

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**"EVALUACIÓN DEL TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL DE LOS
IMPUESTOS DIFERIDOS CONFORME LAS NORMAS INTERNACIONALES
DE INFORMACIÓN FINANCIERA -NIIF- Y LAS DISPOSICIONES DEL
DECRETO 10-2012 LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA EN UNA
EMPRESA QUE SE DEDICA A LA EXPLOTACIÓN MINERA"**

TESIS

**PRESENTADA A LA HONORABLE JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

POR

CÉSAR AUGUSTO SUTUJ TAY

PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE

CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

EN EL GRADO ACADÉMICO DE

LICENCIADO

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2018

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

Decano:	Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Secretario:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal primero:	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal segundo:	MSc. Byron Giovanni Mejía Victorio
Vocal tercero:	Vacante
Vocal cuarto:	P.C. Marlon Geovani Aquino Abdalla
Vocal quinto:	P.C. Carlos Roberto Turcios Pérez

EXONERADO DE LOS EXÁMENES DE ÁREAS PRÁCTICAS BÁSICAS

De conformidad con los requisitos establecidos en el capítulo II, artículos 15 y 16 del Reglamento para la Evaluación Final de Exámenes de Áreas Prácticas Básicas y Examen Privado de Tesis y al inciso 5.9 del punto quinto, del Acta 21-2015, de la sesión celebrada por Junta Directiva el 11 de septiembre de 2015.

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

PRESIDENTE:	Lic. Luis Oscar Ricardo De La Rosa
SECRETARIO:	Lic. Elda Margarita Gómez De Román
EXAMINADOR:	Lic. José De Jesús Portillo Hernández

Lic. Victor Manuel Sipac Cuin
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

Guatemala, 22 de febrero de 2018

Licenciado Luis Antonio Suarez Roldán
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala

Respetable Señor Decano:

De conformidad con la designación contenida en el DICTAMEN-AUDITORÍA No. 03-2018 de fecha trece de febrero de dos mil dieciocho, del Decanato de la Facultad de Ciencias Económicas para asesorar a César Augusto Sutuj Tay, carné 201013328 en su trabajo de tesis denominado "EVALUACIÓN DEL TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS CONFORME LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA -NIIF- Y LAS DISPOSICIONES DEL DECRETO 10-2012 LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA EXPLOTACIÓN MINERA", me permito informarle que, de conformidad con la revisión de la investigación realizada, la misma llena los requisitos que el reglamento establece.

En ese sentido, el trabajo referido constituye un aporte importante para los profesionales de las ciencias económicas, empresas, instituciones y personas interesadas en el tema objeto de estudio. En tal virtud, en opinión del suscrito, el documento presenta una investigación cuya actualidad y calidad, reúne los requisitos académicos necesarios que el caso amerita.

Con base en lo anteriormente expuesto, recomiendo que el trabajo realizado sea aprobado para su presentación por el estudiante Sutuj Tay, en el Examen Privado de Tesis, previo a conferírsele el título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado.

Atentamente,



Lic. Victor Manuel Sipac Cuin
Colegiado CPA-5577

Correo electrónico: victorsipac@msn.com

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
Edificio "s-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

J.D-TG. No. 004-2018
Guatemala, 24 de septiembre de 2018

Estudiante
CÉSAR AUGUSTO SUTUJ TAY
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala

Estudiante:

Para su conocimiento y efectos le transcribo el Punto SEXTO, inciso 6.1, subinciso 6.1.1 del Acta 22-2018, de la sesión celebrada por Junta Directiva el 31 de agosto de 2018, que en su parte conducente dice:

"SEXTO: ASUNTOS ESTUDIANTILES

6.1 Graduaciones

6.1.1 Elaboración y Examen de Tesis

Se tienen a la vista providencias y oficios de las Direcciones de Escuela de Contaduría Pública y Auditoría, Administración de Empresas y de Estudios de Postgrado, en las que se informa que los estudiantes que se listan a continuación, aprobaron el Examen de Tesis, por lo que se trasladan las certificaciones de las Actas de los Jurados y expedientes académicos.

Junta Directiva ACUERDA: 1º. Aprobar las Actas de los Jurados de Examen de Tesis. 2º. Autorizar la impresión de tesis y la graduación a los siguientes estudiantes:

Escuela de Contaduría Pública y Auditoría

Estudiante:

Tema de Tesis:

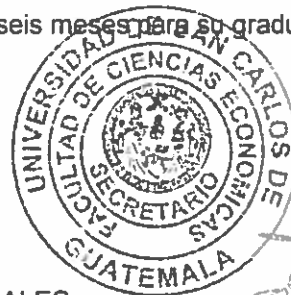
CÉSAR AUGUSTO SUTUJ TAY	EVALUACIÓN DEL TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS CONFORME LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA -NIIF- Y LAS DISPOSICIONES DEL DECRETO 10-2012 LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA EXPLOTACIÓN MINERA
-------------------------	---

30. Manifiestar a los estudiantes que se les fija un plazo no mayor de seis meses para su graduación."

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO



DEDICATORIA

- A DIOS:** Por regalarme la vida, iluminarme y permitirme desarrollarme personal y profesionalmente.
- A MIS PADRES:** Margarita Tay y Antonio Sutuj por ser la mayor fuente de mi inspiración y excelentes ejemplos para mi vida, así como por sus sacrificios realizados para apoyarme en mi carrera profesional.
- A MIS FAMILIARES:** Hermanos, cuñados, tíos y sobrinos por brindarme su apoyo, comprensión y cariño. Siempre los llevo presentes.
- A MIS AMIGOS:** Que se han sumado a lo largo de mi carrera y que me han dado la oportunidad de compartir esfuerzos, sacrificios, éxitos, fracasos, tristezas y alegrías.
- A MIS CATEDRÁTICOS Y ASESORES:** Por ser parte fundamental para el aprendizaje obtenido en mi carrera profesional, especialmente a mi asesor de tesis por sus aportes y apoyo brindado.
- A LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS:** Por ser el lugar en el cual adquirí nuevos conocimientos los cuales me servirán para el desempeño de mi carrera profesional.
- A MI CASA DE ESTUDIOS:** La tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, por marcar mi vida profesional con sus enseñanzas y valores brindados.

ÍNDICE

	Página
INTRODUCCIÓN	i
CAPÍTULO I	
EMPRESA DEDICADA A LA EXPLOTACIÓN MINERA	
1.1	Empresa minera 1
1.1.1	Objeto de una empresa minera 1
1.1.2	Reseña histórica de la minería en Guatemala 2
1.1.3	Marco legal e institucional en Guatemala 4
1.2	Fases de un proyecto minero 8
1.2.1	Evaluación o reconocimiento 8
1.2.2	Exploración 9
1.2.3	Desarrollo y construcción 10
1.2.4	Producción 11
1.2.5	Cierre 12
1.3	Estructura organizacional 13
1.3.1	Funciones de los departamentos y gerencias 13
CAPÍTULO II	
DIFERENCIAS ENTRE LOS REQUERIMIENTOS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA -NIIF- Y LAS REGULACIONES Y PRÁCTICAS LOCALES	
2.1	Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF- 16
2.1.1	Objetivos y valor normativo de las NIIF 16
2.1.2	Qué comprenden las NIIF completas 16
2.1.3	Presentación de estados financieros 17
2.1.4	Normas Internacionales de Información Financiera vigentes 17
2.2	Regulaciones fiscales y prácticas locales 19
2.2.1	Objetivos de las leyes fiscales 19
2.2.2	Qué comprenden las regulaciones fiscales 20

2.2.3	Estados financieros requeridos por la regulación fiscal	21
2.3	Partidas que generan diferencias entre requerimientos NIIF respecto a su tratamiento fiscal	21
2.3.1	Inventarios	21
2.3.2	Tratamiento fiscal de los inventarios	24
2.3.3	Propiedades, planta y equipo	25
2.3.4	Tratamiento fiscal de las propiedades, planta y equipo	30
2.3.5	Arrendamiento financiero (leasing)	33
2.3.6	Tratamiento fiscal de los arrendamientos financieros (leasing)	34
2.3.7	Beneficios a empleados	35
2.3.8	Tratamiento fiscal de beneficios a empleados	37
2.3.9	Deterioro del valor de los activos	40
2.3.10	Tratamiento fiscal del deterioro del valor de los activos	41
2.3.11	Provisiones, activos y pasivos contingentes	42
2.3.12	Tratamiento fiscal de las provisiones, pasivos y activos contingentes	43
2.3.13	Activos intangibles	44
2.3.14	Tratamiento fiscal de los activos intangibles	46
2.3.15	Costos de exploración	47
2.3.16	Tratamiento fiscal de los costos de exploración	48
2.3.17	Combinación de negocios	49
2.3.18	Tratamiento fiscal de las combinaciones de negocios	52
2.4	Contabilidad NIIF y aspectos fiscales a considerar en cada fase de un proyecto minero	54
2.4.1	Evaluación o reconocimiento	54
2.4.2	Exploración	55
2.4.3	Desarrollo	55
2.4.4	Producción	57
2.4.5	Cierre	59

CAPÍTULO III

IMPUESTOS DIFERIDOS Y SU DETERMINACIÓN

3.1	Conceptualización	60
3.1.1	Ganancia contable o resultado contable	60
3.1.2	Ganancia o pérdida fiscal	60
3.1.3	Gasto o ingreso por impuesto a las ganancias	60
3.1.4	Impuesto corriente	61
3.1.5	Impuestos diferidos	61
3.2	Objetivo, principio general y método de determinación	62
3.2.1	Objetivo	62
3.2.2	Principio general	66
3.2.3	Método de determinación	67
3.3	Procedimiento general	68
3.4	Determinación del impuesto corriente	70
3.4.1	Conciliación entre la utilidad contable y la utilidad fiscal	70
3.4.2	Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas	71
3.4.3	Régimen Sobre Rentas, Pérdidas y Ganancias de Capital	75
3.5	Determinación del impuesto diferido	77
3.5.1	Base fiscal de un activo	77
3.5.2	Base fiscal de un pasivo	79
3.5.3	Ambigüedad de determinación de la base fiscal de una partida	81
3.5.4	Diferencias temporarias y temporales	82
3.5.5	Diferencias temporarias imponibles	84
3.5.6	Limitaciones al reconocimiento de diferencias imponibles	87
3.5.7	Diferencias temporarias deducibles	94
3.5.8	Condiciones y limitaciones necesarias para el reconocimiento	99
3.5.9	Reconsideración de activos por impuestos diferidos	104
3.5.10	Análisis matemático en la determinación de las diferencias temporarias imponibles y deducibles	105

3.6	Medición	106
3.7	Reconocimiento de impuestos corrientes y diferidos	111
3.7.1	Partidas reconocidas en el resultado	111
3.7.2	Partidas reconocidas fuera del resultado	114
3.8	Presentación	116
3.8.1	Compensación de activos y pasivos por impuestos corrientes	116
3.8.2	Compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos	117
3.9	Información a revelar	118
3.9.1	Componentes principales de los impuestos a las ganancias	118
3.9.2	Impuestos registrados en patrimonio y en otro resultado integral	120
3.9.3	Explicación de la relación del gasto o ingreso por impuesto y la ganancia contable	122

CAPÍTULO IV

EVALUACIÓN DEL TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS CONFORME LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA -NIIF- Y LAS DISPOSICIONES DEL DECRETO 10-2012 LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA A LA EXPLOTACIÓN MINERA (CASO PRÁCTICO)

4.1	Antecedentes	125
4.2	Organigrama	127
4.3	Nombramiento	128
4.4	Índice de hojas técnicas	130
4.5	Planificación	131
4.6	Información financiera	133
4.6.1	Estado financieros	133
4.6.2	Principales políticas contables	134
4.6.3	Integración de ISR diferido al cierre del año 2016	136
4.6.4	Balance de saldos	136

4.7	Determinación del Impuesto Sobre la Renta corriente	141
4.7.1	Conciliación entre la utilidad contable y la utilidad fiscal	141
4.7.2	Anexos de diferencias determinadas	143
4.7.3	Conciliación entre la utilidad contable y la renta imponible	155
4.7.4	Anexos de pruebas de deducibilidad	160
4.8	Reconocimiento del Impuesto Sobre la Renta corriente	167
4.9	Determinación del Impuesto Sobre la Renta diferido	168
4.9.1	Resumen de diferencias temporarias y medición de los impuestos diferidos	168
4.9.2	Propiedades, planta y equipo	171
4.9.3	Activos intangibles	176
4.9.4	Estimación de deterioro de cuentas por cobrar	180
4.9.5	Inventarios	182
4.9.6	Seguro de responsabilidad civil	183
4.9.7	Provisión para recuperación y reforestación	184
4.9.8	Provisión bono adicional a empleados	185
4.9.9	Arrendamiento financiero (leasing)	187
4.10	Impuesto Sobre la Renta diferido del período	190
4.10.1	Limitación de reconocimiento	190
4.10.2	Determinación del ISR diferido del período 2017.	191
4.11	Reconocimiento del Impuesto Sobre la Renta diferido del período	193
4.12	Informe	194
	CONCLUSIONES	202
	RECOMENDACIONES	203
	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	204
	WEBGRAFÍA	207

ÍNDICE DE TABLAS

	Página
Tabla 1. Licencias de reconocimiento, exploración y explotación autorizados a diciembre 2016	4
Tabla 2. Forma de contabilización de los arrendamientos financieros	34
Tabla 3. Determinación del ISR corriente (ISR por pagar en el período)	72
Tabla 4. Análisis de las diferencias temporarias en la aplicación de método del pasivo basado en el balance	105
Tabla 5. Importes reconocidos en el resultado del período	119
Tabla 6. Importes reconocidos directamente en el patrimonio.	120
Tabla 7. Importes reconocidos en otro resultado integral	121
Tabla 8. Conciliación de la tasa impositiva efectiva	123

ÍNDICE DE FIGURAS

	Página
Figura 1. Elementos que componen el valor de reconocimiento de un activo fijo	26
Figura 2. Diferencia entre vida útil y vida económica de un activo fijo	28
Figura 3. Deterioro de activos	40
Figura 4. Tratamiento contable de los costos por exploración según NIIF 6.	48
Figura 5. Determinación de la plusvalía en una combinación de negocios	50
Figura 6. Determinación de una ganancia en adquisición de negocios en condiciones muy ventajosas	51
Figura 7. Período de aplicación de NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales	54
Figura 8. Organigrama de la empresa minera	127

INTRODUCCIÓN

Las Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF- constituyen la normativa contable para la preparación de información financiera de uso general; estos principios y regulaciones contables normalmente difieren de los requerimientos de valoración establecidos en la legislación tributaria de las jurisdicciones, en el caso de Guatemala, lo contenido en la Ley de Actualización Tributaria y otras leyes locales; estas desviaciones son el principal inconveniente para las compañías guatemaltecas en la preparación de información contable con base a normas internacionales, lo anterior, derivado que el cumplimiento de las obligaciones impositivas son de especial importancia en las entidades en cualquier parte del mundo; por tal motivo, la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 Impuestos a las Ganancias contempla los preceptos y requerimientos para el manejo contable y fiscal de los impuestos aplicables a la compañía, independientemente de la jurisdicción que se trate.

Uno de los requerimientos de la NIC 12 que surge a través de la existencia de divergencias entre valoraciones, es la determinación de impuestos diferidos, la misma permite reconocer los impuestos a las ganancias conforme la contabilidad preparada con base a NIIF y cumplir con las disposiciones de las leyes tributarias, sin embargo, el poco dominio de este tema por parte de profesionales guatemaltecos de la contaduría, constituye una limitante en la implementación de NIIF en las entidades, principalmente en las compañías transnacionales que por requerimiento de su casa matriz o por cotización en la bolsa de valores de su sede están obligados a utilizar NIIF, como es el caso de la compañía objeto de estudio.

