

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**“CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO EN UNA
COMPAÑÍA DE TELECOMUNICACIONES”**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva de la
Facultad de Ciencias Económicas

POR

EDDIE ARMANDO JUÁREZ JIMÉNEZ

Previo a conferírsele el Título de

CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

En el Grado Académico de

LICENCIADO

Guatemala, mayo de 2014

**MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

Decano	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal 1°.	Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Vocal 2°.	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal 3°.	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal 4°.	P.C. Oliver Augusto Carrera Leal
Vocal 5°.	P.C. Walter Obdulio Chigüichón Boror

**PROFESIONALES QUE REALIZARON LOS EXÁMENES
DE ÁREAS PRÁCTICAS BÁSICAS**

ÁREA MATEMÁTICA-ESTADÍSTICA	Licda. Susana Margarita de León Méndez
ÁREA CONTABILIDAD	Lic. Luis Alfredo Guzmán Maldonado
ÁREA AUDITORÍA	Licda. Zoila Esperanza Roldán de Morales

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

PRESIDENTE	Lic. José Adán de León
SECRETARIO	Lic. Luis Alfredo Guzmán Maldonado
EXAMINADOR	Lic. José Rolando Ortega Barreda

Lic. Carlos R. Mauricio García

Contador Público y Auditor Colegiado No. 4328

*48 Av. "A" 3-37 Zona 2 de Mixco Molino de las Flores I
Mixco, Guatemala, Tel. 2433-6032 ó Cel. 5735-5635*

Guatemala 10 de abril de 2013

Licenciado

José Rolando Secaida Morales

Decano de la Facultad de Ciencias Económicas

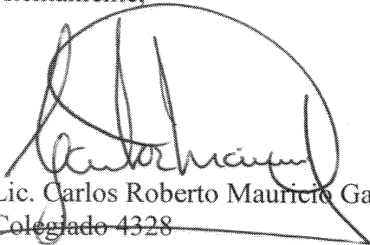
Universidad de San Carlos de Guatemala

Respetable Señor Decano:

De conformidad con la providencia No. DIC.AUD.112-2011, emitida por la Decanatura de la Facultad de Ciencias Económicas, fui designado como asesor de tesis del alumno Eddie Armando Juárez Jiménez, quien efectuó la investigación del punto de tesis titulado CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO EN UNA COMPAÑÍA DE TELECOMUNICACIONES, el cual deberá presentar para poder someterse al examen de graduación profesional, previo a optar al título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado.

El trabajo presentado por el alumno Juárez Jiménez, reúne los requisitos profesionales exigidos por la Universidad de San Carlos y estimo que es un buen aporte tanto para los estudiantes como para catedráticos interesados en conocer el tema en mención.

Atentamente,



Lic. Carlos Roberto Mauricio García
Colegiado 4328

CMG

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

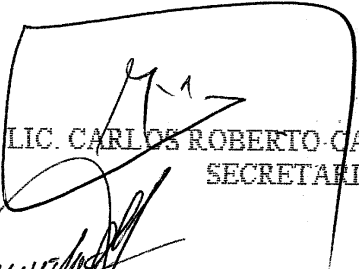
Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
DIECISIETE DE FEBRERO DE DOS MIL CATORCE.**

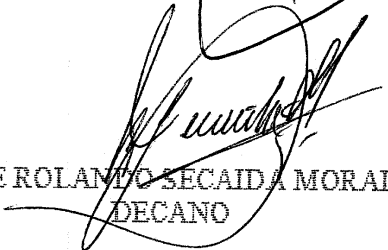
Con base en el Punto QUINTO, inciso 5.1 del Acta 2-2014 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 30 de enero de 2014, se conoció el Acta AUDITORIA 331-2013 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 28 de octubre de 2013 y el trabajo de Tesis denominado: "CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO EN UNA COMPAÑÍA DE TELECOMUNICACIONES". Que para su graduación profesional presentó el estudiante **EDDIE ARMANDO JUÁREZ JIMÉNEZ**, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO




LIC. JOSE ROLANDO BECAIDA MORALES
DECANO



Ev.

ACTO QUE DEDICO

- A MI PADRE DIOS: Por brindarme la vida, sabiduría, inteligencia y fortaleza para llegar a culminar mi carrera.
- A LA SANTÍSIMA VIRGEN MARÍA: En su advocación de María Auxiliadora, a quien hoy 24 de mayo se celebra su día, sé que este es un signo de su amor como Madre Celestial hacia mí. Que con su Manto Protector me ha resguardado de todo peligro y siempre está intercediendo por sus hijos ante Dios.
- A MI MADRE: María Verónica Jiménez Estrada. Como recompensa a sus sacrificios y esfuerzos que ha realizado para educarme, y forjar los valores que han hecho el ser humano que soy hoy en día. Este triunfo también es tuyo mi madrecita.
- A MI ABUELO: Santiago Salomón Jiménez Estrada (Q.E.P.D.). Quien desde la Gloria de Nuestro Señor está viviendo la alegría de la culminación de una meta más en mi vida.
- A MI HERMANO: Mauricio Alejandro Juárez Jiménez. Por todas las alegrías y vivencias que hemos compartido desde niños y el apoyo que me ha brindado, espero muy pronto verlo en este estrado.
- A MI TÍA Y MADRINA DE GRADUACIÓN: Mara Lucinda Juárez Jordán. Por ser un ejemplo a seguir, que con su esfuerzo y dedicación me demostró que sí se puede concluir una carrera en esta casa de estudios.

A MIS COMPAÑEROS: Por haber tenido una mutua ayuda a lo largo de nuestra carrera.

A MIS CATEDRÁTICOS: Por compartir con nosotros sus alumnos, los saberes que han conseguido a lo largo de su carrera profesional y docente.

A: La gloriosa Facultad de Ciencias Económicas de la tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, mi Alma Máter, por ser el lugar en el cual adquirí nuevos conocimientos los cuales me servirán para el desempeño de mi carrera profesional.

A: Las personas que me están acompañando en este importante momento de mi vida, lo cual es una muestra del aprecio que me tienen.

A: Todas las personas que directa o indirectamente han contribuido a mi formación educativa y profesional.

ÍNDICE

	Página
INTRODUCCIÓN.....	i

CAPÍTULO I EMPRESAS DE TELECOMUNICACIONES

1.1	Generalidades.....	1
1.1.1	Qué son las telecomunicaciones.....	2
1.1.2	Las telecomunicaciones en Guatemala.....	3
1.1.3	Servicios que presta una empresa de telecomunicaciones.....	5
1.1.3.1	Servicio de video y audio.....	5
1.1.3.2	Internet.....	6
1.1.3.3	Telefonía básica.....	6
1.1.3.4	Telefonía móvil celular.....	7
1.1.3.5	Servicio beeper o localizadores personales.....	7
1.1.3.6	Radio comunicación.....	8
1.1.3.7	Telefonía pública.....	8
1.1.3.8	Servicio de transmisión de datos.....	8
1.2	Organización y estructura organizacional de una empresa de telecomunicaciones.....	8
1.2.1	Estructuras por área.....	10
1.2.1.1	Dirección de auditoría y control de operaciones.....	10
1.2.1.2	Dirección jurídico regulatoria.....	10
1.2.1.3	Dirección de sistemas.....	11
1.2.1.4	Dirección comercial.....	11
1.2.1.5	Dirección de servicio al cliente y operaciones.....	12
1.2.1.6	Dirección técnica.....	13
1.2.1.7	Dirección financiera – administrativa.....	13
1.2.1.8	Dirección de recursos humanos.....	14

CAPÍTULO II
IMPUESTO SOBRE LA RENTA

2.1	Definición.....	15
2.2	Origen del Impuesto Sobre la Renta.....	15
2.3	El Impuesto Sobre la Renta en Guatemala.....	16
2.4	Tipos de Impuesto Sobre la Renta.....	19
2.4.1	Progresivo.....	19
2.4.2	Proporcional.....	19
2.4.3	Regresivo.....	19
2.5	Aspectos que generan diferencias temporarias.....	19
2.5.1	Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.....	19
2.5.2	Sistema de lo devengado y de lo percibido.....	20
2.5.3	Deterioro de activos y obsolescencia de inventarios.....	21
2.5.4	Provisiones.....	22
2.5.5	Cuentas incobrables.....	22
2.5.6	Depreciaciones y amortizaciones.....	23
2.5.7	Indemnizaciones a empleados.....	26
2.5.8	Diferencial cambiario.....	27

CAPÍTULO III
NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

3.1	Definición.....	28
3.2	Descripción de NIIF que generan diferencias temporarias y/o po- seen relación con el cálculo del Impuesto Sobre la Renta diferido....	29
3.2.1	Marco conceptual para la información financiera.....	29
3.2.2	NIC 1 Presentación de estados financieros.....	30
3.2.3	NIC 2 Inventarios.....	31

3.2.4	NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.....	34
3.2.5	NIC 12 Impuesto a las ganancias.....	34
3.2.5.1	Alcance.....	35
3.2.5.2	Base fiscal.....	36
3.2.5.3	Diferencias temporarias y permanentes.....	38
3.2.5.4	Activos y pasivos por impuestos diferidos.....	39
3.2.6	NIC 16 Propiedades, planta y equipo.....	46
3.2.7	NIC 17 Arrendamientos.....	49
3.2.7.1	Contabilización en los estados financieros de los arrendatarios.....	50
3.2.7.2	Contabilización en los estados financieros de los arrendadores.....	51
3.2.8	NIC 18 Ingresos de actividades ordinarias.....	52
3.2.9	NIC 19 Beneficios a los empleados.....	53
3.2.10	NIC 21 Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.....	54
3.2.11	NIC 36 Deterioro del valor de los activos.....	56
3.2.12	NIC 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes...	57
3.2.13	NIC 38 Activos intangibles.....	57
3.2.14	NIC 40 Propiedades de inversión.....	59

CAPÍTULO IV

DIFERENCIAS ENTRE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y, LA LEY Y REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE GUATEMALA

4.1	Venta de terminales y recargas prepago.....	61
4.2	Deterioro del valor de los activos.....	63
4.3	Provisiones por garantías.....	66
4.4	Cuentas incobrables.....	68
4.5	Obsolescencia de inventarios.....	70
4.6	Depreciaciones de propiedad, planta y equipo.....	72

4.7	Indemnizaciones a empleados.....	74
4.8	Diferencial cambiario.....	75
4.9	Arrendamientos.....	77
4.10	Suscripciones cobradas por anticipado.....	83
4.11	Ventas a plazos.....	85
4.12	Amortización de intangibles.....	88
4.13	Mejoras a propiedades de inversión reconocidas por su valor razonable.....	89

CAPÍTULO V

CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO EN UNA COMPAÑÍA DE TELECOMUNICACIONES

5.1	Proceso para cálculo del Impuesto Sobre la Renta diferido.....	93
5.2	Principales diferencias temporarias en una empresa de telecomunicaciones.....	93
5.3	Desarrollo del caso práctico de acuerdo con el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas.....	94
5.3.1	Información Financiera de la Compañía.....	94
5.3.2	Análisis de operaciones que generan Impuesto Sobre la Renta diferido.....	101
5.3.2.1	Provisión para cuentas incobrables.....	101
5.3.2.2	Obsolescencia de inventarios.....	104
5.3.2.3	Depreciaciones de propiedad, planta y equipo.....	105
5.3.2.3.1	Depreciación de inmuebles.....	106
5.3.2.3.2	Depreciación de elementos de transporte.....	107
5.3.2.3.3	Depreciación de instalaciones técnicas.....	108
5.3.2.3.4	Equipos informáticos.....	110
5.3.2.4	Diferencial cambiario.....	112
5.3.3	Efecto de diferencias temporarias en el cálculo del ISR diferido.....	117
5.3.4	Conciliación entre base fiscal y base contable.....	119

5.4	Desarrollo del caso práctico de acuerdo con el Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.....	120
5.4.1	Análisis de operaciones que generan Impuesto Sobre la Renta diferido.....	120
5.4.1.1	Ingresos por venta de recargas prepago.....	121
5.4.1.2	Ingresos por venta de terminales.....	123
5.4.2	Efecto de diferencias temporarias en el cálculo del ISR diferido.....	126
	CONCLUSIONES.....	128
	RECOMENDACIONES.....	129
	REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA.....	130
	WEBGRAFÍA.....	131

INTRODUCCIÓN

En nuestro país, actualmente los principios de contabilidad generalmente aceptados son conformados por las Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF- (emitidas por el International Accounting Standards Committee Foundation), de acuerdo con la resolución de junta directiva del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores en asamblea general extraordinaria publicada en el diario de Centro América el 20 de diciembre de 2007, en la cual acordaron que se adoptan como los principios que refiere el Código de Comercio. Estas normas sirven de base para la elaboración de los estados financieros de las entidades privadas con el objetivo de presentar de una manera razonable su situación económica y financiera.

El cálculo y pago del impuesto a las ganancias se norma en el Decreto 10-2012 “Ley de Actualización Tributaria” Libro I del “Ley del Impuesto Sobre la Renta” y por el Acuerdo Gubernativo 213-2013 “Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, que Establece el Impuesto Sobre la Renta”, en comparación con NIIF estas normativas fiscales al igual que todas las que regulan el ISR en cada país poseen diferencias en el tratamiento y registro de las transacciones de una entidad, derivado a ello existe variación entre la utilidad presentada de acuerdo con normas contables y conforme a la legislación tributaria local.

Con el objetivo de conciliar el resultado contable con el resultado fiscal y su efecto en el cálculo del impuesto a las ganancias en cada base, la profesión contable se dio a la tarea de definir el tratamiento correspondiente, como resultado al estudio y análisis surgió el impuesto sobre la renta diferido, el cual ha sido considerado por normativas contables a nivel mundial. En el caso de NIIF, este concepto se trata en NIC 12 “Impuesto a las Ganancias”.

De acuerdo a lo explicado anteriormente cada entidad debe realizar el cálculo del ISR diferido, entre ellas las que forman parte del sector de las telecomunicaciones. Es por eso que en la presente tesis que consta de cinco capítulos denominada “Cálculo del Impuesto Sobre la Renta Diferido en una Compañía de Telecomunicaciones” se explican las diferencias temporarias comunes para las empresas de este tipo, el cálculo del impuesto diferido con base a las diferencias originadas y su liquidación a lo largo del tiempo.

Capítulo I “Empresas de Telecomunicaciones”

Contiene los aspectos generales de este tipo de empresas, se explica qué son las telecomunicaciones, una breve reseña histórica de las telecomunicaciones en Guatemala, y la descripción de los servicios que presta una empresa de este tipo.

Capítulo II “Impuesto Sobre la Renta”

Hace referencia a la definición, origen e historia de este impuesto, los tipos de ISR que al momento existen (progresivo, proporcional y regresivo), así como los aspectos que generan diferencias temporarias de acuerdo con la legislación vigente.

Capítulo III “Normas Internacionales de Información Financiera”

Presenta la definición y datos generales acerca de este conjunto de normas contables y la descripción de NIIFs que poseen relación con el cálculo del Impuesto Sobre la Renta diferido.

Capítulo IV “Diferencias entre las Normas Internacionales de Información Financiera y, la Ley y Reglamento del Impuesto Sobre la Renta de Guatemala”

Efectúa un análisis de las diferencias temporarias surgidas entre las transacciones registradas en la base contable de acuerdo con NIIF y la base fiscal conforme a la Ley y Reglamento del ISR, y se resuelve un ejemplo para cada caso.

Capítulo V “Cálculo del Impuesto Sobre la Renta Diferido en una Compañía de Telecomunicaciones”

Contiene el caso práctico que presenta los casos más comunes que generan diferencias temporarias en una empresa de telecomunicaciones, que con base en ellas se realiza el cálculo del Impuesto Sobre la Renta diferido. En este capítulo se desarrolla lo siguiente: Generalidades de la empresa que se utilizó como ejemplo, una breve explicación del proceso para cálculo del Impuesto Sobre la Renta diferido, enumeración de las principales diferencias temporarias en una empresa de telecomunicaciones, desarrollo de un caso de acuerdo con el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas y conforme al Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos.

Se espera que la tesis presentada sea de utilidad para una mejor comprensión de la forma en que se calcula el Impuesto Sobre la Renta diferido en una compañía de telecomunicaciones, y un punto de apoyo para las personas que deseen y/o necesiten conocer acerca de este tema.

CAPÍTULO I

EMPRESAS DE TELECOMUNICACIONES

1.1 Generalidades

Es la unidad económico-social con fines de lucro, que brinda los servicios de comunicación a larga o corta distancia, como telefonía, transmisión de datos e interconexión de computadoras a nivel de enlace.

La primera empresa de telecomunicaciones fue “The New York and Mississippi Valley Printing Telegraph Company” fundada en 1851, en 1856 cambió su nombre a “Western Union Telegraph Company”, quienes completaron la primera línea telegráfica transcontinental en 1861. En varios países las empresas de telecomunicaciones inicialmente pertenecían al gobierno como producto de la sustitución de oficinas postales, en la década de los años 90 en algunos países se inició el proceso de privatizaron para este tipo de empresas, sin embargo, actualmente aún existen países con empresas de telecomunicaciones pertenecientes al sector público.

En Estados Unidos iniciaron también como empresas privadas, y de esa forma continúan. El inventor del teléfono, Alexander Bell, su socio Watson, y dos personas que los apoyaron financieramente, Thomas Sander y Gardiner Hubbard, empezaron a comercializar el teléfono en 1877 a través de su propia compañía, la Bell Telephone Company, antecedente del sistema Bell encabezado por la más grande empresa de telecomunicaciones del mundo, la American Telephone and Telegraph (AT&T).

En 1970, las redes telegráficas y telefónicas de cables, con sus combinaciones inalámbricas, alcanzaron la cúspide en los países desarrollados. Para conectar a dos usuarios entre sí era necesario conducir la señal eléctrica a través de líneas físicas de cables que enlazaban a los clientes entre sí por medio de conexiones entre centrales telefónicas. Estaban diseñadas para satisfacer necesidades de

comunicación anteriormente definidas, y las posibilidades de enlaces distintos, como conexiones exclusivas o privadas entre filiales de grandes empresas, no eran comunes. Las modernas redes son flexibles gracias a la diversidad de tecnologías (alámbricas, inalámbricas, satelitales, móviles, análogas, digitales y por fibra óptica) que satisfacen necesidades particulares de los usuarios.

Hasta la década de los ochenta, las redes telefónicas fueron presididas casi en forma exclusiva por grandes organizaciones. En Estados Unidos el dominio de AT&T era casi absoluto, junto con su sistema de compañías Bell. Esta corporación llegó a conseguir en esa década más del 95% de los ingresos, establecimientos y empleados de la industria de las telecomunicaciones de ese país, que a la fecha ninguna empresa ha igualado en mercado alguno. Años antes de su desintegración, en 1981, transportaba 200 billones de llamadas al día, tenía 142.5MM de clientes telefónicos y 1,042,000 empleados. En 1980 sus ingresos por servicio telefónico local fueron 24.6 billones de dólares y por el servicio entre ciudades 29 billones de dólares. Entre las empresas de larga distancia también AT&T era altamente dominante, alcanzando hasta 89% del mercado. En la actualidad continúa dominando este último rubro en el que posee cerca del 70% del mercado.

Para 1990 la densidad telefónica en los principales países de América Latina era, de acuerdo al número de líneas telefónicas por 100 habitantes: Uruguay 13, Argentina 11, Panamá 9, Venezuela 7, Colombia 7, México 7, Brasil 6 y Chile, 6.

1.1.1 Qué son las telecomunicaciones

Son el intercambio de información en distancias significativas. Un circuito de telecomunicaciones consiste en dos estaciones, cada una equipada con un transmisor y un receptor. El medio físico de una señal de transmisión puede producirse por un cable eléctrico, un cable de cobre, fibra óptica o por campos electromagnéticos. El intercambio de información de datos sin cables, es llamado wireless.

Es común para varias estaciones transmisoras y receptoras, el intercambio de datos entre ellos. Esto se llama red de telecomunicaciones, como ejemplo de ello es el internet, las redes telefónicas, las comunicaciones militares, las redes de radioaficionados, etc.

Los datos son enviados en un circuito por medio de una señal eléctrica llamada portadora u onda portadora. Para que una portadora pueda llevar información, se necesita algún tipo de modulación. El modo de modular se puede catalogar como analógica o digital. En la modulación analógica, algunos aspectos de la portadora se varían de un modo continuo. La forma más antigua de modulación analógica en la amplitud de modulación (AM), la cual se sigue utilizando en la radio en algunas frecuencias. La modulación digital tuvo su auge con la aparición de las computadoras y su amplia difusión entre los ciudadanos.

El origen de las telecomunicaciones se da en tiempos remotos, cuando la información a transmitir se enviaba a través de mensajeros, que a pie o a caballo recorrían grandes distancias. Las primeras redes de telecomunicación surgen con la aparición de la telegrafía óptica, que sustituyó a la mensajería. En febrero de 1876, Alexander Graham Bell registró la patente de su teléfono basado en el principio de la resistencia variable, en el siglo XX el teléfono fue perfeccionándose hasta diversificarse en varios tipos, por ejemplo, residenciales, públicos, celulares, etc. A finales del siglo XX e inicios del XXI, las telecomunicaciones han tenido un gran desarrollo en nuevas formas como el Internet, beepers, correo electrónico, etc.

1.1.2 Las telecomunicaciones en Guatemala

En 1881 se inició la utilización telefónica pública mediante un enlace existente de línea física telegráfica entre la ciudad capital y la ciudad de Antigua Guatemala, iniciándose el servicio público por parte del Estado a solo cinco años del surgimiento del teléfono en el mundo.

La United Fruit Company (UFCO) se convirtió en la dominante propietaria de infraestructura por medio de su subsidiaria Tropical Radio and Telegraph Company (TRT), la cual estableció las primeras líneas telefónicas entre Antigua Guatemala y la ciudad capital, y en 1933 el gobierno firmó un contrato con la TRT para que también se hiciera cargo de los servicios internacionales.

Las telecomunicaciones eran operadas por tres entidades gubernamentales: la Empresa Guatemalteca de Telecomunicaciones Internacionales (ex TRT, establecida por el Decreto 465) proporcionando los servicios internacionales, la Dirección General de Teléfonos, a cargo de los servicios locales, y el Proyecto de Telefonía de la Dirección General de Obras Públicas, canalizando obras civiles. Por recomendación de una misión del Banco Mundial, las tres partes se fusionaron en la nueva Empresa de Guatemalteca de Telecomunicaciones (Guatel), según Ley 14-17 de abril 1971.

En 1989 se realizó la concesión de la banda celular B, por 20 años, a Comcel, un consorcio entre la compañía internacional de celulares Millicom y una minoría de inversionistas locales. La condición para la concesión era que Comcel tendría el monopolio en los servicios celulares durante los primeros cinco años, y que tendría que retribuir al gobierno el 20% de las utilidades que generara.

La Ley General de Telecomunicaciones, Decreto Legislativo 94-96, fue aprobada por el Congreso de Guatemala el 17 de octubre de 1996, con esta ley se privatizó la operación de los servicios de telefonía, así como la administración del espectro de radio, y otras funciones reguladoras.

Luego de la elaboración de la ley indicada anteriormente, empezaron con el proceso de venta de Guatel, con este objetivo la junta directiva de Guatel emitió el Decreto 11-97, el 28 de junio de 1997. Después de esto, el 85% de las acciones de Guatel se transfirió a una nueva subsidiaria a la cual llamaron Telecomunicaciones de Guatemala (Telgua), dejando a Guatel solamente con la

infraestructura rural. Finalmente, el Gobierno anunció su intención de vender hasta el 95% de los 28.8MM de acciones de Telgua (valoradas en aproximadamente US\$440MM) a un inversionista estratégico, y estas se transfirieron al Citibank, en Nueva York.

El 30 de septiembre de 1998 anunciaron que al día siguiente se procedería a la subasta de Telgua. La elección del ganador la ejecutó una Junta de Notables. Solo dos de las seis compañías que habían precalificado se mantenían como partes interesadas, estas eran: Datacom, una subsidiaria de Deutsche Telecom, y Luca, S. A., un grupo inversionista local. La tarea de la Junta de Notables fue fácil, ya que solo Luca, S. A. hizo finalmente una oferta, por US\$700.1MM, lo que representaba US\$25.59 por acción. Luego Telmex compró el 79% de las acciones de Luca, al comprarla Telmex adquirió el control de Telgua.

Luego de la venta de Telgua, Comcel seguía prestando el servicio de telefonía celular y Telescucha brindando el servicio de beepers, entre otras empresas. En 1999 entraron al mercado Guatemalteco: Telefónica con Londrina, S. A. (actualmente Telefónica Móviles Guatemala, S. A.), y BellSouth la cual fue comprada por Telefónica Móviles en 2004.

Actualmente en Guatemala las empresas que lideran el sector de las telecomunicaciones son: Comunicaciones Celulares (TIGO), Telecomunicaciones de Guatemala (Claro) y Telefónica Móviles Guatemala (Movistar).

1.1.3 Servicios que presta una empresa de telecomunicaciones

1.1.3.1 Servicio de video y audio

Es el denominado cable por TV; en el cual cada cliente recibe la señal que transmite la empresa ya sea por cable coaxial, fibra óptica o antenas de microondas, a uno o varios televisores y automáticamente se reproduce la señal,

aumentando así la cantidad de canales de televisión y audio con relación a la que se capta en a nivel local.

1.1.3.2 Internet

Este servicio es uno de los inventos más sorprendentes en la industria de telecomunicaciones, pues a través de la señal de una línea telefónica (telefonía básica o telefonía celular), se conecta cada cliente a la red mundial de información utilizando el servicio de un enlace de una empresa (denominado enlace directo). Actualmente el internet brinda información de toda clase: negocios, ciencia y educación, salud, turismo, enciclopedias completas a nivel mundial, etc.

