activo	Importe en libros < Base fiscal	Activo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(b))
Pasivo	Importe en libros > Base fiscal	Activo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(b))
Pasivo	Importe en libros < Base fiscal	Pasivo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(a))
Ni activo ni pasivo	Base fiscal ≠ cero; el importe de la base fiscal está disponible como deducción fiscal en el futuro	Activo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(b))
Ni activo ni pasivo	Base fiscal ≠ cero; el importe de la base fiscal será un resultado fiscal en el futuro	Pasivo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(a))

Paso 3: Determinación la diferencia temporal 2016 por medio de la conciliación financiera – fiscal como la herramienta de calculo

Operación	Concepto	Importe en US\$
	Utilidades antes de impuesto sobre la renta	\$100,000.00
(-)	Deducciones fiscales no contabilizadas como gastos	(\$17,500.00)
(=)	Utilidad fiscal sujeta a impuesto con tasas ordinaria	\$82,500.00
(*)	Tasa	30%
(=)	Impuesto sobre la renta Fiscal	\$24,750.00

(=)	Impuesto sobre la renta Contable	\$30,000.00
-------	---	--------------------

(=)	Diferencia en Impuesto Fiscal versus Contable	\$5,250.00
-------	--	-------------------

Paso 4: Registro contable del impuesto corriente e impuesto diferido para el año 2016

Código contable	Nombre de la cuenta	Parcial	Debe	Haber
	<u>Gastos por impuestos a las Ganancias</u>		\$30,000.00	
	Gastos por Impuesto corriente	\$24,750.00		
	Gastos por impuesto diferido	\$5,250.00		
	<u>Impuesto sobre la renta por pagar</u>			\$24,750.00
	Ministerio de Hacienda DGII	\$24,750.00		
	<u>Pasivo por impuesto diferido</u>			\$5,250.00
	Diferencia Temporaria	\$5,250.00		
	Concepto: Reconocimiento del efecto impositivo de la diferencia imponible.			

Paso 5: Análisis de impacto en la Tasa efectiva de la aplicación del impuesto diferido por medio de un extracto del estado de resultados 2016

LUNA, S.A DE C. V	
Extracto del estado de resultado por el periodo terminado el 31 de diciembre de 2016	
<i>(Cifras expresadas en dólares de los Estados Unidos de América)</i>	

		Sin impuesto Diferido	Con impuesto Diferido
	Utilidad antes de impuesto sobre la renta	\$100,000.00	\$100,000.00
(-)	Gasto por impuestos a las ganancias	(\$24,750.00)	(\$30,000.00)
(=)	Utilidad neta del ejercicio	\$75,250.00	\$70,000.00

	Tasa efectiva de impuesto	24.75%	30%
--	----------------------------------	---------------	------------

Detalle del "gasto por impuesto a las ganancias"			
(+)	Gasto por impuesto corriente	\$24,750.00	\$24,750.00
(+)	Gasto por impuesto diferido	\$0.00	\$5,250.00
(=)	Gastos por impuesto a las Ganancias	\$24,750.00	\$30,000.00

Caso 2

En fechas 1 enero de 2015, la Entidad adquiere dos partidas de equipo de transporte por \$80,000.00. La administración estima que la maquina tiene una vida útil de 8 años (medida desde la fecha de adquisición) y un valor residual de cero. Además, la administración considera que el método lineal refleja el patrón en el que la entidad espera consumir los beneficios económicos futuros derivados del equipo de transporte

NOTAS:

La administración establece un porcentaje de depreciación anual del 25% para efectos de la deducibilidad del gasto por depreciación en materia de impuesto sobre la renta.

Desarrollo:

Cálculo de la depreciación del año 2015 por cada activo:

❖ Aplicando NIIF:

Depreciación anual ➔ $(\$80,000.00/8 \text{ años}) = \$10,000.00 \times 2 \text{ bienes} = \$20,000.00$

❖ **Aplicando LISR:**

Depreciación anual → $(\$80,000.00/4 \text{ años}) = \$20,000.00 \times 2 \text{ bienes} = \$40,000.00$

Al 31 de diciembre 2015

	Cuenta	Importe en Libros	Base fiscal	Diferencia Temporal	Tasa	Efecto Impositivo
(+)	Propiedades, planta y equipo	\$160,000.00	\$16,000.00			
(-)	Depreciación Acumulada	(\$20,000.00)	(\$40,000.00)			
		\$140,000.00	\$120,000.00	\$20,000.00	30%	\$60,000.00

<i>Partida en estado de situación financiera</i>	<i>Base fiscal</i>	<i>Reconocer lo siguiente</i>
Activo	Importe en libros > Base fiscal	Pasivo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(a))
Activo	Importe en libros < Base fiscal	Activo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(b))
Pasivo	Importe en libros > Base fiscal	Activo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(b))
Pasivo	Importe en libros < Base fiscal	Pasivo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(a))
Ni activo ni pasivo	Base fiscal ≠ cero; el importe de la base fiscal está disponible como deducción fiscal en el futuro	Activo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(b))
Ni activo ni pasivo	Base fiscal ≠ cero; el importe de la base fiscal será un resultado fiscal en el futuro	Pasivo por impuestos diferidos (párrafo 29.15(a))

Se genera un “**pasivo por impuestos diferido**”, al 31 de diciembre de 2015 por un importe de **\$6,000.00**.