En el presente trabajo de investigación se desarrolla la determinación de los impuestos diferidos, exponiendo el objetivo, características, consideraciones, limitaciones y resultados de su aplicación, que permita el adecuado cumplimiento

contable de las Normas Internacionales de Información Financiera, sin dejar de cumplir con las regulaciones de la Ley de Actualización Tributaria, de una entidad transnacional que se dedica a la explotación de recursos minerales metálicos; el mismo está estructurado por medio de Capítulos para facilitar su comprensión.

En el Capítulo I se exponen los pormenores de una entidad que se dedica a la explotación minera en Guatemala, lo que incluye su objeto, su historia reciente y su marco regulatorio, así como una descripción de sus fases del proceso productivo; esto con la finalidad de conocer las principales características de la industria minera metálica y con ello mejorar la comprensión de los ejemplos desarrollados en el caso práctico expuesto.

En el Capítulo II se realiza un comparativo entre tratamientos según Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF- y las reglas de valoración establecidas en la Ley de Actualización Tributaria para las mismas partidas, con el objetivo de enmarcar la generación de diferencias y que serán objeto de análisis en la determinación de los impuestos diferidos; en ella se considerarán las más comunes que tienen diferentes tratamientos en ambas bases, dejando a un lado las partidas que son muy específicas y que no se tiene un tratamiento diferente para fines fiscales bien definidas.

En el Capítulo III se desarrolla la metodología de los impuestos diferidos que debe aplicar la entidad, señalando los principales conceptos, objetivos, principios, método de determinación, limitaciones, medición, presentación e información a revelar en los estados financieros, en otras palabras, se expondrá el tratamiento contable y fiscal de los impuestos diferidos con base a la Norma Internacional de Contabilidad No. 12 Impuestos a las Ganancias.

En el Capítulo IV se presenta el caso práctico en la cual la empresa que se dedica a la explotación de un proyecto minero en el territorio guatemalteco, la misma aplica la metodología de impuestos diferidos para cumplir con los requerimientos de las NIIF y la Ley de Actualización Tributaria; por lo que, con la información contable de tal entidad, se realiza el cálculo de los impuestos diferidos, se realizan los registros contables que proceden y finalmente se elaboran las conciliaciones e integraciones que forman parte de las notas a los estados financieros.

Finalmente, se presentan las conclusiones más relevantes sobre la investigación realizada y las recomendaciones que deben considerar los profesionales y entidades que apliquen o deban iniciar a aplicar la metodología de impuestos diferidos. Al final del presente informe de investigación, se detallan las referencias bibliográficas de la documentación técnica y legal consultada para su análisis y comprensión, mismas que fueron parte fundamental para llegar a las conclusiones expuestas.

CAPÍTULO I

EMPRESA DEDICADA A LA EXPLOTACIÓN MINERA

1.1 Empresa minera

A continuación se describe las principales características de una empresa minera, así como las generalidades del proceso de producción y las regulaciones a las que están sujetas en Guatemala.

1.1.1 Objeto de una empresa minera

La razón de ser de las empresas se centra en la realización de una actividad económica, estas pueden ser variadas dependiendo de la rama industrial en la que sus objetivos están centrados. En el caso de las empresas mineras, estas son auxiliadas por la Mineralogía Aplicada en el desarrollo de sus fines. ¿Pero qué es la Mineralogía Aplicada?, “Es la ciencia que estudia la práctica mineral, o sea, aquellos minerales que se pueden usar para la industria o con propósitos comerciales.” (15:17)

Los recursos minerales explotables industrial o comercialmente se pueden clasificar en tres grandes grupos, que muchas veces no es posible definir límites entre ellos, estos son los a) minerales metálicos, b) recursos energéticos y c) minerales y rocas industriales. Los metálicos son minerales de alto valor económico como el oro, aluminio, hierro, mercurio, entre otros; dentro de los recursos energéticos se encuentran elementos como el carbón y el petróleo; y, por último, las rocas industriales comprenden los minerales de presencia común en la corteza terrestre como la caliza, gravas, arcillas, yeso, entre otras.

Entonces, las empresas mineras comprenden aquellas cuya actividad se centra en la explotación de algún tipo de recurso mineral con fines económicos. No obstante, para los propósitos de este informe, las empresas que forma parte de la

unidad de análisis, las conforman las que explotan minerales metálicos, independientemente de la técnica o procedimiento utilizado para su extracción.

1.1.2 Reseña histórica de la minería en Guatemala

La minería en Guatemala no es algo reciente, debido que en la época precolombina ya se utilizaba algunos minerales y rocas para la construcción y fabricación de herramientas, tales como basalto, la caliza, la obsidiana, la andesita y la riolita. Durante la época colonial, la actividad minera se incrementó, pasando al esquema de encomiendas, lo que suponía casi la esclavitud de los indígenas para la producción de minerales metálicos como el oro y la plata, y otros no metálicos como el jade.

Durante la época de independencia las actividades mineras siguieron, principalmente en regiones de Jalapa, en donde se descubrieron minerales importantes como el zinc, el plomo y el cobre, no obstante, esta extracción no tuvo mayor crecimiento, manteniéndose siempre en pequeñas escalas, casi artesanal.

Durante el siglo XX se intensificaron esfuerzos por acreditar la capacidad industrial minera de Guatemala, inicialmente en los primeros años de ese siglo, la propiedad de las canteras y de los minerales explotados era del dueño del suelo y no una facultad exclusiva del Estado, hecho que fue modificado en el año 1921 con la reformas a la Constitución Política de 1879, en donde se reconoce a la Nación como propietaria de las sustancias inorgánicas que se encuentren en el subsuelo, sin embargo, con la revolución del 1944, aunque la propiedad seguía siendo del Estado, se crea la limitante de que este únicamente podía ser explotado por el Estado o bien por empresas nacionales o con capital mayormente guatemalteco.

No fue sino hasta en el año 1997 en el gobierno de Álvaro Arzú que se introdujeron reformas importantes con la finalidad de hacer amigable la inversión extranjera y

promover la explotación minera en el país; algunos de los cambios más importantes realizados por el Decreto 48-97 (actual Ley de Minería) fueron la reducción del impuesto sobre la renta del 53% al 31% (hoy 25%) y el cargo de regalías del 6% al 1% (dividido en 0.5% para gobierno central y 0.5% para las municipalidades), la exoneración de aranceles de importación a las maquinarias e insumos utilizados en la minería, la simplifica el proceso de obtención de permisos, la abolición de la diferencia entre empresas extranjeras y locales, entre otras.

Estas acciones sin duda alguna llamaron la atención de empresas extranjeras que iniciaron actividades en el país, tal es el caso de Consolidated Ramrod Fold Corp. (Canadá), Intrepid Minerals (Canadá), BHP (Australia), Minerva Orvana Guatemala (Canadá), Montana Gold Corporation (Canadá) y otras más, dan como resultado, la consolidación e inicio de operaciones de Montana Exploradora de Guatemala, S.A. subsidiaria de GoldCorp Inc. en el oriente del país, quien por medio del proyecto Marlin inició la extracción de oro y plata en el año 2005. Otros ejemplos de los resultados de la nueva política adoptada, fue la aprobación del proyecto El Sastre para la explotación de oro y plata en el departamento de El Progreso, que se encuentra en proceso de extracción, así como también la aprobación del proyecto Cerro Blanco en Jutiapa, el cual pertenece a la empresa Entre Mares de Guatemala, S.A. también subsidiaria de GoldCorp Inc.

Es importante indicar que la actividad minera tradicionalmente ha sido rechazada por ciertos grupos sociales y medio ambientales, sin embargo, a partir de la reforma en 1997 también han aumentado las organizaciones que se oponen a tal actividad, argumentando derechos de pueblos indígenas sobre la tierra y daños al medio ambiente y a la salud de los poblados aledaños a los proyectos, lo que supone un obstáculo en la llegada de empresas extranjeras de actividad minera.

No obstante, actualmente el sector de la minería metálica industrial sigue ganando terreno en Guatemala, prueba de ello es la cantidad de licencias de exploración y explotación autorizadas por el Ministerio de Energía y Minas al cierre del año 2016, como se muestra en la Tabla 1.

Tabla 1

Licencias de reconocimiento, exploración y explotación autorizados a diciembre 2016

CATEGORÍA MINERAL	RECONOCIMIENTO	EXPLORACIÓN	EXPLORACIÓN	EXPLORACIÓN	TOTAL
MATERIALES DE CONSTRUCCIÓN	0	0	115		115
MINERALES METÁLICOS	0	33	31		64
MINERALES NO METÁLICOS	0	4	124		128
TOTAL	0	37	270		307

Nota. Fuente: elaboración propia con datos del Ministerio de Energía y Minas (2017).

Derivado la apertura que está teniendo esta industria en Guatemala, es importante que el profesional guatemalteco conozca sobre las particularidades propias de la operación de una empresa de esta magnitud, derivado que muchas veces por el poco desarrollo del conocimiento técnico de administración y contabilización de estas operaciones localmente, las empresas transnacionales se ven obligadas a importar profesionales extranjeros para cubrir sus necesidades de emisión de información financiera.

1.1.3 Marco legal e institucional en Guatemala

La minería en Guatemala se encuentra regida por las leyes e instituciones siguientes:

a) Constitución Política de la República de Guatemala

El desarrollo de la actividad minera es impulsado incluso dentro de la Constitución, aprobada por la Asamblea Nacional en el año 1983, en cuyo artículo 125 establece como de utilidad y necesidad pública, la exploración técnica y racional de los hidrocarburos, minerales y demás recursos naturales no renovables, ordenando al Estado propiciar las condiciones propias para su exploración, explotación y comercialización.

b) Decreto No. 48-97 Ley de Minería y su Reglamento

Esta ley regula el régimen minero nacional, estableciendo para el efecto, procedimientos para obtención de licencias, documentos y estudios necesarios, órganos competentes de autorización, utilización de otros recursos naturales, así como los costos de autorización y regalías que deben cubrir las entidades mineras ante las instituciones y el Estado. El cambio más importante en el régimen financiero de este Decreto respecto a su ley predecesora, destaca la reducción del importe de la regalía a pagar, del 6% al 1% repartidos entre el Estado y las municipalidades donde se ubique el proyecto.

En esta ley se establecen tres tipos de licencias; las de reconocimiento o exploración que confieren el derecho de identificar y localizar posibles áreas de exploración, las de exploración que otorga el derecho de localizar, estudiar, analizar y evaluar los yacimientos que le fueron autorizados y por último la licencia de explotación, que concede la facultad de explotar los yacimientos solicitados, dentro de los límites y plazos autorizados, el cual según el artículo 28, puede extenderse hasta en un período de 25 años prorrogable por un período igual. Este último, se debe registrar ante el Registro General de la Propiedad.

Es importante resaltar que la Ley de Minería no regula lo relativo al cierre de operaciones de una mina, sin embargo, por regulación internacional Montana

Exploradora de Guatemala, S.A. en el inicio del proyecto Mina Marlín ubicada en San Marcos expuso en su estudio lo siguiente, sobre la etapa de cierre de la mina:

“Cuando finalice la operación, las instalaciones principales se cerrarán y el sitio se restaurará. El objetivo del cierre y la recuperación es mitigar los efectos de las perturbaciones originadas por el Proyecto reduciendo al mínimo o eliminando los peligros a la seguridad pública y a la vez ofreciendo oportunidades para un uso productivo que concuerde con el uso potencial de la tierra. El cierre del tajo, el depósito de colas y la escombrera se realizará conforme las prácticas de minería de oro internacionalmente aceptadas. (...)” (24:3)

Con esta aclaración, se hace referencia a la práctica internacional que tienen las empresas mineras, que las obligan a efectuar un proceso de cierre y rehabilitación del área explotada, aunque la ley en materia local no lo requiera.

c) Ministerio de Energía y Minas

Es la entidad del gobierno central que tiene a su cargo la aplicación de la Ley de Minería, es de su competencia ejercer la regulación y administrar lo referente a lo burocrático, la actividad minera; es esta institución en donde se gestionan los permisos, concede licencias, se informa sobre los avances, se ejecuta la supervisión en lo que compete, como se administra la recaudación de los cánones y regalías de las empresas mineras en cuanto a cobro.

d) Decreto No. 2-70 Código de Comercio

Toda empresa que desee realizar alguna actividad económica dentro del territorio de Guatemala debe acogerse a las regulaciones del país, inicialmente en este Código se establecen los tipos de personalidad jurídica en el que se pueden organizar, requisitos de representación y de capital, así como requisitos mínimos de ritualidad de las sociedades y requerimientos de información mínimos. Estas

regulaciones son efectivas por intermedio del Registro Mercantil, que es la entidad ejecutora de la mayoría de las disposiciones del Código de Comercio, no obstante, algunas de las regulaciones son de interés de terceros como las entidades bancarias, o de otras instituciones como la Superintendencia de Administración Tributaria.

e) Decreto No. 6-91 Código Tributario

Este Código regula las generalidades del sistema tributario en el país, desarrollando los principios tributarios sobre los que se basa la tributación, estas contemplan las bases, definiciones, plazos generales, procedimientos, así como las formas de infracción y las sanciones respectivas, todo en materia tributaria general, es decir, independientemente del tributo del que se trate. Así mismo, establece el procedimiento de resolución de conflictos y que aseguren el cumplimiento de los derechos y obligaciones tanto para el contribuyente como para el Estado por medio de su ente recaudador, el cual es ejercido en la actualidad por la Superintendencia de Administración Tributaria.

f) Decreto No. 10-2010 Ley de Actualización Tributaria y su Reglamento

En el año 2012 por medio de esta ley se introdujeron varias reformas al régimen tributario del país, el cual el más importante lo constituyó la sustitución en su Libro I, del Decreto No. 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta. En esta nueva ley, al igual que la su predecesor regula lo relacionado al impuesto sobre la renta como es comúnmente conocido en Guatemala, este grava la obtención de renta por la realización de actividades económicas en el país, siempre y cada vez que se suscite el presupuesto establecido, por lo que todas las personas que realicen actividades gravadas dentro del territorio nacional, están obligadas a observar sus requerimientos, salvo que se encuentren exentas por disposición propia o por otras leyes de igual o mayor jerarquía.

g) Decreto No. 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado

Contempla las bases de recaudación del Impuesto al Valor Agregado -IVA- cuyo fin es obtener un impuesto sobre el valor de venta de bienes o servicios que adquiera el consumidor final, este impuesto no afecta directamente a la empresa, derivado que el impuesto es trasladado a sus clientes quienes son los que a final de cuenta pagan el impuesto. La mecánica de traslado del impuesto al consumidor funciona a través de la compensación del crédito fiscal (pagado cuando se adquiere) y un débito fiscal (cobrado cuando se vende), no obstante, las entidades cuyos compradores se encuentran exentas de este impuesto, por ejemplo, cuando se exporta, existe el beneficio fiscal de recuperación del crédito pagado, el cual debe ser solicitado al Estado por medio de los mecanismos establecidos.

1.2 Fases de un proyecto minero

Las fases de un proyecto minero pueden variar dependiendo del punto de vista de estudio, por ello es importante aclarar que el enfoque del presente informe es de conocimiento básico que permita comprender las principales características y transacciones contables de la industria minera. Bajo este enfoque, en la presente sección se abordan generalidades de las siguientes fases básicas: evaluación o reconocimiento, exploración, desarrollo y construcción, explotación y cierre o finalización.