A este servicio también se adhieren otros de valor agregado como Internet corporativo (para empresas y centros educativos principalmente), web hosting que es el servicio de hospedaje de páginas web el cual permite la publicación de información en Internet. Con el web hosting, el cliente diseña y desarrolla el contenido informático de su empresa, lo administra y modifica de acuerdo a su conveniencia, con la ayuda de un espacio que proporciona la empresa de telecomunicaciones en Internet por medio de sus servidores.

1.1.3.3 Telefonía básica

Consiste en la comunicación a través de redes telefónicas, en la cual intervienen cables de cobre que van desde una central telefónica hasta el domicilio, oficina o negocio del cliente; este tipo de servicio puede ser utilizado para comunicación local, nacional e internacional.

El servicio local es el considerado como la comunicación que se realiza por dos o más personas dentro de una misma ciudad, mientras que el nacional es el que se efectúa dentro del territorio de un país o sea de una provincia o departamento a otro y el internacional cuando se realiza entre ciudades o localidades de diferentes países.

Al servicio de telefonía básica también se le pueden adherir servicios de valor agregado, sin perder su función principal básica, tales como: comunicación tripartita, llamada en espera, identificación de llamada, etc..

1.1.3.4 Telefonía móvil celular

Es un sistema de comunicación personal en la cual se emplea tecnología inalámbrica, este sistema se conecta por medio de antenas de microondas, para llevar la señal al lugar donde se encuentra el cliente considerando su constante movilidad. Se diferencia de la telefonía básica en cuanto al uso específico de celdas en las bandas de frecuencias, para llevar a cabo la transmisión de información. A esta modalidad de telecomunicación, también se le pueden adherir SVAs; los cuales utilizan las empresas generadoras del servicio para hacerlo más atractivo y competitivo.

Es importante indicar que este tipo de telefonía, ha cobrado un auge significativo en el mundo actual, por facilitar la comunicación debido a que no se necesita que el receptor de la información se encuentre en un lugar específico, como sucede con la telefonía básica.

1.1.3.5 Servicio beeper o localizadores personales

Consiste en contactar a una persona a través de un aparato electrónico de localización digital, en un área determinada (nacional e internacional según la cobertura deseada y tecnología en uso de la empresa), permitiendo que una persona sea localizada inmediatamente para recibir un mensaje por intermedio de una operadora o centro de información, en donde se remite la información, al mismo también se pueden adherir otros servicios de valor agregado tal como: la recepción de noticias de interés general que circulan en los medios de información local. Actualmente este servicio es utilizado en su mayor parte por médicos.

1.1.3.6 Radio comunicación

Es un sistema en el cual se comparten canales de radio para diferente número de grupos de usuarios dentro de un mismo sistema, con la ventaja de no interferir en cada una de las conversaciones; utilizando incluso bandas de frecuencia diferentes, haciendo de esta manera privada y efectiva la comunicación; sin embargo, cada grupo de usuarios debe estar sintonizado en el mismo canal.

1.1.3.7 Telefonía pública

Es el servicio brindado al público usuario en general, por lo regular se encuentra instalado en cabinas telefónicas ubicadas fuera de inmuebles (calles, centros comerciales, parques, etc.); así como en lugares con cierto tipo de vigilancia, cuidado y mantenimiento por parte de las personas que habitan los inmuebles, cuando este servicio se encuentra dentro de ellos. El acceso a este servicio se realiza a través de utilización de monedas de curso legal y/o por medio de tarjetas prepagadas que tienen incorporado un chip electrónico el cual controla su uso monetario.

1.1.3.8 Servicio de transmisión de datos

Es el enlace que conecta dos puntos, permitiendo la transmisión de datos y voz simultáneamente, este se efectúa a través de cables de fibra óptica o por radio enlace; el mismo es utilizado exclusivamente por empresas (principalmente por el sector financiero) para el traslado inmediato de gran volumen de información, por medio de canales digitales específicos en la industria de telecomunicaciones.

1.2 Organización y estructura organizacional de una empresa de telecomunicaciones

A manera de ejemplo se muestra una estructura general que está conformada por la asamblea de accionistas, consejo de administración, presidencia ejecutiva y ocho direcciones, como se muestra a continuación:

ASAMBLEA DE ACCIONISTAS

CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN

DIRECCIÓN DE AUDITORÍA Y CONTROL DE OPERACIONES

DIRECCIÓN JURÍDICA Y REGULATORIA

GERENCIA DE AUDITORÍA

GERENCIA NACIONAL DE ASEGURAMIENTO DE INGRESOS Y CONTROL CELULAR

GERENCIA DE ORGANIZACIÓN Y MÉTODOS

JEFATURA DE SEGURIDAD INFORMÁTICA

PRESIDENCIA EJECUTIVA

DIRECCIÓN DE SISTEMAS

DIRECCIÓN COMERCIAL

DIRECCIÓN DE SERVICIO AL CLIENTE Y OPERACIONES

DIRECCIÓN TÉCNICA

DIRECCIÓN FINANCIERA - ADMINISTRATIVA

DIRECCIÓN DE RECURSOS HUMANOS

GERENCIA DE PROYECTOS (Áreas de Soporte)

GERENCIA DE MERCADO

GERENCIA DE CENTROS DE ATENCIÓN AL CLIENTE

GERENCIA DE OPERACIÓN Y MANTENIMIENTO DE CONMUTACIÓN

GERENCIA FINANCIERA

GERENCIA DE SELECCIÓN Y DESARROLLO HUMANO

GERENCIA DE PROYECTOS (Áreas de Negocios)

GERENCIA DE DESARROLLO DE DISTRIBUIDORES

GERENCIA DE CONTACTO CON EL CLIENTE

GERENCIA DE OPERACIÓN Y MANTENIMIENTO DE COMUNICACIONES

GERENCIA ADMINISTRATIVA

GERENCIA DE DESEMPEÑO Y ADMINISTRACIÓN DE COMPENSACIONES

GERENCIA GSI

GERENCIA DE RETAIL DE PRODUCTOS AMIGO

GERENCIA DE OPERACIONES

GERENCIA DE INGENIERÍA Y CALIDAD DEL SERVICIO

GERENCIA DE CONTRATACIÓN

GERENCIA NETWORK

GERENCIA DE SOLUCIONES EMPRESARIALES

GERENCIA DE SOLUCIONES EMPRESARIALES

GERENCIA DE IMPLANTACIÓN Y CONSTRUCCIÓN

GERENCIA DE COMPRAS E IMPORTACIONES

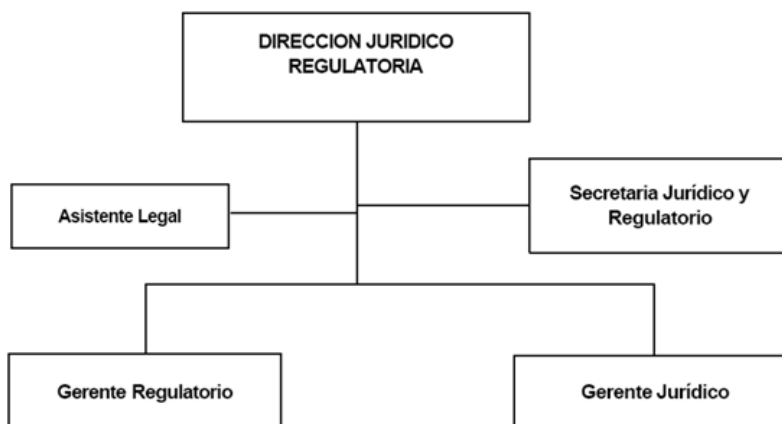
1.2.1 Estructuras por área

1.2.1.1 Dirección de auditoría y control de operaciones



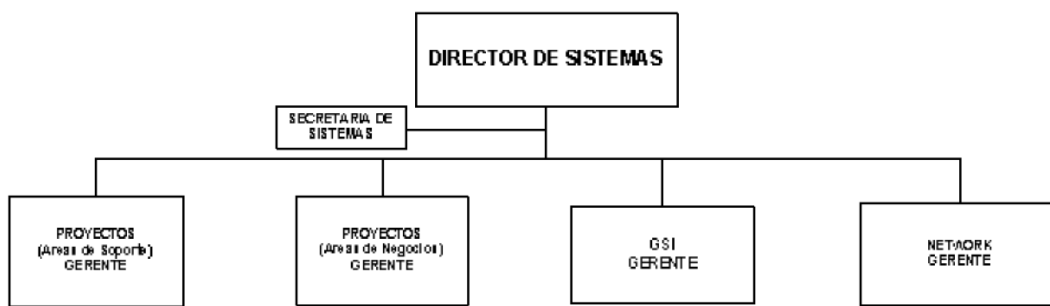
La Dirección de Auditoría y Control de Operaciones apoya a la organización al control interno y cumplimiento de sus objetivos institucionales mediante la evaluación independiente de las operaciones, verifica que los recursos humanos, financieros, materiales y tecnológicos, se utilicen de manera efectiva, identifica factores de riesgo y asegura la correcta aplicación de los ingresos de la compañía, asesora a las direcciones y gerencias de primer nivel, verifica el cumplimiento de las políticas y procedimientos de la empresa.

1.2.1.2 Dirección jurídico regulatoria



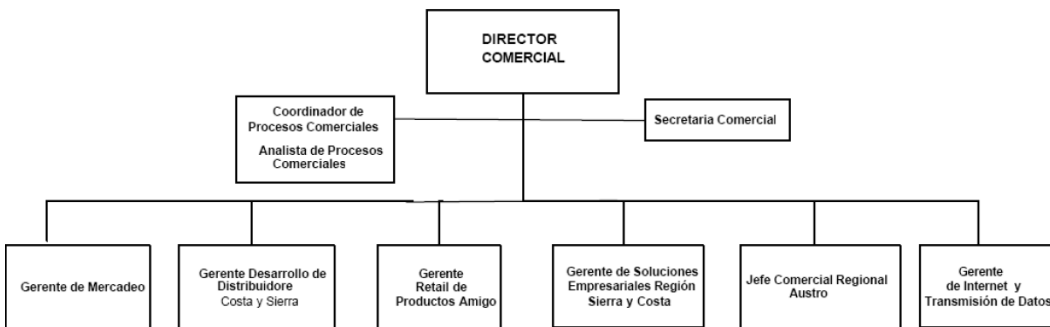
Presta asesoría jurídica a la compañía, verifica que las actuaciones de la empresa de y sus representantes se encuentren ajustadas a la normatividad legal, vela por el cumplimiento de los derechos y obligaciones, a través del seguimiento de la actividad regulatoria de vigilancia y control de las autoridades de telecomunicaciones en el país.

1.2.1.3 Dirección de sistemas



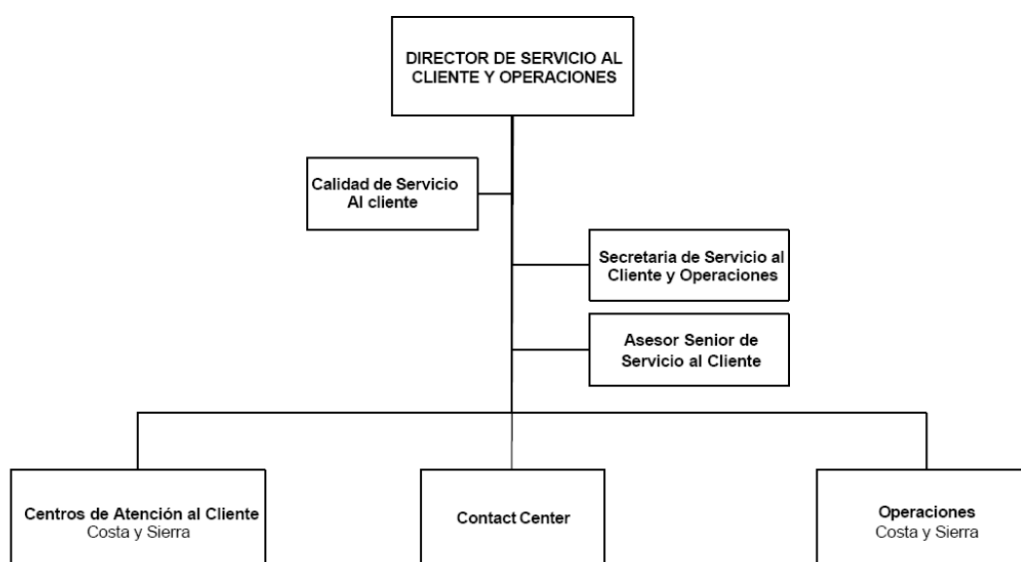
Provee y administra el hardware y software dirigidos al apoyo de los objetivos empresariales, impulsa el desarrollo de las herramientas de tecnología de información de la empresa.

1.2.1.4 Dirección comercial



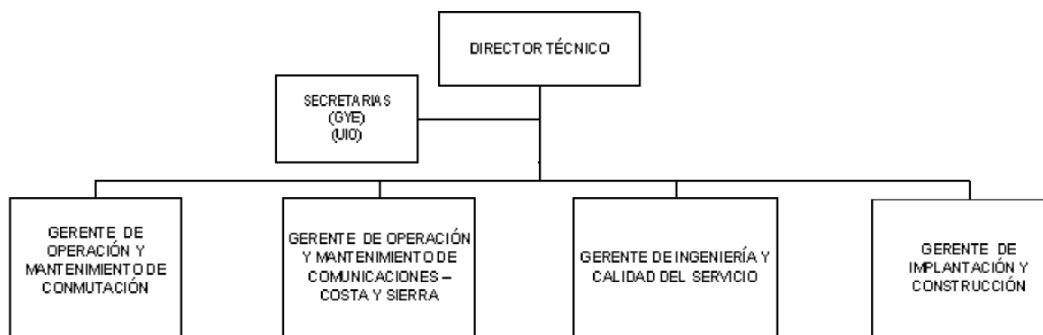
Es la mayor fuente de generación de ingresos para la organización, promueve tanto en los clientes de los mercados actuales como de los nuevos los productos y servicios de la organización, a través de todos los canales; desarrolla relaciones comerciales. Su objetivo principal es incrementar la base de usuarios y su idealización.

1.2.1.5 Dirección de servicio al cliente y operaciones



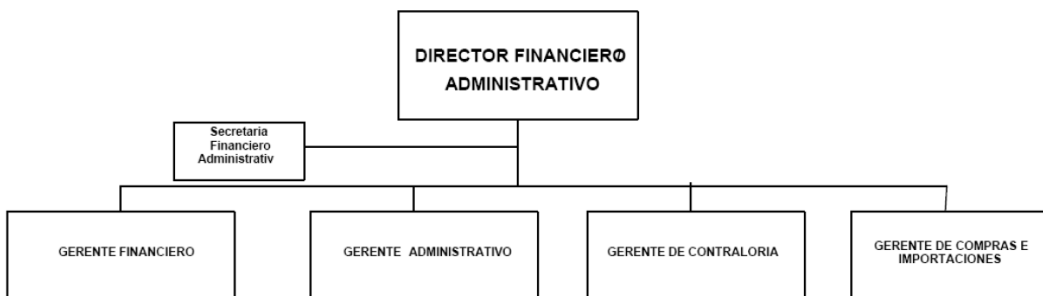
Realiza el servicio a los clientes en los centros de atención, promueve la satisfacción, fidelidad e incremento de la participación de la empresa en mercado, gestiona la recuperación de cartera.

1.2.1.6 Dirección técnica



Administra la cobertura de los servicios prestados por la empresa, a través de monitoreo, operación, mantenimiento e instalación de nuevas infraestructuras (celdas).

1.2.1.7 Dirección financiera – administrativa



Administra el uso de los recursos humanos, materiales y financieros, a través de controles administrativos, financieros y operativos que ayudan a la generación un mejor margen en la prestación de los servicios de telecomunicaciones.

1.2.1.8 Dirección de recursos humanos



Es el departamento que recluta, contrata, capacita, realiza la inducción de personal, verifica el clima laboral, a nivel general administra el personal de la compañía, en algunas empresas realiza la nómina de los empleados, y si existiera, el manejo de las relaciones con sindicatos

CAPÍTULO II

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

2.1 Definición

El Impuesto Sobre la Renta (ISR) grava las utilidades de las personas físicas y jurídicas, es decir, la ganancia que produce una inversión o la rentabilidad del capital. También puede ser el producto del trabajo bajo relación de dependencia o lo producido por el ejercicio de una profesión liberal.

Este impuesto recae sobre las personas naturales y jurídicas que sean contribuyentes y que en el desarrollo de su actividad hayan recibido ingresos que generen incremento en su patrimonio.

Cuando el Impuesto Sobre la Renta se aplica a una compañía, se suele llamar impuesto a las empresas o impuesto sobre los beneficios. Los impuestos a las empresas suelen gravar el beneficio de las empresas (la diferencia entre los ingresos y los gastos, con algunas deducciones), mientras que los aplicados a las personas físicas suelen gravar los ingresos (con algunas deducciones).

2.2 Origen del Impuesto Sobre la Renta

El concepto de renta que grava es una innovación moderna y reconoce varias cosas: dinero, economía, cuentas, costos, y una sociedad. Para la mayor parte de la historia de la civilización, estas condiciones previas no existieron, y los impuestos fueron basados en otros factores como riqueza, posición social, y propiedad de medios de producción. Prácticas por ejemplo el diezmo, existidos a partir de épocas antiguas, se pueden mirar como precursor del Impuesto Sobre la Renta, pero faltó la precisión y no fueron basados ciertamente en un concepto de aumento neto.

En el año 10, el Emperador Wang Mang de China instituyó el Impuesto Sobre la Renta al índice del 10 por ciento sobre los beneficios del trabajo. William Pitt, primer ministro de Gran Bretaña, en diciembre 1798, creó el nuevo Impuesto Sobre la Renta graduado para agenciarse de los fondos necesarios que se destinaron a la compra de armas y el equipo utilizados en las Guerras Napoleónicas, comenzó con una recaudación a una tasa del 0.8333% para las rentas sobre £60 y hasta un máximo del 10% en rentas mayores a £200. Pitt esperaba que el nuevo Impuesto Sobre la Renta recaudara £10MM, pero las cifras reales recibidas para 1799 apenas sumaban £6MM, posteriormente el impuesto se desarrolló hasta convertirse en un gravamen sobre la utilidad para hacerlo proporcional.

En Estados Unidos el Impuesto Sobre la Renta empezó a regir en julio 1861, con una tasa del 3% para todas las rentas mayores a 600 dólares, en 1894 fue declarada inconstitucional por el Tribunal Supremo; otro proyecto fue derrotado en 1898, y la Sexta Enmienda para permitir el impuesto federal sobre la renta solo fue adoptada en 1913, pero hasta el período de Franklin Roosevelt se implantó en definitiva, también para sufragar los gastos de la Segunda Guerra Mundial.

Los alemanes lo desarrollaron y sofisticaron con rapidez, mejor que sus autores originales, debido a que le incluyeron una mejor visión de impuesto sobre utilidades distribuibles. En el resto de Europa, el Impuesto Sobre la Renta se difundió a partir de la Primera Guerra Mundial.

2.3 El Impuesto Sobre la Renta en Guatemala

La primera ley que manifestó imposición a la renta fue decretada en noviembre de 1871, con el impuesto denominado “contribución urbana”, que estableció un gravamen del cinco por ciento sobre la renta que anualmente produjeran las casas, tiendas o almacenes, el primer impuesto directo establecido en muchos años. En 1934 entró en vigor la Ley Sobre Registro e Impuesto de Sociedades Lucrativas por Acciones, cuyo antecedente era el impuesto sobre dividendos de

los accionistas de sociedades anónimas, establecido en diciembre de 1908 (Decreto 692). Otra ley emitida durante el período que gravó directamente la renta fue la del Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas Lucrativas (Decreto 2099), establecido en 1938.

El Decreto 1559, Ley del Impuesto Sobre la Renta, fue promulgado por el Congreso de la República el 24 de noviembre de 1962. Según el texto, la ley entraría en vigencia el 1 de julio de 1963. La escala impositiva era progresiva, desde 5% si el total de la renta imponible era de mil quetzales anuales, hasta 37% sobre una renta imponible de medio millón de quetzales. El impacto de esta ley se hubiera sentido a partir del año fiscal 1963-64. La nueva ley del Impuesto Sobre la Renta promulgada por el gobierno de facto que sucedió a Miguel Ydígoras Fuentes (Decreto-ley 229), vigente a partir del 27 de junio de 1964, derogó el Decreto 1559. La nueva ley entró en vigor el 1 de julio de 1964, y se anticipaba una sensible baja en las tarifas del impuesto si se comparaban con las que estaban vigentes. Las reformas estaban orientadas a aclarar los puntos confusos de la ley anterior. El decreto 80-74 incluyó algunas reformas al Decreto-ley 229, la siguiente reforma fue promulgada con el Decreto-ley 73-83, la última reforma se realizó con los Decretos-ley 30-85 y 67-85.

El 30 de septiembre de 1987 fue publicado el Decreto 59-87 con una nueva "Ley del Impuesto Sobre la Renta", argumentando que la ley vigente hasta el momento, había sufrido una serie de reformas y modificaciones en el transcurso de 20 años, lo que dificultaba su comprensión y aplicación, propiciando la evasión fiscal. La primera reforma fue realizada mediante el Decreto 95-87 publicado el 14 de diciembre de 1987, tres años después el Congreso aprobó el Decreto 44-90.

El 8 de mayo de 1992 fue emitido el Decreto 26-92 con una nueva “Ley del Impuesto Sobre la Renta” en la cual se simplificaron los tramos afectables tanto de las personas individuales como jurídicas. En el caso de las empresas, la legislación aprobada fijó una tasa única de 25% sobre las utilidades y regalías, y estableció una tasa del 15% sobre ganancias de capital.

La primera modificación al Decreto 26-92 se realizó mediante el decreto 61-94, con la cual aumentaron nuevamente las tasas del ISR para personas individuales y jurídicas, fijándose la tasa máxima para personas individuales y jurídicas en 30%. A mediados de 1997 entró en vigencia una desgravación de la tasa del ISR del 30% al 28.5%. Otra reforma a la ley fue publicada por medio del decreto 44-2000 incrementó las tarifas del 25 al 31% aplicable a las personas individuales y jurídicas.

En 2004 para solucionar la crisis económica el gobierno recurrió a una nueva reforma tributaria mediante el decreto 18-2004, con la aprobación de la ley “anti-evasión” del 2006 fortaleció la recaudación del impuesto.

En 2012 se publicaron los decretos 4-2012 el cual adicionó reformas el decreto 26-92, este último decreto estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2012, y es sustituido a partir del 01 de enero de 2013 por el Libro I “Impuesto Sobre la Renta” del Decreto 10-2012 “Ley de Actualización Tributaria”.

El Decreto 10-2012 realizó un ajuste gradual al tipo impositivo para cada régimen de la siguiente manera:

Régimen	Período 2013	Período 2014	Período 2015 en adelante
Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas	31%	28%	25%
Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas	6%	5% sobre Q30,000.00 mensuales 7% sobre el exceso	

A manera didáctica para el cálculo del efecto en Impuesto Sobre la Renta diferido en los ejemplos que se ilustren en el resto de incisos y capítulos se estará utilizando el tipo impositivo del 31% en las diferencias temporarias generadas en el Régimen sobre Utilidades de Actividades Lucrativas, sobre el 6% para las diferencias originadas en el Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.

2.4 Tipos de Impuesto Sobre la Renta

2.4.1 Progresivo

Es el impuesto sobre el ingreso con una tasa marginal que aumenta conforme sube el ingreso. El Impuesto Sobre la Renta progresivo se estableció por primera vez en Prusia en 1891, dos años después se aprobó el impuesto sobre el patrimonio.

2.4.2 Proporcional

Es el impuesto que grava el ingreso manteniendo una tasa constante independientemente del nivel de ingreso. Al Impuesto Sobre la Renta proporcional le llama también impuesto horizontal.

2.4.3 Regresivo

Corresponde al ISR con una tasa marginal que disminuye al subir el ingreso. El Impuesto Sobre la Renta regresivo puede gravar las ganancias hasta una cantidad determinada, por ejemplo gravar solamente los primeros Q90,000 ganados

2.5 Aspectos que generan diferencias temporarias

2.5.1 Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas

El artículo 46 del Decreto 10-2012 “Forma de pago” hace referencia que los contribuyentes inscritos a este régimen pagan el impuesto por medio de

retenciones quienes realicen el pago por la adquisición de bienes o servicios en concepto de Impuesto Sobre la Renta.

2.5.2 Sistema de lo devengado y de lo percibido

El artículo 52 de la Ley “Sistema de contabilidad” indica que los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad completa, deben reportar los resultados que obtengan en cada período de imposición, conforme al sistema contable de lo devengado, tanto para los ingresos, como para los costos y gastos, excepto en los casos especiales autorizados por la Administración Tributaria. Los otros contribuyentes pueden optar entre el sistema contable mencionado o el de lo percibido; pero una vez escogido uno de ellos, solo puede ser cambiado con autorización expresa y previa de la Administración Tributaria.

Ejemplo

Se compraron insumos por Q25,000 más IVA al crédito los cuales fueron pagados al mes siguiente.

Sistema de lo devengado

Insumos	Q	25,000	
IVA crédito fiscal	Q	3,000	
a: Cuentas por pagar			Q 28,000
Compra de insumos al crédito	<u>Q</u>	<u>28,000</u>	<u>Q 28,000</u>
Cuentas por pagar	Q	28,000	
a: Bancos			Q 28,000
Pago de los insumos comprados	<u>Q</u>	<u>28,000</u>	<u>Q 28,000</u>

Sistema de lo percibido

Se reconoce el gasto al momento de efectuar el pago

Insumos	Q	25,000	
IVA crédito fiscal	Q	3,000	
a: Bancos			Q 28,000
Pago de los insumos comprados	<u>Q</u>	<u>28,000</u>	<u>Q 28,000</u>

2.5.3 Deterioro de activos y obsolescencia de inventarios

El artículo 21 de la Ley “Costos y gastos deducibles” inciso 17., indica que para ser deducibles las pérdidas por extravío, rotura, daño, evaporación, descomposición o destrucción de los bienes, tienen que estar debidamente comprobados, y las producidas por delitos cometidos en perjuicio de la entidad y denunciar el hecho ante la autoridad judicial competente.