Extracto del estado de resultado integral

ABC, S.A DE C.V

Estado de resultado integral para el año finalizado el 31 de diciembre de 2015
(cifras expresadas en miles de dólares de los Estados Unidos de América)

Al no aplicar el Impuesto Diferido

	2015
Utilidad antes de impuesto a las ganancias	\$10,000.00
Gastos por Impuesto a las ganancias	(\$24,000.00)
Ganancias del año	\$76,000.00

Tasa efectiva de impuesto	24%
---------------------------	-----

Cálculo de ISR corriente:

Utilidad antes de Impuesto:	\$10,000.00
Menos:	
Complemento depreciación	\$20,000.00
Renta imponible	\$80,000.00
Tasa nominal de ISR	30%
ISR corriente	\$24,000.00
Cálculo de ISR diferido:	\$ -

Pasivo por impuesto diferido

Al aplicar Impuesto Diferido

	2015
Utilidad antes de impuesto a las ganancias	\$100,000.00
Gatos por impuesto a las ganancias	(\$30,000.00)
Ganancias del año	\$70,000.00

Tasa efectiva de impuesto	30%
---------------------------	-----

Cálculo de ISR corriente:

Utilidad antes de Impuesto:	\$10,000.00
Menos:	
Complemento depreciación	\$20,000.00
Renta imponible	\$80,000.00
Tasa nominal de ISR	30%
ISR corriente	\$24,000.00
Cálculo de ISR diferido:	\$6,000.00

Pasivo por impuesto diferido

Caso 3: ACCIONES

Los señores A, B, C y D deciden formar una sociedad de que cuya denominación será, LOS MENDOZA S.A DE C.V y se reúnen con el notario Pedro Hernández, estableciendo un capital de \$100,000.00 y un capital mínimo de \$20,000.00.

Las acciones tendrán un valor nominal de \$100,000.00 la suscripción y exhibición se hace de la siguiente manera.

- **A.** Suscribe 200 acciones: exhibe 150 acciones en mercaderías y el resto en efectivo. Este si lo requiere.
- **B.** Suscribe 300 acciones: exhibe el total de acciones con un terreno y un local de \$15,0000.00 cada uno.
- **C.** Suscribe 275 acciones: exhibe el mínimo legal en efectivo y el resto queda pendiente de pago.
- **D.** Suscribe 225 acciones: exhibe 170 acciones con un vehículo nuevo 4x4 y el resto en efectivo.

La sociedad nace como persona jurídica, el 01 de marzo de 2014, fecha en la cual inicia sus operaciones tramitando el IPM y la compra de las placas de circulación pagando por ella \$50.00. Al término del año 2015 la sociedad realiza un estudio y determina un valor razonable de un 15% más que el importe en libros del local el cual se le establece la depreciación conforme a la ley.

La sociedad establecida que las exhibiciones pendientes se recibieran en los primeros 6 meses después de inicio de operaciones. El IVA pendiente se cancela el 30 de junio de 2014.

**LOS MENDOZA S.A DE C. V
LIBRO DIARIO**

(Cifras expresadas en miles de dólares de los Estados Unidos de América)

Fecha	Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
	Partida N°1		
	<u>Efectivo y Equivalente de Efectivo</u>	\$11,875.00	
	Banco		
	Inventario	\$16,950.00	
	<u>Propiedad, Planta y Equipo</u>	\$47,000.00	
	Terreno		
	Edificio		
	Vehículo		
	Suscripción de Capital no pagado	\$26,125.00	
	<u>Capital Social</u>		\$100.000.00
	Capital Social suscrito pagado		
	Capital social suscrito no pagado		
	<u>Cuentas por pagar</u>		\$1,950.00
	Iva Adeudado		
	C/Asiento de apertura de la sociedad LOS MENDOZA S.A DE C.V inscrita en el registro de comercio bajo los folios N° x constituido bajo los oficios del notario Pedro Hernández, con un capital mínimo de \$20,000.00		

NOTAS:

A= 200 acciones

$$200 \times \$100.00 = \$20,000.00$$

$$150 \times \$100.00 = \underline{\$15,000.00} \quad \text{Inventario}$$

$$\$5,000.00 \quad \text{Efectivo}$$

$$\$15,000.00 \times 13\% = \$1,950.00 \quad \text{Crédito Fiscal Iva}$$

B= 300 acciones

$$300 \times \$100.00 = \$30,000.00$$

$$\$15,000.00 \quad \text{Local}$$

$$\$15,000.00 \quad \text{Terreno}$$

C= 275 acciones

$$275 \times \$100.00 = \$27,000.00$$

$$275 \times 5\% = \underline{\$1,375.00} \quad \text{Efectivo}$$

$$\$26,125.00 \quad \text{Debiendo}$$

D= 225 acciones

$$225 \times \$100.00 = \$ 22,500.00$$

$$170 \times \$100.00 = \underline{\$ 17,000.00} \quad \text{Vehículo 4x4}$$

$$\$ 5,500.00 \quad \text{Efectivo}$$

Fecha	Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
	Partida N°2		
	Propiedades, planta y Equipo	\$1,020.00	
	Vehículo		
	Efectivo Equivalente de Efectivo		\$1,020.00
	Banco		
	C/ por impuesto a la primera matricula		

Notas:

$$\text{Vehículo } 4 \times 4 = \$17,000.00 \times 6\% = \$1,020.00$$

Fecha	Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
	Partida N°3		
	Propiedades, planta y Equipo	\$50.00	
	Vehículo		
	Placas		
	Efectivo Equivalente de Efectivo		\$50.00
	Banco		
	C/ por el pago de placas del vehículo		

Fecha	Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
	Partida N°4		
	<u>Propiedades, planta y Equipo</u>	\$42.86	
	Terreno		
	Impuesto de bienes y raíces		
	Edificio		
	<u>Efectivo Equivalente de Efectivo</u>		\$42.86
	Banco		
	C/ por el pago de impuesto de bienes y raíces		

Fecha	Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
	Partida N°5		
	<u>Propiedades, planta y Equipo</u>	\$189.00	
	Terreno		
	Inscripción del Terreno		
	<u>Edificio</u>		
	Inscripción del Terreno		
	<u>Efectivo Equivalente de Efectivo</u>		\$189.00
	Banco		
	C/ por pago de tasas de Inscripción del terreno		

Fecha	Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
	Partida N°6		
	<u>Cuentas por pagas</u>	\$1,950.00	
	Iva adeudado		
	<u>Efectivo Equivalente de Efectivo</u>		\$1,950.00
	Banco		
	C/ por cancelación del Iva		

Fecha	Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
	Partida N°7		
	<u>Efectivo Equivalente de Efectivo</u>	\$26,125.00	
	Banco		
	Suscripción de Capital no pagado		\$26,125.00
	C/ por cancelación del socio C		

Notas:

Socio C:

C= 275 acciones

$$275 \times \$100.00 = \$27,000.00$$

$$275 \times 5\% = \underline{\$1,375.00} \quad \text{Efectivo}$$

$$\$26,125.00 \quad \text{Debiendo}$$

Fecha	Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
	Partida N°8		
	<u>Gastos de Administración</u>	\$3,764.33	
	Depreciación		
	<u>Depreciación Acumulada</u>		\$3,764.33
	C/ por registro de la depreciación de 10 meses		

Depreciación

$$\$18,070.00/4 = \$4,517.50 \quad \text{Anual}$$

$$\$4,517.20/12 = \$376.43 \times 10 \text{ meses} = \$3,764.33$$

Nota: se han depreciado 1 años y 10 meses, faltan por Depreciar 2 años y 2 meses

Fecha	Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
	Partida N°9		
	<u>Gastos de Administración</u>	\$4,517.50	
	Depreciación		
	<u>Depreciación Acumulada</u>		\$4,517.50
	C/ por registro de la depreciación Anual		

Fecha	Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
	Partida N°10		
	Propiedad, Planta y Equipo	\$2,710.52	
	Depreciación Acumulada		\$1,242.31
	Superávit por revaluación		\$1,027.75
	Pasivo por Impuesto Diferido		\$ 440.48
	C/ por registro de la revaluación		

Fecha	Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
	Partida N°11		
	<u>Gastos de Administración</u>	\$5,191.13	
	Depreciación		
	Depreciación Acumulada		\$5,191.13
	C/ por registro de la depreciación Anual		

Fecha	Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
	Partida N°12		
	Perdidas y Ganancia	\$146,000.00	
	Pasivo por Impuesto diferido	\$ 203.29	
	Reserva Legal		\$10,267.43
	Utilidad del ejercicio		\$95,012.80
	Impuesto por pagar		\$40,923.66
	C/ por reversión de impuesto diferido		

Fecha	Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
	Partida N°13		
	<u>Gastos de Administración</u>	\$5,191.13	
	Depreciación		
	<u>Depreciación Acumulada</u>		\$5,191.13
	C/ por registro de Depreciación		

Fecha	Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
	Partida N°14		
	Perdidas y Ganancia	\$158,800.00	
	Pasivo por Impuesto diferido	\$ 203.29	
	Reserva Legal		\$11,163.13
	Utilidad del ejercicio		\$103,345.60
	Impuesto por pagar		\$44,494.26
	C/ por reversión de impuesto diferido		

Fecha	Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
	Partida N°15		
	<u>Gastos de Administración</u>	\$865.86	
	Depreciación		
	<u>Depreciación Acumulada</u>		\$865.86
	C/ por registro de Depreciación de 2 meses		

Fecha	Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
	Partida N°16		
	Perdidas y Ganancia	\$140,800.00	
	Pasivo por Impuesto diferido	\$ 33.92	
	Reserva Legal		\$9,863,91
	Utilidad del ejercicio		\$91,655.26
	Impuesto por pagar		\$39,314.73
	C/ por reversión de impuesto diferido		

Notas:

Revaluación

Costo de Adquisición	\$18.070.00
Depreciación Acumulada	<u>\$ 8,282.08</u>
Importe en Libros	\$ 9,787.92 x 15% = \$1,468.19
	\$11,256.11

$$\$1,468.19 / \$9,787.92 = 0.150000204$$

$$\text{Costo de Adquisición } \$18,070.00 \times 0.150000204 = \$2,710.50 = \$20,780.50$$

$$\text{Importe en Libro } \$ 9,787.92 \times 0.150000201 = \$1,468.19 = \underline{\$11,256.11}$$

$$\$ 9,524.39$$

Costo Adquisición	\$20,780.50
Depreciación Acumulada	<u>\$ 9,524.39</u>
Importe en Libros	\$11,256.11

Depreciación

$\$11,256.11/26 = \$432.93 \times 12 = \$5,195.13$	año 2016
$\$432.93 \times 12 = \$5,195.13$	año 2017
$\$432.93 \times 12 = \865.80	año 2018

Otras Notas

Depreciación Anual	\$4,517.50
Depreciación Anual con revaluación	\$5,195.13

Primer año	$\$93,000.00 - \$5,195.13 + \$4,517.50 = \$92,322.37$
Segundo año	$\$100,000.00 - \$5,195.13 + \$4,517.50 = \$99,322.37$
Tercer año	$\$80,000.00 - \$865.46 + \$752.87 = \$79,887.01$

LOS MENDOZA S.A DE C.V

Estado de Resultado Integral al 31 de Diciembre

(Cifras expresadas en miles de dólares de los Estados Unidos de America)

Normativa

		2016	2017	2018
	Ventas	\$ 138,000.00	\$ 410,000.00	\$370,000.00
(+)	Costo de Artículos Vendidos	\$ 150,000.00	\$ 162,000.00	\$148,000.00
(=)	Utilidad Bruta en Ventas	\$ 230,000.00	\$ 248,000.00	\$222,000.00
(-)	Gastos de Operación	\$ 93,000.00	\$ 100,000.00	\$ 89,000.00
(=)	Utilidad de Operación	\$ 137,000.00	\$ 148,000.00	\$133,000.00
(+)	Productos Financieros	\$ 12,000.00	\$ 14,000.00	\$ 10,000.00
(-)	Gastos Financieros	\$ 3,000.00	\$ 3,200.00	\$ 2,200.00
(=)	Utilidad Antes de Reserva e Impuesto	\$ 146,000.00	\$ 158,800.00	\$140,800.00
(-)	Reserva Legal	\$ 10,220.00	\$ 11,116.00	\$ 9,856.00
(=)	Utilidad antes de impuesto sobre la Renta	\$ 135,780.00	\$ 147,684.00	\$130,944.00
(-)	Impuesto sobre la Renta	\$ 40,734.00	\$ 44,305.20	\$139,283.20
(=)	Utilidad Neta	\$ 95,046.00	\$ 103,378.80	\$ 91,660.80

LOS MENDOZA, S.A DE C.V
Estado de Resultado Integral al 31 de Diciembre
(Cifras expresadas en miles de dólares de los Estados Unidos de America)