1.2.1 Evaluación o reconocimiento

En esta fase se realizan las búsquedas visuales para identificar las zonas donde es posible ubicar suelo con indicios de yacimiento mineral, en esta fase las evaluaciones pueden realizarse a través de diferentes técnicas, en la cual se utilizan herramientas tecnológicas como fotos aéreas, datos satelitales, técnicas geofísicas o geoquímicas.

Como resultado de esta fase se selecciona el área para un estudio más detallado o exploración de la zona. Es importante indicar que para la fase de reconocimiento también se necesita autorización previa del Ministerio de Energía y Minas, cuya licencia según el artículo 21 de la Ley de Minería "(...) confiere al titular, la facultad exclusiva de identificar y localizar posibles áreas para exploración, dentro de sus respectivos límites territoriales e ilimitadamente en la profundidad del subsuelo. (...)". (7:7)

1.2.2 Exploración

La Ley de Minería define la exploración como el "Conjunto de trabajos administrativos, de gabinete y de campo, tanto superficiales como subterráneos, que sean necesarios para localizar, estudiar y evaluar un yacimiento." (7:8)

En esta fase ya se habla de la evaluación y medición de un yacimiento, que tuvo que ser detectada en la fase previa, pero a qué se le conoce como un yacimiento mineral: "(...) se trata de una acumulación natural de minerales útiles que, por su contenido en elementos de interés industrial y/o económico y por su tamaño, pueden ser considerados como un objetivo de explotación. La condición más importante para que se trate de un verdadero yacimiento es que de la venta del producto, deduciendo los costes, resulte un beneficio. De lo contrario, cualquier concentración de minerales interesantes podría ser considerado como un yacimiento, aunque no tenga el tamaño y las leyes que rigurosamente deben cumplirse para que el negocio de la explotación minera sea rentable." (15:177)

De manera general se puede afirmar que la exploración de recursos minerales consiste en el examen detallado en un área geográfica de interés que ha mostrado suficiente potencial para producir mineral, y que amerita una mayor exploración para definir y delinear un cuerpo específico mineral y para determinar la cantidad, naturaleza y ley del mineral. Dentro de los trabajos a realizar, involucra análisis,

excavaciones exploratorias, mapeos geográficos, análisis geoquímicos, trincheras, crucero, apertura de tajos superficiales, entre otras.

Adicionalmente, es importante hacer énfasis de aspectos relevantes sobre esta fase del proyecto minero, como las que se detallan a continuación:

- Es una actividad constante, por lo que existe la exploración tanto para yacimientos nuevos (exploración inicial) o para proyectos en operación (exploración intermedia).
- La exploración es un mecanismo que busca incrementar el nivel de reservas probadas (con certeza), con la finalidad de extender la vida útil de la mina.
- En esta fase se mide el impacto y rehabilitación ambiental que se dará al proyecto.
- También se realizan estudios técnicos y económicos para determinar la ingeniería necesaria para ejecutar el proyecto, validando así su costo y viabilidad económica.

1.2.3 Desarrollo y construcción

En esta etapa se culmina la fase de planificación y se inicia con la construcción de la infraestructura necesaria para iniciar la explotación, estos dependerán del método de extracción que se pretende utilizar, sin embargo, en general los trabajos de construcción comprenden la infraestructura de instalación de maquinaria, sistema o vías de transporte del material, edificios industriales y administrativos, campamentos, entre otras.

En la fase de desarrollo se comprenden los trabajos necesarios para llegar a mineral de interés, si la mina es a cielo abierto, se realizan actividades de desbroce o retiro de la corteza y si se trata de una mina subterránea, se realiza la

construcción de galerías (túneles horizontales), chimeneas (túneles verticales o inclinados), rampas (túneles espirales), entre otras.

Los trabajos de desbroce puede ser común en las explotaciones a cielo abierto y las subterráneas, este consiste en remover el material clasificado como desecho, el cual normalmente recubre el yacimiento mineral.

1.2.4 Producción

El mineral extraído en bruto no es comerciable por si, debido a la combinación con el resto de materiales sin valor, la generación de valor se da por medio de un proceso de purificación que se realiza en una planta de procesamiento, aplicándole diferentes tipos de procesos tanto físicos, químicos y metalúrgicos, luego de tal proceso se obtienen los llamados concentrados de mineral, el cual se compone de metal valioso listos para ser transformados finalmente en formas utilizables industrialmente como barras o lingotes.

Del proceso de producción se pueden obtener diferentes formas del material extraído, los cuales tienen diferentes usos y tratamientos, y pueden formar parte del inventario de una compañía minera. A continuación una lista no exhaustiva sobre los elementos que son considerados inventarios:

- “Mineral: Materia prima extraída de la mina con una concentración alta de metales.
- Concentrado, que es el mineral que se ha tratado para remover las impurezas o los componentes indeseables.
- Material lixiviable, que corresponde a los materiales con baja ley extraída durante el proceso de minado, el cual es depositado en canchas para efectuar el proceso de lixiviación.
- Material refinado: Metal con pocas impurezas.

- Productos derivados: Metal secundario producido en la explotación minera y en el procesamiento de otro metal. Usualmente no es importante para la viabilidad de la mina.
- Subproductos: Metales que se explotan y procesan juntos. Usualmente importantes para la viabilidad de la mina.” (13:28)

1.2.5 Cierre

Corresponde a la última fase del proyecto minero, el cual tiene lugar al finalizar la vida útil del yacimiento mineral. En algunos países la regulación ambiental requiere que, al finalizar los trabajos de extracción, se inicie un proceso de recuperación y rehabilitación las áreas que se utilizaron en proyecto, esto con el objetivo de reducir lo más posible, los efectos sobre el ecosistema del lugar utilizado, el mismo debe ser previsto antes de iniciar el proyecto por medio de un plan de cierre.

En Guatemala la legislación ambiental no establece claramente la obligación de que las empresas mineras realicen trabajos de rehabilitación del lugar, no obstante, por prácticas internacionales y con el objetivo de evitar un pasivo ambiental futuro, las empresas mineras transnacionales realizan los trabajos de rehabilitación y recuperación del área utilizada en cada proyecto. Este es el caso de Montana Exploradora de Guatemala, S.A. que, en el año 2003 al iniciar la fase de explotación, presentó su plan de cierre, el cual incluía de manera general, la realización de los siguientes trabajos al finalizar el proyecto:

- “Remoción de estructuras físicas que no puedan ser de utilidad (infraestructura);
- Cierre de la instalación tajo, escombreras y deposito(SIC) de colas, de modo tal que reduzca al mínimo el potencial de contaminación de los recursos hídricos y el riesgo de accidentes para los pobladores del área;

- Renivelación, reemplazo del suelo y revegetación y Monitoreo ambiental.”
(24:3)

El plan de cierre, es en síntesis una manera de evitar problemas ambientales mineros, convirtiéndolo en una herramienta de gestión responsable, oportuna y segura con el medio ambiente.

1.3 Estructura organizacional

La estructura organizacional de una empresa se va a definir dependiendo de las necesidades de la operación, derivado que sobre esa base se determina la división de trabajo, roles, funciones, líneas de mando, la especialización y coordinación del negocio en general; tales aspectos se materializan en departamentos o gerencias a quienes les es conferido la dirección de ciertas funciones u objetivos de la organización. La estructura organizativa de una minera varía con base al tamaño y al sector minero en el que se desempeña, este va a definir el organigrama de la entidad, sin embargo, generalmente dichas empresas suelen tener como mínimo los departamentos de la unidad objeto de estudio y que es referente a la estructura organizacional de Ecopetrol, una entidad minera encargada de la explotación de petróleo. En el presente caso, la compañía minera se dedica a la explotación de minerales metálicos y se estructura de los departamentos y gerencias que se detalla en las siguientes secciones.

1.3.1 Funciones de los departamentos y gerencias

A continuación, se detallan los departamentos y gerencias de una empresa que se dedica a la explotación minera:

a) Dirección

- Asamblea de accionistas: es el órgano superior de una empresa, conformado por los socios o dueños de la entidad, al mismo le corresponde la toma de

decisiones de trascendencia para la sociedad y es a quien le reporta los resultados la junta directiva.

- Junta Directiva: es el órgano de una empresa que representa directamente a la asamblea de accionistas, cuya función es tomar las decisiones sobre la dirección de la compañía en función de los intereses de los accionistas.
- Comité de Auditoría de la Junta Directiva: se encarga de la fiscalización y supervisión de actividades tanto de la junta directiva, como de la dirección de la entidad.
- Presidencia: representa el órgano ejecutivo de mayor rango de una compañía, responsable de la dirección de la misma y de reportar resultados a la asamblea.
- Secretaría General y Soporte a Presidencia: normalmente en las compañías, se cuenta con un departamento encargado del apoyo a la presidencia, en temas administrativos y de gestión, esta no tiene injerencia en los mandos de la compañía.

b) Operación

- Proyectos e Ingeniería: se encarga de gestionar la ingeniería de construcción de los diferentes proyectos mineros actuales y futuros.
- Exploración: dirige y gestiona los trabajos de exploración de áreas de potencial minero, lo que incluye la realización de estudios preliminares de factibilidad de explotación.
- Planeación Operativa: dirige la fase previa al desarrollo y producción, encargándose de los trabajos de provisiones de personal, logística, transporte, capacidad y funcionamiento en general del proyecto.
- Desarrollo y Producción: se encarga del desarrollo de los proyectos de explotación aprobados, incluyendo el mantenimiento y gestión de la producción de acuerdo a las provisiones realizadas.
- Operación y Mantenimiento de Transporte: departamento encargado de la coordinación del transporte del mineral; sea internamente desde el área de

extracción al de procesamiento y/o del almacenamiento a compradores o distribuidores.

- Refinación y Procesos Industriales: coordina la fase de creación del producto final a partir del material extraído.
- Comercial y Mercadeo: se encarga de la comercialización del producto final, el mismo incluye trabajos de publicidad, mercadeo y venta.
- Innovación y Tecnología: gestiona los proyectos de investigación de nuevas técnicas de extracción, manejo y transformación de minerales, así como el desarrollo de tecnología y métodos de manejo medioambiental.

c) Corporativo

- Finanzas e impuestos: se encarga de la administración de los recursos financieros de compañía, dentro de los que se incluyen los impuestos.
- Talento Humano: se encarga de la gestión del personal necesario para llevar a cabo cada trabajo específico de la entidad y para cada proyecto.
- Jurídico: es el departamento encargado de llevar los procesos legales que requieran las jurisdicciones para el funcionamiento del proyecto, el mismo contemplan requerimientos legales para constitución, permisos, licencias, impuestos, manejo ambiental, etc.
- Auditoría Interna: proporciona servicios de consulta y aseguramiento al departamento financiero, además de funcionar como departamento auxiliar a los trabajos de fiscalización del Comité de Auditoría de la Junta Directiva.

d) Soporte

- Abastecimiento y Servicios: se encarga de la adquisición de insumos y servicios necesarios para el funcionamiento de los demás departamentos.
- Desarrollo Sostenible y Ambiental: tiene como función principal la aplicación de las políticas de gestión medioambiental de las compañías, o bien las requeridas por los gobiernos del área donde se ubican los proyectos.

CAPÍTULO II

DIFERENCIAS ENTRE LOS REQUERIMIENTOS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA -NIIF- Y LAS REGULACIONES Y PRÁCTICAS LOCALES

2.1 Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-

Las Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF- son un conjunto de reglamentación técnica para preparación de información financiera de propósito general. A continuación, se detalla su objetivo principal, su estructuración, vigencia y los estados financieros que se preparan bajo sus bases; lo anterior es de importancia para poder comparar su valor normativo respecto a las leyes fiscales.

2.1.1 Objetivos y valor normativo de las NIIF

El objetivo de las NIIF es establecer una base sobre la cual se preparará información financiera para uso externo de una entidad, es decir información financiera de propósito general. De acuerdo al Marco Conceptual, el objetivo de la información financiera con propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad. Esas decisiones conllevan comprar, vender o mantener patrimonio e instrumentos de deuda, y proporcionar o liquidar préstamos y otras formas de crédito.

2.1.2 Qué comprenden las NIIF completas

En sentido amplio las NIIF incluyen las normas emitidas por Comité de Normas Internacionales de Contabilidad -IASB por sus siglas en inglés- y adoptadas posteriormente por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad -IASB por sus siglas en inglés-, así como las emitidas por el IASB a partir de su creación, estas normas se detallan a continuación:

- a. Normas Internacionales de Contabilidad -NIC- emitida por el IASC
- b. Interpretaciones SIC (de las NIC) elaboradas por el anterior comité SIC.
- c. Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF- emitidas por el IASB
- d. Interpretaciones CINIIF elaboradas por el Comité de Interpretaciones de las NIIF

2.1.3 Presentación de estados financieros

Un conjunto completo de estados financieros comprende lo siguiente, el cual debe incluir información comparativa con el período anterior, según la NIC 1:

- a) Un estado de situación financiera al final del período.
- b) Un estado del resultado y otro resultado integral del período, éstos pueden presentarse en un solo estado financiero que incluya los resultados integrales y del período.
- c) Un estado de cambios en el patrimonio del período.
- d) Un estado de flujos de efectivo del período.
- e) Notas, que incluyan un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Un requerimiento principal de la NIC 1, es la preparación de estados financieros conforme a la “base contable de acumulación o devengo”, el cual consiste en registrar las transacciones, sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y obligaciones, en los períodos en que esos efectos tienen lugar, no importando si los cobros y pagos resultantes se producen en un período diferente.

2.1.4 Normas Internacionales de Información Financiera vigentes

En a partir del año 2001 el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad IASB (por sus siglas en inglés) iniciaron a emitir una nueva numeración de normas, conocidas como NIIF que vienen a sustituir las NIC adoptadas

inicialmente, por lo que a la fecha se encuentran vigentes, la nueva numeración NIIF y algunas NIC anteriores. A continuación, se detallan las normas de contabilidad vigentes al cierre del año 2017.

- El Marco Conceptual para la Información Financiera
- NIIF 1. Adopción por Primera Vez de las NIIF
- NIIF 2. Pagos Basados en Acciones
- NIIF 3. Combinaciones de Negocios
- NIIF 4. Contratos de Seguro
- NIIF 5. Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuadas
- NIIF 6. Exploración y Evaluación de Recursos Minerales
- NIIF 7. Instrumentos Financieros: Información a Revelar
- NIIF 8. Segmentos de Operación
- NIIF 9. Instrumentos Financieros
- NIIF 10. Estados Financieros Consolidados
- NIIF 11. Acuerdos Conjuntos
- NIIF 12. Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades
- NIIF 13. Medición del Valor Razonable
- NIIF 14. Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas
- NIC 1. Presentación de Estados Financieros
- NIC 2. Inventarios
- NIC 7. Estado de Flujos de Efectivo
- NIC 8. Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores
- NIC 10. Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa
- NIC 11. Contratos de Construcción
- NIC 12. Impuesto a las Ganancias
- NIC 16. Propiedades, Planta y Equipo
- NIC 17. Arrendamientos
- NIC 18. Ingresos de Actividades Ordinarias

- NIC 19. Beneficios a los Empleados
- NIC 20. Contabilización de las Subvenciones del Gobierno y Ayudas Gubernamentales
- NIC 21. Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera
- NIC 23. Costos por Préstamos
- NIC 24. Información a Revelar sobre Partes Relacionadas
- NIC 26. Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro
- NIC 27. Estados Financieros Separados
- NIC 28. Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos
- NIC 29. Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias
- NIC 32. Instrumentos Financieros: Presentación
- NIC 33. Ganancias por Acción
- NIC 34. Información Financiera Intermedia
- NIC 36. Deterioro del Valor de los Activos
- NIC 37. Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes
- NIC 38. Activos Intangibles
- NIC 39. Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición
- NIC 40. Propiedades de Inversión
- NIC 41. Agricultura

2.2 Regulaciones fiscales y prácticas locales

En la presente sección se expondrá el objetivo, las normativas aplicables y los estados financieros requeridos por las leyes fiscales guatemaltecas, con la finalidad de conocer aquellos agentes y condiciones que dan origen a las diferencias de tratamientos según las normas de contabilidad y lo que es requerido por ley a una entidad.