El artículo 14 del Reglamento “Pérdidas por extravío, roturas y mermas” complementa lo anterior estableciendo los siguientes casos:

1. Por rotura o daño de bienes, se comprueba mediante dictamen de experto emitido con alcance general y con acta notarial, en el caso de extravío únicamente con acta notarial. Las mermas por evaporación o deshidratación y otras causas naturales deben contar con dictamen emitido por experto profesional e independiente o por institución competente.
2. En los casos de descomposición o destrucción de bienes, para ser deducibles deben ser corroborados mediante la intervención de un auditor de la Administración Tributaria junto con el contribuyente o representante legal, por medio de un acta que hace constar el detalle de los bienes afectados que se darán de baja en el inventario.

3. Para daño por fuerza mayor o caso fortuito, se debe documentar por medio de dictamen de expertos cuando proceda, actas notariales y otros documentos en los que se haga constar el hecho.
4. Los delitos contra el patrimonio se comprueban por medio de certificación de la denuncia o querrela presentada, extendida por la fiscalía o el tribunal correspondiente, adjuntando copia de las pruebas aportadas si las hubiere.

Los documentos detallados anteriormente respaldan las operaciones contables, el reglamento no acepta la formación de reservas o provisiones para cubrir posibles pérdidas por obsolescencia o deterioro de bienes.

2.5.4 Provisiones

Son registros contables que se realizan en el pasivo y en gastos, como reconocimiento de riesgos tanto ciertos como inciertos.

El artículo 23 de la Ley “Costos y gastos no deducibles” inciso d), indica que no se puede deducir de la renta bruta los costos o gastos no respaldados por los documentos legales correspondientes.

Derivado a lo indicado anteriormente, la formación de provisiones para eventos futuros o inciertos no es deducible fiscalmente por no estar previstas en la Ley.

2.5.5 Cuentas incobrables

El artículo 21 de la Ley inciso 20., se refiere a que se puede optar por deducir la reserva para cuentas incobrables que se registren en el período correspondiente, cual no puede exceder del tres por ciento de los saldos deudores de cuentas y documentos por cobrar del giro habitual del negocio, al cierre de cada periodo y sean originados del giro habitual del negocio.

Ejemplo

Se tienen los siguientes deudores de los cuales se debe calcular la reserva para cuentas incobrables:

Cientes	Q2,000,000
Documentos por cobrar	Q 500,000
Anticipos a empleados	Q 75,000

En este caso solamente se debe tomar la suma de Clientes y Documentos por cobrar, los cuales corresponden al giro del negocio, de la siguiente manera:

$$\begin{array}{r}
 \text{Q2,500,000} \\
 \underline{\text{X} \quad 3\%} \\
 \text{Q} \quad 75,000
 \end{array}$$

2.5.6 Depreciaciones y amortizaciones

Según el artículo 25 de la Ley “Regla general de la depreciación y amortización”, las depreciaciones y amortizaciones son las que se efectúa sobre la propiedad, planta y equipo e intangibles, pertenecientes a la entidad y que son utilizados en su negocio, industria, explotación o en otras actividades vinculadas a la producción de rentas gravadas. Si por cualquier circunstancia no se deduce en un período de imposición la cuota de depreciación de un bien, o se hace por un valor menor al que corresponda, la entidad no tiene derecho a deducir esa cuota de depreciación en períodos posteriores. Significa que la depreciación definida al principio, dentro de los porcentajes máximos, debe registrarse durante la vida útil del activo.

El artículo 26 de la ley “Base de cálculo de la depreciación”, indica que el valor de la depreciación se calcula tomando en consideración costo de adquisición o de producción o de revaluación de los bienes y, el de las mejoras que le sean incorporadas con carácter permanente. El valor del costo incluye los gastos

incurridos por la compra, instalación y montaje de los bienes y otros similares, hasta ponerlos en condición de ser usados. Solo se admiten depreciaciones y amortizaciones sobre el aumento en valores de propiedad, planta y equipo, en los casos que se haya pagado el impuesto correspondiente. En el caso de la depreciación sobre bienes inmuebles, no se permite depreciación sobre el valor de la tierra, cuando no se pueda establecer el valor del edificio y mejoras se presume que es equivalente al 70% del valor total del inmueble, incluyendo el terreno. Cuando se efectúan mejoras, la depreciación se calcula sobre el saldo no depreciado más el valor de las mejoras.

El artículo 27 de la Ley “Forma de calcular la depreciación”, hace referencia a que el cálculo de la depreciación se realiza utilizando el método de línea recta, que consiste en aplicar sobre el valor de adquisición o producción del bien a depreciar, el porcentaje fijo y constante que corresponda. La entidad puede solicitar cambio de método, demostrando que no resulta adecuado el método de línea recta, debido a las características, intensidad de uso y otras condiciones especiales de los bienes empleados en el negocio, previo autorización de la SAT. Autorizado un método de depreciación para determinada categoría o grupo de bienes, registrará para el futuro y no puede cambiarse sin autorización de la Administración Tributaria.

El artículo 28 de la Ley “Porcentajes de depreciación”, fija los siguientes porcentajes anuales máximos de depreciación para el método de línea recta:

1. Edificios, construcciones e instalaciones adheridas a los inmuebles y sus mejoras 5%.
2. Árboles, arbustos, frutales, otros árboles y especies vegetales que produzcan frutos o productos que generen rentas gravadas, con inclusión de los gastos capitalizables para formar las plantaciones 15%.

3. Instalaciones no adheridas a los inmuebles; mobiliario y equipo de oficina; buques-tanques, barcos y material ferroviario, marítimo, fluvial o lacustre 20%.
4. Los semovientes utilizados como animales de carga o de trabajo, maquinaria, vehículos en general, grúas, aviones, remolques, semirremolques, contenedores y material rodante de todo tipo, excluyendo el ferroviario 20%.
5. Equipo de computación 33.33%
6. Herramientas, porcelana, cristalería, mantelería, y similares;
7. Reproductores de raza, machos y hembras, la depreciación se calcula sobre el valor de costo de tales animales menos su valor como ganado común 25%.
8. Para los bienes muebles no indicados anteriormente 10%.

El artículo 33 de la Ley “Amortización de activos intangibles” indica que este tipo de activos deben deducirse por el método de amortización de línea recta, en un período que dependerá de las condiciones de la adquisición o creación del activo intangible de que se trate, y que no puede ser menor de cinco años. El costo de los derechos de llave efectivamente incurridos podrá amortizarse por el método de la línea recta en un período mínimo de diez años, en cuotas anuales, sucesivas e iguales.

Ejemplo

Se poseen los siguientes activos en la empresa los cuales se deben depreciar y amortizar, por lo que se debe realizar el cálculo correspondiente:

Vehículos	Q200,000
Mobiliario y equipo	Q 80,000
Equipo de computación	Q 40,000
Crédito mercantil	Q 8,000

Vehículos	Mobiliario y equipo	Equipo de computación
Q 200,000	Q 80,000	Q 40,000
<u>X 20%</u>	<u>X 20%</u>	<u>X 33.33%</u>
Q 40,000	Q 16,000	Q 13,132

Crédito mercantil

Q 8,000
<u>X 5%</u>
Q 400

2.5.7 Indemnizaciones a empleados

Según el artículo 21 de la Ley inciso 8., se pueden deducir las indemnizaciones pagadas por terminación de la relación laboral, o las reservas que se constituyan hasta el límite del 8.33% del total de las remuneraciones anuales.

De acuerdo al artículo 11 del Reglamento “Indemnizaciones y reserva para Indemnizaciones” son deducibles las indemnizaciones pagadas por terminación de la relación laboral o las asignaciones para formar la reserva para atender su pago. Las deducciones son alternativas, las entidades tienen derecho a elegir entre deducir como gasto el monto de la indemnización efectivamente pagada, o la imputación a la reserva constituida. Si la reserva realmente acumulada no alcanza para cubrir el pago de las indemnizaciones, la diferencia también se puede deducir como gasto del periodo. También establece que debe entenderse por prestaciones laborales las que se concedan al personal de la empresa, conforme a las leyes laborales vigentes y lo que esté contemplado en los pactos colectivos de trabajo, si los hubiere.

Ejemplo

El total de remuneraciones durante el año fue de Q1,000,000. Calcular el valor correspondiente a la reserva para indemnizaciones.

Q1,000,000

X 8.33%

Q 83,300

2.5.8 Diferencial cambiario

De acuerdo con el artículo 21 de la Ley inciso 28, hace referencia a que son deducibles únicamente las pérdidas cambiarias originadas exclusivamente por la compra-venta de moneda extranjera efectuada a las instituciones sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia de Bancos, para las operaciones destinadas a la generación de rentas gravadas. No son deducibles las pérdidas cambiarias que resulten de revaluaciones, re expresiones o remediciones en moneda extranjera que se registren por simples partidas de contabilidad.

El artículo 23 de la Ley “Costos y gastos no deducibles” inciso n), indica que son gastos no deducibles las pérdidas por diferencias de cambio en la compra de divisas para operaciones con otros países, efectuadas por las sucursales, subsidiarias o agencias con su casa matriz o viceversa.

Conforme al artículo 23 de la Ley inciso o), son no deducibles las pérdidas cambiarias originadas de revaluaciones, re expresiones o remediciones en moneda extranjera, que se registren por partidas de contabilidad.

CAPÍTULO III

NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

3.1 Definición

Las Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF- son un conjunto de normas o leyes que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer. No son leyes físicas o naturales que esperaban su descubrimiento, sino más bien son normas que el hombre, de acuerdo sus experiencias comerciales, ha considerado de importancia en la presentación de la información financiera.

Son normas contables de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar la información razonable de la situación financiera de una empresa; son emitidas y modificadas por el International Accounting Standards Board (IASB, anterior International Accounting Standards Committee).

Las normas se conocen con las siglas NIC o NIIF dependiendo de su fecha de aprobación y se puntualizan a través de las "interpretaciones" que se conocen con las siglas SIC y CINIIF. Las normas contables dictadas entre 1973 y 2001, reciben el nombre de "Normas Internacionales de Contabilidad" (NIC) y fueron dictadas por el (IASC) International Accounting Standards Committee. Desde abril de 2001, año de constitución del IASB, este organismo adoptó todas las Normas Internacionales de Contabilidad y continuó su desarrollo, denominando a las nuevas normas: "Normas Internacionales de Información Financiera" (NIIF).

En inglés se conocen bajo las siglas IFRS (International Financial Reporting Standards). Han sido adoptadas oficialmente por la Unión Europea como sus normas contables, en Estados Unidos las entidades cotizadas en bolsa tendrán la posibilidad de elegir si presentan sus estados financieros bajo US GAAP (el estándar nacional) o bajo NIIF, otros países asiáticos y americanos están

adoptando también NIIF. Más de 100 países requieren o permiten el uso de NIIF o están en proceso de sustitución de sus normas nacionales y NIIF.

3.2 Descripción de NIIF que generan diferencias temporarias y/o poseen relación con el cálculo del Impuesto Sobre la Renta diferido

3.2.1 Marco conceptual para la información financiera

Establece los conceptos que deben considerarse en los estados financieros, no es una NIIF y no deroga los requerimientos de NIIF.

Ayuda al IASB en el desarrollo de las normas y a quienes elaboran los estados financieros en la contabilidad de transacciones y sucesos no cubiertos específicamente por una NIIF existente.

El marco conceptual trata:

- a) el propósito de la información financiera,
- b) las características cualitativas que debe incluir la información financiera para que será útil (principalmente relevancia y representación fiel).
- c) Las descripciones de los elementos de los estados financieros (activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos), y su reconocimiento y medición.

Según párrafo 22 “Base de acumulación (o devengo)”, hace referencia que con el fin de cumplir sus objetivos, los estados financieros se preparan tomando en consideración la base de la acumulación o del devengo contable.

Conforme a esta base, los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo), por lo que se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los periodos con los cuales se relacionan.

Los estados financieros elaborados sobre la base de la acumulación o devengo contable informan a los usuarios no solo de las transacciones pasadas que suponen cobros o pagos de dinero, sino también de las obligaciones de pago en el futuro y de los recursos que representan efectivo a cobrar en el futuro. Por todo lo anterior, estos estados suministran el tipo de información, acerca de las transacciones y otros sucesos pasados, que resulta más útil a los usuarios al tomar decisiones económicas.

De acuerdo con el párrafo 95, los gastos se reconocen con base a la asociación directa entre los costes incurridos y la obtención de ingresos si se originan directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos, derivado de ello los costos de venta también se registran en el momento que se activan las terminales.

Se reconoce un gasto en el estado del resultado integral casos cuando surge una obligación derivada de la garantía de un producto.

3.2.2 NIC 1 Presentación de estados financieros

Esta norma se aplica a las políticas contables significativas adoptadas para la preparación y presentación de los estados financieros. De acuerdo con esta norma los estados financieros básicos son:

- a) estado de situación financiera al final del periodo,
- b) estado del resultado integral del periodo,
- c) estado de cambios en el patrimonio del periodo,
- d) estado de flujos de efectivo del periodo,
- e) notas que presenten el resumen de las políticas contables más significativas y otra información explicativa, y

- f) estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo, cuando la entidad aplique una política contable retroactivamente o realice una re expresión retroactiva de partidas en los estados financieros, o cuando reclasifique partidas.

Los párrafos 25 y 26 “Base contable de acumulación (o devengo)”, estipulan que salvo en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, las entidades deben preparar sus estados financieros utilizando la base contable de acumulación (o devengo).

Cuando se emplea la base contable de acumulación o devengo, las partidas se reconocen como activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y/o gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos en el Marco Conceptual para estos elementos.

3.2.3 NIC 2 Inventarios

Debe aplicarse a los estados financieros preparados con base al sistema de costos históricos, en relación con el tratamiento contable que debe darse a las existencias en casos que no sean los siguientes:

- a) trabajos en curso originados por contratos de construcción, incluidos los contratos de servicios directamente relacionados,
- b) títulos financieros; y
- c) existencias de ganado, productos agrícolas y forestales y depósitos de mineral, en la medida en que se valúen a su valor neto de realización.

Esta norma proporciona una guía para la determinación del costo histórico, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el valor en libros al valor neto realizable, para lo cual establece los siguientes conceptos:

Valor neto realizable: Es el precio valorado de venta de un activo menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

El costo de los inventarios puede no ser recuperable parcial o totalmente en caso estar dañados, si se han vuelto obsoletos, sus precios de mercado han caído, los costos estimados para la terminación o venta han aumentado.

Rebajar el saldo hasta que el valor contable sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista en el que los activos no deben valorarse en libros por encima de los importes que se espera recuperar a través de su venta o uso. La rebaja para alcanzar el valor neto realizable, se calcula usualmente para cada tipo de artículo, en algunas circunstancias puede ser apropiado agrupar artículos similares o relacionados con la misma línea de productos, con propósitos o usos finales aproximados, se producen y se venden en la misma área geográfica, los cuales no pueden ser evaluados separadamente de otros artículos de la línea, por razones prácticas.

No es apropiado realizar las rebajas a partir de partidas que reflejen clasificaciones completas de inventarios, por ejemplo sobre la totalidad de los productos terminados, o sobre todos los inventarios en una actividad o segmento geográfico determinados.

Las estimaciones del valor neto realizable se basan en la información más apegada a la realidad que se disponga acerca del importe que se espera recuperar de los inventarios. Estas estimaciones deben tomar en consideración las fluctuaciones de precios o costos relacionados directamente con los hechos ocurridos tras el cierre, en la medida en que estos hechos confirmen condiciones existentes en el fin del periodo.

Al calcular las estimaciones del valor neto realizable, se tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen los inventarios. Por ejemplo, el valor neto realizable del importe de inventarios que se tienen para cumplir con los contratos de venta o de prestación de servicios, se basa en el precio que figura en el contrato. Si los contratos de venta son pactados por menor cantidad que la mantenida en inventario, el valor neto realizable del exceso se determina con base en los precios generales de venta. Es necesario hacer una evaluación del valor neto realizable al final de cada ejercicio.

Cuando las circunstancias que previamente causaron la rebaja hayan dejado de existir, se procede a revertir el importe de la misma, de manera que el nuevo valor contable es el menor entre el costo y el valor neto realizable revisado. Esto ocurrirá, por ejemplo, cuando un artículo del inventario que se lleva al valor neto realizable al momento que ha bajado su precio de venta, se encuentra aún en inventario en un periodo posterior y su precio de venta se ha incrementado.

Valor razonable: Es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo.

Valuación de inventarios: Los inventarios deben ser medidos al costo o al valor neto realizable, tomando en cuenta el menor.

Costo de inventarios: El costo de los inventarios debe comprender todas las erogaciones necesarias para su adquisición y conversión, así como los que se ha incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

Reconocimiento como costo del periodo: Cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de los mismos se reconoce como costo del periodo en el que se reconozcan los ingresos de operación. El importe de cualquier rebaja del valor y/u obsolescencia, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las

demás pérdidas en los inventarios son reconocidas en el periodo en que ocurra la rebaja o pérdida.

3.2.4 NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores

Trata la contabilización de los cambios en las estimaciones contables, errores fundamentales y cambios en las políticas contables. Así como el principio de importancia relativa y materialidad.

Derivado a las incertidumbres relacionadas con mundo de los negocios varias partidas de los estados financieros no pueden ser medidas con precisión, sino solo estimadas. El proceso de estimación implica la utilización de juicios basados en una estimación fiable disponible más reciente, la cual puede hacerse de acuerdo a la historia de la empresa, mediante un estudio por parte de especialistas o creando una política que permita la estimación razonable.

3.2.5 NIC 12 Impuesto a las ganancias

Se aplica para contabilizar el Impuesto Sobre la Renta que se presenta en los estados financieros. Esto incluye la determinación del monto del gasto o ahorro asociado al impuesto a la renta pagado respecto a un período contable y la presentación del monto en los estados financieros.

El objetivo de NIC 12 es dar a conocer el tratamiento contable del impuesto sobre las ganancias (el nombre utilizado en Guatemala es Impuesto Sobre la Renta). El principal problema que se presenta al contabilizar el Impuesto Sobre la Renta es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de:

- a) La recuperación o liquidación en el futuro del valor en libros de los activos y pasivos de la empresa; y
- b) Las transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido reconocidos en los estados financieros.

En el reconocimiento de cualquier activo o pasivo, debe considerarse que estos se recuperarán o liquidarán por los valores que figuran en los libros. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores o menores de los que se tendrían si la recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la empresa debería reconocer un pasivo o activo por el impuesto diferido.

Esta norma también trata del reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto sobre las ganancias en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.

Las empresas deberían contabilizar las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones.

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

El gasto o ingreso por el Impuesto Sobre la Renta comprende la suma del gasto y/o ingreso por el impuesto corriente, y la correspondiente al gasto y/o ingreso por el impuesto diferido.

3.2.5.1 Alcance

NIC 12 se aplica en la contabilización del impuesto a las ganancias. El término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos (nacionales o extranjeros) que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición.

Esta norma no trata los métodos de contabilización de las subvenciones oficiales, ni de los créditos fiscales por inversiones. Sin embargo, la norma estipula la contabilización de las diferencias temporarias que pueden derivarse de las subvenciones o deducciones fiscales.

3.2.5.2 Base fiscal

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

La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que sea deducible fiscalmente de esa partida en ejercicios 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 ingreso ordinario que no resulte imponible en ejercicios futuros.

Algunas partidas tienen base fiscal aunque no se reconozcan como activos ni pasivos en el estado de situación financiera.

Cuando la base fiscal de un activo o un pasivo no resulte obvia inmediatamente es importante considerar el principio sobre el que se basa esta norma, el cual indica que la empresa debe reconocer un pasivo o activo por impuestos diferidos, siempre que la recuperación o el pago del importe en libros de un activo o pasivo vaya a producir pagos fiscales mayores o menores que los que resultarían si esas recuperaciones o pagos no tuvieran consecuencias fiscales.

En los estados financieros consolidados, las diferencias temporarias se determinan 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 jurada del ISR, y lo incluido en los libros fiscales.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos se miden empleando las tasas fiscales que se espera sean de aplicación en el período en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas y leyes fiscales que a la fecha del periodo a informar hayan sido aprobadas o terminado el proceso de aprobación.

De acuerdo con los Apéndices A y B, las transacciones que afectan al estado del resultado integral son:

- a) Ingresos ordinarios correspondientes a la venta de bienes que se llevan a la ganancia contable cuando se entregan los bienes, pero se incluyen en la ganancia fiscal cuando se cobran, en esta operación se genera también una diferencia temporaria deducible por causa de los eventuales inventarios relacionados con la operación.
- b) El costo de los productos vendidos antes de la fecha del periodo sobre el que se informa, se carga en el estado del resultado integral cuando se entregan los bienes o servicios, pero se deduce fiscalmente, para determinar la ganancia fiscal, cuando se reciben los cobros correspondientes, por esto se produce también una diferencia temporaria imponible asociada a la cuenta por cobrar.

3.2.5.3 Diferencias temporarias y permanentes

Existen dos tipos de diferencias entre el resultado contable antes de impuesto a la renta y la renta imponible:

- a) Las que revierten en uno o más períodos futuros, llamadas diferencias temporarias.
- b) Las que nunca revierten, denominadas diferencias permanentes.

Diferencias temporarias

Las diferencias temporarias son causadas por transacciones que afectan en períodos distintos los resultados contables y los resultados fiscales. En consecuencia, estas diferencias originan activos y pasivos por impuestos diferidos, ya que afectan el gasto fiscal por impuesto a la renta y el pasivo a pagar en un ejercicio tributario distinto al de su registro en la base contable.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos, que resultan de estas diferencias temporarias, se basan en el supuesto que se realizarán o se liquidarán por un importe igual a su valor de libros.

Como ejemplo de este tipo de diferencias es la aplicación de la depreciación acelerada para fines contables y de depreciación en línea recta para efectos fiscales, lo cual crea una diferencia en el tiempo entre los resultados fiscales y contables, debido a que en la base contable se registrará el total del gasto en el año que se necesite realizar la aceleración de la depreciación, mientras que en la base fiscal se deduce de la renta neta el valor proporcional que corresponde a cada año.

Clasificación de diferencias temporarias

Las diferencias temporarias se clasifican en diferencias temporarias imposables y deducibles de acuerdo con el efecto futuro que tendrán en la determinación del ISR:

Las diferencias temporarias imponibles al revertirse en el futuro causarán un aumento en el pago de impuesto a la renta y originan pasivos por impuestos diferidos. Un ejemplo de este tipo de diferencias temporarias son las ventas a plazos registradas bajo el método de lo percibido en la base fiscal.

Las diferencias temporarias deducibles al revertirse en el futuro causarán una reducción en el pago del impuesto a la renta y originan activos por impuestos diferidos. Un ejemplo de este tipo de diferencias temporarias son las provisiones para garantías.

Diferencias permanentes

Las diferencias permanentes son causadas por transacciones que son registradas en los estados financieros de una entidad y que, de acuerdo con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no se pueden incluir en la determinación del impuesto a pagar en el periodo de determinación ni en los posteriores. En consecuencia, las diferencias permanentes no originan activos ni pasivos por impuestos diferidos.

3.2.5.4 Activos y pasivos por impuestos diferidos

Activos por impuestos diferidos

Los activos por impuestos diferidos se originan cuando el gasto por impuestos es menor al impuesto causado derivado de las diferencias temporarias deducibles, provocada por el reconocimiento de ingresos en la utilidad fiscal antes de ser reconocidas en la utilidad contable, y/o por el reconocimiento de pérdidas contables antes de ser reconocidas como deducciones autorizadas en la utilidad fiscal.

Ya sea que se trate de mayores ganancias o menores pérdidas fiscales respecto a las contables, en este caso la utilidad fiscal es mayor a la utilidad contable, generando la creación del activo por impuestos diferidos.

Los activos por impuestos diferidos reflejan futuros ahorros impositivos, en caso que se determine que ya no proceden estos futuros ahorros, debe reducirse el activo por impuestos diferidos que no refleja este beneficio futuro, afectando el resultado contable por el mismo monto.

Pasivos por impuestos diferidos

Un pasivo por impuestos diferidos se crea cuando el gasto por impuestos es mayor al impuesto causado, como consecuencia de las diferencias temporarias, recordando que el gasto por impuestos es aquel determinado en el estado del resultado integral, y el impuesto causado es el que va directo al estado de situación financiera.

Lo indicado anteriormente es provocado por el reconocimiento de ganancias, en la utilidad contable, antes de ser reconocidas en la renta neta; o por el reconocimiento de pérdidas, en las deducciones autorizadas, antes de ser reconocidas como gastos en la utilidad contable.

Ya sea que se trate de mayores ganancias o menores pérdidas contables respecto a las fiscales, la utilidad contable es mayor a la utilidad fiscal, generando pasivos por impuestos diferidos.

Los pasivos por impuestos diferidos hacen referencia a futuras salidas de efectivo, en caso que se determine la improcedencia del pasivo por impuestos diferidos, se debe aumentar la utilidad contable por el mismo monto.

Ejemplo

La empresa Antigua, S.A., el primer año obtuvo ingresos por Q50,000, costos y gastos por Q45,000 (de los cuales solamente pudo deducir del ISR Q30,000), a continuación se detalla el escenario en el cual se identifican las diferencias entre la base fiscal y la base contable para el primer año:

	Base Contable			Base Fiscal	
Ingresos	Q	50,000	Ingresos	Q	50,000
Costos y gastos	Q	45,000	Costos y gastos deducibles	Q	30,000
Utilidad contable	Q	<u>5,000</u>	Utilidad fiscal	Q	<u>20,000</u>
Tipo impositivo		31%	Tipo impositivo		31%
Gasto por impuestos	Q	<u>1,550</u>	Impuesto causado	Q	<u>6,200</u>

Las diferencias temporarias se generaron por activos de impuestos diferidos, derivado de las diferencias entre los costos y gastos de la base contable y los costos y gastos que se lograron deducir al momento de calcular el Impuesto Sobre la Renta por Pagar.

