

Sección 29

Impuesto a las Ganancias

CPC Juan Carlos Sánchez Castellano
Juancarlos.sanchez@prodigy.net.mx

ALCANCE

Sección 29 - 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**.
- ✓ **Impuesto a las ganancias** incluye todos los impuestos, nacionales y extranjeros, que estén **basados en ganancias fiscales**, incluye también impuestos por **repartos de ganancias**.
- ✓ Los impuestos a las ganancias 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.**

Reconocimiento y medición de impuestos corrientes

- Una entidad reconocerá un **pasivo por impuestos corrientes** por el **impuesto a pagar por las ganancias fiscales**.
- Una entidad **reconocerá un activo por impuestos corriente** por los **beneficios de una pérdida fiscal** que pueda ser aplicada para recuperar el impuesto pagado en un periodo anterior.
- 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 de presentación.

Reconocimiento de impuestos diferidos

Principio de reconocimiento general

- 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 en libros** de los A/P y los **importes atribuidos fiscales**, y la **compensación de pérdidas o créditos fiscales** no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores.

Ejemplo:

Conceptos	Valor contable -1	Valor fiscal -2	Diferencias temporales (3)= (1-2)	Activo /(Pasivos) (1) por impuesto diferido (4) = (3) X tasa impuesto diferido(2)
<i>Activos por deducirse:</i>				
Edificio (neto)	\$30,000	\$32,000	(\$2,000)	(\$2,000) X 28% = \$560
<i>Activos por acumularse</i>				
Cuentas por cobrar	\$25,000	\$0	\$25,000	\$25,000 X 28% = (\$7,000)
<i>Suma activos</i>	<i>\$55,000</i>	<i>\$32,000</i>	<i>\$23,000</i>	<i>Pasivo (\$6,440)</i>
<i>Pasivos por deducirse</i>				
Provisión por obligaciones laborales	(\$7,000)	\$0	(\$7,000)	(\$7,000) X 28% = \$1,960
Anticipos de clientes	(\$4,000)	\$0	(\$4,000)	(\$4,000) X 28% = \$1,120
<i>Pasivos por acumularse</i>				
Ingreso por acumular	0	(\$6,000)	\$6,000	\$6,000 X 28% = (\$1,680)
<i>Suma pasivos</i>	<i>(\$11,000)</i>	<i>(\$6,000)</i>	<i>(\$5,000)</i>	<i>Activo \$1,400</i>
<i>Activos netos</i>	<i>\$44,000</i>	<i>\$26,000</i>	<i>\$18,000</i>	<i>Pasivo neto (\$5,040)</i>

Bases fiscales y diferencias temporarias

La base fiscal de un activo es el importe que será deducible en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo.

Ej. Activo fijo : VC \$500 menos, Base fiscal deducible \$ 600 = Activo - base diferidos \$100 * tasa 30% = impuesto diferido \$30 , el efecto contra resultados

**Si tales beneficios económicos no tributan,
la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.**

(Ej. Efectivo en bancos: VC \$1000 menos, base fiscal \$1000 = base 0)

Bases fiscales y diferencias temporarias

□ **La base fiscal de un pasivo** es igual a su importe en **libros** menos cualquier **importe que sea deducible** fiscalmente respecto de ese pasivo en periodos futuros.

Ej. Provisiones : VC \$800 menos, base fiscal \$0⁽¹⁾ = Base diferidos
\$800 * tasa 30% = \$240, el efecto contra resultados

(1) **Base fiscal provisiones** VC\$800- importe deducible \$800 = 0

Bases fiscales y diferencias temporarias

En el caso de **ingresos de actividades ordinarias** que se reciben de forma anticipada, 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.

Ej. Anticipos de venta VC \$500 ,menos (base contable \$500 menos otros no acumulables \$500) = \$0, base diferidos $500 * 30\% = \$150$

Bases fiscales y diferencias temporarias

- Algunas partidas tienen base fiscal pero no se reconocen como activos ni pasivos.** Por ejemplo, los costos de investigación y desarrollo reconocidos como un gasto, al determinar la ganancia contable en el periodo en que se incurren, pero cuya deducción no se permite para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal hasta un periodo posterior.
- Las **diferencias temporarias** son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal.

ejemplos de diferencias temporarias :

- (a) los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos en una **combinación de negocios** se reconocen a sus **valores razonables**, *pero no se realiza un ajuste equivalente a efectos fiscales*. El activo o pasivo por impuestos diferidos resultante afecta al importe de la **plusvalía** que reconoce la entidad.
- (b) activos que se miden nuevamente, sin hacer un ajuste similar a efectos fiscales.
activos se miden valor razonable o se revalúen.
- (c) la **plusvalía** surge en una combinación de negocios, por ejemplo, la base fiscal de la plusvalía será cero
si las autoridades fiscales no permiten la **amortización** o los **deterioros** de valor de la **plusvalía como un gasto** deducible cuando se determina la ganancia fiscal y no permite que se trate el costo de la plusvalía como un gasto deducible en el momento de la disposición de la subsidiaria.
- (d) la base fiscal de un activo o un pasivo difiere, en el momento de su reconocimiento inicial, de su importe en libros inicial.
- (e) el importe en libros de las inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o el de la participación en negocios conjuntos, difiere de la base fiscal de la inversión o participación.

ejemplos de diferencias temporarias que no se reconocen :

Ninguna de estas diferencias temporarias dará lugar a activos y pasivos por impuestos diferidos.