Ley

	2016	2017	2018
Ventas	\$ 380,000.00	\$ 410,000.00	\$370,000.00
(+) Costo de Articulos vendidos	<u>\$ 150,000.00</u>	<u>\$ 162,000.00</u>	<u>\$148,000.00</u>
(=) Utilidad Bruta en Ventas	\$ 230,000.00	\$ 248,000.00	\$222,000.00
(-) Gasto de operación	<u>\$ 92,322.37</u>	<u>\$ 99,322.37</u>	<u>\$ 88,887.01</u>
(=) Utilidad de Operación	\$ 137,677.63	\$ 148,677.63	\$133,113.00
(+) Productos Financieros	\$ 12,000.00	\$ 14,000.00	\$ 10,000.00
(-) Gatos Financieros	<u>\$ 3,000.00</u>	<u>\$ 3,200.00</u>	<u>\$ 2,200.00</u>
(=) Utilidad Antes de Reserva e Impuesto	\$ 146,677.63	\$ 159,477.63	\$140,913.00
(-) Reserva Legal	<u>\$ 10,267.43</u>	<u>\$ 11,163.43</u>	<u>\$ 9,863.91</u>
(=) Utilidad antes de impuesto sobre la renta	\$ 136,410.20	\$ 148,314.20	\$131,049.73
(-) Impuesto sobre la Renta	<u>\$ 40,923.06</u>	<u>\$ 44,494.26</u>	<u>\$ 39,314.73</u>
(=) Utilidad Neta	\$ 95,487.18	\$ 103,819.94	\$ 91,734.36

LOS MENDOZA, S.A DE C.V
 Estado de Resultado Integral al 31 de Diciembre
 (Cifras expresadas en miles de dólares de los Estados Unidos de America)

Estado conforme a la Norma con R.L conforme a Ley

	2016	2017	2018
Ventas	\$ 138,000.00	\$ 410,000.00	\$ 370,000.00
(+) Costo de Artículos Vendidos	\$ 150,000.00	\$ 162,000.00	\$ 148,000.00
(=) Utilidad Bruta en Ventas	\$ 230,000.00	\$ 248,000.00	\$ 222,000.00
(-) Gastos de Operación	\$ 93,000.00	\$ 100,000.00	\$ 89,000.00
(=) Utilidad de Operación	\$ 137,000.00	\$ 148,000.00	\$ 133,000.00
(+) Productos Financieros	\$ 12,000.00	\$ 14,000.00	\$ 10,000.00
(-) Gastos Financieros	\$ 3,000.00	\$ 3,200.00	\$ 2,200.00
(=) Utilidad Antes de Reserva e Impuesto	\$ 146,000.00	\$ 158,800.00	\$ 140,800.00
(-) Reserva Legal	\$10,267.43	\$ 11,163.43	\$ 9,863.91
(=) Utilidad antes de impuesto sobre la Renta	\$ 135,732.57	\$ 147,636.57	\$ 130,936.09
(-) Impuesto sobre la Renta	\$ 40,719.77	\$ 44,290.97	\$ 39,280.83
(=) Utilidad Neta	\$ 95,012.80	\$ 103,345.60	\$ 91,655.26

Caso 4: REVALUACIÓN

La compañía IBARRA, S.A. de C.V., ha elegido la política contable del modelo de revaluación para su medición posterior al reconocimiento de la clase de bienes de larga duración: edificaciones.

Y aplica dicha política a todos los elementos que componen dicha clase de propiedades, planta y equipo (edificaciones). En el mes de diciembre de 2015, contrata un perito para que determine el valor razonable de un edificio que posee la Entidad (propiedades, planta y equipo), a continuación, se brinda la información de dicho elemento:

- * Costo de adquisición : \$750,000.00
- * Valor residual : \$ 0.00
- * Depreciación acumulada : \$ 120,000.00 (Al 31 de diciembre 2015)

El perito concluye que el edificio tiene un valor razonable es de \$1,300,000.00.

Se pide:

- El registro contable de la revaluación del edificio y ajuste a la depreciación acumulada bajo las dos maneras que trata la Normativa Contable.
- Cuadro de depreciación del bien inmueble revaluado (para 5 años).
- El cálculo del impuesto diferido para cada uno de los años (para 2 años).
- El registro contable del impuesto diferido del año 1, 5

Supuestos:

- Fecha de compra 1 de enero de 2012.
- Comienzo del uso del inmueble fue en fecha 1 de enero de 2012.
- Vida útil del bien es de 25 años.
- Vida útil para efectos fiscales es de 25 años.
- La Compañía tributa con la tasa del 30%.

REVALUACION

SOLUCIÓN: (A)

	Costo: \$ 750,000.00
Depreciacion Acumulada al 31/12/2015:	\$ 120,000.00
Importe en Libros al 31/12/2015:	<u>\$ 630,000.00</u>

Valor Razonable: \$ 1,300,000.00
Vaariacion: \$ 670,000.00

Fecha	Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
31/12/15	Partida N°1		
	Depreciación Acumulada	\$120,000.00	
	Propiedades, planta y Equipo		\$120,000.00
	C/ por depreciación acumulada del bien		

Fecha	Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
31/12/15	Partida N°2		
	Propiedades, planta y Equipo	\$670,000.00	
	Superávit por revaluación		\$670,000.00
	C/ por el superávit de revaluación		

SOLUCIÓN: (B)

Costo: \$ 750,000.00
 Depreciacion Acumulada al 31/12/2015: \$ 120,000.00
 Importe en Libros al 31/12/2015: **\$ 630,000.00**

Valor Razonable : \$ 1,300,000.00
 Variación: \$ 670,000.00
 Factor: 1.063

Entonces:

Incremento	Saldo Final
\$ 797,619.05	\$ 1,547,619.05
<u>\$ 127,619.05</u>	<u>\$ 247,619.05</u>
<u>\$ 670,000.00</u>	<u>\$ 1,300,000.00</u>

Fecha	Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
31/12/15	Partida N°1		
	Propiedades, planta y Equipo	\$797,619.05	
	Depreciación Acumulada		\$127,619.05
	Superávit por Revaluación		\$670,000.00
	C/ por revaluación y depreciación del bien		

DEPRECIACION

	Contables	Fiscal
Costo:	\$ 1,547,619.05	\$ 750,000.00
Depreciación Acumulada:	\$ 247,619.05	\$ 120,000.00
Importe en Libros:	<u>\$ 1,300,000.00</u>	<u>\$ 630,000.00</u>