Costos y gastos base contable	Q 45,000
Costos y gastos deducibles	<u>Q(30,000)</u>
Diferencias temporarias deducibles	Q 15,000
Tipo impositivo	<u>X 31%</u>
	Q 4,650

El estado de situación financiera y estado del resultado integral de la empresa se ven de la siguiente forma:

Estado de Situación Financiera (1er año)			
ACTIVO		PASIVO Y PATRIMONIO	
Activo corriente		Pasivo corriente	
Efectivo	Q 4,500	Cuentas por pagar	Q 77,078
Cuentas por cobrar	Q 6,000	Impuesto Sobre la Renta por pagar	Q 6,200
	Q 10,500	Total pasivo	Q 83,278
Activo no corriente		Patrimonio neto	
Propiedades y equipo	Q125,000	Capital pagado	Q 45,948
Impuesto Sobre la Renta diferido activo	Q 4,650	Resultado del ejercicio	Q 3,450
	Q129,650	Ganancias acumuladas	Q 7,474
Total activo	Q140,150	Total patrimonio neto	Q 56,872
		Total pasivo y patrimonio	Q140,150

Estado del Resultado Integral (1er año)	
Ingresos	Q 50,000
Gastos	Q(45,000)
Utilidad antes de Impuesto Sobre la Renta	Q 5,000
Impuesto Sobre la Renta	Q (1,550)
Resultado integral total del año	Q 3,450

En el segundo año obtuvo ingresos por Q80,000 (en la base fiscal solamente reconoció Q70,000), costos y gastos por Q30,000 (realizó la deducción de Q10,000 correspondiente a las diferencias temporarias del año anterior y tuvo oportunidad de aprovechar como gastos deducibles Q15,000 los cuales reconocerá en la base contable al siguiente año), a continuación se detalla el escenario en el cual se identifican las diferencias entre la base fiscal y la base contable para el segundo año:

Costos y gastos base contable	Q30,000
Disminución diferencias temporarias año anterior	Q10,000
Gastos aprovechados fiscalmente que se reconocerán contablemente al siguiente año	<u>Q15,000</u>
Costos y gastos deducibles	Q55,000

	Base Contable			Base Fiscal	
Ingresos	Q	80,000	Ingresos	Q	70,000
Costos y gastos	Q	30,000	Costos y gastos deducibles	Q	55,000
Utilidad contable	Q	<u>50,000</u>	Utilidad fiscal	Q	<u>15,000</u>
Tipo impositivo		31%	Tipo impositivo		31%
Gasto por impuestos	Q	<u>15,500</u>	Impuesto causado	Q	<u>4,650</u>

Las diferencias temporarias se generaron por pasivos de impuestos diferidos, derivado de las diferencias entre los costos y gastos de la base contable y los costos y gastos que se aprovecharon como gastos deducibles en la base fiscal que se reconocerán para la base contable en períodos posteriores, así como el reconocimiento de menores ingresos en la base fiscal que en la contable.

Costos y gastos deducibles del año 2	Q 45,000
Costos y gastos base contable	<u>Q(30,000)</u>
Diferencia	Q 15,000
Ingresos base contable	Q 80,000
Ingresos base fiscal	<u>Q(70,000)</u>
Diferencia	Q 10,000
Total diferencias temporarias imponibles	Q 25,000
Tipo impositivo	<u>X 31%</u>
	Q 7,750

Se efectuó también reducción de diferencias temporarias deducibles del año anterior por Q10,000 las cuales generaron una disminución de activos por ISR diferido:

Saldo inicial	Q 4,650
Efecto que afectaron contablemente en el año 1 y aprovechados fiscalmente en el año 2	<u>Q(3,100)</u>
Saldo final	Q 1,550

El estado de situación financiera y estado del resultado integral de la empresa se ven de la siguiente forma:

Estado de Situación Financiera (2do año)			
ACTIVO		PASIVO Y PATRIMONIO	
Activo corriente		Pasivo corriente	
Efectivo	Q 7,200	Cuentas por pagar	Q114,578
Cuentas por cobrar	Q 9,700	Impuesto Sobre la Renta por pagar	Q 4,650
	Q 16,900		Q119,228
Activo no corriente		Pasivo no corriente	
Propiedades y equipo	Q199,900	Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo	Q 7,750
Impuesto Sobre la Renta diferido activo	Q 1,550		
	Q201,450		Q 7,750
		Total pasivo	Q126,978
		Patrimonio neto	
		Capital pagado	Q 45,948
		Resultado del ejercicio	Q 34,500
		Ganancias acumuladas	Q 10,924
		Total patrimonio neto	Q 91,372
Total activo	Q218,350	Total pasivo y patrimonio	Q218,350

De acuerdo con NIC 1, se presentan por separado los activos y pasivos por ISR diferido que surgen de las diferencias temporarias.

Estado del Resultado Integral (2do año)	
Ingresos	Q 80,000
Gastos	Q(30,000)
Utilidad antes de Impuesto Sobre la Renta	Q 50,000
Impuesto Sobre la Renta	Q(15,500)
Resultado integral total del año	Q 34,500

3.2.6 NIC 16 Propiedades, planta y equipo

Trata el criterio contable para inmuebles, maquinaria y equipo. Los principales problemas para contabilizar los inmuebles, maquinaria y equipo son: el momento en que deben reconocerse los activos, la determinación de los valores en libros y los cargos por depreciación que deben reconocerse con relación a ellos, así como la determinación y tratamiento contable de otras disminuciones del valor contable. Esta norma requiere que una partida de inmuebles, maquinaria y equipo sea reconocida como un activo cuando reúne los criterios de definición y reconocimiento para un activo.

El cargo por depreciación de cada año se debe reconocer en el resultado del periodo, salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo.

Es necesario revisar el valor residual y la vida útil de un activo, como mínimo al término de cada ejercicio. La depreciación aún si el valor razonable del activo excede a su importe en libros, siempre y cuando el valor residual del activo no supere al importe en libros del mismo. Las operaciones de reparación y mantenimiento de un activo no evitan realizar la depreciación.

Importe depreciable de un activo: Se determina después de restarle el valor residual. En la práctica, el valor residual de un activo a menudo es insignificante, y por tanto irrelevante en el cálculo del importe depreciable.

Propiedad, planta y equipo: Son los activos tangibles que posee una entidad para utilizarse en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y se esperan usar durante más de un período contable.

Vida Útil: El período en el que la entidad espera utilizar un activo depreciable. La estimación de la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, se calcula con base en un criterio basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

Los terrenos y los edificios son activos separados y se contabilizan por separado, incluso si han sido adquiridos en forma conjunta. Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen vida ilimitada y por tanto no se amortizan. Los edificios tienen una vida limitada por lo que son activos depreciables. Un incremento en el valor de los terrenos en los que se encuentra construido un edificio no afecta la determinación del importe depreciable del edificio.

Deterioro de activos: Es la cantidad que el importe en libros de un activo a excede a su importe recuperable.

Para determinar la vida útil de los elementos de propiedad, planta y equipo, debe considerarse:

- a) La utilización prevista del activo: El uso debe estimarse con base en la capacidad y/o el desempeño físico que se espere del bien.
- b) El desgaste físico esperado: Depende de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en que se utilizará, la programación de reparaciones y mantenimiento, el cuidado y conservación mientras el activo no se utilice.
- c) La obsolescencia técnica o comercial: Corresponde a los cambios o mejoras en la producción, así como en la demanda del mercado de los productos o servicios que se generan con el activo.
- d) Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo: Las fechas de caducidad de los contratos de servicio relacionados.

Valor residual: Es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por desapropiarse del elemento, después de deducir los costos estimados por la desapropiación, si el activo hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

Método de depreciación: El método de depreciación refleja el patrón por medio del cual se espera sean consumidos por parte de la entidad los beneficios económicos futuros del activo.

El método de depreciación aplicado a un activo debe verificarse, como mínimo al término de cada periodo anual y, si hubiera un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambia de criterio para reflejar el nuevo patrón.

Se pueden utilizar varios métodos de depreciación, para distribuir el importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil, los más utilizados son el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción.

La depreciación lineal da lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie. El método de depreciación decreciente en función al saldo del elemento corresponde a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil. El método de las unidades de producción calcula la depreciación conforme la utilización o producción esperada.

La entidad elige el método que refleje de manera razonable el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, el cual se aplica uniformemente en todos los periodos, a menos que se haya producido un cambio en el patrón esperado de consumo los beneficios económicos futuros.

3.2.7 NIC 17 Arrendamientos

Aplica para los arrendatarios y arrendadores, las políticas contables y de revelación, apropiadas, que deben tomarse en consideración en los contratos de arrendamiento financiero y operativo.

Arrendamiento financiero: En el que se trasladan sustancialmente todos los riesgos inherentes a la propiedad del activo.

Arrendamiento operativo: Cualquier acuerdo de arrendamiento distinto al financiero.

Pagos mínimos en el arrendamiento: Son los pagos que se requieren o pueden requerírsele al arrendatario durante el plazo del arrendamiento. Sin embargo, si el arrendatario posee la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente reducido que el valor razonable del activo en el momento en que la opción sea ejercida, de esta forma al inicio del arrendamiento se puede prever con razonable certeza que la opción será ejercida, los pagos mínimos por el arrendamiento comprenden tanto los que se satisfacen en el plazo del mismo hasta la fecha esperada de ejercicio de la opción de compra, como el pago necesario para ejercitar esta opción.

Vida económica: El periodo durante el cual la entidad espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios o; la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios.

Vida útil: Es el periodo de tiempo estimado que comprende desde el inicio del plazo del arrendamiento a lo largo del cual la entidad espera consumir los beneficios económicos incorporados al activo arrendado.

Clasificación de los arrendamientos: Para clasificar los arrendamientos NIC 17 toma en consideración el grado en que los riesgos y ventajas, derivados de la propiedad del activo, afectan al arrendador o al arrendatario.

Si un arrendamiento es financiero u operativo depende de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma del contrato, a continuación se enumeran los requisitos para clasificar un arrendamiento como financiero:

- a) El arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario en el momento de finalizar el plazo del arrendamiento.
- b) El arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea considerablemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción sea ejercida, de modo que al inicio del arrendamiento, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida.
- c) El plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo (debe tomarse en cuenta incluso en caso de que la propiedad no vaya a ser transferida al final de la operación).
- d) Al inicio del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos por el arrendamiento es al menos equivalente al valor razonable del activo objeto de operación.
- e) Los activos arrendados deben ser de una naturaleza especializada que solo ese arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.

3.2.7.1 Contabilización en los estados financieros de los arrendatarios

Arrendamientos financieros: Al inicio del plazo del arrendamiento financiero se reconoce en el estado de situación financiera un pasivo por el mismo importe, equivalente al valor razonable del bien arrendado, o al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento.

El arrendamiento financiero da lugar tanto a un cargo por depreciación en los activos depreciables, como a un gasto financiero en cada periodo. La política de depreciación para activos depreciables arrendados debe tener coherencia con la seguida para el resto de activos depreciables que se posean, y la depreciación contabilizada se calcula sobre lo establecido en NIC 16.

Si no existe certeza razonable que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se deprecia totalmente a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, tomando en consideración el menor.

Arrendamientos operativos: Las cuotas de los arrendamientos operativos se reconocen como gasto de forma lineal, durante el transcurso del plazo del arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto para reflejar de forma adecuada la temporalidad de los beneficios de arrendamiento para el usuario.

3.2.7.2 Contabilización en los estados financieros de los arrendadores

Arrendamientos financieros: Se reconocen en el estado de situación financiera los activos que mantengan en arrendamientos y los presentan como una partida por cobrar, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento.

Todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los bienes son transferidos por el arrendador, y por ello, las sucesivas cuotas a cobrar por el mismo se consideran como reembolsos del principal y remuneración financiera del arrendador por su inversión y servicios.

Arrendamientos operativos: Los arrendadores presentan en su estado de situación financiera los activos dedicados a arrendamientos operativos de acuerdo con la naturaleza de estos bienes.

Los ingresos generados por los arrendamientos operativos se reconocen como ingresos de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto, para reflejar adecuadamente el patrón temporal de consumo derivado del uso del activo arrendado. Los costos incurridos en la obtención de ingresos por arrendamiento incluyendo la depreciación del bien se reconocen como gastos.

3.2.8 NIC 18 Ingresos de actividades ordinarias

Esta norma se aplica en la preparación y presentación de estados financieros como un incremento en los beneficios económicos durante un ejercicio, en la forma de incremento de flujos de efectivo o de activos, o disminución de pasivos; que tienen como resultado un incremento patrimonial, diferente a aquellos incrementos relacionados a contribuciones que provienen de participaciones en el capital. Tiene en consideración el ingreso que se genera en el curso de las actividades ordinarias de una empresa y puede estar referido a una variedad de conceptos como: ventas, honorarios, intereses, dividendos y regalías. El objetivo de esta norma es establecer el tratamiento contable de ingresos provenientes de ciertos tipos de transacciones y eventos.

La principal preocupación en la contabilización de los ingresos, es determinar cuándo se reconocen. El ingreso es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos a la empresa puedan ser medidos confiablemente. Esta norma identifica las circunstancias en las cuales estos criterios son reunidos, para que los ingresos sean reconocidos. También provee guías prácticas para la aplicación de estos criterios.

Los ingresos ordinarios que proceden de la venta de bienes se reconocen en los estados financieros cuando se cumplen las siguientes condiciones:

- a) Se han transferido al comprador los riesgos y ventajas de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
- b) La empresa no conserva para sí ninguna implicación en la venta de los bienes entregados, en el grado usualmente asociado con la propiedad ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
- c) Los ingresos ordinarios pueden ser medidos con fiabilidad;
- d) Existe probabilidad que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;
- e) Los costos incurridos o por incurrir, en relación a la transacción se pueden medir con fiabilidad.

3.2.9 NIC 19 Beneficios a los empleados

En varios países la provisión de prestaciones laborales es un elemento significativo del paquete de beneficios que una empresa ofrece a sus empleados. Es importante que el costo de proporcionar estas prestaciones sea adecuadamente contabilizado y que se hagan las revelaciones apropiadas en los estados financieros de la empresa. El objetivo de esta norma es establecer cuándo debe reconocerse como un gasto el hecho de proporcionar prestaciones laborales y la cantidad que debe ser reconocida.

En esta norma se prescribe el tratamiento contable y revelación respecto de los beneficios a empleados, obligando a la empresa a reconocer lo siguiente:

- a) Pasivo cuando el empleado ha prestado sus servicios a cambio de los cuales se le crea el derecho de recibir pagos en el futuro, y
- b) Gasto cuando la empresa ha consumido el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios en cuestión.

Las retribuciones a los empleados que aplica esta norma proceden de:

- a) Planes u otro tipo de acuerdos formales entre la empresa y sus empleados ya sea individualmente, con grupos particulares de empleados o con los representantes de estos.
- b) Exigencias legales o acuerdos tomados en determinados sectores industriales, por medio de los cuales las empresas quedan obligadas a realizar aportaciones a planes nacionales, provinciales, sectoriales u otros de carácter multi-patronal.
- c) Prácticas sin formalizar que dan lugar a obligaciones de pago implícitas por la entidad.

Los beneficios a los empleados comprenden los siguientes:

- a) A corto plazo para los empleados en activo, tales como sueldos, salarios y contribuciones a la Seguridad Social, ausencias remuneradas por enfermedad o por otros motivos, participación en las ganancias en incentivos y beneficios no monetarios (tales como asistencia médica, disfrute de casas, vehículos y la disposición de bienes, etc.) para los empleados actuales.
- b) Post-empleo, como pensiones, otros beneficios por retiro, seguros de vida y atención médica post-empleo.
- c) A largo plazo, entre los que se incluyen ausencias remuneradas después de largos periodos de servicio, beneficios especiales, beneficios por incapacidad, participación en las ganancias, incentivos y otro tipo de compensación salarial diferida.
- d) Por terminación del contrato.

3.2.10 NIC 21 Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera

Una empresa puede realizar actividades en moneda extranjera de dos maneras: efectuando transacciones en monedas extranjeras o realizando operaciones extranjeras. Con el objetivo de incluir las transacciones en moneda extranjera y

las operaciones extranjeras en los estados financieros de una empresa, las transacciones deben expresarse en la moneda de reporte de la empresa y a los estados financieros de las operaciones extranjeras deben reexpresarse a la moneda de reporte de la empresa.

Las principales consideraciones con relación a las transacciones en moneda extranjera y a las operaciones extranjeras están referidas a la decisión del tipo de cambio a usar y cómo reconocer en los estados financieros las variaciones en los tipos de cambio.

En la norma se establecen los siguientes lineamientos para la información en moneda funcional, sobre las transacciones en moneda extranjera:

Una transacción en moneda extranjera es toda transacción cuyo importe se denomina, o exige su liquidación en una moneda diferente a la moneda funcional entre las que se incluyen aquellas en que la entidad:

- a) Compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera.
- b) Presta o toma prestado fondos, si los importes correspondientes se establecen a cobrar o pagar en una moneda extranjera.
- c) Adquiere o se desapropia de activos, o bien incurre o liquida pasivos, siempre que estas operaciones se hayan denominado en moneda extranjera

Las transacciones en moneda extranjera se registran en el momento de su reconocimiento inicial, utilizando la moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, de la tasa de cambio de contado a la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera.

En cada fecha de periodo a informar, se debe tomar en cuenta lo siguiente:

- a) Las partidas monetarias en moneda extranjera se convierten utilizando la tasa de cambio de cierre.
- b) Las partidas no monetarias en moneda extranjera, que se midan en costo histórico se convierten usando la tasa de cambio en la fecha de transacción.
- c) Las partidas no monetarias que se valoren al valor razonable en una moneda extranjera, se convierten tomando como base las tasas de cambio de la fecha en que se determine este valor razonable.

El reconocimiento de las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias, o al convertir las partidas monetarias a tipos diferentes de los que se utilizaron para su reconocimiento inicial, ya se hayan producido durante el periodo o en estados financieros previos, se registran en los resultados del periodo en el que aparezcan.

3.2.11 NIC 36 Deterioro del valor de los activos

Establece los procedimientos necesarios para que una empresa se asegure que el valor contable de sus activos no es mayor que su importe recuperable.

La pérdida por deterioro del valor es la cantidad en que sobrepasa el importe en libros de un activo o una unidad generadora de efectivo a su importe recuperable. El valor de un activo se deteriora cuando su importe en libros excede a su importe recuperable.

Es necesario que las entidades evalúen al final de cada periodo, si existe algún indicio de deterioro del valor de algún activo. Si existiera, se estimará el importe recuperable del activo.

Independientemente a la existencia de cualquier indicio referente al deterioro del valor, también se tiene que comprobar anualmente el deterioro del valor de cada activo intangible con una vida útil indefinida así como de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, comparando su importe en libros con su importe recuperable.

El importe en valor en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable si este es inferior al importe en libros. Esta reducción se denomina pérdida por deterioro del valor.

La pérdida por deterioro del valor se reconoce en el resultado del ejercicio a menos que el activo se contabilice por su valor revaluado de acuerdo con otra norma por ejemplo el modelo de reevaluación previsto en NIC 16. Cualquier pérdida por deterioro del valor, en los activos revaluados se tratará como un decremento de la revaluación efectuado de acuerdo con la norma.

3.2.12 NIC 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes

Asegura que se aplique un apropiado criterio de reconocimiento y bases de medición, tanto a las provisiones como a los pasivos contingentes y a los activos contingentes, y que en las notas a los estados financieros, se revela suficiente información que permita a los usuarios entender la naturaleza, monto y oportunidad de materialización de estas partidas.

3.2.13 NIC 38 Activos intangibles

El activo intangible es un activo identificable, no monetario y sin apariencia física que posee la empresa para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad. La empresa debe tener el control sobre los mismos y la capacidad de obtención de beneficios económicos futuros.

Algunos activos intangibles pueden estar contenidos en o contener una esencia de naturaleza tangible, como el caso de un disco compacto para los programas informáticos, documentación legal en el caso de una patente o licencia o película. Para determinar si un activo incluye elementos tangibles e intangibles se requiere efectuar un juicio oportuno, y determinar cuál de los dos posee en peso más considerable.

Se puede aplicar esta norma a los gastos de publicidad, gastos de formación del personal, gastos de puesta en marcha de la empresa, y las actividades de investigación y desarrollo de nuevos conocimientos por ejemplo un prototipo.

Para efectuar la amortización se debe reflejar el patrón de consumo, por parte de la empresa, los beneficios económicos derivados del activo, si este no pudiera ser determinado de manera fiable se debe adoptar el método lineal de amortización, la cuota de amortización calculada debe ser cargada como gasto del período.

Un activo intangible adquirido separadamente a otra empresa, se reconoce al precio de adquisición ya que es posible determinar con fiabilidad el precio de mercado, si existe un mercado para esta clase de activo. Para los activos intangibles como los gastos de investigación y desarrollo debe tomarse en cuenta cada una de las fases del proyecto en este tipo de inversiones.

El fondo de comercio adquirido o crédito mercantil, comprende el exceso entre el precio de adquisición de una empresa, por otra y el valor razonable de sus activos y pasivos identificables, el exceso debe contabilizarse como un activo intangible.

La vida útil de un activo intangible puede ser finita o indefinida y, si es finita, se debe evaluar la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil. Un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un

límite previsible al periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la entidad.

3.2.14 NIC 40 Propiedades de inversión

Prescribe el tratamiento contable de las propiedades de inversión y las exigencias de revelación de información correspondientes. Propiedades de inversión son propiedades (terrenos o edificios, considerados en su totalidad o en parte, o ambos) que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para su uso en la producción de bienes o servicios, o para fines administrativos; o su venta en el curso ordinario de los negocios.

La inversión inmobiliaria debe reconocerse como un activo, cuando es probable que los beneficios económicos futuros asociados con la inversión fluyan a la empresa y el costo de la inversión inmobiliaria, pueda ser medido confiablemente.

Una inversión inmobiliaria debe medirse inicialmente a su costo, todo desembolso posterior a su reconocimiento como inversión inmobiliaria, debe agregarse al valor de la inversión, sólo si es probable que los beneficios económicos futuros en exceso fluyan a la empresa. Si no existe esa probabilidad, todo desembolso posterior se reconocerá como gasto.

Posterior al reconocimiento inicial, la empresa debe elegir la política contable, entre el modelo de valor razonable o el modelo del costo.

El modelo de valor razonable, es usualmente su valor de mercado, siendo la mejor evidencia los precios actuales en un mercado activo para inmuebles, similares en la misma zona de ubicación y condición, sujeto al contrato de arrendamiento y otros similares. El valor razonable de las propiedades de inversión no refleja desembolsos futuros que vayan a mejorar la propiedad, ni tampoco los beneficios futuros relacionados con estos desembolsos futuros.

En el modelo del costo, las transferencias entre inversión inmobiliaria o existencias y propiedad, planta y equipo, no cambian el importe en libros del inmueble transferido y no cambia el costo de ese inmueble para propósito de medición o revelación.

Cuando la empresa completa la construcción o desarrollo de una inversión inmobiliaria, construida por la propia entidad, será llevada al valor razonable, cualquier diferencia entre el valor razonable y su valor en libros debe ser reconocida en el estado del resultado integral.

CAPÍTULO IV
DIFERENCIAS ENTRE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN
FINANCIERA Y, LA LEY Y REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DE GUATEMALA

4.1 Venta de terminales y recargas prepago

Una de las actividades principales de una empresa de telecomunicaciones es la venta de tiempo de aire y no la comercialización de terminales, por lo que de acuerdo con NIC 18 el ingreso por la venta de equipos se toma en consideración en el resultado hasta el momento que se activa el celular, al momento de empezar a generar tráfico la empresa inicia a recibir los beneficios económicos, en el caso de la venta de recargas se reconocen como ingreso cuando el tráfico es utilizado, porque conforme se consume el saldo de la recarga la empresa recibe los beneficios económicos. Fiscalmente para los contribuyentes que pagan el ISR con base al Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, reportan y pagan el impuesto por la venta de terminales y/o recargas prepago al momento que son cobrados.

Ejemplo

En el mes de diciembre se vendieron 2,000 terminales a Q700 cada una más IVA, al 31 de diciembre fueron activados 1,400 equipos, el resto iniciaron a generar tráfico durante el mes de enero del año siguiente.

Cálculo

Base contable

En el primer año se reconoce el ingreso únicamente de las terminales activadas

	Cantidad	Precio Unitario	Total
Terminales activadas	1,400	Q 700	Q980,000

Considerando que en el siguiente periodo se activaron el resto de equipos, se calcula el ingreso correspondiente

	Cantidad	Precio Unitario	Total
Terminales vendidas en año 01 y activadas en el año 02	600	Q 700	Q420,000

Base fiscal

Tomando en consideración que en el mes de diciembre del primer año se facturaron los equipos, fiscalmente se reconoce el total del ingreso en el mismo periodo.

	Cantidad	Precio Unitario	Total
Terminales facturadas	2,000	Q 700	Q1,400,000

El efecto en Impuesto Sobre la Renta diferido es el siguiente:

Año	Contable	Fiscal	Variación	Tipo Impositivo	ISR Diferido
01	Q980,000	Q 1,400,000	Q (420,000)	X 31%	Q (25,200)
02	Q420,000	Q -	Q 420,000		Q 25,200

Partidas contables

Base contable

Primer año

Bancos	Q 1,568,000
a: Ventas	Q 980,000
Ingresos diferidos	Q 420,000
IVA débito fiscal	Q 168,000
Venta de 2,000 terminales y reconocimiento como ingreso diferido de 600 no activadas	<u>Q 1,568,000</u> <u>Q 1,568,000</u>

Segundo año

Ingresos diferidos	Q 420,000	
a: Ventas		Q 420,000
Registro del ingreso por 600 terminales vendidas en el año anterior y activadas en el siguiente periodo	<u>Q 420,000</u>	<u>Q 420,000</u>

Base fiscal

Primer año

Bancos	Q 1,568,000	
a: Ventas		Q 1,400,000
IVA débito fiscal		Q 168,000
Contabilización de la venta de 2,000 terminales	<u>Q 1,568,000</u>	<u>Q 1,568,000</u>

4.2 Deterioro del valor de los activos

De acuerdo con NIC 36, todas las pérdidas de valor que sufran los activos de la entidad deben registrarse inmediatamente en el estado del resultado integral; mientras que conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su reglamento para llevar las pérdidas de valor por descomposición o destrucción de bienes al resultado, deben ser comprobados por medio de un auditor fiscal de la Administración Tributaria mediante un acta que haga constar la pérdida del valor, no acepta realizar reservas por este concepto.