2.2.1 Objetivos de las leyes fiscales

La recaudación de impuesto es el objetivo principal de las normativas fiscales, por lo que en ellas contiene, son principios, hechos, preceptos o condiciones que

generan algún derecho u obligación tributaria. Por lo que los estados financieros requeridos por dichas regulaciones son de carácter o finalidad especial, derivado que son preparados para la presentación de la declaración anual de impuestos.

También se interpreta como de esta finalidad, lo requerido en el numeral 2 del artículo 40 de la Ley de Actualización Tributaria, que solicita que los contribuyentes calificados como Agentes de Retención de IVA o especiales (calificación que impone obligaciones adicionales a un contribuyente normal), presenten estados financieros auditados por auditor independiente, este dictamen es emitido haciendo referencia que los estados financieros fueron preparados de acuerdo a lo requerido en la Ley de Actualización Tributaria, explicando en las notas, la diferencias con las Normas Internacionales de Información Financiera.

2.2.2 Qué comprenden las regulaciones fiscales

La Ley de Actualización Tributaria contiene lo relativo a las obligaciones y formas de determinación del Impuesto Sobre la Renta; impuesto corporativo principal que grava la obtención de ganancias en Guatemala. No obstante, aunque es la ley principal, la misma se relaciona y complementa con otras leyes para conformar el conjunto de regulaciones fiscales que las compañías observan en el desarrollo de sus actividades, los cuales a continuación se detallan las más comunes:

- a. Decreto No. 10-2012 Ley de Actualización Tributaria y su Reglamento.
- b. Decreto No. 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.
- c. Decreto No. 73-2008, Ley del Impuesto de Solidaridad.
- d. Decreto No. 6-91 Código Tributario
- e. Decreto No. 1441 Código de Trabajo.

2.2.3 Estados financieros requeridos por la regulación fiscal

De acuerdo al artículo 40 de la Ley de Actualización Tributaria, las entidades obligadas a llevar contabilidad completa deben respaldar la declaración jurada de renta, con los siguientes documentos:

- a) El balance general
- b) Un estado de resultados
- c) Un estado de flujos de efectivos
- d) Un estado de costo de producción (si aplica)

Estos estados financieros deben prepararse utilizando el sistema de contabilidad de lo devengado, tanto para los ingresos, como para los costos y gastos; no obstante, también pueden utilizar el sistema de lo percibido, siempre que una vez se elija uno de ellos, puede ser cambiado únicamente con autorización de la Administración Tributaria, conforme lo establecido en el artículo 52 de la Ley de Actualización Tributaria.

2.3 Partidas que generan diferencias entre requerimientos NIIF respecto a su tratamiento fiscal

A continuación, se desarrollan las principales características de contabilización con base a NIIF y sus regulaciones fiscales, de partidas de los estados financieros que comúnmente presentan diferente tratamiento.

2.3.1 Inventarios

De acuerdo al párrafo 9 de la NIC 2, los inventarios se miden al costo o al valor neto realizable según cual sea el menor, esta rebaja hasta el valor neto realizable sucede cuando por algún motivo el valor del inventario ha disminuido. Es importante mencionar que en los párrafos 3 y 4 de la NIC 2 se establece una excepción a esta regla para las entidades mineras que midan sus inventarios

(inventarios para la venta únicamente) al valor neto realizable en concordancia con políticas y prácticas bien establecidas para estas industrias, es decir que, dichos inventarios siempre serán medidos al valor neto realizable y no al costo. Una de las prácticas comunes en este caso, es la medición al valor neto realizable de los inventarios cuando las ventas de estos se encuentren garantizadas por un contrato, por el gobierno o la existencia de un mercado activo, en el cual su venta está casi garantizada.

Para tener claro la diferencia entre las dos mediciones debe entenderse como costo de los inventarios: a todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales, como transporte, servicios de logística hasta el almacén, aranceles de importación y otros directamente atribuibles a la compra, y como valor neto realizable -VNR-: al el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el VNR, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, será reconocido en el período en que ocurra la rebaja o la pérdida; esto se contabiliza en una cuenta regularizadora, con la finalidad de poder revertirse de generarse las condiciones, tal y como se muestra en la siguiente póliza.

Naturaleza / Rubro específico	Cuenta	Naturaleza
Gasto / Gasto de operación	Pérdida por deterioro de inventarios	Debe
Pasivo / Correctora de activo	Deterioro del valor de inventarios	Haber

Es importante no confundir el valor neto realizable con el valor razonable, siendo este último un precio externo, de mercado y el primero, un precio interno estimado de venta, como se muestra en el siguiente comparativo:

<i>Precio estimado de venta</i>		<i>Precio de mercado</i>	
(-)	Empaque de envío	(=)	Valor Razonable
(-)	Transporte		
(-)	Comisiones s/ventas		
(=)	Valor Neto Realizable		

Los desembolsos que pueden formar parte del costo del inventario de productos terminados están: las perforaciones, carguío y acarreo, lixiviación, fundición y refinación, en la mayoría de casos también se incluyen el costo de desbroce realizado durante la etapa de producción como costos variables, así mismo, también se incluirá la amortización de los costos por desarrollo y exploración previa.

En cuanto al método de valuación, la NIC 2 acepta diferentes métodos, condicionados únicamente a que la valuación que se haga utilizando esos métodos, se acerque al “costo real”. En este caso los inventarios de productos que no son habitualmente intercambiables entre sí, se aplicará la identificación individual y en caso de los inventarios de productos que son habitualmente intercambiables entre sí, aplicarán las siguientes fórmulas de valoración, tal y como lo prescriben los párrafos 21 y 25 de la NIC 2:

- El de promedio ponderado también llamado precio promedio;
- El método de primera entrada primera salida -PEPS-;
- El método de costo estándar; y
- El método de los minoristas (utilizado por industrias de consumo masivo)
- Cabe resaltar que la norma no permite la utilización del método último en entrar, primero en salir -UEPS-.

2.3.2 Tratamiento fiscal de los inventarios

En el artículo 41 de la Ley de Actualización Tributaria no admite el uso de provisiones de inventarios por cualquier motivo, incluyendo las pérdidas por valoración de precios, derivado que afirma que: “Para hacer frente a fluctuaciones de precios, contingencias del mercado o de cualquier otro orden no se permite el uso de reservas generales.” (8:10). Cabe aclarar que cuando la ley indica reservas generales, es lo que en contabilidad se conoce como una estimación para pérdida de inventarios.

No obstante, dicha ley en su artículo 21 y numeral 17 sí acepta la deducibilidad de cargos directos al inventario, por pérdidas que se deriven de “(...) extravío, rotura, daño, evaporación, descomposición o destrucción de los bienes, debidamente comprobados y las producidas por delitos contra el patrimonio cometidos en perjuicio del contribuyente. (...) En todos los casos, deben estar registradas en la contabilidad en la fecha en que ocurrió el evento.” (8: 10)

Para que proceda la deducibilidad del gasto por pérdida de inventario se debe documentar adecuadamente conforme el artículo 14 del Reglamento al Libro I de la Ley de Actualización Tributaria y realizarse la baja de forma directa, sin crear la estimación en mención.

En el caso de los métodos de valoración de inventarios, el artículo 41 de la ley acepta la aplicación de los siguientes métodos:

- a) Costo de producción.
- b) Primero en entrar primero en salir (PEPS).
- c) Promedio ponderado.
- d) Precio histórico del bien.
- e) Costo estimativo o precio fijo (solo en actividad pecuaria).

Igualmente, se permite aplicar un método diferente a los anteriores con la autorización de la Administración Tributaria, siempre que se demuestre que no les resulta adecuado ninguno de los métodos indicados. Así mismo, cabe indicar que en la ley no acepta la aplicación del método ultimas en entrar primeras en salir - UEPS-.

2.3.3 Propiedades, planta y equipo

Inicialmente es importante señalar que las propiedades, planta y equipo, también llamados activos fijos, se conforman de aquellos activos tangibles que:

- Posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
- Se espera usarlos durante más de un período.

a) Reconocimiento inicial

El valor de reconocimiento inicial de un elemento de propiedades, planta y equipo, según el párrafo 16 de la NIC 16 se conforman tres elementos: precio de adquisición, costos de instalación y costos de desmantelamiento. Lo anterior se muestra gráficamente en la Figura 1.

Precio de adquisición: incluye además del costo del bien, los gastos adicionales que se tienen que sufragar para llevar a cabo la compra, tales como aranceles de importación -DAI-, logística aduanera, así como cualquier rebaja o descuento.

Costos atribuibles a la ubicación y puesta en marcha: cuando la compañía adquiere bienes complejos se ve en la necesidad de incurrir en gastos adicionales tales como; transporte, seguro de transporte, costos de preparación del lugar donde se ubicará (plataforma especial), servicios de técnicos especializados para

su instalación, calibración y puesta en funcionamiento, entre otras. Estos costos adicionales deben considerarse como parte del costo del bien adquirido al darle de alta en la contabilidad, sin embargo, previamente deberán cumplir dos condiciones: a) esté directamente relacionado, y b) sean necesarios para darle la ubicación y puesta en marcha prevista por la gerencia.

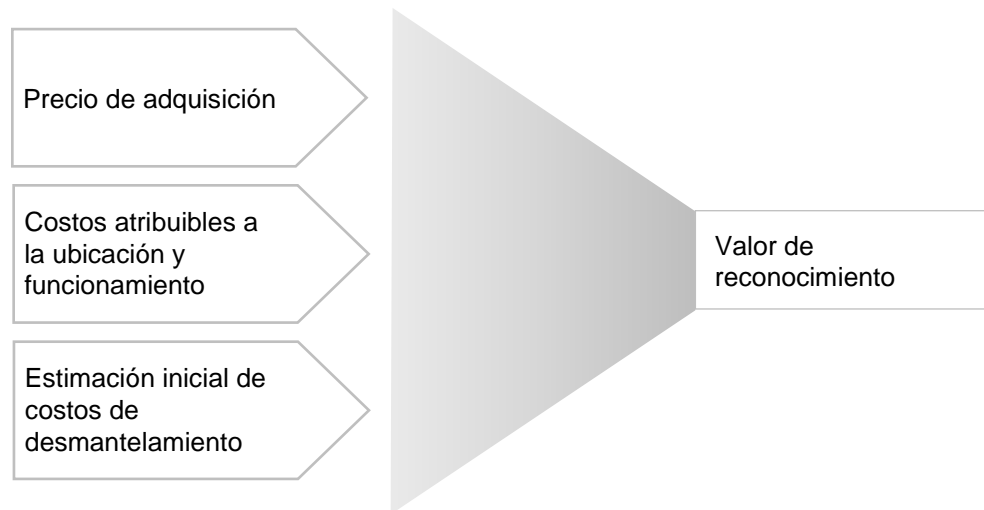


Figura 1. Elementos que componen el valor de reconocimiento de un activo fijo

Fuente: elaboración propia con base al párrafo 16 de la NIC 16 Propiedades, planta y equipo.

Estimación inicial de los costos de desmantelamiento y rehabilitación: se da cuando al adquirir o construir un activo, estos traen inherentes la obligación o compromisos contractuales o legales de desmantelar o retirar los bienes y rehabilitar el espacio físico. Para estos casos la norma requiere que la entidad realice una estimación de los costos que implicaría tales trabajos o procedimientos e incluirlos como parte del costo del elemento instalado o adquirido, considerando si la obligación se origina: a) cuando se adquiere el elemento; o b) como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un período.

b) Tratamiento y objetivo del valor residual

El valor residual consiste en asignarle un valor al activo, que sea igual o se acerque al valor que la entidad podría obtener al venderlo al final de utilizarlo en la operación. Este valor en algunos casos no es significativo, debido a que únicamente se puede obtener un ingreso al vender el activo como chatarra, sin embargo, existen casos donde el activo puede venderse como bien usado y generar ingresos significativos. Este valor no es depreciable y se debe mantener hasta que el bien sea dado de baja.

La determinación del valor residual se debe realizar lo más cercano posible a la realidad, considerando experiencias previas de la entidad o de terceros y valores observables de mercado, para el mismo tipo de bien, evitando realizar simples estimaciones sin fundamento o que no reflejen el importe que podría obtenerse. Esto con la finalidad de respetar los siguientes objetivos del cálculo del valor de rescate:

- No depreciar totalmente el activo, es decir al final del plazo de utilización, el valor del activo no debe ser igual a cero, siempre que se pueda obtener algún ingreso al vender el activo depreciado.
- No generar utilidad o que esta tienda a cero al vender el activo al final de su utilización, dado que la utilidad que genere ese bien debe reflejarse a lo largo de su utilización y no al final, evitando así la influencia de estas utilidades finales en el análisis de los estados financieros.
- La utilidad que se genere debe cubrir los gastos necesarios para la venta, para que no se incurran en gastos adicionales que impacten los gastos normales de operación.

c) Depreciación de los elementos de propiedades, planta y equipo

El método de depreciación elegido por la entidad deberá reflejar fielmente el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los

beneficios económicos futuros del activo; como lo establece el párrafo 60 de la NIC 16. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Entre los mismos se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción.

La norma define la depreciación como la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil. El importe depreciable se determina restándole al costo de un activo, su valor residual.

(+)	Costo del activo (reconocimiento inicial)
(-)	Valor residual
<hr/>	
(=)	Importe depreciable

El principio de la utilización de la vida útil en la depreciación, se refiere a la obligatoriedad de que el importe depreciable de un activo se distribuya de forma sistemática a lo largo de su vida útil; en la Figura 2 se grafica el principio descrito.

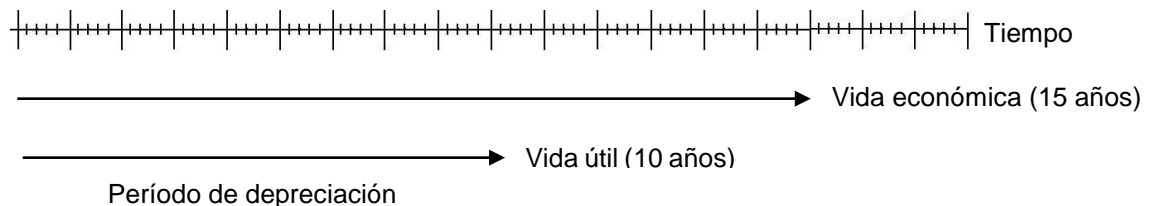


Figura 2. *Diferencia entre vida útil y vida económica de un activo fijo*

Fuente: elaboración propia conforme al párrafo 50 de la NIC 16.

Vida útil es:

- El período durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad.
- El número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.

Vida económica es:

- a) El período durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente por parte de uno o más usuarios.
- b) La cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios.

En el caso de la vida útil que se utilice para construcciones, edificios y otras edificaciones accesorias, directamente relacionados con el proceso productivo de una empresa minera, se utilizará la vida útil determinada conforme a las reservas probadas y probables, obteniendo un número de años de depreciación igual a la vida útil del yacimiento minero, tal y como se expone en la sección 2.6.3.

d) Deterioro de valor de activos fijos

Una pérdida por deterioro es el exceso del importe en libros de un activo sobre su importe recuperable. El importe recuperable es definido por la norma, como el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo y su valor en uso. Estas pérdidas por deterioro deben contabilizarse en el período que se conozcan y se revertirán si las condiciones cambian.

e) Reconocimiento posterior

La compañía debe definir por medio de su política contable, la medición posterior por medio del modelo del costo del modelo de revaluación establecidos en los párrafos 30 y 31 de la NIC 16.