Vida Util: 25 25

Año	Detalle	Contable	Fiscal
1	Depreciación Acumulada	\$ 61,904.76	\$ 30,000.00
2	Depreciación Acumulada	\$ 123,809.52	\$ 60,000.00
3	Depreciación Acumulada	\$ 185,714.29	\$ 90,000.00
4	Depreciación Acumulada	\$ 247,619.05	\$ 120,000.00
5	Depreciación Acumulada	\$ 309,523.81	\$ 150,000.00

Impuesto Diferido

Año	Detalle	IL	BF	DF	TASA	ISR D	MOV
4	Propiedades, planta y Equipo	\$1,300,000.00	\$630,000.00	\$670,000.00	30%	\$201,000.00	\$201,000.00
5	Propiedades, planta y Equipo	\$1,238,095.24	\$600,000.00	\$638,095.24	30%	\$191,428.57	\$ 9,571.43

Año	Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
4	Partida N°1		
	Superávit por revaluación	\$201,000.00	
	Pasivo por Impuesto Diferido		\$201,000.00
	C/ por registro de superávit		

Año	Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
5	Partida N°2		
	Pasivo por Impuesto Diferido	\$9571.43	
	Gastos por impuesto a las Ganancias		\$9,571.43
	C/ por registro de impuesto a las ganancias		

Caso 5:

Una empresa comercial dedicada a la compra y venta de productos, decide revaluar un vehículo que tiene un costo de adquisición de \$140,000.00, se le estimó una vida útil de 5 años con una depreciación acumulada de \$56,000.00 la empresa ocupa el vehículo para distribuir productos.

A finales de 2014 la empresa hace un estudio y decide revaluar su vehículo en \$200.00 más que su importe en libros, a finales de 2015 nuevamente realizan un estudio y deciden revaluar su vehículo en \$833.33 menos que su importe en libros.

Solución:

Revaluación Positiva 2014

Costo de Adquisición:	\$140,000.00	$\$140,000.00/5 = \$28,000.00$
Depreciación Acumulada	<u>\$ 56,000.00</u>	$\$28,000.00 \times 2 \text{ años} = \$56,000.00$
Importe en Libros	\$ 84,000.00	

$$\$2,000.00 / \$84,000.00 = \mathbf{0.023809523}$$

$$\text{CA: } \$140,000.00 \times 0.023809523 = \$3,333.33 + \$140,000.00 = \$143,333.33$$

$$\text{IL: } \$84,000.00 \times 0.023809523 = \$2,000.00 + \$84,000.00 = \underline{\$ 86,000.00}$$

\$ 57,333.33 DA

Costo de Adquisición:	\$143,000.00
Depreciación Acumulada:	<u>\$ 57,000.00</u>
Importe en Libros:	\$86,000.00

$$\text{Depreciación Acumulada Anterior:} \quad \$28,000.00$$

$$\text{Depreciación A cumulada con Revaluación:} \quad \$86,000.00/32 = \underline{\$28,666.67}$$

\$ 666.67

REGISTROS CONTABLES PARA LA REVALUACION POSITIVA

Fecha	Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
31/12/14	Partida N°1		
	Propiedad Plata y Equipo	\$3,333.00	
	Depreciación Acumulada		\$1333.33
	Superávit por revaluación		\$2,000.00
	C/ por revaluación Positiva		

Fecha	Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
31/12/15	Partida N°2		
	Gasto de Venta	\$28,666.67	
	Depreciación Acumulada		\$28,666.67
	C/ por el registro de Depreciación Anual		

Fecha	Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
31/12/15	Partida N°3		
	Superávit por revaluación	\$666.67	
	Utilidades Acumuladas		\$666.67
	C/ por el registro de Superávit por revaluación		

Revaluación Negativa 2015

CA: \$143,333.33

DA: \$ 57,333.33

I.L: **\$ 86,000.00**



CA: \$143,000.00

DA: \$ 86,000.00

I.L: **\$ 57,000.00**

$\$57,333.33 + \$28,666.67 = \$ 86,000.00$ Depreciación Acumulada.

$\$833.33 / \$57,333.33 = 0.014534826$

$C.A = \$143,333.33 \times 0.014534826 = \$2083.33 = \$141.250.00$

$I.L = \$ 57,333.33 \times 0.014534826 = \$833.33 = \underline{\$ 56,500.00}$

\$ 84,750.00 D.A

C.A = \$141,250.00

D.A anterior:

\$28,000.00

D.A = \$ 84,000.00

D.A con revaluación: \$56,000.00/2 = \$28,250.00

I.L = \$ 56,000.00

\$ 250.00

REGISTRO CONTABLE PARA LA REVALUACION NEGATIVA

Fecha	Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
31/12/14	Partida N°1		
	Propiedad Plata y Equipo	\$3,333.00	
	Depreciación Acumulada		\$1333.33
	Superávit por revaluación		\$2,000.00
	C/ por revaluación Positiva		

CALCULO DE IMPUESTO CORRIENTE A LAS GANANCIAS

Caso 6:

El periodo contable de una entidad finalizará el 31 de diciembre, y conforme al Art. 13 (a) la Ley de ISR el año fiscal comienza el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre. La tasa del impuesto a las ganancias correspondiente a 2015 es del 30%

La entidad tiene una ganancia contable de \$150,000.00 para el año finalizado el 31 de diciembre de 2015. Suponga que las reglas que rigen la determinación de ganancias fiscales en El Salvador son idénticas a las de NIIF para el año finalizado el 31 de diciembre de 2015, a excepción de los siguientes ingresos y gastos:

- \$20,000.00 de ingresos de actividades ordinarias por regalías reconocidos en 2015 están exentos de impuesto a las ganancias.
- No se permiten deducciones fiscales en cuentas incobrables hasta que los deudores se den de baja en los Estados Financieros. El 21/12/2014, se dieron de baja \$2,000.00 de deuda en los estados financieros, porque la entidad eximia del pago a uno de los clientes que tenía problemas económicos.
- La provisión por deudas incobrables, que se compensa con cuentas comerciales por cobrar, fue de \$4,000.00 y de \$4,500 el 31/12/2014 y el 31/12/2015 respectivamente. Por consiguiente, el pago por deudas incobrables para el año finalizado el 31/12/2015 fue de \$2,500.00, lo que incluyó las deudas dadas de baja y el aumento de la provisión
- El edificio se deprecia conforme al Art. 30 de la Ley de ISR, lo que hace que la vida útil sea menor para efectos fiscales que para efectos, contables. El importe de la depreciación fiscal deducibles en el año finalizado en 2015 fue de \$43,000.00. El importe de la depreciación contable del mismo edificio de los estados financieros del periodo fue de \$35,000.00

- Si suponemos 2 casos:
 - (a) El anticipo a Cuenta de ISR dentro del ejercicio fue de \$40,000.00:
 - (b) El anticipo a Cuenta de ISR dentro del ejercicio fue de \$35,000.00

Con estos datos:

- (a) Calculemos el impuesto a las Ganancias.
- (b) Elaborar los asientos contables:
 - i. Por el activo por Impuestos (anticipo a cuenta)
 - ii. Por el Impuesto Corriente
 - iii. Por la Liquidación de los mismos y
 - iv. Pago en efectivo (bajo los dos supuestos citados anteriormente)

SOLUCION:

- (i) La ganancia fiscal se calcularía de la siguiente manera:

Ganancias contables para el año finalizado el 31 de diciembre de 2015	\$150,000.00
Menos ingresos de actividades ordinarias por regalías no imponibles	(\$20,000.00)
Mas gastos de entretenimiento no deducibles	\$5,000.00
Mas aumento en la corrección de valores por deudas incobrables no deducible (es decir, \$4,500.00-\$4,000.00)	\$500.00
Menos depreciación adicional deducible (es decir: \$43,000-\$35,000.00)	(\$8,000.00)
Ganancia Fiscal	\$127,500.00
Gastos por impuestos corrientes para el año	\$38,250.00

Nota: Esta Ganancia está calculada conforme a la conciliación requerida por el Art. 79 del RACT

- (ii) Los asientos contables, para el supuesto (a) serían los siguientes:

DETALLE	DEBE	HABER
Partida N°1		
Activo por impuesto corriente	\$40,000.00	
Efectivo y equivalente de efectivo		\$40,000.00
c/por el registro del activo por impuesto corriente sobre las ganancias		

Partida N°2		
Gastos por impuesto a las ganancias – corriente	\$38,250.00	
Pasivo por impuesto a las Ganancias – corriente		\$38,250.00
c/por el registro de la creación del pasivo por impuesto corriente sobre las ganancias fiscales		
Partida N°3		
Pasivo por impuesto a las Ganancias – corriente	\$38,250.00	
Activo por impuestos Corrientes		\$38,250.00
c/por liquidación del impuesto corriente sobre las ganancias a través del activo		

(iii) Los asientos contables, para el supuesto (b) serían los siguientes:

DETALLE	DEBE	HABER
Partida N°1		
Activo por impuesto corriente	\$35,000.00	
Efectivo y Equivalente de Efectivo		\$35,000.00
c/por registrar el activo por impuesto Corriente sobre las Ganancias.		
Partida N°2		
Gasto por Impuesto a las Ganancias – Corriente	\$38,250.00	
Pasivo por Impuesto a las Ganancias – Corriente		\$38,250.00
c/por registrar la creación del pasivo por el impuesto corriente sobre las ganancias fiscales.		
Partida N°3		
Pasivo por Impuesto a las Ganancias – Corriente	\$38,250.00	
Activo por impuesto corriente		\$35,000.00
Efectivo y Equivalente de Efectivo		\$3,250.00
c/para liquidar el impuesto corriente sobre las Ganancias a través del Activo y Efectivo		

CALCULO ISR CORRIENTE Y DIFERIDO

Ejemplo: impuesto diferido que surge de una depreciación fiscal.

La única diferencia entre la utilidad contable de una entidad y su utilidad fiscal surge de las leyes que permiten que el costo de un tipo particular de maquinaria con una vida útil de tres años sea totalmente deducible a los fines en el año de la compra.

A efecto de información financiera, la entidad deprecia la maquina con el método lineal durante tres años hasta un valor residual de cero.

La entidad incurre en ISR a una tasa del 30% de sus utilidades fiscales.

- La entidad calcula el impuesto corriente de la siguiente manera

Conceptos	2013	2014	2015	Acumulado
Ganancias contables	\$1,000.00	\$1,000.00	\$1,000.00	\$3,000.00
Depreciación contable por el método inverso (\$600.00 3 años)	\$200.00	\$200.00	\$200.00	\$600.00
Deducción fiscal por depreciación	(\$600.00)	\$0.00	\$0.00	(\$600.00)
Ganancia fiscal	\$600.00	\$1,200.00	\$1,200.00	\$3,000.00
Gasto por el impuesto corriente (30% ganancia fiscal)	\$180.00	\$360.00	\$360.00	\$900.00

Nota: Notar que la deducción a analizar es de \$1,200.0

- La entidad calcula el impuesto diferido sobre la maquinaria de la siguiente manera:

CONCEPTOS	2013	2014	2015
Importe en los libros (\$6,000.00 - \$200.00 de depreciación por año)	\$400.00	\$200.00	—
Base fiscal (es decir, deducciones fiscales futuras) (\$0.00 por deducción total en el año 2013)	—	—	—
Diferencia Temporal	\$400.00	\$200.00	
Pasivo por impuesto Diferidos (30% x Diferencia temporal)	\$120.00	\$60.00	—
Gastos(ingresos) por impuestos diferidos (cambio en el pasivo por impuestos diferidos del periodo)	\$120.00	(\$60.00)	(\$60.00)

REGISTROS CONTABLES PARA EL IMPUESTO DIFERIDO

Año 2013

Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
Gasto por impuesto Diferido (o directamente contra Utilidad)	\$120.00	
Pasivo por diferencia temporal Imponible		\$120.00
c/ Asiento correspondiente a la diferencia temporal imponible; ya que no podrá deducirse en el futuro \$400.00 de valor en libros al haberlos deducidos completamente al inicio (VL=\$400.00*30%)		