Ejemplo

Se compra mobiliario y equipo por Q600,000 más IVA, el 23 de diciembre se comprobó que este mobiliario se deterioró totalmente, el auditor tributario se hizo presente el 14 de enero para emitir el acta correspondiente, en la cual autoriza este gasto como deducible.

Cálculo

En la base contable en el primer año se registra en el resultado el total del valor del mobiliario deteriorado, mientras que en la base fiscal se opera en el primer año el valor de la depreciación y en el segundo año se reconoce como gasto el valor en libros a la fecha de autorización de la baja del activo por parte de la administración tributaria.

A continuación se muestra el cálculo de la depreciación en la base fiscal para el primer año:

Valor de Adquisición	% Legal	Depreciación Anual
Q 600,000	20%	Q 120,000

El efecto en Impuesto Sobre la Renta diferido es el siguiente:

Año	Contable	Fiscal	Variación	Tipo Impositivo	ISR diferido
01	Q600,000	Q120,000	Q 480,000	X 31%	Q 148,800
02	Q -	Q480,000	Q(480,000)		Q (148,800)

Partidas contables

Base contable

Primer año

Mobiliario y equipo	Q	600,000	
IVA crédito fiscal	Q	72,000	
a: Bancos			Q 672,000
Por compra de mobiliario y equipo	<u>Q</u>	<u>672,000</u>	<u>Q 672,000</u>
Gasto por deterioro	Q	600,000	
a: Mobiliario y equipo			Q 600,000
Registro del deterioro del mobiliario y equipo	<u>Q</u>	<u>600,000</u>	<u>Q 600,000</u>

Base fiscal

Primer año

Mobiliario y equipo	Q	600,000	
IVA crédito fiscal	Q	72,000	
a: Bancos			Q 672,000
Por compra de mobiliario y equipo	<u>Q</u>	<u>672,000</u>	<u>Q 672,000</u>
Depreciación gasto	Q	120,000	
a: Depreciación acumulada			Q 120,000
Reconocimiento de la depreciación anual del mobiliario y equipo	<u>Q</u>	<u>672,000</u>	<u>Q 672,000</u>

Segundo año

Gasto por deterioro	Q	480,000	
Depreciación acumulada	Q	120,000	
a: Mobiliario y equipo			Q 600,000
Registro del deterioro del mobiliario y equipo autorizado por el auditor tributario mediante la emisión del acta correspondiente			
	<u>Q</u>	<u>600,000</u>	<u>Q 600,000</u>

4.3 Provisiones por garantías

La garantía surge al momento que una empresa vende un bien obligándose a prestar por cierto tiempo la reparación de los desperfectos, generalmente los de fabricación.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta no permite registrar estimaciones para cubrir garantías, únicamente acepta el gasto hasta el momento en que efectivamente se presta el servicio de garantía, respaldado con la documentación legal correspondiente, puede ser con facturas, consumos de repuestos, reportes de mano de obra etc. En el Marco Conceptual de NIIF se obliga a registrar la provisión al momento de efectuar la venta considerando que inició la obligación de prestar dicha garantía.

Ejemplo

Una empresa vendió un lote de teléfonos celulares por valor de Q70,000, la historia de la entidad demuestra que el gasto por garantías representa un 5% del total de venta. Por estos teléfonos se requirió la garantía hasta en el año 2 por lo que se había provisionado contablemente.

Año	Contable	Fiscal	Variación	Tipo Impositivo	ISR diferido
01	Q 3,500	Q -	Q 3,500	X 31%	Q 1,085
02	Q -	Q3,500	Q(3,500)		Q (1,085)

Partidas contables

Base contable

Primer año

Gasto por garantías	Q	3,500		
a: Provisión para garantías			Q	3,500
Registro de la provisión para garantías por el lote de teléfonos celulares vendidos				
	<u>Q</u>	<u>3,500</u>	<u>Q</u>	<u>3,500</u>

Segundo año

Esta provisión se reversa cuando se presta la garantía.

Provisión para garantías	Q	3,500		
a: Bancos			Q	3,500
Prestación de la garantía por el lote de celulares vendidos el año anterior				
	<u>Q</u>	<u>3,500</u>	<u>Q</u>	<u>3,500</u>

Base fiscal

Segundo año

Gasto por garantías	Q	3,500		
a: Bancos			Q	3,500
Pago de garantías por el lote de celulares vendidos el año anterior, de acuerdo con la documentación de soporte correspondiente				
	<u>Q</u>	<u>3,500</u>	<u>Q</u>	<u>3,500</u>

4.4 Cuentas incobrables

Las cuentas incobrables surgen al momento que un cliente o ciertos clientes dejan de cancelar las cuentas que tienen a su cargo. La estimación para cubrir esta contingencia es el monto máximo que se espera perder por la no recuperabilidad de las cuentas. La diferencia fundamental en la base fiscal y contable es la forma de calcular la estimación.

Con la reserva para cuentas incobrables la diferencia que se origina es en las bases de razonamiento son diferentes debido a que de acuerdo con NIC 8 debe calcularse conforme a la realidad financiera de la empresa en un momento dado, realizando un análisis de las cuentas por cobrar de dudosa recuperación; mientras que la Ley del Impuesto Sobre la Renta esta reserva no puede exceder del 3% sobre las cuentas y documentos por cobrar, lo cual en la mayoría de ocasiones no coinciden.

Ejemplo

El saldo de clientes es de Q9,000,000 y de acuerdo al análisis de cobrabilidad los clientes irrecuperables ascienden a Q500,000, los cuales se declararon totalmente irrecuperables en el segundo año. Las partidas contables serían de la siguiente manera:

Cálculo

Para el primer año en la base contable se registran los Q500,000 de acuerdo con el análisis de cobrabilidad, en la base fiscal se reconoce el 3% del saldo de clientes. Debido a que en el segundo año se declararon totalmente irrecuperables los saldos incobrables tomados en consideración el año anterior, en la base fiscal se contabiliza la diferencia en el gasto.

A continuación se muestra el cálculo de la reserva para cuentas incobrables en la base fiscal del primer año:

Saldo Clientes	% Legal para provisión	Provisión Cuentas Incobrables
Q 9,000,000	3%	Q 270,000

El efecto en Impuesto Sobre la Renta diferido es el siguiente:

Año	Contable	Fiscal	Variación	Tipo Impositivo	ISR diferido
01	Q500,000	Q270,000	Q 230,000	X 31%	Q 71,300
02	Q -	Q230,000	Q(230,000)		Q (71,300)

Partidas contables

Base contable

Primer año

Cuentas incobrables	Q 500,000	
a: Provisión cuentas incobrables		Q 500,000
Contabilización de la provisión para cuentas incobrables de acuerdo con el análisis de cobrabilidad efectuado	<u>Q 500,000</u>	<u>Q 500,000</u>

Segundo año

Provisión cuentas incobrables	Q 500,000	
a: Clientes		Q 500,000
Disminución del saldo de clientes por reconocerse saldos totalmente irrecuperables	<u>Q 500,000</u>	<u>Q 500,000</u>

Base fiscal

Primer año

Cuentas incobrables	Q 270,000	
a: Provisión cuentas incobrables		Q 270,000
Contabilización de la provisión para cuentas Incobrables de acuerdo con el porcentaje le- gal	<u>Q 270,000</u>	<u>Q 270,000</u>

Segundo año

Cuentas incobrables	Q 230,000	
Provisión cuentas incobrables	Q 270,000	
a: Clientes		Q 500,000
Disminución del saldo de clientes por recono- cerse saldos totalmente irre recuperables	<u>Q 500,000</u>	<u>Q 500,000</u>

4.5 Obsolescencia de inventarios

La obsolescencia puede definirse como el fenómeno por el que un producto no puede venderse o rotarse normalmente por situaciones como: vencimiento del producto, influencia de la moda, cambio de tecnología, baja rotación, etc.

De acuerdo con NIC 2, los inventarios se rebajan hasta su valor neto realizable, esto significa se deben comparar los costos del inventario sin importar el método utilizado con los valores de venta que se manejan en el mercado al que pertenece la empresa, de la industria o cualquier otra información que obtenga para aplicar la regla de valor neto realizable, el que sea menor, por lo que todas las pérdidas de valor que sufran los mismos deben de reconocerse en el momento en que ocurren contra el estado del resultado integral.

Conforme a normativas fiscales se debe contar con la presencia de autoridades de la Administración Tributaria o esperar 30 días hábiles para deducir el gasto, si estos no se presentaran para llevar a cabo la revisión.

Ejemplo

Se detectó en una empresa producto vencido por Q200,000, al requerir información al contador general, indicó que el producto no lo reintegrará el proveedor y que los trámites en la SAT los iniciará lo más pronto posible. El problema en estos casos es el cambio de periodo, y asumiendo que el problema se detecta en diciembre de un año, los trámites ante la SAT se harán en el año siguiente, por lo que de acuerdo a las reglas anteriores este producto obsoleto por fecha de vencimiento prácticamente tiene valor cero.

El efecto en Impuesto Sobre la Renta diferido es el siguiente:

Año	Contable	Fiscal	Variación	Tipo Impositivo	ISR diferido
01	Q200,000	Q -	Q 200,000	X 31%	Q 62,000
02	Q -	Q200,000	Q(200,000)		Q (62,000)

El ajuste en la base contable es el siguiente:

Inventario obsoleto gasto	Q 200,000	
a: Provisión para obsolescencia		Q 200,000
Registro de la provisión para obsolescencia del producto vencido	<u>Q 200,000</u>	<u>Q 200,000</u>

Por efectos de control interno no se rebaja directamente el inventario considerando que físicamente el producto está en poder del bodeguero. En caso de rebajarlo se tiene la incertidumbre de que puedan sustraerlo y no detectarlo en los registros auxiliares.

Para la base fiscal en el año que se detectó el producto vencido no se realiza registro. En el año siguiente se contabiliza el problema de la obsolescencia de la siguiente manera:

Gasto por destrucción de inventarios	Q 200,000	
a: Inventario		Q 200,000
Rebaja de inventario del producto vencido según autorización de SAT	<u>Q 200,000</u>	<u>Q 200,000</u>

En el momento en que la SAT acepta la destrucción, en la base contable se reversa la provisión para obsolescencia así:

Provisión para obsolescencia	Q 200,000	
a: Inventario		Q 200,000
Rebaja de inventario del producto vencido según autorización de SAT	<u>Q 200,000</u>	<u>Q 200,000</u>

4.6 Depreciaciones de propiedad, planta y equipo

La depreciación es el desgaste normal que sufre la propiedad, planta y equipo por su uso en la actividad productiva de la empresa, la cual se reconoce en diferentes años al estado del resultado integral.

De acuerdo con NIC 16, para el cálculo de la depreciación se considera la vida útil estimada de los bienes, conforme a la intensidad de uso o desgaste a que son sometidos o por cambios constantes en tecnología, no establece porcentajes definidos. El valor de la depreciación debe distribuirse en línea recta a lo largo de la vida útil estimada de los bienes.

El tratamiento fiscal lo establece la Ley con porcentajes máximos de depreciación, los cuales no coinciden en la mayoría de casos con NIIF debido a que están calculados sobre bases diferentes de medición. Si se reconoce un gasto menor del porcentaje establecido al inicio no puede utilizarse el gasto en otro periodo, y por el contrario se deprecia más de lo establecido es un gasto no deducible.

Ejemplo

Se compró un vehículo valorado en Q100,000, se estimó una vida útil de dos años, los cálculos de depreciación se harían de la siguiente manera:

Cálculo

Debido a que el activo posee una vida útil estimada de dos años, en la base contable se registra como gasto por depreciación Q50,000 anualmente. En la base fiscal se reconoce una depreciación anual de Q20,000 (Q100,000 X 20%).

El efecto en Impuesto Sobre la Renta diferido es el siguiente:

Descripción	AÑO 01	AÑO 02	AÑO 03	AÑO 04	AÑO 05
Depreciación contable	Q50,000	Q50,000	Q -	Q -	Q -
Depreciación fiscal	Q20,000	Q20,000	Q 20,000	Q 20,000	Q 20,000
Variación	Q30,000	Q30,000	Q(20,000)	Q(20,000)	Q(20,000)
Tipo impositivo	X 31%				
ISR diferido	Q 9,300	Q 9,300	Q (6,200)	Q (6,200)	Q (6,200)
Efecto acumulado ISR diferido	Q 9,300	Q18,600	Q 12,400	Q 6,200	Q -

En este caso, el activo se lleva al estado del resultado integral en un periodo más corto en la base contable que en la base fiscal, ya que la depreciación en esta última se contabilizó cinco años, mientras que en la primera fue en dos años, derivado de ello surge Impuesto Sobre la Renta diferido.

4.7 Indemnizaciones a empleados

Según el artículo 82 del decreto 1441 “Código de Trabajo”, la indemnización es el pago adicional a sueldos, comisiones, bonos y otros que se cancela a los empleados de una empresa cuando finalizan su relación laboral. El pago de este rubro depende de la política de la empresa, ya que si cuenta con indemnización universal debe pagarse la indemnización en todas las circunstancias, si no se cuenta con liquidación o indemnización universal debe pagarse cuando un empleado es despedido con causas injustificadas o de muerte.

El pasivo por indemnizaciones tiene un tratamiento definido por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que proporciona dos opciones: Estimar un porcentaje del 8.33 o registrar en el gasto el monto efectivamente pagado por concepto de indemnizaciones, sin importar la política que tenga la empresa al respecto.

Según NIC 19 debe registrarse un gasto y un pasivo con las obligaciones que la empresa adquiera incluso con prácticas no formalizadas. Ello significa que si la empresa tiene la práctica de pagar indemnización universal debe registrar el 100% del pasivo por este concepto.

Ejemplo

Una empresa registró gasto en concepto de sueldos y comisiones de Q9,000,000 anual, el gasto por provisión de indemnizaciones asciende a Q1,800,000, las cuales fueron efectivas al segundo año.

Cálculo

En la base contable se registra el valor total de la estimación realizada Q1,800,000. En la base fiscal se calcula de la siguiente forma para el primer año, en el segundo año debido a que fueron efectivas las indemnizaciones se afecta el gasto por la diferencia.

Sueldos y comisiones	% Legal para provisión	Provisión de indemnizaciones
Q 9,000,000	8.33%	Q 749,700

El efecto en Impuesto Sobre la Renta diferido es el siguiente:

Año	Contable	Fiscal	Variación	Tipo Impositivo	ISR diferido
01	Q1,800,000	Q 749,700	Q 1,050,300	X 31%	Q 325,593
02	Q -	Q1,050,300	Q(1,050,300)		Q (325,593)

4.8 Diferencial cambiario

El diferencial cambiario se origina por fluctuaciones de la moneda nacional respecto de otras monedas, lo cual puede provocar gasto o ingreso en el momento de la valuación de los saldos en moneda extranjera.

En el diferencial cambiario, las diferencias entre NIIF y la Ley del Impuesto Sobre la Renta radican en que la Ley exige que el gasto es deducible solamente en el momento de adquirir las divisas en el mercado bancario que no sean por transacciones con la controladora o subsidiarias, mientras que NIC 21 exige que se valúen todas las partidas monetarias en moneda extranjera al tipo de cambio de cierre, lo cual esta soportado solamente con una partida de contabilidad.

Ejemplo

Una empresa adquirió en el año 1 una deuda por US\$800 al tipo de cambio de Q7.80 por US\$1, al final del año el tipo de cambio era de Q8 por US\$1. Esta deuda se canceló en el año 2 donde seguía vigente el tipo de cambio de cierre anterior.

Cálculo

En el siguiente cuadro se muestra la valoración en quetzales de la deuda adquirida en dólares en cada momento de valoración, así como el efecto del diferencial cambiario surgido por el efecto de valuación:

Momento de Valoración	Monto en US\$	TC	Monto en Q	Diferencial
Adquisición de deuda	US\$800	Q7.80 por US\$1	Q 6,240	Q -
Cierre año 1	US\$800	Q8.00 por US\$1	Q 6,400	Q 160
Cancelación de deuda	US\$800	Q8.00 por US\$1	Q 6,400	Q -

El diferencial cambiario se afecta en la base contable al momento de la valuación de los saldos en dólares al tipo de cambio de cierre, mientras que en la base fiscal se registra en momento de realizar el pago.

El efecto en Impuesto Sobre la Renta diferido es el siguiente:

Año	Contable	Fiscal	Variación	Tipo Impositivo	ISR diferido
01	Q 160	Q -	Q 160	X 31%	Q 50
02	Q -	Q160	Q (160)		Q (50)

Partidas contables

Base contable:

Primer año

Bancos	Q	6,240	
a: Cuentas por pagar			Q 6,240
Registro de deuda adquirida	Q	6,240	Q 6,240
<hr/>			
Diferencial cambiario gasto	Q	160	
a: Cuentas por pagar			Q 160
Diferencial cambiario surgido por el efecto de valuación de la deuda al tipo de cambio de cierre	Q	160	Q 160
<hr/>			

Segundo año

Cuentas por pagar	Q	6,400		
a: Bancos			Q	6,400
Pago de la deuda adquirida en año anterior	Q	6,400	Q	6,400

Base fiscal

Primer año

Bancos	Q	6,240		
a: Cuentas por pagar			Q	6,240
Registro de deuda adquirida	Q	6,240	Q	6,240

Segundo año

Cuentas por pagar	Q	6,240		
Diferencial cambiario gasto	Q	160		
a: Bancos			Q	6,400
Pago de la deuda adquirida en año anterior	Q	6,400	Q	6,400

4.9 Arrendamientos

El arrendamiento es una operación en la cual una persona individual o jurídica propietaria de un bien (arrendador), lo entrega para su utilización a otra (arrendatario) a cambio de una renta. Existen dos tipos de arrendamiento, el financiero y el operativo.

Con base en la Ley no existe un tratamiento específico para el arrendamiento financiero, únicamente hace referencia a que el alquiler de bienes muebles o inmuebles se considera como gasto deducible, de esta manera solo reconoce el tipo de arrendamiento operativo; en Normas Internacionales de Información

Financiera el arrendatario debe contabilizar como propiedad, planta y equipo los bienes objeto del contrato de arrendamiento, depreciarlos de acuerdo a la vida útil, y registrar la obligación o cuenta por pagar por el contrato.

De acuerdo con NIIF, para los arrendamientos financieros desde el punto de vista del arrendador, los activos que se mantengan en alquiler deben de ser presentados como una cuenta por cobrar, afectando el ingreso por el total del valor de venta y el costo por su valor reconocido en el inventario debido a que todos los riesgos y ventajas de la propiedad han sido transferidos al arrendatario. La Ley del Impuesto Sobre la Renta indica que los ingresos se reportan al fisco de acuerdo a lo estipulado el contrato de arrendamiento financiero que puede ser en uno o varios años.

Ejemplo

La empresa Los Extremos, S. A. es propietaria de vehículos con valor de venta total de Q8,000,000 más IVA, su costo del 45% del valor de venta, los cuales otorga en arrendamiento bajo el sistema leasing a la empresa Los Intrusos, S. A., por un periodo de tres años. La vida útil estimada de la flota de vehículos es de cinco años.

a) Registros del arrendatario:

En el caso de los arrendamientos bajo el sistema leasing, el arrendatario registra en los resultados de la base contable el valor de la depreciación de los bienes de acuerdo con la vida útil estimada, en la base fiscal se reconoce como gasto el valor pagado por la renta mensual.

A continuación se muestra el cálculo de las operaciones en cada base:

Base contable

Valor de Adquisición	Vida Útil	Depreciación Anual
Q 8,000,000	5 años	Q 1,600,000

Base fiscal

Valor de Vehículos	Años en arrendamiento	Renta Anual
Q 8,000,000	3	Q 2,666,667

El efecto en Impuesto Sobre la Renta diferido es el siguiente:

Año	Contable	Fiscal	Variación	ISR diferido	Tipo Impositivo	Efecto acumulado ISR diferido
01	Q1,600,000	Q2,666,667	Q(1,066,667)	Q (330,667)		Q (330,667)
02	Q1,600,000	Q2,666,667	Q(1,066,667)	Q (330,667)		Q (661,334)
03	Q1,600,000	Q2,666,667	Q(1,066,667)	Q (330,666)	X 31%	Q (992,000)
04	Q1,600,000	Q -	Q 1,600,000	Q 496,000		Q (496,000)
05	Q1,600,000	Q -	Q 1,600,000	Q 496,000		Q -

Partidas contables

Base contable

Las transacciones se operan durante cinco años que es la vida útil de los activos.

Primer año

Vehículos	Q 8,000,000
IVA crédito fiscal	Q 320,000
a: Bancos	Q 2,986,667
Cuentas por pagar	Q 5,333,333
Registro de la deuda adquirida por los vehículos arrendados bajo el sistema leasing	<u>Q 8,320,000</u> <u>Q 8,320,000</u>

Depreciación gasto	Q 1,600,000
a: Depreciación acumulada	Q 1,600,000
Depreciación anual de los vehículos arrendados bajo el sistema leasing	<u>Q 1,600,000</u> <u>Q 1,600,000</u>

Segundo año

Cuentas por pagar	Q 2,666,667
IVA crédito fiscal	Q 320,000
a: Bancos	Q 2,986,667
Pago por el segundo año de arrendamiento por los vehículos alquilados bajo el sistema leasing	<u>Q 2,986,667</u> <u>Q 2,986,667</u>

Depreciación gasto	Q 1,600,000
a: Depreciación acumulada	Q 1,600,000
Depreciación anual de los vehículos arrendados bajo el sistema leasing	<u>Q 1,600,000</u> <u>Q 1,600,000</u>

La primera partida se repite el tercer año, la póliza por depreciación es el mismo para el tercer, cuarto y quinto año.

Base fiscal

Los registros en la base fiscal se hacen los tres años que se pagó el contrato de arrendamiento, de la siguiente forma para cada año:

Arrendamiento gasto	Q 2,666,667
IVA Crédito Fiscal	Q 320,000
a: Bancos	Q 2,986,667
Pago por el arrendamiento anual de los vehículos alquilados bajo el sistema leasing	<u>Q 2,986,667</u> <u>Q 2,986,667</u>

b) Registros del arrendador:

En la base contable se registra el costo y el ingreso por la venta de los vehículos al momento de brindarlos en leasing, en la base fiscal se reconoce el ingreso al recibir el pago por el arrendamiento de los bienes y el costo cuando el arrendatario ejerce la opción de compra.

El efecto en Impuesto Sobre la Renta diferido es el siguiente:

Año	Contable			Fiscal			Variación	Tipo impositivo	ISR diferido	Efecto acumulado ISR diferido
	Ingreso	Costo	Margen	Ingreso	Costo	Margen				
01	Q8,000,000	Q3,600,000	Q4,400,000	Q 2,666,667	Q -	Q 2,666,667	Q 1,733,333		Q 537,333	Q 537,333
02	Q -	Q -	Q -	Q 2,666,667	Q -	Q 2,666,667	Q (2,666,666)	X31%	Q (826,666)	Q (289,333)
03	Q -	Q -	Q -	Q 2,666,667	Q 3,600,000	Q (933,333)	Q 933,333		Q 289,333	Q -

Partidas contables

Base contable

Primer año

Cuentas por cobrar	Q 5,333,333
Bancos	Q 2,986,667
a: Arrendamiento ingreso	Q 8,000,000
IVA débito fiscal	Q 320,000
Registro de la cuenta por cobrar surgida por los vehículos dados en arrendamiento bajo el sistema leasing	<u>Q 8,320,000</u> <u>Q 8,320,000</u>
Costo de ventas	Q 3,600,000
a: Inventario	Q 3,600,000
Costo de los vehículos dados en arrendamiento bajo el sistema leasing	<u>Q 3,600,000</u> <u>Q 3,600,000</u>

Segundo año

Bancos	Q 2,986,667	
a: Cuentas por cobrar		Q 2,666,667
IVA débito fiscal		Q 320,000
Cobro del segundo año de arrendamiento de los vehículos dados en alquiler bajo el sistema leasing	<u>Q 2,986,667</u>	<u>Q 2,986,667</u>

Esta partida se vuelve a realizar en el tercer año.

Base fiscal

Al igual que en la contabilidad del arrendatario, la siguiente operación en la base fiscal se registra en los tres años del contrato de arrendamiento.

Bancos	Q 2,986,667	
a: Arrendamiento ingreso		Q 2,666,667
IVA débito fiscal		Q 320,000
Cobro anual del arrendamiento de los vehículos dados en alquiler bajo el sistema leasing	<u>Q 2,986,667</u>	<u>Q 2,986,667</u>

Se registra el costo al momento de finalizar los pagos

Costo de ventas	Q 3,600,000	
a: Inventario		Q 3,600,000
Costo de los vehículos dados en arrendamiento bajo el sistema leasing	<u>Q 3,600,000</u>	<u>Q 3,600,000</u>

4.10 Suscripciones cobradas por anticipado

Corresponde a la emisión y cobro de las suscripciones de revistas, periódicos, folletos y otros que normalmente se reparte por un año y se cobran al inicio de la suscripción. No se enfocará para quien recibe la suscripción puesto que para estas entidades en la mayoría de casos son montos inmateriales.

En la mayoría de suscripciones primero se cobra el producto objeto de suscripción y luego se hace entrega de los bienes durante el tiempo pactado.

La Ley del ISR deja abierta la posibilidad para la utilización del método de lo percibido en el cual se registran las transacciones en el momento en que son efectivamente cobradas, sin importar la transferencia de dominio y de los riesgos. Las diferencias temporarias se dan cuando en la base fiscal se registran las transacciones con base al método de percibido.