- Modelo del costo: consiste en registrar un elemento de propiedad, planta y equipo al final de cada período, por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.
- Modelo de la revaluación: consiste en que un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilice por su valor revaluado, que es su valor razonable en el momento de la revaluación,

menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido.

2.3.4 Tratamiento fiscal de las propiedades, planta y equipo

Los activos fijos se conforman de aquellos bienes que la entidad utiliza en combinación para generar renta gravada.

a) Reconocimiento inicial para efectos fiscales

Los bienes que integran los activos fijos se deben registrar al costo de adquisición o de producción o de reevaluación de los bienes, y en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente. De acuerdo con el artículo 26 de la Ley de Actualización Tributaria el costo incluye los gastos incurridos con motivo de la compra, instalación y montaje de los bienes y otros similares, hasta ponerlos en condición de ser usados.

Al aceptar la ley, la inclusión de los costos de instalación y montaje como parte del activo fijo, en esencia se acepta fiscalmente dos de los tres componentes del costo establecidos en el párrafo 16 de la NIC 16, sin embargo, en la práctica las compañías no incluyen los desembolsos de instalación y montaje como parte del activo fijo, ya sea por desconocimiento, conveniencia o temor a ser cuestionados.

b) Valor residual para efectos fiscales

La determinación del valor residual no se encuentra contemplada en la Ley de Actualización Tributaria, derivado que de acuerdo al artículo 26, la base para el cálculo de la depreciación, lo constituye el total del costo de adquisición o producción. No obstante, la entidad fiscalmente sí puede restar un valor residual que no desee depreciar, el cual no será deducido dentro del Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativa, sin embargo, al vender el bien el valor que aún se tenga en libros (producto del valor residual), será deducible en su totalidad

en la determinación del impuesto dentro del Régimen de Ganancias y Pérdidas de Capital.

c) Depreciación de activos fijos

En el artículo 25 de la Ley de Actualización Tributaria se establece como regla general de depreciación y amortización, que los activos fijos depreciados deben ser propiedad de la entidad y contribuir a la generación de renta gravada. Para llevar a cabo tal depreciación, el artículo 27 requiere la utilización del método de la línea recta, que consiste en aplicar sobre el valor inicial, un porcentaje anual, fijo y constante. Según la ley, este método se debe utilizar para todas las empresas y todos los tipos de bienes de propiedad planta y equipo, sin embargo, se deja la opción de solicitar a la Administración Tributaria la autorización para utilizar otros métodos de depreciación (cual sea), siempre que se demuestre documentalmente (estudio técnico) que no les es funcional la aplicación del método general, debido a las características, intensidad de uso u otras condiciones especiales del bien. Para la aplicación del método de la línea recta, el artículo 28 la misma ley establece porcentajes máximos de depreciación anual permitidos, con esta regulación, indirectamente está imponiendo una vida útil fiscal del activo, porque al tener una depreciación máxima anual de 20% automáticamente tendrá 5 años de valor en libros.

La utilización de los porcentajes es objeto de criterios, por un lado, están los que afirman que derivado que los porcentajes son máximos, la compañía podría utilizar porcentajes menores, por ejemplo, un vehículo que fiscalmente debe depreciarse al 20% (5 años), se deprecie al 10% (10 años) lo que podría igualarse a la vida útil que la Gerencia ha determinado para ese grupo de activos, por ende, no generar algún tipo de diferencia respecto a las NIIF. Esta posición es apoyada por el artículo 24 del Acuerdo Gubernativo 203-2013 Reglamento al Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, que indica, los contribuyentes podrán aplicar en el método

de línea recta, porcentajes menores de depreciación a los establecidos en el artículo 28 de la Ley, si así lo consideran más conveniente a las condiciones de uso de los bienes, debiendo expresar en su contabilidad el porcentaje utilizado, el cual una vez adoptado no podrá ser variado.

Por otro lado, los que defienden la posición de que la ley regula porcentajes fijos, los cuales deben aplicarse por el monto exacto indicado, dado que si se aplica una tasa menor, se tiene el riesgo de que la Administración Tributaria cuestione dicho tratamiento y no acepte la deducción de los montos que no fueron incluidos en su momento por aplicar una menor tasa, esta posición está respaldada por el párrafo 2 del artículo 25 de dicha ley, que literalmente establece “Cuando por cualquier circunstancia la cuota de depreciación o de amortización de un bien no se deduce en un período de liquidación anual, o se hace por un valor inferior al que corresponda, el contribuyente no tiene derecho a deducir tal cuota en períodos de imposición posteriores.” (8: 18)

De las dos posiciones, la primera es la de mayor riesgo, dado que su respaldo es un artículo del reglamento, que es inferior a la ley en términos de jerarquía legal, por ende, la segunda posición, puesto que está respaldada por la ley, es la más conservadora y la que aplican la mayoría de empresas para evitar ser cuestionados por la Administración Tributaria.

d) Deterioro de activos

En la Ley de Actualización Tributaria únicamente se acepta como deducible la depreciación de acuerdo a los parámetros antes expuestos, por lo que, de haber una rebaja en el valor de los activos producto de un deterioro, este no se acepta como deducible.

e) Reconocimiento posterior

La Ley de Actualización Tributaria acepta los modelos del costo y de revaluación establecidos en la NIC 16, derivado que según el artículo 26, asevera que la depreciación debe aplicar sobre el costo de adquisición o sobre el importe revaluado. Para el modelo de la revaluación para fines fiscales y poder aplicar depreciación sobre tales activos, se deben cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 29 de la ley, lo cuales son:

- Las revaluaciones deben contabilizarse acreditando una cuenta de superávit de capital por revaluación que permita cuantificar su monto.
- La depreciación anual de los activos fijos que fueron objeto de revaluación, cuando corresponda, se efectúa de acuerdo con el porcentaje de depreciación de los activos según corresponda, sobre el valor revaluado.
- Sólo se admiten depreciaciones y amortizaciones sobre el aumento en valores de activos que al revaluarse se pagó el impuesto a las ganancias de capital por revaluación, debido que el mismo representa un aumento del patrimonio, debiendo pagar un 10% de ISR sobre el valor incrementado.
- En el caso que sean bienes inmuebles, la revaluación debe realizarse por un valuador autorizado e inscribirse en la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles o en la municipalidad que corresponda.

2.3.5 Arrendamiento financiero (leasing)

Es un tipo de arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo dado en uso al arrendatario. La propiedad del mismo, en su caso, puede o no ser transferida al final del contrato de arrendamiento, según lo establece el párrafo 4 de la NIC 17. En la Tabla 2 se expone la forma en que se deben contabilizar este tipo de arrendamientos.

Tabla 2*Forma de contabilización de los arrendamientos financieros*

Arrendatarios	Arrendantes
<p>Reconocimiento inicial (párrafo 20) Se reconocerá en el estado financiero como activo (el bien) y un pasivo por el mismo importe, sea el valor razonable del bien arrendado o el valor presente de los pagos mínimos, el que fuera menor.</p>	<p>Reconocimiento inicial (párrafo 36) Se reconocerá en el estado financiero los activos que mantengan en arrendamiento, como una partida por cobrar, por el importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento.</p>
<p>Medición posterior (párrafo 25) Los pagos mínimos se dividen en reducción de deuda y carga financiera (intereses) los cuales se dividirán dentro del plazo del arrendamiento, los cuales irán disminuyendo con los pagos efectuados en el período. En cuanto al activo reconocido, será depreciado en cada período de igual manera que el resto de activos, es decir conforme la NIC 16.</p>	<p>Medición posterior (párrafo 39) Al recibir los pagos mínimos, se reconocerá un ingreso financiero de acuerdo a una pauta que refleje, en cada uno de los períodos, una tasa de rendimiento constante sobre la inversión neta que realizó el inversor. Es decir, distribuir el ingreso financiero sobre una base sistemática y racional a lo largo del plazo del arrendamiento.</p>

Nota. Fuente: elaboración propia con referencia a los párrafos 20, 25, 36 y 39 de la NIC 17.

2.3.6 Tratamiento fiscal de los arrendamientos financieros (leasing)

La Ley de Actualización Tributaria no establece un tratamiento especial para los arrendamientos financieros, únicamente se acepta la deducción de impuestos, de los arrendamientos operativos, según el artículo 21 numeral 13, siempre que los mismos sean utilizados para generar renta.

Derivado que el arrendamiento financiero según la NIC 17 requiere que el mismo sea registrado como activo y se depreciado conforme a la vida útil, como que si este fuera propiedad de la compañía; este tratamiento se encuentra limitado en el artículo 25 de la Ley de Actualización Tributaria, ya que una condición para la deducibilidad de la depreciación de activos fijos, es que la propiedad del activo sea del contribuyente, en contraposición un contrato leasing que legalmente no le

da la propiedad al arrendatario. Por lo anterior, fiscalmente el arrendamiento financiero es manejado como arrendamiento operativo, es decir se acepta la deducción de los pagos mensuales y no la depreciación del activo.

2.3.7 Beneficios a empleados

Los beneficios a empleados consisten en “(...) todas las formas de contraprestación concedidas por una entidad a cambio de los servicios prestados por los empleados o por indemnizaciones por cese.” (11: A893).

La norma establece cuatro grupos de beneficios a empleados que engloban los diferentes tipos de contraprestación que pudiera haber, los cuales son:

- Beneficios a los empleados a corto plazo.
- Beneficios post-empleos
- Otros beneficios a largo plazo.
- Beneficios por terminación.

A continuación, se analiza el tratamiento contable de dos grupos de beneficios, los cuales son los que pueden generar diferencias respecto a su tratamiento fiscal y que en la práctica se observa comúnmente.

a) Beneficios por terminación (párrafos 159 al 165 de la NIC 19)

Los beneficios por terminación son los proporcionados por la terminación del período de empleo de un trabajador como consecuencia de:

- La decisión de la entidad de resolver el contrato del empleado antes de la fecha normal de retiro; o
- La decisión del empleado de aceptar una oferta de beneficios a cambio de la terminación de un contrato de empleo.

Para ser considerados como beneficios de esta naturaleza se deben cumplir con las siguientes características:

- Los beneficios se hacen efectivos por la finalización del vínculo laboral.
- La terminación se debe dar por la finalización por parte de la entidad (despido) o la decisión del empleado de aceptar el beneficio ofrecido por la entidad a cambio de la finalización del contrato (siempre voluntad de la entidad).
- No se considera beneficio por terminación, si es petición del trabajador el obtener los beneficios a cambio de la finalización del contrato (renuncia voluntaria), si así fuera, en esencia será un beneficio post-empleo y se tratará como tal.
- Dentro de un plan de beneficios, si el empleado solicita la terminación del contrato, normalmente obtiene un beneficio menor comparado a un beneficio ofrecido por la entidad (voluntad de la entidad), la diferencia entre el importe mayor ofrecido por la entidad y el importe menor a obtener si fuera solicitado por el empleado, se considera beneficio por terminación y la primera parte será beneficio post-empleo.
- Normalmente son pagos únicos, pero a veces constituye mejoras a los beneficios post-empleos, que va en concordancia con los pagos mayores que debe hacer la entidad por ser quien solicite la finalización.
- La contabilización de este beneficio por terminación según el párrafo 165 de la NIC 19, se debe hacer cuando la entidad se comprometa (surja la obligación) a otorgar tales beneficios. Por lo que no es apropiado provisionar un monto durante el tiempo de prestación de servicios.

b) Beneficios post-empleo (párrafos 26 al 49 de la NIC 19)

Son los planes o políticas de beneficio diseñadas para ser efectivos cuando el empleado deje de laborar (jubilación), no incluyendo retiro por terminación del contrato (despido o renuncia). Los beneficios post-empleo son variados y complejos de determinar, derivado al nivel de incertidumbre en la realización (fecha de pago), así como los factores como la antigüedad, la edad, índice de

mortalidad y demás incidencias que afectan su determinación. Las características principales de los beneficios post-empleos para ser clasificados como tales, son:

- Pueden presentarse como pagos únicos o pensiones durante un período de tiempo, luego del retiro.
- Normalmente los beneficios se hacen efectivos luego del retiro, este retiro tiene la particularidad de que se realiza por llegar al tiempo máximo de prestación de servicios o algún otro suceso previsto dentro del plan de beneficios.
- En algunos casos los planes de beneficio incluyen un pago menor por la terminación del contrato de trabajo (siempre que sea voluntad del trabajador), diferente al que hubiera obtenido si hubiera cumplido con los años de servicios o antigüedad establecidos en el plan, este pago también es considerado como un beneficio post-empleo.
- Estos beneficios son clasificados como planes de aportaciones definidas (la entidad solo realiza su aportación correspondiente) y de beneficios definidos (la entidad es responsable por la realización de los beneficios).
- Dentro de estos beneficios se pueden encajar los planes multi-patronales (varios patronos de un sector privado) y los planes gubernamentales (obligados por el gobierno mediante ley).
- Normalmente tales beneficios tienen condicionantes, por ejemplo, los años de servicio mínimos, por ello la obligación se va reconociendo a lo largo del período en que el empleado trabaja para la entidad, observando siempre el tratamiento diferente para aportaciones definidas y beneficios definidos.

2.3.8 Tratamiento fiscal de beneficios a empleados

De acuerdo al Código de Trabajo, los beneficios a empleados se pueden clasificar en dos facciones, la de remuneraciones por prestación de servicios y las prestaciones laborales.

Las remuneraciones por prestación de servicios comprenden:

- El sueldo o salario mensual (Art. 88 del Decreto No.1441 Código de Trabajo)
- Bonificación incentivo (Decreto No. 78-89 Ley de Bonificación Incentivo)
- Séptimo día (Art. 126 y 127 del Código de Trabajo)

Las prestaciones laborales son garantías o beneficios legales del trabajador, los mismos:

- Aguinaldo anual (Decreto No. 76-78 Ley Reguladora del Aguinaldo)
- Bonificación anual -Bono 14- (Decreto No. 42-92 Ley de Bonificación Anual para Trabajadores del Sector Privado y Público)
- Vacaciones por año de trabajo (Art. 130 del Código de Trabajo)
- Indemnización por terminación injustificada (Art. 82 del Código de Trabajo)

a) Beneficios por terminación

La terminación de la relación laboral, localmente pueden tener los siguientes efectos, los cuales dependerán de las razones que la motivaron:

- Terminación justificada: se da cuando los actos del empleado son inapropiados y la entidad considera que son perjudiciales para la organización, por ello no tendrá alguna penalización siempre que se documenten los actos que motivaron a la terminación del contrato.
- Renuncia del empleado: se da cuando el empleado voluntariamente decide dejar de prestar sus servicios, esta situación genera pago de indemnización.
- Terminación injustificada: se da cuando la entidad toma la decisión de finalizar el contrato sin justificación alguna o habiéndola, no es responsabilidad del trabajador, por ello según el artículo 82 del Código de Trabajo el patrono está obligado a pagar una indemnización monetaria por el tiempo de servicio, equivalente a un sueldo o salario mensual por cada año de servicios prestados.