(a) el reconocimiento inicial de una plusvalía; o

(b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:

(i) no es una combinación de negocios; y (ii) en el momento en que fue realizada no afectó ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

S

ejemplos de diferencias temporarias :

Ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos se registran contablemente en un periodo, mientras que se computan fiscalmente en otro.

- **ingresos por intereses** (base devengado), se incluyen en la ganancia contable en proporción al tiempo transcurrido, pero pueden, incluirse en la ganancia fiscal en el momento en que se cobran.
- Una diferencia temporaria imponible surge, y da lugar a un pasivo por impuestos diferidos cuando la **depreciación** fiscal es acelerada, las tasas de depreciación son diferentes, se tiene actualización fiscal, etc.

Diferencias temporarias deducibles

Se reconocerá un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias deducibles, **en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras** contra las que utilizar esas diferencias temporarias deducibles, Ejemplos de diferencias temporarias deducibles que dan lugar a activos por impuestos diferidos

Ej Diferencias temporarias deducibles

- Costos por **beneficios por retiro**, se deducen contablemente, se deducen de la la ganancia fiscal cuando la entidad paga las aportaciones a un fondo, o cuando paga los beneficios por retiro.

Ej. Pasivo laboral \$1,000, menos base fiscal (sdo el libros \$1,000 menos valor deducible \$1000 =) \$0, base diferidos \$1000 *30% = 300

- Ciertos activos pueden ser contabilizados por su valor razonable, se haga un ajuste similar para fines fiscales. En tal caso, aparecerá diferencia temporaria deducible, siempre que la base fiscal del exceda a su importe en libros.

Pérdidas y créditos fiscales no utilizados

Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados, pero solo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra las cuales utilizar esas pérdidas o créditos fiscales no usados.

La existencia de pérdidas fiscales no utilizadas puede ser una evidencia importante de que, en el futuro, no se dispondrá de ganancias fiscales.

Medición del impuesto diferido

Se medirá los impuestos diferidos usando las tasas impositivas y la legislación fiscal que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha de presentación.

Se medirá los impuestos diferidos utilizando la tasa y la base fiscal que sean congruentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente.

Ej., 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 impuesto diferido se mide utilizando la tasa impositiva de las ganancias de capital y la base fiscal que sea congruente con la recuperación del importe en libros mediante la venta.

El importe en libros de un activo por impuestos diferidos debe someterse a revisión al final de cada periodo sobre el que se informe. Una entidad reducirá el importe en libros de un activo por impuestos diferidos, en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal como para permitir que se utilice la totalidad o una parte del activo por impuestos diferidos reconocido. Esta reducción deberá ser objeto de reversión, en la medida en que pase a ser probable que haya disponible suficiente ganancia fiscal.

Retenciones fiscales sobre dividendos

Una entidad que pague dividendos a sus accionistas puede estar obligada a pagar una porción de dichos dividendos a las autoridades fiscales, en nombre de los accionistas.

Estos montos, pagados o por pagar a las autoridades fiscales, se cargan al patrimonio como parte de los dividendos.

Presentación

- ✓ **Distribución en el resultado integral y en el patrimonio** - Una entidad reconocerá el gasto por impuestos en el mismo componente del resultado integral total o en patrimonio, en función de la transacción u otro suceso que diera lugar al gasto por impuestos.

- ✓ **Distinción entre partidas corrientes y no corrientes**
Una entidad no clasificará ningún activo (pasivo) por impuestos diferidos como activo (o pasivo) corriente.

- ✓ **Compensación**
Una entidad compensará los A/P por impuestos corrientes, o los A/P por impuestos diferidos, si y solo si tiene el derecho, exigible legalmente.

Información a revelar

- **gasto (ingreso)/ajustes** por impuesto a las ganancias corriente e impuestos diferidos;
- el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con **cambios en las tasas fiscales** o con la aparición de nuevos impuestos;
- el importe de los **beneficios de pérdidas fiscales**, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos;
- el **impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores,**
- de **saldos de activos por impuestos diferidos,**

REVELACIONES

- **Otro Resultado Integral** - Los impuestos corrientes y diferidos agregados relacionados con partidas reconocidas como partidas de otro resultado integral.
- **acreditadas directamente a patrimonio** - El importe total de los impuestos, corrientes y diferidos, relacionados con las partidas cargadas o acreditadas directamente a patrimonio.
- explicación de **diferencia significativa entre el gasto (ingreso) por impuestos y la ganancia contable multiplicada por la tasa impositiva aplicable**.
Por ejemplo, estas diferencias pueden surgir de transacciones tales como ingresos de actividades ordinarias que están exentas de impuestos o gastos que no son deducibles para la determinación de la ganancia fiscal (pérdida fiscal).
- **cambios en la tasa o tasas impositivas** - Una explicación de los cambios en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo sobre el que se informa anterior.