En el caso de las suscripciones, la entidad emisora las factura y cobra al inicio de la operación sin importar la fecha de entrega del bien. En NIC 18 se exige que la venta y sus respectivos costos se registren hasta el momento en que se entreguen los bienes (en este caso periódicos, revistas, etc.), debido a que en este momento se transfieren las ventajas inherentes a la propiedad.

Las diferencias temporarias surgen debido a que en la base fiscal los ingresos quedan registrados totalmente en el periodo en que se vende la suscripción y en la base contable hasta en el momento en que efectivamente se entregan los productos objeto de la suscripción.

Ejemplo

Se vendió una suscripción anual por Q150 más IVA en el mes de agosto, la empresa registra en la base fiscal sus transacciones de acuerdo al método de lo percibido de acuerdo con la autorización emitida por SAT.

Cálculo

En la base contable se reconoce en el ingreso del primer año el valor de la suscripción correspondiente a los meses de agosto a diciembre de ese período, en el siguiente cuadro se ejemplifica cómo se registra el ingreso en cada año.

Año	Meses	Ingreso
01	Agosto-Diciembre	Q 63
02	Enero-Julio	Q 87
Total		Q 150

En la base fiscal se registra el total del ingreso en el primer año por haberse cobrado el valor de la suscripción en ese periodo.

El efecto en Impuesto Sobre la Renta diferido es el siguiente:

Año	Contable	Fiscal	Variación	Tipo impositivo	ISR diferido
01	Q 63	Q150	Q (87)	X31%	Q (27)
02	Q 87	Q -	Q 87		Q 27

Partidas contables

Base contable

Primer año

Bancos	Q	168	
a: Ingresos por suscripciones		Q	63
Anticipo de clientes		Q	87
IVA débito fiscal		Q	18
Venta de suscripción anual en el mes de agosto	<u>Q</u>	<u>168</u>	<u>Q</u> <u>168</u>

Segundo año

Anticipo de clientes	Q	87	
a: Ingresos por suscripciones			Q 87
Reconocimiento del ingreso correspondiente			
A los meses de enero a julio por la suscripción			
anual vendida el periodo anterior	<u>Q</u>	<u>87</u>	<u>Q 87</u>

Base fiscal

Primer año

Bancos	Q	168	
a: Ingresos por suscripciones			Q 150
IVA débito fiscal			Q 18
Por venta de suscripción anual	<u>Q</u>	<u>168</u>	<u>Q 168</u>

4.11 Ventas a plazos

Las ventas a plazos registradas bajo el método de lo percibido corresponden a transacciones en las cuales el bien ha sido entregado, pero se concede al cliente la oportunidad de pagar la deuda luego de haberlo recibido. Es un método que debe ser autorizado por la SAT.

El enfoque de las Normas Internacionales de Información Financiera y de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es similar, considerando que en NIIF únicamente se acepta el método de lo devengado y la Ley del ISR da la opción para utilizar también el método de lo percibido.

Con base en NIC 18 los ingresos por ventas de bienes deben de llevarse al estado del resultado integral en el momento de la entrega real y no cuando se cobran, asimismo los estados financieros deben de prepararse cumpliendo con el método contable de lo devengado.

Ejemplo

Se vendió mercancía por valor de Q4,000 más IVA, concediéndole al cliente cuatro años para pagar mensualmente lo adeudado. La contabilidad en la base fiscal la realiza tomando en consideración el método de lo percibido.

Cálculo

El ingreso en la base contable se reconoce la totalidad de la venta en el primer año en el cual se efectuó la transferencia de dominio y del riesgo, mientras que en la base fiscal se opera el valor cobrado.

El efecto en Impuesto Sobre la Renta diferido es el siguiente:

Año	Contable	Fiscal	Variación	Tipo impositivo	ISR diferido	Efecto acumulado ISR diferido
01	Q 4,000	Q1,000	Q 3,000		Q 930	Q 930
02	Q -	Q1,000	Q (1,000)	X31%	Q(310)	Q 620
03	Q -	Q1,000	Q (1,000)		Q(310)	Q 310
04	Q -	Q1,000	Q (1,000)		Q(310)	Q -

Partidas contables

Base contable

Primer año

Bancos	Q	1,120		
Cuentas por cobrar	Q	3,000		
a: Ventas			Q	4,000
IVA débito fiscal			Q	120
Venta de mercadería con plazo de cobro de cuatro años				
	Q	4,120	Q	4,120

Segundo año

Bancos	Q	1,120		
a: Cuentas por cobrar			Q	1,000
IVA débito fiscal			Q	120
Cobro del monto adeudado para el segundo año de la mercadería vendida a plazos				
	Q	1,120	Q	1,120

Para el resto de años se opera el mismo asiento contable.

Base fiscal

Primer año

Bancos	Q	1,120		
a: Ventas			Q	1,000
IVA débito fiscal			Q	120
Cobro del monto adeudado para el primer año de la mercadería vendida a plazos				
	Q	1,120	Q	1,120

Para el resto de años se opera el mismo asiento contable.

4.12 Amortización de intangibles

Los activos intangibles conforme a la Ley del ISR se deben de amortizar siguiendo el método de línea recta en un período de no menor de cinco años, de acuerdo con NIC 38 (dependiendo de las características del activo) puede tener una vida útil finita que en algunos casos es menor a cinco años, o poseer una vida útil indefinida.

Ejemplo

Se invirtió en gastos de desarrollo por Q10,000, los cuales se consideró que se obtendrán beneficios económicos durante tres años.

Cálculo

En la base contable se registra la amortización de los gastos de desarrollo durante el periodo que se obtienen los beneficios económicos, en la base fiscal se amortiza en cinco años.

El efecto en Impuesto Sobre la Renta diferido es el siguiente:

Año	Contable	Fiscal	Variación	Tipo impositivo	ISR diferido	Efecto acumulado ISR diferido
01	Q 3,333	Q2,000	Q 1,333		Q 413	Q 413
02	Q 3,333	Q2,000	Q 1,333		Q 413	Q 826
03	Q 3,334	Q2,000	Q 1,334	X31%	Q 414	Q 1,240
04	Q -	Q2,000	Q(2,000)		Q (620)	Q 620
05	Q -	Q2,000	Q(2,000)		Q (620)	Q -

Partidas contables

Base contable

Amortización de gastos de desarrollo	Q	3,333		
a: Amortización acumulada de gastos de desarrollo			Q	3,333
Registro de la amortización anual de los gastos de desarrollo	<u>Q</u>	<u>3,333</u>	<u>Q</u>	<u>3,333</u>

Esta póliza se opera en los tres años.

Base fiscal

Amortización de gastos de desarrollo	Q	2,000		
a: Amortización acumulada de gastos de desarrollo			Q	2,000
Registro de la amortización anual de los gastos de desarrollo	<u>Q</u>	<u>2,000</u>	<u>Q</u>	<u>2,000</u>

Esta partida se realiza durante los cinco años.

4.13 Mejoras a propiedades de inversión reconocidas por su valor razonable
Según NIC 40 las mejoras a las propiedades de inversión que han sido reconocidas por su valor razonable deben de registrarse como parte del gasto del período; la ley del Impuesto Sobre la Renta indica que estas mejoras deben capitalizarse a la propiedad, planta y equipo porque prolonga su vida útil, y se deprecien conforme a los porcentajes de ley establecidos.

Ejemplo

Se poseen en arrendamiento edificios propiedad de la empresa, a los cuales se han realizado restauraciones por Q560,000 que incrementan la perdurabilidad de los mismos.

Cálculo

El gasto generado por las restauraciones es de Q500,000 debido a que se resta el valor del IVA (Q560,000 / 1.12).

En la base contable se registra en el gasto la totalidad de las mejoras realizadas a los edificios, en la base fiscal el gasto se reconoce como depreciación conforme al porcentaje fiscal.

A continuación se muestra el cálculo de la depreciación fiscal anual:

Valor de mejoras	% Legal de depreciación anual	Depreciación Anual
Q 500,000	20%	Q 25,000

El efecto en Impuesto Sobre la Renta diferido es el siguiente:

Año	Contable	Fiscal	Variación	Tipo impositivo	ISR diferido	Efecto acumulado ISR diferido
01	Q500,000	Q25,000	Q 475,000		Q 147,250	Q 147,250
02	Q -	Q25,000	Q (25,000)		Q (7,750)	Q 139,500
03	Q -	Q25,000	Q (25,000)		Q (7,750)	Q 131,750
04	Q -	Q25,000	Q (25,000)		Q (7,750)	Q 124,000
05	Q -	Q25,000	Q (25,000)		Q (7,750)	Q 116,250
06	Q -	Q25,000	Q (25,000)		Q (7,750)	Q 108,500
07	Q -	Q25,000	Q (25,000)		Q (7,750)	Q 100,750
08	Q -	Q25,000	Q (25,000)		Q (7,750)	Q 93,000
09	Q -	Q25,000	Q (25,000)		Q (7,750)	Q 85,250
10	Q -	Q25,000	Q (25,000)	X31%	Q (7,750)	Q 77,500
11	Q -	Q25,000	Q (25,000)		Q (7,750)	Q 69,750
12	Q -	Q25,000	Q (25,000)		Q (7,750)	Q 62,000
13	Q -	Q25,000	Q (25,000)		Q (7,750)	Q 54,250
14	Q -	Q25,000	Q (25,000)		Q (7,750)	Q 46,500
15	Q -	Q25,000	Q (25,000)		Q (7,750)	Q 38,750
16	Q -	Q25,000	Q (25,000)		Q (7,750)	Q 31,000
17	Q -	Q25,000	Q (25,000)		Q (7,750)	Q 23,250
18	Q -	Q25,000	Q (25,000)		Q (7,750)	Q 15,500
19	Q -	Q25,000	Q (25,000)		Q (7,750)	Q 7,750
20	Q -	Q25,000	Q (25,000)		Q (7,750)	Q -

Partidas contables

Base contable

Mejoras a edificios arrendados	Q	500,000	
IVA crédito fiscal	Q	60,000	
a: Cuentas por pagar			Q 560,000
Registro del gasto por restauraciones a edificios arrendados	<u>Q</u>	<u>560,000</u>	<u>Q 560,000</u>

Base fiscal

Edificios	Q	500,000	
IVA crédito fiscal	Q	60,000	
a: Cuentas por pagar			Q 560,000
Capitalización de las restauraciones a edificios arrendados	<u>Q</u>	<u>560,000</u>	<u>Q 560,000</u>
Depreciación de edificios	Q	25,000	
a: Depreciación acumulada de edificios			Q 25,000
Depreciación anual de las restauraciones a edificios arrendados	<u>Q</u>	<u>25,000</u>	<u>Q 25,000</u>

Esta partida se opera durante los veinte años.

CAPÍTULO V

CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO EN UNA COMPAÑÍA DE TELECOMUNICACIONES

5.1 Proceso para cálculo del Impuesto Sobre la Renta diferido

En la elaboración de la declaración del Impuesto Sobre la Renta se pueden presentar diferencias temporarias entre los valores contables y fiscales originando el impuesto diferido activo o pasivo; sin embargo, también es común encontrar las diferencias permanentes por concepto de limitaciones, prohibiciones y beneficios tributarios que en el tiempo no modifican el impuesto por pagar.

Debido a que las diferencias temporarias y permanentes pueden ocurrir en el mismo año o periodo gravable, se considera necesario presentar los siguientes cálculos para determinar el Impuesto Sobre la Renta diferido:

- a) Impuesto corriente, se toma la utilidad contable para sumarle los costos y gastos no deducibles y restarle los ingresos no gravados (diferencias permanentes o temporarias), el resultado obtenido se multiplica por el tipo impositivo del Impuesto Sobre la Renta.
- b) Impuesto diferido, tomando las diferencias temporarias y se multiplica por la tasa nominal de impuesto, se deberá tener en cuenta que las diferencias temporarias por ingresos generan impuesto diferido pasivo mientras las relacionadas con costos y/o gastos originan impuesto diferido activo.
- c) Impuesto por pagar, se toma la renta imponible y se multiplica por la tarifa nominal del Impuesto Sobre la Renta.

5.2 Principales diferencias temporarias en una empresa de telecomunicaciones

De las diferencias temporarias tratadas en el capítulo IV, las que se pueden dar en una empresa de telecomunicaciones son las siguientes:

Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas

- Deterioro del valor de los activos
- Provisiones por garantías
- Cuentas incobrables
- Obsolescencia de inventarios
- Depreciaciones de propiedad, planta y equipo
- Indemnizaciones a empleados
- Diferencial cambiario
- Arrendamientos
- Amortización de intangibles
- Mejoras a propiedades de inversión reconocidas por su valor razonable

Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas

- Venta de terminales y recargas prepago

5.3 Desarrollo del caso práctico de acuerdo con el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas

5.3.1 Información Financiera de la Compañía

Los estados financieros que se presentan se han elaborado siguiendo los lineamientos establecidos en las Normas Internacionales de Información Financiera, así como los aspectos fiscales regulados en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Libro I “Impuesto Sobre la Renta” del Decreto 10-2012 “Ley de Actualización Tributaria”.

En el ejemplo se estarán tomando en consideración los años 2012 y 2013, a manera didáctica para las cifras de 2012 (año en el cual estaba vigente el decreto 26-92) se tendrán en cuenta las disposiciones del Decreto 10-2012.

Telecomunicaciones Digitales, S.A.
Estado de Situación Financiera
Al 31 de diciembre de 2013 y 2012

Notas		Año 2013		Año 2012	
		Contable	Fiscal	Contable	Fiscal
	ACTIVO				
	Activo corriente				
	Efectivo	Q 497,460	Q 497,460	Q 299,899	Q 299,899
4	Cuentas por cobrar	Q2,647,262	Q2,750,608	Q2,586,588	Q2,573,552
5	Inventarios	Q 439,331	Q 439,331	Q 209,363	Q 348,863
	Gastos anticipados	Q 324,645	Q 324,645	Q 520,328	Q 520,328
		Q3,908,698	Q4,012,044	Q3,616,178	Q3,742,642
	Activo no corriente				
6	Propiedades y equipo	Q2,991,046	Q2,738,904	Q3,294,428	Q3,168,357
11	Impuesto Sobre la Renta diferido activo	Q 36,079	Q -	Q 43,245	Q -
		Q3,027,125	Q2,738,904	Q3,337,673	Q3,168,357
	Total activo	Q6,935,823	Q6,750,948	Q6,953,851	Q6,910,999
	PASIVO Y PATRIMONIO				
	Pasivo corriente				
7	Cuentas por pagar	Q1,818,817	Q1,825,171	Q1,530,374	Q1,540,958
10	Impuesto Sobre la Renta por pagar	Q 332,298	Q 332,298	Q 324,054	Q 324,054
	Ingresos diferidos	Q 624,318	Q 624,318	Q 946,050	Q 946,050
		Q2,775,433	Q2,781,787	Q2,800,478	Q2,811,062
	Pasivo no corriente				
	Indemnizaciones por pagar	Q 45,051	Q 45,051	Q 21,951	Q 21,951
	Préstamos bancarios	Q 828,532	Q 828,532	Q1,722,038	Q1,722,038
11	Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo	Q 84,175	Q -	Q 46,404	Q -
		Q 957,758	Q 873,583	Q1,790,393	Q1,743,989
	Total pasivo	Q3,733,191	Q3,655,370	Q4,590,871	Q4,555,051
	Patrimonio neto				
	Resultado del ejercicio	Q 839,652	Q 739,630	Q 728,313	Q 721,281
	Ganancias acumuladas	Q 728,313	Q 721,281	Q -	Q -
	Capital pagado	Q1,634,667	Q1,634,667	Q1,634,667	Q1,634,667
	Total patrimonio neto	Q3,202,632	Q3,095,578	Q2,362,980	Q2,355,948
	Total pasivo y patrimonio	Q6,935,823	Q6,750,948	Q6,953,851	Q6,910,999

Telecomunicaciones Digitales, S.A.
Estado de Resultado Integral
Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2013 y 2012

Notas		Año 2013		Año 2012	
		Contable	Fiscal	Contable	Fiscal
	Ingresos	Q 6,660,964	Q 6,660,964	Q 6,075,237	Q 6,075,237
	Costo de ventas	Q (4,717,009)	Q (4,717,009)	Q (4,232,295)	Q (4,232,295)
	Margen bruto	Q 1,943,955	Q 1,943,955	Q 1,842,942	Q 1,842,942
	Gastos de operación				
	Sueldos	Q (292,801)	Q (292,801)	Q (263,521)	Q (263,521)
8	Depreciaciones	Q (303,382)	Q (429,453)	Q (303,382)	Q (429,453)
	Indemnizaciones	Q (24,390)	Q (24,390)	Q (21,951)	Q (21,951)
	Cuentas incobrables	Q (121,858)	Q (5,476)	Q (66,558)	Q (79,594)
9	Obsolescencia de inventarios	Q -	Q (139,500)	Q (139,500)	Q -
	Total gastos de operación	Q (742,431)	Q (891,620)	Q (794,912)	Q (794,519)
	Resultado operativo	Q 1,201,524	Q 1,052,335	Q 1,048,030	Q 1,048,423
	Otros ingresos y gastos				
	Otros gastos	Q (3,339)	Q (3,339)	Q (3,088)	Q (3,088)
	Diferencial cambiario	Q 18,702	Q 22,932	Q 10,584	Q -
	Total otros ingresos y gastos	Q 15,363	Q 19,593	Q 7,496	Q (3,088)
	Utilidad antes de impuesto a las ganancias	Q 1,216,887	Q 1,071,928	Q 1,055,526	Q 1,045,335
10	Impuesto a las ganancias	Q (377,235)	Q (332,298)	Q (327,213)	Q (324,054)
	Resultado integral total del Año	Q 839,652	Q 739,630	Q 728,313	Q 721,281

Telecomunicaciones Digitales, S.A.
Notas a los Estados Financieros
Al 31 de diciembre de 2013 y 2012

Las notas a los estados financieros que se detallan, se realizaron para efectos de ISR diferido.

1 Breve historia de la empresa

Telecomunicaciones Digitales, S.A. es una compañía mercantil anónima, constituida por tiempo indefinido el día 19 de abril de 2012.

La Compañía tiene su domicilio social en la Ciudad de Guatemala, en la 13 calle 3-49 Zona 09, y tiene asignado el Número de Identificación Tributaria (NIT) número 3840293-9.

El objeto social básico de Telecomunicaciones Digitales es la prestación de toda clase de servicios de telecomunicaciones, así como de los servicios auxiliares o complementarios o derivados de su actividad comercial.

2 Unidad monetaria

Los estados financieros y sus integraciones están expresados en quetzales, moneda oficial de la República de Guatemala, al final de los años 2013 y 2012 el tipo de cambio respecto al dólar de los Estados Unidos de América era de Q7.81 y Q7.90 por U\$1.00, respectivamente.

3 Políticas contables

La compañía ha elaborado sus políticas contables conforme Normas Internacionales de Información Financiera, que establecen la ejecución de ajustes en algunos rubros que forman parte integral de los estados financieros, lo anterior desde la perspectiva de determinados supuestos que puedan ocurrir durante el

período contable del cual se están reportando las cifras. A continuación se presentan las políticas contables más importantes:

Inventarios

Son valorizados al costo promedio y al cierre de cada período es reducido a su valor de mercado si éste es menor. Al final de cada período se hace el análisis de obsolescencia y se contabiliza la provisión para inventarios, que se realiza para cubrir el riesgo de obsolescencia, pérdida y daño de los artículos del inventario.

Propiedades, Planta y Equipo

Los elementos que forman parte de este rubro son registrados al costo en el momento de su adquisición, los desembolsos por mejoras que prolonguen su vida útil son capitalizados, mientras que los gastos que se originan por mantenimiento preventivo y/o correctivo son cargados al resultado del período que correspondan.

El método de depreciación utilizado para efectos fiscales es el de línea recta, aplicando los porcentajes establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para efectos contables se emplea de igual forma el método lineal pero basado en análisis realizados previamente por expertos con el objetivo de estimar su vida útil de acuerdo con NIC 16.

4 Cuentas por cobrar

Descripción	Año 2013			Año 2012		
	Contable	Fiscal	Variación	Contable	Fiscal	Variación
Cientes	Q 2,835,678	Q 2,835,678	Q -	Q 2,653,146	Q 2,653,146	Q -
Provisión para cuentas incobrables	Q (188,416)	Q (85,070)	Q (103,346)	Q (66,558)	Q (79,594)	Q 13,036
	Q 2,647,262	Q 2,750,608	Q (103,346)	Q 2,586,588	Q 2,573,552	Q 13,036

Diferencia temporaria analizada en el inciso 5.3.2.1

5 Inventarios

Descripción	Año 2013			Año 2012		
	Contable	Fiscal	Variación	Contable	Fiscal	Variación
Teléfonos y accesorios	Q 434,342	Q 434,342	Q -	Q 346,450	Q346,450	Q -
Tarjetas prepago	Q 4,989	Q 4,989	Q -	Q 2,413	Q 2,413	Q -
Obsolescencia de inventarios	Q 439,331	Q 439,331	Q -	Q 348,863	Q348,863	Q -
	Q -	Q -	Q -	Q(139,500)	Q -	Q(139,500)
	Q 439,331	Q 439,331	Q -	Q 209,363	Q348,863	Q(139,500)

Diferencia temporaria analizada en el inciso 5.3.2.2

6 Propiedades y equipo

Descripción	Año 2013			Año 2012		
	Contable	Fiscal	Variación	Contable	Fiscal	Variación
Inmuebles	Q 974,394	Q 974,394	Q -	Q 974,394	Q 974,394	Q -
Depreciación acumulada	Q (68,208)	Q (68,208)	Q -	Q (34,104)	Q (34,104)	Q -
	Q 906,186	Q 906,186	Q -	Q 940,290	Q 940,290	Q -
Elementos de transporte	Q 964,950	Q 964,950	Q -	Q 964,950	Q 964,950	Q -
Depreciación acumulada	Q (275,700)	Q (385,980)	Q 110,280	Q (137,850)	Q (192,990)	Q 55,140
	Q 689,250	Q 578,970	Q 110,280	Q 827,100	Q 771,960	Q 55,140
Instalaciones técnicas	Q 1,501,986	Q 1,501,986	Q -	Q 1,501,986	Q 1,501,986	Q -
Depreciación acumulada	Q (200,264)	Q (300,398)	Q 100,134	Q (100,132)	Q (150,199)	Q 50,067
	Q 1,301,722	Q 1,201,588	Q 100,134	Q 1,401,854	Q 1,351,787	Q 50,067
Equipos informáticos	Q 156,480	Q 156,480	Q -	Q 156,480	Q 156,480	Q -
Depreciación acumulada	Q (62,592)	Q (104,320)	Q 41,728	Q (31,296)	Q (52,160)	Q 20,864
	Q 93,888	Q 52,160	Q 41,728	Q 125,184	Q 104,320	Q 20,864
	Q 2,991,046	Q 2,738,904	Q 252,142	Q 3,294,428	Q 3,168,357	Q 126,071

Diferencias temporarias analizadas del inciso 5.3.2.3.2 al 5.3.2.3.4

7 Cuentas por pagar

Descripción	Año 2013			Año 2012		
	Contable	Fiscal	Variación	Contable	Fiscal	Variación
Sociedad Ibérica de Construcciones	Q1,654,158	Q1,660,512	Q (6,354)	Q1,393,560	Q1,404,144	Q(10,584)
Isolux S.A	Q 74,361	Q 74,361	Q -	Q 61,699	Q 61,699	Q -
Menas Servicio, S.A.	Q 57,885	Q 57,885	Q -	Q 48,152	Q 48,152	Q -
Nortel Networks	Q 32,413	Q 32,413	Q -	Q 26,963	Q 26,963	Q -
	Q1,818,817	Q1,825,171	Q (6,354)	Q1,530,374	Q1,540,958	Q(10,584)

Diferencia temporaria analizada en el inciso 5.3.2.4

8 Depreciaciones gasto

Descripción	Año 2013			Año 2012		
	Contable	Fiscal	Variación	Contable	Fiscal	Variación
Depreciación de inmuebles	Q 34,104	Q 34,104	Q -	Q 34,104	Q 34,104	Q -
Depreciación de elementos de transporte	Q 137,850	Q 192,990	Q (55,140)	Q 137,850	Q 192,990	Q (55,140)
Depreciación de instalaciones técnicas	Q 100,132	Q 150,199	Q (50,067)	Q 100,132	Q 150,199	Q (50,067)
Depreciación de equipos informáticos	Q 31,296	Q 52,160	Q (20,864)	Q 31,296	Q 52,160	Q (20,864)
	Q 303,382	Q 429,453	Q(126,071)	Q 303,382	Q 429,453	Q(126,071)

Diferencias temporarias analizadas en el inciso 5.3.2.3

9 Obsolescencia de inventarios

Descripción	Año 2013			Año 2012		
	Contable	Fiscal	Variación	Contable	Fiscal	Variación
Terminales gama media dañadas	Q -	Q 116,775	Q(116,775)	Q 116,775	Q -	Q 116,775
Terminales gama alta dañadas	Q -	Q 11,425	Q (11,425)	Q 11,425	Q -	Q 11,425
Terminales gama baja dañadas	Q -	Q 11,300	Q (11,300)	Q 11,300	Q -	Q 11,300
	Q -	Q 139,500	Q(139,500)	Q 139,500	Q -	Q 139,500

Diferencia temporaria analizada en el inciso 5.3.2.2

10 Impuesto a las ganancias

Descripción	Año 2013	Año 2012
Ganancia contable	Q1,216,887	Q 1,055,526
Tipo impositivo	31%	31%
Gasto contable por impuesto a las ganancias	Q 377,235	Q 327,213
Resultado por diferencias temporarias	Q (44,937)	Q (3,159)
Gasto fiscal por impuesto a las ganancias	Q 332,298	Q 324,054

11 Impuesto Sobre la Renta diferido

Descripción	Saldo año 2013		Saldo año 2012	
	ISR diferido activo	ISR diferido pasivo	ISR diferido activo	ISR diferido pasivo
Depreciación de elementos de transporte	Q -	Q 34,186	Q -	Q 17,093
Depreciación de instalaciones técnicas	Q -	Q 31,042	Q -	Q 15,521
Depreciación de equipos informáticos	Q -	Q 12,936	Q -	Q 6,468
Cuentas incobrables	Q 36,079	Q 4,041	Q -	Q 4,041
Obsolescencia de inventarios	Q -	Q -	Q 43,245	Q -
Diferencial cambiario	Q -	Q 1,970	Q -	Q 3,281
Total Impuesto Sobre la Renta Diferido	Q 36,079	Q 84,175	Q 43,245	Q 46,404

5.3.2 Análisis de operaciones que generan Impuesto Sobre la Renta diferido

El estudio se realiza con base a lo indicado en las Normas Internacionales de Información Financiera, en especial NIC 12 Impuesto a las ganancias, haciendo referencia a las diferencias temporarias generadas entre estas normas y la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Libro I "Impuesto Sobre la Renta" del Decreto 10-2012 "Ley de Actualización Tributaria".