Es importante resaltar que, aunque el pago de la indemnización no es obligatorio en todos los casos, la Ley de Actualización Tributaria en su artículo 21, numeral 8 permite crear una provisión que será deducible de impuestos, como se detalla en el texto siguiente:

“8. Las indemnizaciones pagadas por terminación de la relación laboral por el monto que le corresponda al trabajador conforme las disposiciones del Código de Trabajo o el pacto colectivo correspondiente; o las reservas que se constituyan hasta el límite del ocho punto treinta y tres por ciento (8.33%) del total de las remuneraciones anuales. Tales deducciones son procedentes, en tanto no estuvieran comprendidas en las pólizas de seguro que cubran los riesgos respectivos por tales prestaciones.” (8: 11)

La ley permite crear una provisión por indemnización de hasta el 8.33% sobre los salarios pagados al trabajador, sin embargo, la misma en la mayoría de los casos no es utilizada, derivado que el pago únicamente se realiza por despidos injustificados, no obstante, en Guatemala la mayoría de empresas optan por utilizar el método de la provisión, derivado que este les permite deducirse de impuestos un 8.33% de los sueldos, adicional y sin efectuar un pago real. Derivado que esta provisión no se debe realizar para fines contables, dado que no cumple con los requisitos para considerarse una obligación, la misma generará una diferencia entre su base contable nula y su base fiscal.

b) Beneficios post-empleo

La política de indemnización universal contempla normalmente un pago al final del período de prestación del servicio por parte del empleado, esto independientemente de los motivos por los que se finalice (renuncia, despido o retiro). Este beneficio no debe ser considerado como un beneficio por terminación, derivado que las razones de finalización son variadas, así mismo, dado que es

universal, puede considerarse como un beneficio post-empleo; el mismo debe provisionarse a lo largo del período de servicios, puesto que se constituye como obligación cuando se cumplan con las condiciones de esa política.

2.3.9 Deterioro del valor de los activos

Existe deterioro en el valor de un activo cuando su valor contable sea superior a su importe recuperable por medio de su utilización o su venta. En la Figura 3 se muestra la forma en que se genera un deterioro.

El importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo (un grupo de activos) será el mayor entre el valor de uso y el valor razonable menos los costos de disposición, entendiéndose estos como:

- Valor de uso: es el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.
- Valor razonable (-) costo de disposición: es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición. Menos, los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo o unidad generadora de efectivo, excluyendo los costos financieros y los impuestos a las ganancias.

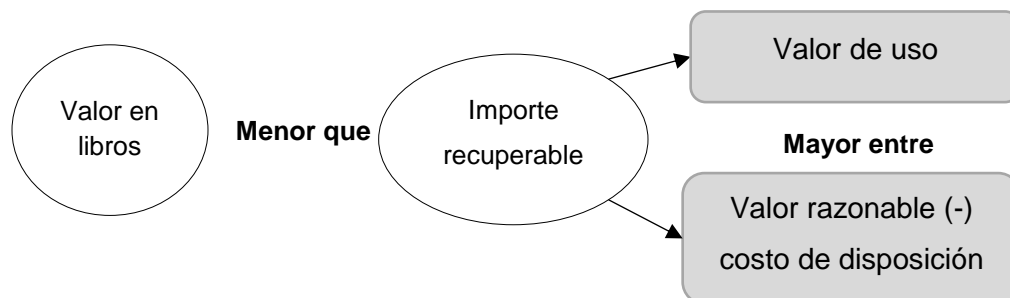


Figura 3. Deterioro de activos

Fuente: elaboración propia con base a los párrafos 1 y 6 de la NIC 36.

Conforme lo indicado en el párrafo 9 de la NIC 36, la entidad evaluará, al final de cada periodo sobre el que se informa, si existe algún indicio de deterioro del valor de algún activo. Si existiera este indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo. Si el importe recuperable determinado es menor al valor en libros a la fecha de medición, existirá deterioro en el valor del activo, estas pérdidas por deterioro de acuerdo con el párrafo 60, debe reconocerse en el resultado del período, a menos que este se contabilice por su valor revaluado, de ser así, ese deterioro contará como un decremento de la revaluación realizada.

2.3.10 Tratamiento fiscal del deterioro del valor de los activos

Por disposición general, según el artículo 18 de la Ley de Actualización Tributaria, los activos se valorarán para efectos tributarios a su costo de adquisición, con ciertas excepciones; lo anterior permite concluir que no se admite la deducibilidad de ajustes por deterioros de valor de los activos.

Una de las excepciones de valoración, son las cuentas por cobrar de las compañías, derivado que en el numeral 20 del artículo 21 de la ley en mención, permite estimar un deterioro por las cuentas incobrables que pudieran surgir durante un período; dicha estimación no podrá ser mayor al 3% de los saldos deudores de cuentas y documentos por cobrar, siempre que las mismas se hayan originado de la operación comercial habitual de la entidad.

Las cuentas que se consideran incobrables son ventas concedidas al crédito y que por distintas razones no es posible cobrar o recuperar; contablemente estas cuentas muestran el grado de deterioro del activo denominado cuentas por cobrar, es decir, mientras más cuentas incobrables tenga una cartera, más deteriorado estará; lo anterior es congruente con la premisa financiera de que los activos se recuperan por medio del ingreso de beneficios económicos a la compañía, beneficios que ya no se recibirán completos por causa de la incobrabilidad de algunas cuentas.

2.3.11 Provisiones, activos y pasivos contingentes

“Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía y vencimiento.” (11: A1221) El término provisión debe utilizarse únicamente para designar pasivos estimados de la entidad, por ejemplo, la provisión por garantías. Según el párrafo 14 de la NIC 37, para reconocer una provisión se deben cumplir las tres siguientes condiciones:

- La entidad debe tener una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado.
- Es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación.
- Puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

La obligación presente se determinará al evaluar si algún suceso pasado, denominado también de origen, ha dado lugar a una situación actual que al analizar la información disponible se concluye que es mayor la probabilidad que se tenga que cumplir una obligación, que lo contrario. Así mismo, no se deben provisionar sobre sucesos que no han ocurrido y que solo se tenga la expectativa que pasará en el futuro. La salida de recursos se debe entender en el sentido de que la entidad se deberá desprenderse de bienes o derechos que le están o estarán generando beneficios económicos. La mejor estimación fiable, es en este caso determinante, debido a que, si la entidad no puede estimar fiablemente el monto de la obligación, no puede ni debe registrar provisión alguna.

Un pasivo contingente es una posible obligación producto de un suceso pasado, pero que el hecho que confirma dicha obligación no ha sucedido o no puede ser medido fiablemente. Según los párrafos 27 al 30 de la NIC 37 el pasivo no se debe reconocer en los estados financieros, únicamente debe ser revelado en las notas, salvo que la posibilidad de salida de recursos sea probable y por tanto se deberá reconocer una provisión, misma que será liquidada cuando se cubra la obligación.

El pasivo contingente dejará de revelarse en las notas a los estados financieros cuando al analizar la información disponible, se determina que la posibilidad de que surja la obligación sea remota (muy baja).

Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad. Según los párrafos 31 al 35 de la NIC 37 el mismo no debe ser reconocido en los estados financieros, únicamente debe ser revelado en las notas, salvo que la realización del ingreso sea prácticamente cierta y por tanto se procederá a reconocerlo. Dicho activo contingente dejará de revelar en las notas a los estados financieros cuando las probabilidades de recibir beneficios económicos producto de un derecho, sea remota (muy baja).

2.3.12 Tratamiento fiscal de las provisiones, pasivos y activos contingentes

La Ley de Actualización Tributaria está estructurada de manera que únicamente se aceptan deducciones de gastos reales (realizados), que implique la salida de recursos monetarios o de cualquier índole en el corto plazo.

Esta afirmación se confirma al analizar el artículo 18 de la ley citada, que establece que los costos, gastos, ingresos, activos y pasivos se valoran al precio de adquisición o costo de producción; es decir, que para poder reconocer una de las partidas antes descrita, debe ser casi nula la existencia de ambigüedad y por ende los sucesos deducibles de impuestos deben estar realizados (la salida o entrada de recursos ya se efectuó) o bien tener la seguridad que la salida de recursos se hará en el corto plazo.

Por lo anterior, de manera general la legislación tributaria no admite el registro contable de provisiones, salvo algunas específicamente establecidas como las

estimaciones por pérdidas por incobrabilidad de cartera (estimación para cuentas incobrables) o las obligaciones por beneficios a empleados (estimación para indemnizaciones). Adicionalmente, también no se admite el registro de pasivos o activos contingentes, salvo aquellos que de acuerdo el método de lo devengado, se tenga el derecho u obligación legal o contractual y que los mismos puedan ser determinado con certeza la fecha de realización.

2.3.13 Activos intangibles

Un activo intangible es un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física. Son activos monetarios tanto el dinero en efectivo como otros activos por los que se van a recibir unas cantidades fijas o determinables de dinero.

En el tratamiento contable de los activos intangibles según la NIC 38, es necesario observar las siguientes características generales:

- Cumplir con los requisitos de identificabilidad (separable), control por parte de la entidad y la probabilidad de traer beneficios económicos futuros.
- El costo debe poder ser medido con fiabilidad. Si una partida no forma parte del costo de un activo intangible, se reconocerá como gasto del período.
- En el reconocimiento se medirán al costo.
- En al final de cada período se medirán de acuerdo al modelo del costo o al modelo de revaluación, el cual elija la entidad.
- Un activo intangible con vida útil indefinida, es considerado así, derivado que luego de realizar las provisiones, no se puede visualizar un límite previsible del plazo en que los beneficios económicos fluyan a la entidad. Estos activos no se deben amortizar, únicamente serán sujetos a evaluación de deterioro, de acuerdo con la NIC 36.

- Un activo intangible con vida útil finita se amortizará durante la vida útil del mismo, sobre el costo o sobre el valor revaluado (dependiendo del modelo), excluido cualquier valor residual al final de la vida útil del bien.

a) Activos intangibles desarrollados internamente

Normalmente la generación de activos intangibles puede dividirse en fase de investigación y fase de desarrollo. Conforme a lo establecido en el párrafo 57 de la NIC 38, los desembolsos que se realicen en la fase de investigación (del proyecto) deberán ser reconocidos como gastos del período. Ahora bien, los gastos de la fase de desarrollo podrán capitalizarse y formar parte del activo intangible, siempre que la entidad demuestre todos y cada uno de los preceptos para su calificación como activo.

b) Activos intangibles adquiridos de forma separada

Para activos intangibles obtenidos de forma separada, se reconocerán inicialmente por su costo, el cual según el párrafo 27 de la NIC 38 se compone de:

- El precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas; y
- Cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

Para su reconocimiento posterior, la compañía debe elegir entre aplicar el modelo del costo o el modelo de revaluación. Así mismo, el período de amortización se realizará de acuerdo al tiempo de vida útil estimada, la vida útil dependerá del plazo definido en contrato (o legalmente) o de otras circunstancias que indique el límite de generación de beneficios económicos de la forma prevista, a la entidad.

2.3.14 Tratamiento fiscal de los activos intangibles

En la Ley de Actualización Tributaria no se establecen requisitos para calificar un bien como activos intangibles, sin embargo, en el artículo 33 de dicha ley se enlistan una serie de bienes amortizables, que son considerados activos intangibles.

a) Activos intangibles desarrollados internamente

Ley de Actualización Tributaria no desarrolla un tratamiento específico para los activos intangibles desarrollados internamente, por lo que al desarrollar un activo intangible se puede optar por deducir el gasto en el período en que se incurre, o bien capitalizar los costos incurridos. En la práctica las compañías normalmente optan por reconocer los desembolsos del desarrollo como gasto deducible del ejercicio, lo que deriva en un activo intangible con base fiscal nula. Por otra parte, la deducción aceptada en el artículo 33, se refiere a costos de adquisición y no de desarrollo, por lo que podría haber cierto tipo de controversia en el tratamiento fiscal de los activos desarrollados internamente.

b) Activos intangibles adquiridos de forma separada

Fiscalmente según el artículo 25 de la Ley de Actualización Tributaria, se acepta la deducibilidad de la amortización de activos intangibles adquiridos, siempre que cumplan con ser reconocidos por su costo de adquisición, sean propiedad de la entidad y que sea utilizada en actividades generadoras de renta gravada.

Es importante resaltar que la ley no regula la inclusión dentro del costo inicial, los gastos directamente atribuibles y que son necesarios para que el bien esté en condiciones de uso, por lo que dichos desembolsos conservadoramente se reconocen como gastos de operación.

Para el reconocimiento posterior, la ley requiere que el activo se valore por su costo inicial menos el valor de las amortizaciones acumuladas, a raíz de ello establece para su estandarización y mejor control, un tiempo de amortización no menor a 5 años, pudiendo ser mayor, para todos aquellos activos intangibles enlistados en el artículo 33 de la ley. Cabe resaltar que la lista no es exhaustiva, dado que deja abierta la aplicación a otros activos que sean intangibles.

2.3.15 Costos de exploración

Las compañías mineras deben aplicar la NIIF 6, para reconocer los desembolsos realizados en esta fase, lo cuales deberán reconocerse en el resultado o bien ser capitalizados según las probabilidades de viabilidad del proyecto. Para mayor detalle, observar lo planteado en la Figura 4.

Con base al párrafo 6 de la NIIF 6, la entidad debe establecer una política contable con base a juicios y razonamientos suficientes para el reconocimiento de activos de exploración, la política deberá definir los elementos que serán considerados parte de los activos por exploración y cuáles serán considerados como gasto del período, esto derivado que el consejo no considera a NIIF 6 una norma completamente desarrollada. Así mismo, en el párrafo 8 se detalla una lista de los costos que podrían incluirse como parte del valor de reconocimiento inicial de estos activos:

- Adquisición de derechos de exploración. (pagos y gestiones para obtener la licencia)
- Estudios topográficos, geológicos, y geofísicos.
- Perforaciones exploratorias.
- Excavaciones de zanjas y trincheras.
- Toma de muestras.
- Actividades relacionadas con la factibilidad técnica y viabilidad comercial de la extracción del recurso mineral.

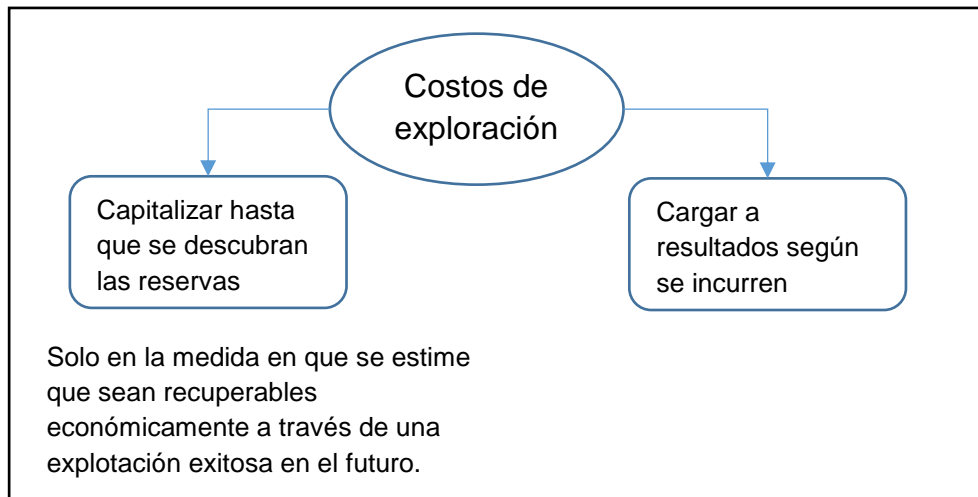


Figura 4. *Tratamiento contable de los costos por exploración según NIIF 6.*

Fuente: Elaboración propia con base al simposio Los gastos de exploración, evaluación y desarrollo de recursos minerales y sus implicancias en la valuación de activos.