REVELACIONES

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

REVELACIONES

- **Diferidos no reconocidos** - el importe, de las diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales no utilizados para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el estado de situación financiera;
- **Pago de dividendos** - una explicación de la naturaleza de las consecuencias potenciales que podrían producirse en el impuesto a las ganancias por el pago de dividendos a sus accionistas.

Ejemplo

Concepto	Determinación de las Diferencias ISR diferido 2021					Conciliación Utilidad Contable y Gravable - Efectos del				Tasa Efectiva del ISR	
	Valores Contables (VC) al fin del año	Valores Fiscales (VF) al fin del año	Diferencia VC y VF al fin del año	Diferencia VC y VF al principio del año	Diferencia generada en el año	ISR causado por pagar Dbs (Crs)	ISR Resultados Dbs (Crs)	ISR Diferido Dbs (Crs)	Prueba de sumas		
Utilidad antes de ISR						(27,000)	27,000		-	8,100	30.0%
Gastos no deducibles						(500)	500		-	150	0.6%
Ajuste inflacionario fiscal						1,200	(1,200)		-	(360)	-1.3%
Actualización de impuestos						100	(100)		-	(30)	-0.1%
									-	-	0.0%
Total diferencias permanentes						800	(800)			(240)	-0.9%
Efectivo en bancos	1,000	1,000	-	-	-	-			-	-	0.0%
Cuentas por cobrar	15,000	15,000	-	-	-				-	-	0.0%
Estimación perdidas C	(500)		500	300	200	(200)		200	-	-	
Mauinaria y equipo	60,000	78,000	18,000	19,800	(1,800)	1,800		(1,800)	-	-	0.0%
Mauinaria y equipo deducida	25,000	-	(25,000)	(27,000)	2,000	(2,000)		2,000	-	-	0.0%
Intangibles	12,000	-	(12,000)	(12,000)	-	-		-	-	-	0.0%
Onv en subsidiarias	3,000	1,500	(1,500)	(1,500)	-	-		-	-	-	0.0%
Gatos de investigacion		3,000	3,000	3,300	(300)	300		(300)	-	-	0.0%
Provisiones laborales	(7,000)		7,000	6,000	1,000	(1,000)		1,000	-	-	0.0%
Provisiones garantias y desc	(12,000)		12,000	9,500	2,500	(2,500)		2,500	-	-	0.0%
Prov indemnizaciones	(8,000)		8,000	-	8,000	(8,000)		8,000	-	-	0.0%
Anticipo de clientes	(15,000)		15,000	6,000	9,000	(9,000)		9,000	-	-	0.0%
Prestamos a largo plazo	(8,000)	(8,000)	-	-	-			-	-	-	0.0%
Utilidad antes de impuesto isr	65,500	90,500	25,000	4,400	20,600	(20,600)	-	20,600		-	0.0%
Perdidas fiscales por amortizar		35,000	35,000	38,900	(3,900)	-	(500)	500	-	(150)	-0.6%
Utilidad gravable para ISR	65,500	125,500	60,000	43,300	16,700	(46,800)	25,700	21,100	-	7,710	28.6%

Ejemplo

Conceptos	2020			2021			Variacion
	Valores contables	Valores fiscales	Diferencias Activo (Pasivo)	Valores contables	Valores fiscales	Diferencias Activo (Pasivo)	
Efectivo en bancos	800	800	-	1,000	1,000	-	-
Cuentas por cobrar	14,000	14,000	-	15,000	15,000	-	-
Estimación perdidas C	(300)		300	(500)	-	500	200
Mauinaria y equipo	66,000	85,800	19,800	60,000	78,000	18,000	(1,800)
Mauinaria y equipo deducida	27,000		(27,000)	25,000	-	(25,000)	2,000
Intangibles	12,000		(12,000)	12,000	-	(12,000)	-
Onv en subsidiarias	2,900	1,400	(1,500)	3,000	1,500	(1,500)	-
Gatos de investigacion		3,300	3,300	-	3,000	3,000	(300)
Provisiones laborales	(6,000)		6,000	(7,000)	-	7,000	1,000
Provisiones garantias y desc	(9,500)		9,500	(12,000)	-	12,000	2,500
Prov indemnizaciones	(7,500)	-		(8,000)	-	8,000	8,000
Anticipo de clientes	(6,000)	-	6,000	(15,000)	-	15,000	9,000
Prestamos a largo plazo	(15,000)	(15,000)	-	(8,000)	(8,000)	-	-
			-			-	-
Suma	78,400	90,300	4,400	65,500	90,500	25,000	
Perdidas fiscales por amortizar		34,500	34,500	-	35,000	35,000	500
temporales	156,800	124,800	38,900	65,500	125,500	60,000	21,100
Impuesto al 30%			11,670			18,000	6,330