5.3.2.1 Provisión para cuentas incobrables

La empresa de acuerdo con la Ley del Impuesto Sobre la Renta debe provisionar cuentas de dudosa recuperabilidad como máximo el 3% del total de los saldos deudores de cuentas y documentos por cobrar del giro habitual del negocio. Conforme a Normas Internacionales de Información Financiera, la provisión para cuentas incobrables se establece considerando un análisis a la cartera de clientes.

Tomando en consideración la normativa fiscal, los saldos de la provisión para cuentas incobrables son los siguientes:

Año	Saldo Clientes	% Legal para Provisión	Saldo Provisión Cuentas Incobrables	Gasto
2012	Q2,653,146	3%	Q 79,594	Q79,594
2013	Q2,835,678	3%	Q 85,070	Q 5,476

De acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera, se realizó un análisis de cobrabilidad del cual se obtuvieron los resultados indicados a continuación:

Año	Cliente	Saldos de Dudosa Recuperación	Gasto
2012	La Floresta, S.A.	Q 39,935	
	Los Esclavos, S.A.	Q 26,623	
Total 2012		Q 66,558	Q 66,558
2013	La Floresta, S.A.	Q 95,738	
	Cayalá, S.A.	Q 55,218	
	El Naranjo, S.A.	Q 37,460	
Total 2013		Q 188,416	Q121,858

En el cuadro siguiente se presenta el comportamiento del ISR diferido para cada año:

Año	Contable	Fiscal	Variación	Tipo impositivo	ISR diferido
2012	Q 66,558	Q79,594	Q (13,036)	X31%	Q (4,041)
2013	Q121,858	Q 5,476	Q 116,382		Q 36,079

El ajuste contable a realizar en el año 2012 es el siguiente:

Impuesto a las ganancias	Q	4,041	
a: Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo			Q 4,041
Registro del Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo generado por las diferencias temporarias sobre la provisión para cuentas incobrables			
		<u>Q 4,041</u>	<u>Q 4,041</u>

Contablemente el saldo de las cuentas de dudosa recuperación es considerablemente menor que la provisión para cuentas incobrables fiscalmente permitida, formándose una variación entre los saldos de ambas bases y originando un Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo.

En el año 2013 se realizó nuevamente un análisis de cobrabilidad obteniéndose la variación entre la base fiscal y contable por Q116,382 que se comentó anteriormente, por lo que se realiza el siguiente registro para actualizar el efecto de ISR Diferido:

Impuesto Sobre la Renta diferido activo	Q	36,079	
a: Impuesto a las ganancias			Q 36,079
Registro del Impuesto Sobre la Renta diferido activo generado por las diferencias temporarias sobre la provisión para cuentas incobrables			
		<u>Q 36,079</u>	<u>Q 36,079</u>

En este ajuste se observa el reconocimiento del ISR diferido activo generado en el año 2013.

5.3.2.2 Obsolescencia de inventarios

Como parte de los inventarios existen teléfonos celulares que se encuentran dañados, debido a que en diciembre del año 2012 se cayeron varias cajas de una estantería en la bodega central, la empresa no posee seguro para cubrir estas eventualidades por lo que no existe forma que el costo del stock sea recuperado.

La integración del inventario dañado es la siguiente:

	Unidades	Costo Promedio	Total
Terminales gama media	75	Q 1,557	Q116,775
Terminales gama alta	5	Q 2,285	Q 11,425
Terminales gama baja	25	Q 452	<u>Q 11,300</u>
			Q139,500

Se informó a la Superintendencia de Administración Tributaria acerca de este suceso para dar de baja del inventario debido a que se encuentran totalmente inservibles, en el mes de enero del año 2013 se recibió la autorización por parte de SAT. Fiscalmente en el período 2012 no se puede reconocer el gasto por obsolescencia, debido a que al final de ese año aún no se contaba con la autorización emitida por parte de la administración tributaria, originándose diferencias temporarias entre la base contable y fiscal, porque de acuerdo con NIC 2 "Inventarios" se registra como gasto del período las pérdidas derivadas de la disminución del valor neto realizable de los inventarios.

A continuación se analiza el comportamiento del gasto por obsolescencia de inventarios y su efecto del Impuesto Sobre la Renta diferido.

Año	Contable	Fiscal	Variación	Tipo impositivo	ISR diferido
2012	Q139,500	Q -	Q 139,500	X31%	Q 43,245
2013	Q -	Q139,500	Q (139,500)		Q (43,245)

El registro del Impuesto Sobre la Renta diferido para el año 2012 se realiza de la siguiente manera:

Impuesto Sobre la Renta diferido activo	Q	43,245	
a: Impuesto a las ganancias			Q 43,245
Registro del Impuesto Sobre la Renta diferido activo generado por las diferencias temporarias sobre obsolescencia de inventarios			
	Q	43,245	Q 43,245

En el siguiente año fue verificado por parte de las autoridades fiscales el deterioro del inventario, autorizando así el registro del gasto. Debido a que se registró en la base fiscal el deterioro del inventario, el asiento realizado el año anterior debe reversarse, el siguiente ajuste se debe operar en los registros contables del año 2013.

Impuesto a las ganancias	Q	43,245	
a: Impuesto Sobre la Renta diferido activo			Q 43,245
Reversión efecto de Impuesto Sobre la Renta diferido activo generado por las diferencias temporarias sobre obsolescencia de inventarios			
	Q	43,245	Q 43,245

5.3.2.3 Depreciaciones de propiedad, planta y equipo

Fiscalmente la compañía aplica los porcentajes de depreciación que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo, las políticas contables de la empresa establecen que las depreciaciones se deben calcular de acuerdo a la estimación de la vida útil de la propiedad, planta y equipo, lo cual repercute en que existan variaciones entre la base fiscal y la base financiera, originando así el Impuesto Sobre la Renta diferido. Las propiedades, planta y equipo se integran por inmuebles, elementos de transporte, instalaciones técnicas y equipos informáticos.

5.3.2.3.1 Depreciación de inmuebles

Estos activos no han sufrido mejoras que prolonguen su vida útil, en este rubro no existe variación entre la base fiscal y la base contable por lo que no da origen a Impuesto Sobre la Renta diferido, tal y como se indica en el siguiente cuadro.

Descripción	Valor de Adquisición	Base Contable		Base Fiscal		Variación
		Vida Útil	Depreciación Anual	% Legal	Depreciación Anual	
Inmuebles	Q 974,394					
Edificios (70%)	Q 682,076	20 años	Q34,104	5%	Q 34,104	Q -

En el siguiente cuadro se muestra el reconocimiento de la depreciación en ambas bases:

Año	Depreciación Contable		Depreciación Fiscal	
	Anual	Acumulada	Anual	Acumulada
2012	Q 34,104	Q 34,104	Q 34,104	Q 34,104
2013	Q 34,104	Q 68,208	Q 34,104	Q 68,208
2014	Q 34,104	Q 102,312	Q 34,104	Q 102,312
2015	Q 34,104	Q 136,416	Q 34,104	Q 136,416
2016	Q 34,104	Q 170,520	Q 34,104	Q 170,520
2017	Q 34,104	Q 204,624	Q 34,104	Q 204,624
2018	Q 34,104	Q 238,728	Q 34,104	Q 238,728
2019	Q 34,104	Q 272,832	Q 34,104	Q 272,832
2020	Q 34,104	Q 306,936	Q 34,104	Q 306,936
2021	Q 34,104	Q 341,040	Q 34,104	Q 341,040
2022	Q 34,104	Q 375,144	Q 34,104	Q 375,144
2023	Q 34,104	Q 409,248	Q 34,104	Q 409,248
2024	Q 34,104	Q 443,352	Q 34,104	Q 443,352
2025	Q 34,104	Q 477,456	Q 34,104	Q 477,456
2026	Q 34,104	Q 511,560	Q 34,104	Q 511,560
2027	Q 34,104	Q 545,664	Q 34,104	Q 545,664
2028	Q 34,104	Q 579,767	Q 34,104	Q 579,767
2029	Q 34,104	Q 613,870	Q 34,104	Q 613,870
2030	Q 34,104	Q 647,973	Q 34,104	Q 647,973
2031	Q 34,104	Q 682,076	Q 34,104	Q 682,076

5.3.2.3.2 Depreciación de elementos de transporte

Los elementos de transporte que posee la empresa se utilizan para venta de equipos celulares, así mismo se cuenta con tres vehículos para cubrir rutas que realizan por los ingenieros para verificar el buen funcionamiento de las instalaciones técnicas, para ambos casos se estimó una vida útil de siete años.

A continuación se muestra el cálculo de la depreciación anual para ambas bases:

Valor de Adquisición	Base Contable		Base Fiscal		Variación
	Vida Útil	Depreciación Anual	% Legal	Depreciación Anual	
Q 964,950	7 años	Q 137,850	20%	Q 192,990	Q (55,140)

En el cuadro siguiente se muestra el comportamiento del ISR diferido para cada año:

Año	Depreciación Contable		Depreciación Fiscal		Variación		Tipo Impositivo	ISR Diferido	
	Anual	Acumulada	Anual	Acumulada	Anual	Acumulada		Anual	Acumulado
2012	Q 137,850	Q 137,850	Q 192,990	Q 192,990	Q(55,140)	Q (55,140)	X31%	Q(17,093)	Q (17,093)
2013	Q 137,850	Q 275,700	Q 192,990	Q 385,980	Q(55,140)	Q (110,280)		Q(17,093)	Q (34,186)
2014	Q 137,850	Q 413,550	Q 192,990	Q 578,970	Q(55,140)	Q (165,420)		Q(17,093)	Q (51,279)
2015	Q 137,850	Q 551,400	Q 192,990	Q 771,960	Q(55,140)	Q (220,560)		Q(17,093)	Q (68,372)
2016	Q 137,850	Q 689,250	Q 192,990	Q 964,950	Q(55,140)	Q (275,700)		Q(17,093)	Q (85,465)
2017	Q 137,850	Q 827,100			Q137,850	Q (137,850)		Q 42,733	Q (42,732)
2018	Q 137,850	Q 964,950			Q137,850	Q -		Q 42,732	Q -

La partida por Impuesto Sobre la Renta diferido que se muestra a continuación se efectúa de la siguiente manera del año 2012 al 2016:

Impuesto a las ganancias	Q 17,093
a: Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo	Q 17,093
Registro del Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo generado por las diferencias temporarias sobre depreciación de elementos de transporte	
	<u>Q 17,093</u> <u>Q 17,093</u>

Se realiza el anterior ajuste por la variación entre las bases, ya que financieramente los vehículos se deprecian con base a su vida útil, mientras que la base fiscal establece el porcentaje máximo anual de depreciación (20%), lo cual provoca el origen del Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo.

En los años 2017 y 2018 se realiza la reversión el Impuesto Sobre la Renta diferido que fue acumulado en los años anteriores, debido a que solo en la base contable se registra gasto por concepto de depreciación de los vehículos.

Para los últimos dos años se registra la siguiente partida en cada período:

Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo	Q	42,733	
a: Impuesto a las ganancias			Q 42,733
Reversión efecto de Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo generado por las diferencias temporarias sobre depreciación de elementos de transporte			
	Q	<u>42,733</u>	Q <u>42,733</u>

5.3.2.3.3 Depreciación de instalaciones técnicas

La compañía cuenta con medios técnicos que proporcionan a los usuarios acceso a la información y a los servicios de telecomunicación, los cuales se encuentran divididos en:

Terminales: equipos finales que llevan los contenidos a los usuarios.

Redes: compuestas por el equipamiento que se encarga de asegurar la conexión entre los terminales y los servidores.

Servidores: equipos informáticos en los que residen la información y los servicios a los que acceden los usuarios.

A estos equipos se les estimó una vida útil de 15 años.

En el artículo 28 de la Ley, no se tipifica este tipo de activos, por lo que de acuerdo al inciso 8., las instalaciones técnicas fiscalmente deben depreciarse a un máximo del 10% anualmente.

En el siguiente cuadro se muestra el cálculo de la depreciación anual para ambas bases:

Valor de Adquisición	Base Contable		Base Fiscal		Variación
	Vida Útil	Depreciación Anual	% Legal	Depreciación Anual	
Q 1,501,986	15 años	Q 100,132	10%	Q 150,199	Q (50,067)

A continuación se detalla el comportamiento del ISR diferido para cada año:

Año	Depreciación Contable		Depreciación Fiscal		Variación		Tipo Impositivo	ISR Diferido	
	Anual	Acumulada	Anual	Acumulada	Anual	Acumulada		Anual	Acumulado
2012	Q 100,132	Q 100,132	Q 150,199	Q 150,199	Q (50,067)	Q (50,067)	X31%	Q(15,521)	Q (15,521)
2013	Q 100,132	Q 200,264	Q 150,199	Q 300,398	Q (50,067)	Q (100,134)		Q(15,521)	Q (31,042)
2014	Q 100,132	Q 300,396	Q 150,199	Q 450,597	Q (50,067)	Q (150,201)		Q(15,521)	Q (46,563)
2015	Q 100,132	Q 400,528	Q 150,199	Q 600,796	Q (50,067)	Q (200,268)		Q(15,521)	Q (62,084)
2016	Q 100,132	Q 500,660	Q 150,199	Q 750,995	Q (50,067)	Q (250,335)		Q(15,521)	Q (77,605)
2017	Q 100,132	Q 600,792	Q 150,199	Q 901,194	Q (50,067)	Q (300,402)		Q(15,521)	Q (93,126)
2018	Q 100,132	Q 700,924	Q 150,198	Q1,051,392	Q (50,066)	Q (350,468)		Q(15,520)	Q (108,646)
2019	Q 100,132	Q 801,056	Q 150,198	Q1,201,590	Q (50,066)	Q (400,534)		Q(15,520)	Q (124,166)
2020	Q 100,132	Q 901,188	Q 150,198	Q1,351,788	Q (50,066)	Q (450,600)		Q(15,520)	Q (139,686)
2021	Q 100,133	Q1,001,321	Q 150,198	Q1,501,986	Q (50,065)	Q (500,665)		Q(15,520)	Q (155,206)
2022	Q 100,133	Q1,101,454			Q 100,133	Q (400,532)		Q 31,041	Q (124,165)
2023	Q 100,133	Q1,201,587			Q 100,133	Q (300,399)		Q 31,041	Q (93,124)
2024	Q 100,133	Q1,301,720			Q 100,133	Q (200,266)		Q 31,041	Q (62,083)
2025	Q 100,133	Q1,401,853			Q 100,133	Q (100,133)	Q 31,041	Q (31,042)	
2026	Q 100,133	Q1,501,986			Q 100,133	Q -	Q 31,042	Q -	

La partida por Impuesto Sobre la Renta diferido que se muestra a continuación se efectúa de la siguiente manera del año 2012 al 2021:

Impuesto a las ganancias	Q	15,521		
a: Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo			Q	15,521
Registro del Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo generado por las diferencias temporarias sobre depreciación de instalaciones técnicas				
			<u>Q</u>	<u>15,521</u>
			<u>Q</u>	<u>15,521</u>

En los años 2022 al 2026 se revierte el Impuesto Sobre la Renta diferido que fue acumulado en los años anteriores, debido a que solo en la base contable se registra gasto por la depreciación de las instalaciones técnicas.

Para los últimos años se registra la siguiente partida en cada período:

Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo	Q	31,041		
a: Impuesto a las ganancias			Q	31,041
Reversión efecto de Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo generado por las diferencias temporarias sobre depreciación de instalaciones técnicas				
			<u>Q</u>	<u>31,041</u>
			<u>Q</u>	<u>31,041</u>

5.3.2.3.4 Equipos informáticos

Los equipos informáticos se encuentran conformados por 48 computadoras y 8 impresoras. La vida útil estimada para este equipo se estimó en cinco años.

En el siguiente cuadro se muestra el comportamiento de la depreciación para estos equipos en ambas bases.

Valor de Adquisición	Base Contable		Base Fiscal		Variación
	Vida Útil	Depreciación Anual	% Legal	Depreciación Anual	
Q 156,480	5 años	Q 31,296	33.33%	Q 52,160	Q (20,864)

A continuación se detalla el comportamiento del ISR diferido para cada año:

Año	Depreciación Contable		Depreciación Fiscal		Variación		Tipo Impositivo	ISR Diferido	
	Anual	Acumulada	Anual	Acumulada	Anual	Acumulada		Anual	Acumulado
2012	Q 31,296	Q 31,296	Q52,160	Q 52,160	Q(20,864)	Q (20,864)	X31%	Q (6,468)	Q (6,468)
2013	Q 31,296	Q 62,592	Q52,160	Q 104,320	Q(20,864)	Q (41,728)		Q (6,468)	Q (12,936)
2014	Q 31,296	Q 93,888	Q52,160	Q 156,480	Q(20,864)	Q (62,592)		Q (6,468)	Q (19,404)
2015	Q 31,296	Q 125,184			Q 31,296	Q (31,296)		Q 9,702	Q (9,702)
2016	Q 31,296	Q 156,480			Q 31,296	Q -		Q 9,702	Q -

La partida por Impuesto Sobre la Renta diferido que se muestra a continuación se opera de la siguiente manera del año 2012 al 2014:

Impuesto a las ganancias	Q	6,468
a: Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo	Q	6,468
Registro del Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo generado por las diferencias temporarias sobre depreciación de equipos informáticos		
	<u>Q</u>	<u>6,468</u>
	Q	6,468

El impuesto diferido se genera por la variación entre la base fiscal, la cual establece que la depreciación para este tipo de activos se debe registrar en tres años, y la base financiera, que de acuerdo a políticas contables de la compañía este tipo de activos se deprecian en cinco años, lo cual origina el registro del Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo.

En los años 2015 y 2016 se revierte el Impuesto Sobre la Renta diferido que fue acumulado en los años anteriores, debido a que solamente en la base contable se registra gasto por concepto de depreciación.

Para los últimos dos años se registra la siguiente partida en cada período:

Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo	Q	9,702	
a: Impuesto a las ganancias			Q 9,702
Reversión efecto de Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo generado por las diferencias temporarias sobre depreciación de equipos informáticos			
	Q	9,702	Q 9,702

5.3.2.4 Diferencial cambiario

El principal proveedor de la empresa se encuentra establecido en Madrid, España, el monto adeudado al 31 de diciembre de 2012 y 2013 asciende a US\$176,400 y US\$211,800 respectivamente.

Los tipos de cambio a la fecha de las transacciones fueron los siguientes:

Mes	Tipo de cambio
Septiembre de 2012	7.96
Diciembre de 2012	7.90
Enero de 2013	7.83
Octubre de 2013	7.84
Diciembre de 2013	7.81

Transacciones año 2012

Valuación de la compra

Valuación fiscal

Compra efectuada el 30 de septiembre de 2012	US\$176,400
Tipo de cambio de septiembre	<u>7.96</u>
Saldo fiscal al 31 de diciembre de 2012	Q 1,404,144

Valuación contable

Saldo al 31 de diciembre de 2012	US\$176,400
Tipo de cambio de diciembre	<u>7.90</u>
Saldo contable al 31 de diciembre de 2012	Q 1,393,560
Valuación contable	Q 1,393,560
Valuación fiscal	<u>Q 1,404,144</u>
Diferencia temporaria por valuación al cierre	Q (10,584)

En la base contable se registra la siguiente partida para reconocer el diferencial cambiario por valuación:

Cuentas por pagar	Q 10,584
a: Diferencial cambiario	Q 10,584
Diferencial cambiario surgido por el efecto de valuación de la deuda al tipo de cambio de cierre	<u>Q 10,584</u> <u>Q 10,584</u>

A continuación se detalla el surgimiento de la diferencia temporaria por este efecto:

Contable	Fiscal	Variación	Tipo Impositivo	ISR diferido
Q(10,584)	Q -	Q (10,584)	X31%	Q (3,281)

En el año 2012 se registra el ISR diferido pasivo el cual se reversa en 2013 cuando se pague la deuda.

Impuesto a las ganancias	Q 3,281
a: Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo	Q 3,281
Registro del Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo generado por las diferencias temporarias sobre diferencial cambiario	<u>Q 3,281</u> <u>Q 3,281</u>

Transacciones año 2013

Valuación de la compra realizada en noviembre 2012, para realizar el pago al proveedor:

Valuación base fiscal al 31 de enero de 2013

Saldo al 31 de diciembre de 2012	US\$176,400
Tipo de cambio de enero 2013	<u>7.83</u>
Saldo fiscal al 31 de enero de 2013	Q 1,381,212
Valuación al 31 enero de 2013	Q 1,381,212
Valuación al 31 de diciembre de 2012 (fiscal)	<u>Q 1,404,144</u>
Ajuste fiscal por diferencial cambiario	Q (22,932)

Al momento de realizar el pago al proveedor en la base fiscal se opera el siguiente registro:

Cuentas por pagar	Q1,404,144
a: Efectivo	Q1,381,212
Diferencial cambiario	Q 22,932
Pago de la deuda adquirida en año anterior	<u>Q1,404,144</u> <u>Q1,404,144</u>

Valuación base contable al 31 de enero 2013

Valuación al 31 enero de 2013	Q 1,381,212
Valuación al 31 de diciembre de 2012 (contable)	<u>Q 1,393,560</u>
Ajuste contable por diferencial cambiario	Q (12,348)

En la base contable se registra la siguiente partida para reconocer el pago de la deuda:

Cuentas por pagar	Q1,393,560
a: Efectivo	Q1,381,212
Diferencial cambiario	Q 12,348
Pago de la deuda adquirida en año anterior	<u>Q1,393,560</u> <u>Q1,393,560</u>

En el siguiente cuadro se detalla la reversión de la diferencia temporaria generada en el año anterior:

Contable	Fiscal	Variación	Tipo Impositivo	ISR diferido
Q (12,348)	Q(22,932)	Q 10,584	X31%	Q 3,281

Se realiza la eliminación de efecto en ISR diferido pasivo por el diferencial cambiario de 2012.

Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo	Q 3,281
a: Impuesto a las ganancias	Q 3,281
Reversión efecto de Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo generado por las diferencias temporarias sobre diferencial cambiario en 2012	<u>Q 3,281</u> <u>Q 3,281</u>

Valuación de la compra de octubre 2013

Valuación fiscal

Compra efectuada el 31 de octubre de 2013	US\$211,800
Tipo de cambio de octubre	<u>7,84</u>
Saldo fiscal al 31 de diciembre de 2013	Q 1,660,512

Valuación contable

Saldo al 31 de diciembre de 2013	US\$211,800
Tipo de cambio de diciembre	<u>7,81</u>
Saldo contable al 31 de diciembre de 2013	Q 1,654,158
Valuación contable	Q 1,654,158
Valuación fiscal	<u>Q 1,660,512</u>
Diferencia temporaria por valuación al cierre	Q (6,354)

A continuación se detalla el surgimiento de la diferencia temporaria por este efecto para el año 2013:

Contable	Fiscal	Variación	Tipo Impositivo	ISR diferido
Q(6,354)	Q -	Q(6,354)	X31%	Q (1,970)

En el año 2013 se registra el ISR diferido pasivo el cual se reversará en 2014 cuando se pague la deuda.