2.3.16 Tratamiento fiscal de los costos de exploración

La Ley de Actualización Tributaria en su artículo 32 reconoce la existencia de los activos por exploración y evaluación de recursos minerales, permitiendo así su amortización, siempre que se haga sobre su costo (es decir los desembolsos reales incurridos); no obstante, no se aborda ni de manera general los tipos de costos se pueden considerar para la capitalización, como a continuación se muestra:

“Artículo 32.- Amortización aplicable a los gastos de exploración en las actividades mineras. Los gastos de exploración en las actividades mineras son deducibles en cinco (5) cuotas anuales, sucesivas e iguales, a partir del período anual de liquidación en que se inicie la explotación.” (8: 20)

En conclusión, fiscalmente este activo es susceptible de ser generado conforme a la política que la entidad establezca con apego a la NIIF 6, sin embargo, es importante que se tenga en consideración que para efectos impositivos el valor

del costo acumulado (valor inicial del activo) debe ser amortizado en 5 años (un 20% anual), sin opción a realizarlo en un tiempo mayor o menor, dado que de hacerlo se podrían incurrir en algún tipo de contingencia fiscal al no estar apegado a la ley.

2.3.17 Combinación de negocios

De acuerdo con el Apéndice A de la Norma Internacional de Información Financiera 3, una combinación de negocios se define como una transacción u otro suceso en el que una adquirente (entidad que obtiene el control de una adquirida) obtiene el control de uno o más negocios. Un negocio es “un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar una rentabilidad en forma de dividendos, menores costos u otros beneficios económicos directamente a los inversores u otros propietarios, miembros o partícipes.” (11: A174)

a) Aplicación del método de adquisición

Al aplicar el método de adquisición según la NIIF 3, se debe observar el “principio de medición” establecido en el párrafo 18, el cual requiere que la adquirente mida los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos a sus valores razonables en la fecha de su adquisición. Es decir, la entidad debe tomar los activos y pasivos de la entidad adquirida y los re-exprese al valor razonable, medido en la fecha de adquisición; este requerimiento tiene como objetivo no reconocer activos y pasivos cuyo valor en libros se encuentre sobrevalorado o infravalorado.

b) Reconocimiento de una plusvalía

El principio de reconocimiento establece que la adquirente debe reconocer por separado de la plusvalía, los activos adquiridos, pasivos asumidos y cualquier participación no controlada.

La plusvalía es: “Un activo que representa los beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una combinación de negocios que no están identificados individualmente ni reconocidos de forma separada.” (11: A174)

“42. La plusvalía comprada, surgida de la adquisición, representa un pago efectuado por la empresa adquirente anticipándose a los beneficios económicos futuros. Estos beneficios económicos futuros pueden aparecer a consecuencia de la sinergia entre los activos identificables adquiridos, o por causa de activos que, individualmente considerados, no cumplan las condiciones para tratarlos como activos en los estados financieros, pero por los cuales la empresa adquirente ha estado dispuesta a pagar en el momento de la adquisición.” (4:20)

La plusvalía comprende aquel valor de adquirir un negocio en funcionamiento, que es diferente a adquirir un grupo de activos de forma separada; la misma se determina en la fecha de adquisición conforme con la ecuación detallada en la Figura 5.

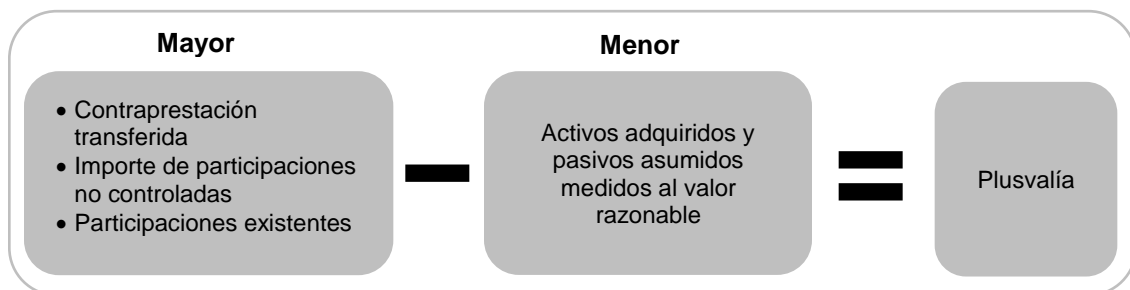


Figura 5. *Determinación de la plusvalía en una combinación de negocios*

Fuente: elaboración propia con base al párrafo 32 de la NIIF 3.

Los componentes expuestos en la Figura 5 sobre la determinación de la plusvalía, es importante detallar lo siguiente:

- **Contraprestación transferida:** es la forma de pago de la adquisición, esta puede manifestarse de diferentes formas, como el efectivo, activos o pasivos transferidas, así como instrumentos de patrimonio.
- **Importe de las participaciones no controladas:** es la porción minoritaria que no será adquirida por la entidad durante la combinación.
- **Participaciones existentes:** son las participaciones previamente adquiridas por la controladora y que en ese momento no significaba una mayoría o control del negocio, por lo que en la fecha de adquisición se deberá reevaluar tales participaciones al valor razonable.
- **Los activos adquiridos y pasivos asumidos** se deben valorizar al valor razonable, con ciertas excepciones abordadas en el apartado anterior.

c) Reconocimiento de una ganancia en condiciones muy ventajosas

De acuerdo al párrafo 34 de la norma, tiene lugar una compra en términos muy ventajosos cuando el importe de la suma de la contraprestación, valorización de la participaciones no controladas y participaciones existentes es menor a la suma de los activos adquiridos y pasivos asumidos, es decir la ecuación de la determinación de la plusvalía, con la variante que no se genera una plusvalía, sino una ganancia en adquisición, como se muestra en la Figura 6.

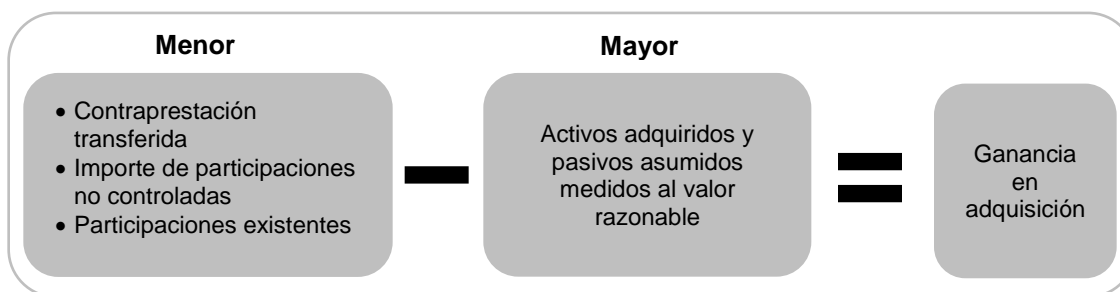


Figura 6. *Determinación de una ganancia en adquisición de negocios en condiciones muy ventajosas*

Fuente: elaboración propia con base al párrafo 34 de la NIIF 3.

Cuando se origina una ganancia de este tipo, se procederá a reconocer en el estado del resultado del período, siempre que cumplan previamente con lo requerido por el párrafo 33 de la NIIF 3.

2.3.18 Tratamiento fiscal de las combinaciones de negocios

En el contexto local una combinación de negocios es conocido como una fusión por adquisición, pero ¿qué es una fusión por adquisición?, según el Código de Comercio Decreto No. 2-70 en su artículo 256, la fusión de sociedades puede llevarse a cabo en cualquiera de estas formas:

1°. Por la creación de una nueva sociedad y la disolución de todas las anteriores que se integren en la nueva.

2°. Por la absorción de una o varias sociedades por otra, lo que produce la disolución de aquéllas.

En todo caso, la nueva sociedad o aquella que ha absorbido a las otras, adquiere los derechos y obligaciones de las sociedades disueltas.

a) Efecto fiscal de la adquisición

De acuerdo con el artículo 30 de la Ley de Actualización Tributaria, cuando se dé una transferencia de bienes a cualquier título, incluso por fusión de personas jurídicas o incorporación de bienes que incrementen el capital de personas individuales o aportes a personas jurídicas que se constituyan o ya constituidas, el importe de la transferencia se debe efectuar por el valor en libros (según ley fiscal). No obstante, en el segundo párrafo dicho artículo permite la transferencia por un mayor valor, siempre que por el excedente se pague un impuesto por renta de capital; esto como efecto de las revaluaciones realizadas, este pago de impuesto permitirá el depreciar y amortizar sobre el monto revaluado, sin embargo,

si no se quisiera depreciar y amortizar sobre tales valores, no existe la obligación del pago del impuesto.

De acuerdo con lo expuesto, a nivel local en transferencias por fusión se debe utilizar el valor en libros, derivado que, aunque la ley contempla la revaluación de activos fijos e intangibles (se asegura por la referencia que hace a las depreciaciones y amortizaciones), no se establece el tratamiento para los decrementos de activos, así como las variaciones de pasivos.

b) Reconocimiento de una plusvalía

El término “plusvalía” no se encuentra definida en la Ley de Actualización Tributaria derivado que este es un concepto técnico-económico, en su lugar aborda el tratamiento del “derecho de llave” que es un concepto más jurídico, definido como “un beneficio proveniente del prestigio y crédito alcanzado por un establecimiento industrial o comercial, gracias a la inteligencia y la actividad del dueño, beneficio que el comprador del mismo establecimiento toma en cuenta y paga en la confianza de que sus productos van a ser preferidos por el público; (...)” (3:122)

De acuerdo con el artículo 33 de la ley, el derecho de llave efectivamente incurrido se deberá amortizar por un plazo mínimo de 10 años en cuotas anuales sucesivas iguales. Un costo de llave efectivamente incurrido según la ley, requiere que para que se genere tal plusvalía, debe haber una transacción legal que consolide el derecho, así como la transferencia de un medio de pago (unidades monetarias o activos y pasivos a su valor en libros), esto da la pauta que no se acepta la amortización de la parte de la plusvalía que corresponda a la medición de las participaciones no controladas y revaluación de las participaciones existentes.

c) Reconocimiento de una ganancia en condiciones muy ventajosas

No hay un tratamiento específico en la Ley de Actualización Tributaria, por lo que, de originarse este tipo de ganancia, se deberá tributar conforme al Régimen de Ganancias y Pérdidas de Capital.

2.4 Contabilidad NIIF y aspectos fiscales a considerar en cada fase de un proyecto minero

Derivado que cada fase de un proyecto minero tiene diferentes características, a continuación, se abordan los aspectos contables según NIIF de cada fase.

2.4.1 Evaluación o reconocimiento

En la NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales se establecen algunos parámetros para el reconocimiento de desembolsos realizados en actividades mineras, no obstante, su aplicación se limita a la fase de exploración, según se observa en el párrafo 4 que establece: una entidad no aplicará la NIIF a los desembolsos que se hayan incurrido antes de la exploración y evaluación de los recursos minerales tales como los incurridos antes de obtener el derecho legal de explorar un área determinada y las que se incurran después de que sea demostrable la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral, como se muestra en la Figura 7.

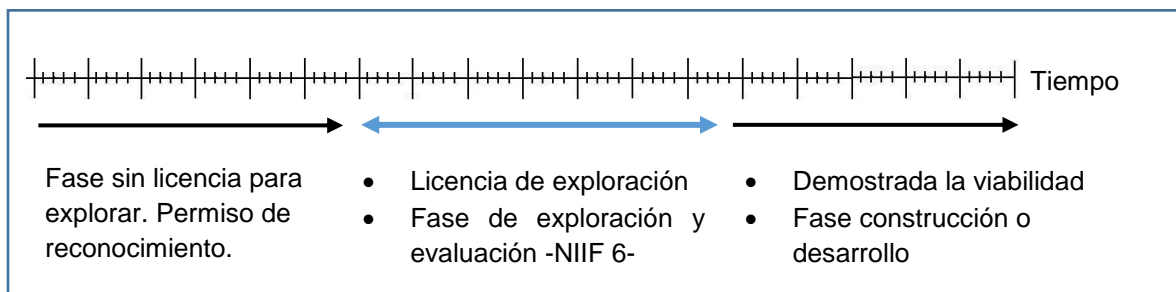


Figura 7. *Período de aplicación de NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*

Fuente: elaboración propia conforme al párrafo 4 de la NIIF 6.

Al no existir una norma contable específica, los desembolsos por concepto de reconocimiento y evaluación deben reconocerse según la política contable creada con base a la NIC 8, sin embargo, por el grado de incertidumbre en la generación de beneficios económicos futuros de estos desembolsos y su grado de asociación a un proyecto que genere dichos beneficios, es común que los mismos sean reconocidos como gastos del período.

Fiscalmente no existe un requerimiento específico para esta fase, por lo que las compañías deben deducir los gastos incurridos en el período en el que se susciten.

2.4.2 Exploración

En esta fase se realiza un estudio detallado del proyecto, que incluye estudios de factibilidad de operación, económica y financiera. Para contabilizar los desembolsos de esta fase entidad debe aplicar NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales como se expuso en la sección 2.4.15.

2.4.3 Desarrollo

No existe normativa contable que sea aplicable específicamente a la etapa de desarrollo, no obstante, debido que el desarrollo se da luego de la determinación de la viabilidad económica del proyecto, es común que la totalidad de los trabajos realizados en esta fase se capitalicen en diferentes activos que formarán parte de la propiedades, planta y equipo y activos intangibles para producir inventario.

Este tratamiento también se les da a los trabajos incurridos para delinear o remover impurezas con el fin de tener acceso al mineral, los cuales serán capitalizados y activados en activos intangibles denominados desarrollo y estructura de la mina, para posteriormente ser amortizados por el método de unidades de producción con base a las reservas de mineral.

Cuando la base de depreciación de un activo fijo (tangible o intangible) sea la vida útil de la mina, como los costos capitalizados de exploración, inversiones en desarrollo o construcciones permanentes (edificios asociados), es necesario determinar lo siguiente:

- “Reservas probadas y probables: la cantidad expresada en toneladas métricas de mineral, que ha sido medido o indicado y que se espera sea explotado en el futuro en condiciones económicas viables.
- Planes de producción de mina y capacidad de planta: la cantidad anual del mineral extraído de mina con cargo a las reservas probadas y probables, y que posteriormente será beneficiado en la planta de tratamiento. Regularmente, los programas de producción de mina están basados en la capacidad de planta (toneladas por día), de manera tal que se beneficia todo el mineral extraído.
- Cálculo de la vida útil de la mina: habiendo determinado las reservas probadas y probables, así como los programas anuales de minado y beneficio mineral, la vida útil de la mina puede ser calculada dividiendo la cantidad de mineral incluido en las reservas probadas y probables entre la producción anual de la mina.” (13:36)

A continuación, se expone la determinación de la vida útil de la mina de la forma más simple, la cual servirá como base para la depreciación y amortización de los activos mencionados.

Cálculo de vida útil	Unidades	Medida
Reservas probadas y probables	1,200	Kilogramos
Capacidad anual de extracción	<u>(/)</u> 120	Kilogramos
Vida útil del yacimiento	10	Años

No hay regulación tributaria que establezca un tratamiento específico para los activos generados en la fase de desarrollo, por lo que la compañía deberá utilizar los requerimientos generales de la Ley de Actualización Tributaria y las prácticas

de la industria que se acerquen a dichos requerimientos legales, y en los casos en donde se pueda considerar como vida útil del activo, derivado de la inexistencia de un tratamiento específico en la ley, se utilizará la vida útil del yacimiento como lo establecen las practicas del sector.

2.4.4 Producción

En la fase de producción del proyecto intervienen los elementos de negocio similares a las empresas de otras industrias, derivado que se inicia el proceso de extracción y producción de inventario para su venta. No obstante, es importante detallar el tratamiento contable de las reservas del yacimiento mineral.

Las reservas de recursos minerales representan el activo más importante de una compañía minera, dado que constituyen la base de la vida útil de la mina, que por ende es importante que la compañía conozca sus reservas de minerales de acuerdo a la siguiente clasificación.