Año 2014

Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
Pasivo por diferencia temporarias imponible	\$60.00	
Ingresos por Impuesto Diferido (o directamente contra Utilidad)		\$60.00
c/ Asiento correspondiente a la reversión de la diferencia temporaria imponible; para reflejar el efecto de pagos fiscales de ISR mayores por no tener disposición la deducibilidad correspondiente a la cuota de depreciación que correspondería al Valor en Libros del Activo al final de este año (VL= \$200.00*30%)		

Año 2016

Nombre de la Cuenta	Debe	Haber
Pasivo por diferencia temporarias imponible	\$60.00	
Ingresos por Impuesto Diferido (o directamente contra Utilidad)		\$60.00
c/ Asiento correspondiente a la reversión de la diferencia temporaria imponible; para reflejar el efecto de pagos fiscales de ISR mayores por no tener disposición la deducibilidad correspondiente a la cuota de depreciación que correspondería al Valor en Libros del Activo al final de este año (VL= \$200.00*30%)		

MAYORIZACION

UTILIDAD DEL EJERCICIO

2013) \$ 180.00	\$1,000.00 (2013
2014) \$ 360.00	\$1,000.00 (2014
2015) \$ 360.00	\$1,000.00 (2015
2013) \$ 120.00	\$ 60.00 (2014
	\$ 60.00 (2015
<u>\$1,020.00</u>	<u>\$3,120.00</u>
	<u>\$2,100.00</u>

PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO

	\$ 120.00 (2013
2014) \$ 60.00	
2015) \$ 60.00	
<u>\$ 120.00</u>	<u>\$ 120.00</u>

IMPUESTO CORRIENTE

	\$ 180.00 (2013
	\$ 360.00 (2014
	\$ 360.00 (2015
	<u>\$ 900.00</u>

ILUSTRACIÓN DEL CÁLCULO ISR CORRIENTE Y DIFERIDO

El Impuesto sobre la Renta se presentaría en el estado de resultado integral. Enero el estado de resultados o en el estado de resultados y utilidades acumuladas de la entidad de la siguiente manera:

CONCEPTO	2013	2014	2015
Ganancia antes de impuesto (Ganancia Contable)	\$1,000.00	\$1,000.00	\$1,000.00
Gasto por impuesto a las Ganancias	\$300.00	\$300.00	\$300.00
Corriente	\$180.00	\$360.00	\$360.00
Diferido	\$120.00	(\$60.00)	(\$60.00)
Ganancia del año	\$700.00	\$700.00	\$700.00

CAPITULO V
CONCLUSIONES Y
RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES

En relación al objetivo de investigación, Expresar mediante casos prácticos ejemplos que permitan un entendimiento claro de la sección 29 Impuesto a las Ganancias de la NIIF para PYMES para la facilitación del proceso enseñanza-aprendizaje en la FMO-UES, se llegó a las siguientes conclusiones:

- Un gran porcentaje de los estudiantes encuestados afirman tener dificultades para la comprensión e interpretación de la sección 29, en su mayoría porque estos no han leído dicha sección y desconocen el módulo explicativo de la sección 29 Impuesto a las Ganancias de las NIIF para PYMES.
- La parte más difícil de comprender de la sección 29 es el impuesto diferido, esto debido a la falta de material de apoyo, como guías práctica, ejemplos concisos y el tiempo estipulado para el desarrollo de dicha sección no es el adecuado para lograr una mejor comprensión e interpretación.
- En su mayoría los estudiantes encuestados y los profesionales entrevistados afirmaron que la implementación de una guía teórico-práctico facilitaría el proceso de enseñanza-aprendizaje de los estudiantes, se descubrió un interés y necesidad en los estudiantes por el desarrollo de casos teóricos y prácticos desarrollados en forma de guía como consulta y apoyo para el desarrollo de temáticas que traten el Impuesto a las Ganancias.
- En su mayoría los estudiantes encuestados y los profesionales entrevistados afirmaron que la implementación de una guía teórico-práctico facilitaría el proceso de enseñanza-aprendizaje de los estudiantes.

5.2 RECOMENDACIONES

Al finalizar la investigación, se indican una serie de recomendaciones que pueden contribuir a facilitar la comprensión e interpretación de la sección 29 de las NIIF para PYMES, las cuales se detallan a continuación:

- Fortalecer conocimientos sobre impuesto diferido para facilitar la comprensión y determinación del mismo.
- Proveer a los estudiantes y contadores la información necesaria para comprender e interpretar dicha sección.
- Aplicar los procedimientos establecidos de la normativa técnica legal establecida así como el Módulo explicativo de la sección 29.
- En cuanto al poco material de consulta existente sobre el reconocimiento, medición, contabilización y presentación del Impuesto Sobre la Renta Corriente y Diferido, recomendamos que se consulte la presente propuesta, ya que contiene ampliaciones de las múltiples aplicaciones acordes con la legislación tributaria vigente en El Salvador.
- Respecto a las temáticas que generaron mayor dificultad a los estudiantes es de recomendar que se desarrolle de manera amplia y dicha sección, la base legal y ejecución de casos prácticos con temas de mayor relevancia; también es necesario tener algunas experiencias prácticas en empresas e instituciones vinculadas con las operaciones contables del Impuesto a las ganancias, logrando con ello, la profundización de dichos temas y un mejor desarrollo profesional del estudiante.
- Es necesario hacer una restauración del pensum de la carrera de Licenciatura en contaduría Pública, así como en los docentes que imparten temas relacionados con el Impuesto a las Ganancias implementen metodologías innovadoras que faciliten la comprensión del estudiante de dichas temáticas, auxiliándose de recursos tecnológicos que proporcionan la Universidad.