Impuesto a las ganancias	Q	1,970
a: Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo	Q	1,970
Registro del Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo generado por las diferencias temporarias sobre diferencial cambiario	<u>Q</u>	<u>1,970</u> Q 1,970

5.3.3 Efecto de diferencias temporarias en el cálculo del ISR diferido

Año 2012

En el siguiente cuadro se detallan las partidas que generaron diferencias temporarias:

Descripción	Ref.	Contable	Fiscal	Variación	Tipo Impositivo	ISR Diferido
Cuentas incobrables	5.3.2.1	Q 66,558	Q 79,594	Q (13,036)	X31%	Q (4,041)
Obsolescencia de inventarios	5.3.2.2	Q139,500	Q -	Q139,500		Q 43,245
Depreciación de elementos de transporte	5.3.2.3.2	Q137,850	Q 192,990	Q (55,140)		Q (17,093)
Depreciación de instalaciones técnicas	5.3.2.3.3	Q100,132	Q 150,199	Q (50,067)		Q (15,521)
Depreciación de equipos informáticos	5.3.2.3.4	Q 31,296	Q 52,160	Q (20,864)		Q (6,468)
Diferencial cambiario	5.3.2.4	Q (10,584)	Q -	Q (10,584)		Q (3,281)

Las diferencias temporarias provocan el origen del Impuesto Sobre la Renta diferido el cual se encuentra conformado de la siguiente manera:

Descripción	Activo	Pasivo
ISR diferido pasivo cuentas incobrables	Q -	Q 4,041
ISR diferido activo obsolescencia de inventarios	Q43,245	Q -
ISR diferido pasivo depreciación de elementos de transporte	Q -	Q17,093
ISR diferido pasivo depreciación de instalaciones técnicas	Q -	Q15,521
ISR diferido pasivo depreciación de equipos informáticos	Q -	Q 6,468
ISR diferido pasivo diferencial cambiario	Q -	Q 3,281
Total Impuesto Sobre la Renta Diferido	Q43,245	Q46,404

Año 2013

El cuadro detallado a continuación presenta las partidas que dieron origen a las diferencias temporarias:

Descripción	Ref.	Contable	Fiscal	Variación	Tipo Impositivo	ISR Diferido
Cuentas incobrables	5.3.2.1	Q121,858	Q 5,476	Q 116,382	X31%	Q 36,079
Obsolescencia de inventarios	5.3.2.2	Q -	Q139,500	Q (139,500)		Q (43,245)
Depreciación de elementos de transporte	5.3.2.3.2	Q137,850	Q192,990	Q (55,140)		Q (17,093)
Depreciación de instalaciones técnicas	5.3.2.3.3	Q100,132	Q150,199	Q (50,067)		Q (15,521)
Depreciación de equipos informáticos	5.3.2.3.4	Q 31,296	Q 52,160	Q (20,864)		Q (6,468)
Diferencial cambiario	5.3.2.4	Q (18,702)	Q (22,932)	Q 4,230		Q 1,311

Para el año 2013 las variaciones que originan Impuesto Sobre la Renta diferido se encuentran reflejadas en la siguiente integración:

Descripción	Saldo año 2012		Diferencias temporarias liquidadas en 2013		Diferencias temporarias año 2013		Saldo año 2013	
	Activo	Pasivo	Activo	Pasivo	Activo	Pasivo	Activo	Pasivo
ISR diferido pasivo cuentas incobrables	Q -	Q 4,041	Q -	Q -	Q -	Q -	Q -	Q 4,041
ISR diferido activo cuentas incobrables	Q -	Q -	Q -	Q -	Q 36,079	Q -	Q 36,079	Q -
ISR diferido activo obsolescencia de inventarios	Q 43,245	Q -	Q (43,245)	Q -	Q -	Q -	Q -	Q -
ISR diferido pasivo depreciación de elementos de transporte	Q -	Q 17,093	Q -	Q -	Q -	Q 17,093	Q -	Q 34,186
ISR diferido pasivo depreciación de instalaciones técnicas	Q -	Q 15,521	Q -	Q -	Q -	Q 15,521	Q -	Q 31,042
ISR diferido pasivo depreciación de equipos informáticos	Q -	Q 6,468	Q -	Q -	Q -	Q 6,468	Q -	Q 12,936
ISR diferido pasivo diferencial cambiario	Q -	Q 3,281	Q -	Q (3,281)	Q -	Q 1,970	Q -	Q 1,970
Total Impuesto Sobre la Renta Diferido	Q 43,245	Q 46,404	Q (43,245)	Q (3,281)	Q 36,079	Q 41,052	Q 36,079	Q 84,175

Las diferencias entre las políticas contables de la compañía y las regulaciones fiscales provocan variaciones en algunas cuentas de los estados financieros de la compañía, estas variaciones llamadas diferencias temporarias por NIC 12, dan origen al Impuesto Sobre la Renta diferido, el cual tiene como propósito dar a conocer las variaciones entre criterios de la base contable y de la base fiscal, logrando encontrar el equilibrio contable entre ambas, al respetar los lineamientos establecidos por la normativa fiscal vigente sin desviarse del principal objetivo contable, que es la presentación de información financiera de forma razonable.

5.3.4 Conciliación entre base fiscal y base contable

En los siguientes cuadros se muestran las diferencias entre la base fiscal y la base contable para ambos años, partiendo del balance da saldos de la base fiscal, realizando un resumen con los cargos y abonos surgidos por las diferencias temporarias y, con base al efecto de las mismas mostrando el balance da saldos conforme a la base contable.

Descripción	Año 2012			
	Balance fiscal	Cargos	Abonos	Balance contable
Efectivo	Q 299,899	Q -	Q -	Q 299,899
Cuentas por cobrar	Q 2,573,552	Q 13,036	Q -	Q 2,586,588
Inventarios	Q 348,863	Q -	Q 139,500	Q 209,363
Gastos anticipados	Q 520,328	Q -	Q -	Q 520,328
Propiedades y equipo	Q 3,168,357	Q 126,071	Q -	Q 3,294,428
Impuesto Sobre la Renta diferido activo	Q -	Q 43,245	Q -	Q 43,245
Cuentas por pagar	Q(1,540,958)	Q 10,584	Q -	Q(1,530,374)
Impuesto Sobre la Renta por pagar	Q (324,054)	Q -	Q -	Q (324,054)
Ingresos diferidos	Q (946,050)	Q -	Q -	Q (946,050)
Indemnizaciones por pagar	Q (21,951)	Q -	Q -	Q (21,951)
Préstamos bancarios	Q(1,722,038)	Q -	Q -	Q(1,722,038)
Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo	Q -	Q -	Q 46,404	Q (46,404)
Capital pagado	Q(1,634,667)	Q -	Q -	Q(1,634,667)
Ingresos	Q(6,075,237)	Q -	Q -	Q(6,075,237)
Costo de ventas	Q 4,232,295	Q -	Q -	Q 4,232,295
Sueldos	Q 263,521	Q -	Q -	Q 263,521
Depreciaciones	Q 429,453	Q -	Q 126,071	Q 303,382
Indemnizaciones	Q 21,951	Q -	Q -	Q 21,951
Cuentas incobrables	Q 79,594	Q -	Q 13,036	Q 66,558
Obsolescencia de inventarios	Q -	Q 139,500	Q -	Q 139,500
Otros gastos	Q 3,088	Q -	Q -	Q 3,088
Diferencial cambiario	Q -	Q -	Q 10,584	Q (10,584)
Impuesto a las ganancias	Q 324,054	Q 3,159	Q -	Q 327,213
	Q -	Q 335,595	Q 335,595	Q -

Descripción	Año 2013			
	Balance fiscal	Cargos	Abonos	Balance contable
Efectivo	Q 497,460	Q -	Q -	Q 497,460
Cuentas por cobrar	Q 2,750,608	Q 13,036	Q 116,382	Q 2,647,262
Inventarios	Q 439,331	Q -	Q -	Q 439,331
Gastos anticipados	Q 324,645	Q -	Q -	Q 324,645
Propiedades y equipo	Q 2,738,904	Q 252,142	Q -	Q 2,991,046
Impuesto Sobre la Renta diferido activo	Q -	Q 36,079	Q -	Q 36,079
Cuentas por pagar	Q(1,825,171)	Q 6,354	Q -	Q(1,818,817)
Impuesto Sobre la Renta por pagar	Q (332,298)	Q -	Q -	Q (332,298)
Ingresos diferidos	Q (624,318)	Q -	Q -	Q (624,318)
Indemnizaciones por pagar	Q (45,051)	Q -	Q -	Q (45,051)
Préstamos bancarios	Q (828,532)	Q -	Q -	Q (828,532)
Impuesto Sobre la Renta diferido pasivo	Q -	Q -	Q 84,175	Q (84,175)
Ganancias acumuladas	Q (721,281)	Q 182,623	Q 189,655	Q (728,313)
Capital pagado	Q(1,634,667)	Q -	Q -	Q(1,634,667)
Ingresos	Q(6,660,964)	Q -	Q -	Q(6,660,964)
Costo de ventas	Q 4,717,009	Q -	Q -	Q 4,717,009
Sueldos	Q 292,801	Q -	Q -	Q 292,801
Depreciaciones	Q 429,453	Q -	Q 126,071	Q 303,382
Indemnizaciones	Q 24,390	Q -	Q -	Q 24,390
Cuentas incobrables	Q 5,476	Q 116,382	Q -	Q 121,858
Obsolescencia de inventarios	Q 139,500	Q -	Q 139,500	Q -
Otros gastos	Q 3,339	Q -	Q -	Q 3,339
Diferencial cambiario	Q (22,932)	Q 10,584	Q 6,354	Q (18,702)
Impuesto a las ganancias	Q 332,298	Q 44,937	Q -	Q 377,235
	Q -	Q 662,137	Q 662,137	Q -

5.4 Desarrollo del caso práctico de acuerdo con el Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas

5.4.1 Análisis de operaciones que generan Impuesto Sobre la Renta diferido

El estudio se lleva a cabo con base en lo establecido en las Normas Internacionales de Información Financiera, en especial NIC 12 Impuesto a las ganancias, haciendo referencia a las diferencias temporarias generadas entre estas normas y la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Libro I “Impuesto Sobre la Renta” del Decreto 10-2012 “Ley de Actualización Tributaria”.

5.4.1.1 Ingresos por venta de recargas prepago

En diciembre del año 2012 se vendieron 33,755 recargas, al 31 de diciembre fueron consumidas por los clientes 23,468, el resto se consumieron en enero de 2013. En diciembre de 2013 fueron vendidas 18,975 recargas, las cuales al 31 de diciembre fueron consumidas 12,220, el resto se consumieron en enero de 2014.

Transacciones año 2012

A continuación se presenta el detalle de las recargas, vendidas, consumidas y no consumidas en diciembre del año 2012:

Descripción	Vendidas			Consumidas			No Consumidas		
	Unidades	Precio Unitario	Total	Unidades	Precio Unitario	Total	Unidades	Precio Unitario	Total
Recargas de Q100	13,557	Q 89	Q 1,206,573	9,556	Q 89	Q 850,484	4,001	Q 89	Q 356,089
Recargas de Q50	1,760	Q 45	Q 79,200	1,320	Q 45	Q 59,400	440	Q 45	Q 19,800
Recargas de Q25	18,438	Q 22	Q 405,636	12,592	Q 22	Q 277,024	5,846	Q 22	Q 128,612
	33,755		Q 1,691,409	23,468		Q1,186,908	10,287		Q 504,501

En la base contable se debe registrar Q1,186,908 por concepto de venta de recargas, mientras que en la base fiscal se reporta el total de ventas por Q1,691,409.

En el siguiente cuadro se analiza el comportamiento del ingreso por venta de recargas prepago y su efecto del Impuesto Sobre la Renta diferido.

Contable	Fiscal	Variación	Tipo Impositivo	ISR diferido
Q1,186,908	Q1,691,409	Q(504,501)	X6%	Q (30,270)

En el año 2012 se registra el ISR diferido activo el cual se reversa en 2013 cuando las recargas hayan sido consumidas.

Impuesto Sobre la Renta diferido activo	Q	30,270	
a: Impuesto a las ganancias			Q 30,270
Registro del Impuesto Sobre la Renta diferido activo generado por las diferencias temporarias sobre venta de recargas prepago	<u>Q</u>	<u>30,270</u>	<u>Q 30,270</u>

Transacciones año 2013

Se realiza la eliminación de efecto en ISR diferido activo por las recargas vendidas en 2012 y consumidas en 2013

Impuesto a las ganancias	Q	30,270	
a: Impuesto Sobre la Renta diferido activo			Q 30,270
Reversión efecto de Impuesto Sobre la Renta diferido activo generado por las diferencias temporarias sobre venta de recargas prepago en 2012	<u>Q</u>	<u>30,270</u>	<u>Q 30,270</u>

A continuación se presenta el detalle de las recargas, vendidas, consumidas y no consumidas en diciembre del año 2013:

Descripción	Vendidas			Consumidas			No Consumidas		
	Unidades	Precio Unitario	Total	Unidades	Precio Unitario	Total	Unidades	Precio Unitario	Total
Recargas de Q100	7,614	Q 89	Q677,646	4,979	Q 89	Q443,131	2,635	Q 89	Q234,515
Recargas de Q50	1,173	Q 45	Q 52,785	837	Q 45	Q 37,665	336	Q 45	Q 15,120
Recargas de Q25	10,188	Q 22	Q224,136	6,404	Q 22	Q140,888	3,784	Q 22	Q 83,248
	18,975		Q954,567	12,220		Q621,684	6,755		Q332,883

En la base contable se debe registrar Q621,684 por concepto de venta de recargas, mientras que en la base fiscal se reporta el total de ventas por Q954,567.

A continuación se analiza el comportamiento del ingreso por venta de recargas y su efecto del Impuesto Sobre la Renta diferido.

Contable	Fiscal	Variación	Tipo Impositivo	ISR diferido
Q621,684	Q954,567	Q (332,883)	X6%	Q (19,973)

En el año 2013 se registra el ISR diferido activo el cual se reversa en 2014 cuando las recargas sean consumidas.

Impuesto Sobre la Renta diferido activo	Q	19,973	
a: Impuesto a las ganancias			Q 19,973
Registro del Impuesto Sobre la Renta diferido activo generado por las diferencias tempora- rias sobre venta de recargas prepago	Q	19,973	Q 19,973

5.4.1.2 Ingresos por venta de terminales

En diciembre del año 2012 se vendieron 1,107 terminales, al 31 de diciembre fueron activados 777 equipos, el resto iniciaron a generar tráfico en enero de 2013. En diciembre de 2013 fueron vendidas 733 terminales, las cuales al 31 de diciembre fueron activados 512 equipos, el resto empezaron a generar tráfico en enero de 2014.

Transacciones año 2012

A continuación se presenta el detalle de las terminales, vendidas, activadas y no activadas en diciembre del año 2012:

Descripción	Vendidas			Activadas			No Activadas		
	Unidades	Precio Promedio	Total	Unidades	Precio Promedio	Total	Unidades	Precio Promedio	Total
Terminales gama media	790	Q 1,597	Q 1,261,630	557	Q 1,597	Q 889,529	233	Q 1,597	Q372,101
Terminales gama alta	52	Q 2,344	Q 121,888	39	Q 2,344	Q 91,416	13	Q 2,344	Q 30,472
Terminales gama baja	265	Q 464	Q 122,960	181	Q 464	Q 83,984	84	Q 464	Q 38,976
	1,107		Q 1,506,478	777		Q1,064,929	330		Q441,549

En la base contable se debe registrar Q1,064,929 por concepto de venta de terminales, mientras que en la base fiscal se reporta el total de los equipos vendidos Q1,506,478.

En el siguiente cuadro se analiza el comportamiento del ingreso por venta de terminales y su efecto del Impuesto Sobre la Renta diferido.

Contable	Fiscal	Variación	Tipo Impositivo	ISR diferido
Q1,064,929	Q1,506,478	Q(441,549)	X6%	Q (26,493)

En el año 2012 se registra el ISR diferido activo el cual se reversa en 2013 cuando las terminales inicien a generar tráfico.

Impuesto Sobre la Renta diferido activo	Q	26,493	
a: Impuesto a las ganancias			Q 26,493
Registro del Impuesto Sobre la Renta diferido activo generado por las diferencias temporarias sobre venta de terminales	Q	26,493	Q 26,493

Transacciones año 2013

Se realiza la eliminación de efecto en ISR diferido activo por las terminales vendidas en 2012 y activadas en 2013

Impuesto a las ganancias	Q	26,493
a: Impuesto Sobre la Renta diferido activo	Q	26,493
Reversión efecto de Impuesto Sobre la Renta diferido activo generado por las diferencias temporarias sobre venta de terminales en 2012		
	<u>Q</u>	<u>26,493</u>
	<u>Q</u>	<u>26,493</u>

A continuación se presenta el detalle de las terminales, vendidas, activadas y no activadas en diciembre del año 2013:

Descripción	Vendidas			Activadas			No Activadas		
	Unidades	Precio Promedio	Total	Unidades	Precio Promedio	Total	Unidades	Precio Promedio	Total
Terminales gama media	523	Q 1,560	Q 815,880	367	Q 1,560	Q 572,520	156	Q 1,560	Q 243,360
Terminales gama alta	35	Q 2,294	Q 80,290	25	Q 2,294	Q 57,350	10	Q 2,294	Q 22,940
Terminales gama baja	175	Q 457	Q 79,975	120	Q 457	Q 54,840	55	Q 457	Q 25,135
	733		Q 976,145	512		Q 684,710	221		Q 291,435

En la base contable se debe registrar Q684,710 por concepto de venta de terminales, mientras que en la base fiscal se reporta el total de los equipos vendidos Q976,145.

A continuación se analiza el comportamiento del ingreso por venta de terminales y su efecto en el Impuesto Sobre la Renta diferido.

Contable	Fiscal	Variación	Tipo Impositivo	ISR diferido
Q684,710	Q976,145	Q (291,435)	X6%	Q (17,486)

En el año 2013 se registra el ISR diferido activo el cual se reversa en 2014 cuando las terminales inicien a generar tráfico.

Impuesto Sobre la Renta diferido activo	Q	17,486	
a: Impuesto a las ganancias			Q 17,486
Registro del Impuesto Sobre la Renta diferido activo generado por las diferencias temporarias sobre venta de terminales			
	<u>Q</u>	<u>17,486</u>	<u>Q 17,486</u>

5.4.2 Efecto de diferencias temporarias en el cálculo del ISR diferido

Año 2012

En el siguiente cuadro se muestra el detalle de las partidas que generaron diferencias temporarias:

Descripción	Contable	Fiscal	Variación	Tipo Impositivo	ISR Diferido
Ingresos por venta de recargas prepago	Q 3,239,397	Q 3,743,898	Q(504,501)	X6%	Q (30,270)
Ingresos por venta de terminales	Q 2,835,840	Q 3,277,389	Q(441,549)		Q (26,493)

Las diferencias temporarias provocan el origen del Impuesto Sobre la Renta diferido el cual se encuentra conformado de la siguiente manera:

Descripción	Activo	Pasivo
ISR diferido activo ingresos por venta de recargas prepago	Q 30,270	Q -
ISR diferido activo ingresos por venta de terminales	Q 26,493	Q -
Total Impuesto Sobre la Renta Diferido	Q 56,763	Q -

Año 2013

El cuadro detallado a continuación presenta las partidas que dieron origen a las diferencias temporarias:

Descripción	Contable	Fiscal	Variación	Tipo Impositivo	ISR Diferido
Ingresos por venta de recargas prepago	Q 3,551,761	Q 3,380,143	Q171,618	X6%	Q 10,297
Ingresos por venta de terminales	Q 3,109,203	Q 2,959,089	Q150,114		Q 9,007

Para el año 2013 las variaciones que originan Impuesto Sobre la Renta diferido se encuentran reflejadas en la siguiente integración:

Descripción	Saldo año 2012		Diferencias temporarias liquidadas en 2013		Diferencias temporarias año 2013		Saldo año 2013	
	Activo	Pasivo	Activo	Pasivo	Activo	Pasivo	Activo	Pasivo
ISR diferido activo ingresos por venta de recargas prepago	Q30,270	Q -	Q (30,270)	Q -	Q 19,973	Q -	Q19,973	Q -
ISR diferido activo ingresos por venta de terminales	Q26,493	Q -	Q (26,493)	Q -	Q 17,486	Q -	Q17,486	Q -
Total Impuesto Sobre la Renta Diferido	Q56,763	Q -	Q (56,763)	Q -	Q 37,459	Q -	Q37,459	Q -

Las diferencias entre las políticas contables de la compañía y las regulaciones fiscales provocan variaciones en algunas cuentas de los estados financieros de la compañía, estas variaciones llamadas diferencias temporarias por NIIF, dan origen al Impuesto Sobre la Renta diferido, el cual tiene como propósito mostrar las variaciones de criterios de la base contable y de la base fiscal, logrando encontrar el equilibrio contable entre ambas, al respetar los lineamientos establecidos por la normativa fiscal vigente sin desviarse del principal objetivo contable, que es la presentación de información financiera de forma razonable.

CONCLUSIONES

1. Con el objetivo de reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio y presentar la información razonable de la situación financiera, el IASB ha emitido las Normas Internacionales de Información Financiera que establecen la forma de presentar los datos contables de una entidad en los estados financieros; como parte de estas normas se encuentra la NIC 12 “Impuesto a las Ganancias”, que indica los lineamientos, técnicas y procedimientos para el registro de operaciones en la base contable que por su naturaleza no se pueden registrar fiscalmente en el período en el cual se llevaron a cabo las transacciones.
2. Para la presentación de los estados financieros ante la Superintendencia de Administración Tributaria, toda empresa constituida en Guatemala debe tomar en consideración la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que establece y regula los ingresos afectos y exentos, así como los gastos a considerar como deducibles y no deducibles para el pago del ISR.
3. El ISR diferido es resultado de la aplicación del tipo impositivo a las diferencias temporarias entre la base fiscal y base contable, generando el registro de activos y pasivos por impuestos diferidos, que serán liquidados en ejercicios subsecuentes, la NIC 12 considera analizarlas y conciliarlas periódicamente.
4. Tomando en consideración las transacciones de la compañía Telecomunicaciones Digitales, S.A., se determinaron las siguientes diferencias temporarias importantes que generan Impuesto Sobre la Renta diferido: provisión para cuentas incobrables, obsolescencia de inventarios, depreciaciones de propiedad, planta y equipo, diferencial cambiario, e ingresos por venta de recargas prepago y terminales, confirmando así la hipótesis planteada en el plan de investigación de la presente tesis.

RECOMENDACIONES

1. Para la preparación de los estados financieros los Contadores Públicos y Auditores deben observar y ejecutar lo indicado en las Normas Internacionales de Información Financiera, al cumplir con lo dispuesto en ellas se obtienen cifras razonables y se refleja la realidad del negocio, con estos datos los usuarios pueden enterarse de manera certera acerca de los resultados de la entidad y tomar decisiones de forma apropiada.
2. Los Contadores y Auditores deberán aplicar el contenido de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para cumplir con las obligaciones tributarias y evitar su falta de cumplimiento que ocasionen pérdidas como multas o sanciones impuestas por la Administración Tributaria.
3. El estudiante y el profesional de Contaduría Pública y Auditoría debe considerar la importancia que conlleva la aplicación del Impuesto Sobre la Renta diferido como una herramienta contable para la conciliación de las normativas contables y fiscales, mediante el reconocimiento de la diferencias temporarias, que se originan por la variación del reconocimiento de las transacciones entre la base contable y fiscal.
4. Es recomendable que las empresas lleven una planificación financiera adecuada con el objetivo de identificar, registrar y liquidar en el momento oportuno las diferencias temporarias que generen Impuesto Sobre la Renta diferido activo y pasivo.

REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA

1. Argueta, Walter Osmar. -- Diseño de un Modelo de Costeo Basado en Centros de Negocio, para una Empresa de Telecomunicaciones – Tesis de grado -- Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala, 2001
2. Congreso de la República de Guatemala -- Decreto 1441 “Código de Trabajo” – Guatemala – El Congreso, 29 de abril de 1961
3. Congreso de la República de Guatemala -- Decreto 10-2012 “Ley de Actualización Tributaria” – Guatemala: El Congreso, 2012
4. International Accounting Standard Board (IASB) -- Normas Internacionales de Información Financiera -- Londres, Inglaterra: El Comité, 2010.
5. Lic. Carlos Roberto Mauricio García – Impuesto Sobre la Renta Diferido – Guatemala: Derechos reservados por el autor, 2007.
6. Ministerio de Finanzas Públicas -- Acuerdo Gubernativo 213-2013 “Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, que establece el Impuesto Sobre la Renta” – Guatemala: El Ministerio, 13 de mayo de 2013.

WEBGRAFÍA

1. Argueta Ramos, Humberto -- Propuesta de una Guía Teórica Práctica para el Desarrollo de la Asignatura Contabilidad V, en la Universidad de Oriente de la Ciudad de San Miguel / Milton Arquímedes Gómez, Pedro Antonio Romeo Zelaya – Tesis de licenciatura – San Miguel, El Salvador: Universidad De Oriente, febrero de 2004
http://www.univo.edu.sv:8081/tesis/013409/013409_Cap5.pdf
2. IFRS Foundation – Documento Informativo para Presidentes de Corporaciones, Comités de Auditoría y Concejos de Administración – Londres, Inglaterra: La Fundación, 2012
http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Guatemala/Local%20Assets/Documents/OtrasPublicaciones/GT_NIIF012012_ES.pdf
3. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales -- Historia de la Tributación en Guatemala (Desde los Mayas hasta la Actualidad) – Guatemala: El Instituto, diciembre de 2007
http://www.mineco.gob.gt/Presentacion/mineco/analisis/HISTORIA%20TRIBUTACION%20EN%20GUATEMALA_.pdf
4. Jdguillen's Weblog – 15 de octubre de 2008
<http://jdguillen.wordpress.com/2008/10/15/hello-world/>
5. Nieto González, Alejandro -- El blog del Salmón – 26 de agosto de 2009
<http://www.elblogsalmon.com/conceptos-de-economia/que-es-una-provision>
6. Parkin, Michael – Microeconomía – 7a. ed. -- México: Pearson Educación de México, S.A. de C.V., 2006
http://books.google.com.gt/books?id=QgkEqxMoli8C&printsec=frontcover&hl=es&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false

7. Quintero K., María A. – Seminario de Aspectos Legales – Venezuela, 2007
<http://mariaquinterolegal.blogspot.com/2007/05/impuesto-sobre-la-renta.html>
8. Rafael -- Infraestructura de Telecomunicaciones – Perú, 2007
<http://es.scribd.com/doc/208468/Infraestructura-de-Telecomunicaciones>
9. Ruelas, Ana Luz -- México y Estados Unidos en la Revolución Mundial de las Telecomunicaciones – México: Universidad Autónoma de Sinaloa, 1995.
<http://lanic.utexas.edu/la/mexico/telecom/>
10. Sarabia Acosta, César Xavier. -- Proyecto para la Mejora de la Logística del Proceso de Distribución de Equipos Celulares de una Empresa de Telefonía Celular a nivel nacional, utilizando el Modelado IDEFØ y la Técnica de Transformación Empresarial / Juan Carlos Acosta Salazar, Yesenia Petita Moreno Andrade – Tesis de grado – Ecuador: Escuela Superior Politécnica del Litoral, 2007
<http://www.dspace.espol.edu.ec/bitstream/123456789/6590/1/IDEF0%20Empresa%20Telecomunicaciones.pdf>
11. Superintendencia de Telecomunicaciones -- Crecimiento de la Telefonía Fija y Móvil en Guatemala – Guatemala: La Superintendencia
<http://www.sit.gob.gt/uploads/docs/2010/Crecimiento%20fija-móvil.pdf>
12. Wikipedia Foundation, Inc. – Wikipedia La enciclopedia libre – Florida, Estados Unidos: La Fundación, Enero 2001 a la fecha.
<http://es.wikipedia.org/wiki>