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA

- ❖ NIIF para PYMES, año 2019
- ❖ Código de Comercio, año 2001.
- ❖ Código Tributario, año 2001.
- ❖ Ley reguladora del ejercicio de la contaduría, año 2018.
- ❖ Aplicación contable y tributaria del impuesto a las ganancias bajo el enfoque sección 29 NIIF/PYMES, y análisis del impacto en los resultados del ejercicio. Universidad de El Salvador, abril del 2012, San Salvador. Flores, José Elías Gómez González, Oscar Armando Salazar Pérez, Cristian Geovani.
- ❖ Guía práctica sobre el Reconocimiento, Medición, Contabilización y Presentación del Impuesto sobre la Renta Corriente y Diferido. Universidad de El Salvador, febrero 2008, San Salvador. Hernández, Ana Verónica Lozano, Oscar Armando, Rodríguez Lemus, Erick Alberto.
- ❖ Armonización contable y fiscal del arrendamiento financiero, bajo las perspectivas de las normas internacionales de contabilidad. Universidad de El Salvador, junio 2004, San Salvador. Idania Lisseth Castro Blanco, Adilso Alberto Rogel Pineda, Galileo Velásquez Trejo.
- ❖ MODELOS PEDAGOGICOS Y TEORIAS DEL APRENDIZAJE, E. Planchard, Rafael Flores Ochoa, Julián de Zubiría Samper, Miguel de Zubiría Sampe. Año 2015.
- ❖ KIESO, Donald E.; WEYGANDT, Jerry J. Año 2003. Segunda Edición. Contabilidad Intermedia. Editorial Limusa, S.A. de C.V. México, D.F.
- ❖ PAREDES, Mauricio de J. Año 2006. Segunda Edición. Cómo contabilizar el Impuesto Sobre la Renta Diferido. San Salvador, El Salvador.

ANEXOS

ANEXOS.

INSTRUMENTO DE RECOLECCIÓN DE DATOS



N°

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS
SECCIÓN DE CONTADURIA PÚBLICA

Encuesta a Estudiantes de la Facultad Multidisciplinaria Oriental y a profesionales ejercientes de la profesión, sobre los conocimientos de la Sección 29 Impuesto a las Ganancias de las NIIF para PYMES.

OBJETIVO: Recolectar Información acerca de los conocimientos de la Sección 29 Impuesto a las Ganancias de las NIIF para PYMES.

INDICACIONES: Lea detenidamente cada pregunta y marque con una "X" la opción que considere conveniente.

Información general:

Estudiante _____ Género: M____ F____ Edad: _____

CONOCIMIENTO

1. ¿Tiene conocimientos de la sección 29 Impuesto a las Ganancias de las NIIF para PYMES?
Sí _____ No _____
2. ¿Cree usted que la sección 29 de la NIIF para PYMES es comprensible?
Sí _____ No _____
3. ¿Qué situación origina una diferencia Temporal de Impuesto?
La Depreciación _____ Ventas Ordinarias _____ Otra _____
4. ¿Cuál fue la parte que más se le dificultó de la sección 29?
Impuesto Corriente _____ Diferencia de Impuesto _____ Otro _____
5. ¿Qué otras leyes se aplican al tratamiento de Impuesto a las Ganancias?
IVA _____ Renta _____ CAUCA _____
6. ¿Cuál es la NIC relacionada al Impuesto a las Ganancias de la Sección 29?
12 _____ 19 _____ 15 _____

METODOLOGIA

7. ¿Considera que la metodología implementada por el docente es la adecuada para la comprensión de dicha sección?
Si_____ No_____
8. ¿El programa de estudio de dicha sección es el adecuado para su comprensión?
Sí_____ No_____
9. ¿considera que el tiempo que se estipula para el desarrollo de la sección es adecuado?
Si_____ No_____
10. ¿cree que las diferencias de interpretación afectan para el desarrollo de esta?
Si_____ No_____
11. ¿Cree usted que con la ayuda de ejemplos de dicha sección pueda mejorar su comprensión?
Si_____ No_____
12. ¿Considera que la accesibilidad de información de Impuesto a las Ganancias ayudaría a su aprendizaje académico?
Si_____ No_____
13. ¿Ha leído la Sección 29 Impuesto a las Ganancias de las NIIF para PYMES?
Si_____ No_____
14. ¿Conoce y ha leído el módulo explicativo de esta sección?
Si_____ No_____
15. ¿Los ejemplos prácticos ilustrados por el docente le facilitan el aprendizaje?
Si_____ No_____
16. ¿Es necesario la implementación de una guía que facilite el aprendizaje?
Si_____ No_____
17. ¿Cuál fue la razón por la cual se dificultó el aprendizaje de dicha sección?
Tiempo _____ Metodología_____ Ejemplos poco claros_____
Otros (Especifique)_____

INSTRUMENTO DE RECOLECCIÓN DE DATOS

N°



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS
SECCIÓN DE CONTADURIA PUBLICA

Entrevista a los profesionales de la Contaduría Pública ejercientes de la profesión, sobre los conocimientos de la Sección 29 Impuesto a las Ganancias de las NIIF para PYMES.

OBJETIVO: Recolectar Información acerca de los conocimientos de la Sección 29 Impuesto a las Ganancias de las NIIF para PYMES.

INDICACIONES: Lea detenidamente cada pregunta y de la opción que considere conveniente.

Información general:

Profesionales ____ Género: M ____ F ____ Edad: ____

1. ¿Está aplicando la sección 29 Impuesto a las Ganancias, de la NIIF para PYMES en su lugar de trabajo?

2. ¿Qué entiende por Impuesto a las Ganancias y como lo contabiliza en la práctica?

3. ¿Considera que la metodología implementada por los docentes es la adecuada para la comprensión de dicha sección?

4. ¿Considera que el tiempo que se estipula para el desarrollo de la sección es adecuado?

5. ¿Cree que las diferencias de interpretación afectan para el desarrollo de esta?

6. ¿Qué métodos implementa para informarse de las nuevas actualizaciones de la sección 29 de NIIF para PYMES?

7. ¿Tiene alguna dificultad respecto a la aplicación de dicha sección?

8. ¿Conoce usted todas las leyes aplicables con las que se relaciona la sección 29 de NIIF para PYMES?

9. ¿Cómo se reconocen los Impuestos Corrientes?

10. ¿Cómo surge el Impuesto Diferido, de qué forma lo contabiliza y que situaciones lo originan?

11. ¿Para usted sería factible la implementación de una guía que facilite el proceso de aprendizaje de los estudiantes?

12. ¿Estaría dispuesto a aplicar esa guía para casos futuros que se puedan presentar?