- Recursos inferidos: es la parte de un recurso cuya existencia ha sido comprobada, pero cuyas magnitudes, en términos de volumen y características mineralógicas no se conocen exactamente y por ende son inferidos.
- Recursos indicados: son recursos que presenta interés económico intrínseco sobre la base de la exploración general que confirme sus características, sin embargo, tiene un nivel de confianza menor a los recursos medidos.
- Recursos medidos: son aquellos que han sido objeto de exploraciones, muestreos y ensayos para confirmar la continuidad geológica o que proporcionan datos fiables y detalles que permiten estimar con alto grado de exactitud el tonelaje/volumen, densidad, dimensiones, la forma, las características físicas, la calidad y el contenido mineral.
- Reservas probables: un recurso mineral medido o indicado ha sido objeto de estudios técnicos y económicos apropiados, determinado que es justificada su

explotación. Existe un factor de riesgo en el cálculo, dado que los valores obtenidos no han sido “probados”.

- Reservas probadas: un recurso mineral medido o indicado que ha sido objeto de estudios técnicos y económicos precisos, demostrando su cuantificación en términos de tonelaje/volumen y contenido (ley)/calidad explotable.

Con base al conocimiento de las reservas indicadas, las empresas mineras deben establecer la vida probable y posible de la mina, determinar la producción anual, la eficiencia de las operaciones (método de extracción, diseño de la planta y proceso, determinar el costo de producción, costo unitario de venta, control de calidad, así como representan información para propósito de venta, compra y consolidación de las compañías mineras.

Ahora bien, a pesar de la importancia sobre el conocimiento de tales reservas, quedan fuera del alcance la NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales, la NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo y de la NIC 38 Activos Intangibles, por lo tanto, las reservas como tal no son reconocidas en los estados financieros.

Así mismo, no existe obligación de revelar alguna información respecto a las reservas, no obstante, en la práctica algunas empresas optan por revelar los recursos y reservas debido a que lo consideran información importante para su actividad económica.

Ley de Actualización Tributaria no contempla algún tipo de tratamiento de medición o revelación de las reservas probables y/o probadas de minerales, por lo que el tratamiento deberá estar ajustado a las políticas de la compañía y las prácticas de la industria, observando para el caso, que la entidad cumpla con los preceptos de tributación y deducción establecidos en la ley.

2.4.5 Cierre

En esta fase se inicia el proceso de cierre del proyecto, el mismo implica trabajos de desmantelamiento y rehabilitación del lugar.

En Guatemala no existe una obligación legal que requiera que la entidad minera realice trabajos de recuperación y rehabilitación en las áreas utilizadas, no obstante, si la entidad se comprometió públicamente con la realización de esos trabajos (el caso de Montana Exploradora Guatemala, S.A. con la presentación de su plan de cierre), tal acción constituye para efectos de la NIC 37, la generación de una obligación y por ende se debe reconocer una provisión para cubrir tal obligación. Los hechos pasados que originan la obligación, serán el compromiso por parte de la entidad y la utilización del área durante un período; la probabilidad de realizar desembolsos es cierta, derivado que, por la magnitud del proyecto, requerirá de gastos significativos y la medición fiable se puede determinar mediante un plan y un presupuesto de cierre.

El monto de la provisión debe revisarse en cada período anual, por ende la compañía reconocerá anualmente un importe equitativamente distribuido durante los años de explotación, con el propósito de actualizar el pasivo conforme se vayan teniendo datos más fiables de cálculo de los desembolsos.

La Ley de Actualización Tributaria no acepta la deducción de provisiones, por lo que la provisión por cierre de las minas tendrá un valor nulo a efectos fiscales, y los gastos que se den en esa fase serán deducidos de acuerdo a los requerimientos generales de la ley, cuando efectivamente se realicen.

CAPÍTULO III

IMPUESTOS DIFERIDOS Y SU DETERMINACIÓN

3.1 Conceptualización

La Norma Internacional de Contabilidad No. 12 Impuestos a las Ganancias contiene los preceptos y requerimientos para la determinación de los impuestos diferidos, por ello para el entendimiento su objeto es necesario definir los siguientes conceptos establecidos en la norma.

3.1.1 Ganancia contable o resultado contable

Es la ganancia o la pérdida del período antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias. En la práctica, la ganancia contable es conocida como resultado financiero por ser preparada conforme a las NIIF, sin embargo, de acuerdo a la NIC 12 se debe utilizar el término ganancia contable.

3.1.2 Ganancia o pérdida fiscal

Ganancia o pérdida fiscal es la ganancia o pérdida de un período, calculada de acuerdo con las reglas establecidas en las leyes fiscales, sobre la que se calculan los impuestos a pagar o recuperar. Es importante no confundir el resultado fiscal con la base imponible del Impuesto Sobre la Renta, es decir, la base imponible es el monto sobre el cual se aplica el tipo impositivo para el pago del impuesto luego de excluir los ingresos no gravados y gastos no procedentes, y la ganancia o pérdida fiscal es el resultado que se obtiene al aplicar los requerimientos establecidos en las leyes o normas locales sin excluir ingresos o gastos.

3.1.3 Gasto o ingreso por impuesto a las ganancias

El gasto o ingreso por el impuesto a las ganancias es el importe total que se incluye en el resultado, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido. En los impuestos a las ganancias se encuentran aquellos tributos que gravan algún tipo

de ganancia obtenida por una entidad, independientemente del origen o tasa impositiva. A continuación, se detallan los impuestos guatemaltecos que son considerados como impuestos a las ganancias para efectos de la NIC 12.

- El Impuesto Sobre la Renta Actividades Lucrativas (ambos regímenes)
- El Impuesto Sobre Rentas y Ganancias de Capital

3.1.4 Impuesto corriente

Es el impuesto corriente es la cantidad a pagar o recuperar por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia o pérdida fiscal del período. El impuesto corriente está especialmente relacionado con la información contable fiscal, del cual se determina una base imponible y al aplicarle la tasa impositiva, dará como resultado el impuesto a pagar del ejercicio corriente; el cual será el Impuesto Sobre la Renta a pagar del período.

3.1.5 Impuestos diferidos

El término diferir es sinónimo de aplazar, que significa retrasar el momento de realización de algo. Por ello los impuestos llamados diferidos, en contexto general son importes que en el futuro deberán ser realizados mediante su aplicación al impuesto a pagar en ese futuro.

El tema de los impuestos diferidos fueron tratados por primera vez en el año 1944 por medio del Boletín de Investigación Contable No. 23 (ARB, por sus siglas en e Inglés) emitido en Estados Unidos, cuyo argumento se centraba en que el Impuesto Sobre la Renta era un gasto que debería asignarse a la utilidad como cualquier otro gasto, es decir que debería quedar reflejado dentro del ejercicio o en su caso, distribuirse en los ejercicios al que correspondiese con el ingreso y resultado contable que lo originó, independientemente del resultado fiscal.

Los gastos o ingresos por impuestos diferidos son entonces, impuestos reconocidos en el estado de resultados del período, que corresponden a impuestos que no se pagarán en el ejercicio corriente, pero que a la fecha ya se tiene conocimiento de la obligación o el derecho fiscal futuro, derivado que corresponden a gastos, ingresos, activos y pasivos contables registrados en el período, cuya aceptación fiscal no procede en dicho período pero que procederán en períodos futuros.

3.2 Objetivo, principio general y método de determinación

A continuación, se desarrolla el objetivo y el principio general de los impuestos diferidos, lo cual facilitará su entendimiento y aplicación práctica.

3.2.1 Objetivo

El objetivo de los impuestos diferidos es poder cubrir las consecuencias fiscales actuales y futuras de los siguientes casos, el cual según la NIC 12 es el principal problema de contabilización de los impuestos a las ganancias:

a) La recuperación o liquidación en el futuro del valor en libros de los activos y pasivos que la compañía cuenta el día de hoy

- Recuperación de activos: cuando se reconoce un activo dentro del estado financiero, es inherente la expectativa que se recuperará el importe del valor en libros de dicho activo; por ejemplo, un vehículo repartidor se recuperará mediante el uso y el mismo traerá beneficios económicos a la compañía, contribuyendo en la comercialización del producto, contablemente esta contribución se refleja por medio de la depreciación del mismo.
- Liquidación de pasivos: cuando se reconoce un pasivo dentro del estado financiero, es inherente la obligación de liquidarlo, por ejemplo, si se trata de un ingreso anticipado, se tiene la obligación de prestar un servicio o

entregar un bien en los siguientes ejercicios, o en caso de ser provisiones por obligaciones a futuro, habrá una disminución de los activos o salida de recursos para liquidar el pasivo.

Estas recuperaciones de activos y liquidaciones de pasivos muchas veces tienen consecuencias que impactan sobre el impuesto a la renta, por lo que estas consecuencias fiscales deben ser previstas por medio de la determinación de los impuestos diferidos (es decir impuestos no realizados hoy pero que serán realizados en el futuro cuando se recupere o se liquiden los activos y pasivos de la entidad).

b) Las transacciones y otros sucesos del ejercicio corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

Cuando se registra un ingreso imponible o gasto deducible en el estado de resultado, normalmente sus efectos fiscales se contabilizarán en el mismo período, de la misma manera la NIC 12 requiere que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Es decir, al contabilizar alguna partida (sea gasto, ingreso, activo, pasivo o patrimonio), se debe analizar si al liquidar o recuperar tal partida, tendrá consecuencias fiscales (pagos menores o mayores de impuestos), de ser afirmativo, deberá contabilizarse el efecto fiscal, con impuesto corriente si su efecto es inmediato o en el período de registro o diferido si su efecto es futuro.

Con base a lo expuesto, se puede concluir que el objetivo principal de la determinación de los impuestos diferidos es estimar los efectos fiscales que se tendrán al recuperar activos o liquidar pasivos que actualmente estén o se registren en los estados financieros; reconociendo dichos efectos como activos o pasivos (derechos u obligaciones) por impuestos diferidos con cargo al resultado

del período, es importante mencionar que no existirían obligaciones o derechos futuros con el Estado, si las partidas de la compañía no generarán efectos fiscales al ser realizados o liquidados.

Al estimar los efectos fiscales, se podrán reflejar las obligaciones o derechos fiscales implícitos de cada activo o pasivo reconocido en el estado de situación financiera, cumpliendo así con el requerimiento del marco conceptual que preceptúa que todos los activos o pasivos de la entidad deben ser reflejados en los estados financieros.

c) Ejemplo y explicación del objetivo

Una compañía mantiene una provisión para garantías por Q. 1,000,000, que se utiliza cada vez que se repare o reponga un producto; el mismo al ser liquidado (utilizado) podrá ser deducible de impuestos, por lo que, al registrar dicha provisión se generará un activo por impuesto diferido de Q. 250,000 (aplicando una tasa del 25%). La presentación de la provisión por garantías en los estados financieros quedaría de la siguiente manera:

	Aplicando NIC 12	Sin Aplicar NIC 12
Provisión por garantías	(1,000,000)	(1,000,000)
Activo por impuesto diferido de garantías	250,000	0
Total pasivos y activos de la entidad	(750,000)	(1,000,000)

Como se puede observar, al no considerar los efectos fiscales no se contempla los derechos u obligaciones por impuestos respecto a tales pasivos, por lo que los estados financieros no presentarán a la fecha, la situación financiera real de la entidad. Ese es el principal objetivo que busca cubrir la NIC 12.

Al registrar los efectos fiscales conforme a las transacciones contables, se asegura que el gasto o ingreso por impuesto (sea corriente o diferido) relacionado a esa

transacción quede registrado en el período contable que le dio origen y no en el período en que se liquide o se haga efectivo tal efecto.

Siguiendo con el ejemplo anterior, la provisión contable (gasto) por Q. 1,000,000 será un gasto no deducible en el período corriente, el cual si será deducible cuando se utilice la provisión, por ende, su efecto fiscal en el estado de resultado será un impuesto diferido ingreso por Q. 250,000 (aplicando un 25%), derivado que supone impuestos menores en el período en que se liquide (por la deducción). A continuación, el ejemplo numérico del reconocimiento del efecto fiscal en resultados, asumiendo que se obtuvieron ingresos por Q. 2,000,000 y por ende una ganancia contable de Q. 1,000,000:

	Contable	Fiscal
Utilidad antes de impuesto	1,000,000	2,000,000
Tipo impositivo	25%	25%
Impuesto corriente (pagar)	250,000	500,000
Impuesto atribuible al resultado	250,000	
Impuesto diferido activo	250,000	
Impuestos finales	500,000	500,000
Impuesto diferido (ingreso)	(250,000)	
ISR Sobre Actividades Lucrativas	500,000	500,000
Impuesto que afecta el resultado	250,000	500,000
Ganancia neta contable con ISR diferido		750,000
Ganancia neta contable sin ISR diferido		500,000

- Contablemente el estado del resultado únicamente debe soportar un impuesto a las ganancias por Q.250,000, para una utilidad después del impuesto de Q.750,000, sin embargo, considerando que el impuesto pagado es de Q.500,000, si este monto se carga al resultado, se estaría castigando la ganancia neta de un período, disminuyendo así su resultado neto hasta Q.500,000. Para que esto no suceda, se debe registrar el impuesto diferido correspondiente.

- Partiendo del hecho que la variación entre el resultado contable y fiscal se debe a una diferencia generada por la provisión, éste importe pagado de más de Q.250,000 será recuperado en futuros resultados contables cuando se reviertan las diferencias. Dicho importe pagado de más, constituirá un impuesto diferido activo abonado contra la cuenta de resultado, impuesto diferido ingreso.
- Los impuestos generados por gastos que no son deducibles en el período actual y en futuros (diferencias permanentes), deben afectar el estado del resultado en la fecha en que se registre y no aplica el reconocimiento de un activo por impuesto diferido.

En la práctica a menudo se afirma que el objetivo de la determinación de los impuestos diferidos, es conciliar la contabilidad preparada con base a NIIF y los requerimientos fiscales establecidos en la ley, evitando así el riesgo de que las autoridades tributarias hagan interpretación errónea de llevar una contabilidad financiera NIIF y otra fiscal.

No obstante, como ya se explicó en la presente sección, el objetivo principal de los impuestos diferidos no es precisamente el conciliar ambas bases fiscales; tal echo se puede lograr con la determinación del impuesto corriente, es decir utilizando el método de la conciliación entre la utilidad contable y la renta imponible, desarrollado en la sección 3.4 del presente informe, no obstante dado que los impuestos diferidos surgen a partir de los diferentes tratamientos (contable y fiscal), se encuentra estrechamente relacionado con la conciliación de las contabilidades.

3.2.2 Principio general

El principio fundamental es “que la entidad debe, con ciertas excepciones muy limitadas, reconocer un pasivo (activo) por impuestos diferidos, siempre que la

recuperación o el pago del importe en libros de un activo o pasivo vaya a producir pagos fiscales mayores (menores) que los que resultarían si tales recuperaciones o pagos no tuvieran consecuencias fiscales.” (11: A787)

Para saber si aplica o no el reconocimiento de impuestos diferidos sobre una transacción, aplicando el principio general, inicialmente se debe evaluar si la recuperación o liquidación del activo o pasivo tendrá consecuencias fiscales, es decir, si el mismo generará ingresos sujetos a tributación o gastos deducibles en la determinación del impuesto a la ganancia; luego definir si la misma generará pagos menores o mayores de impuestos y de revisar que no figure entre las excepciones limitadas, se reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos.

Acudir a este principio general es útil cuando en algunos casos muy específicos que en la regulación local y las transacciones de la compañía, no queda claro si existe la obligación de registrar un activo o pasivo por impuesto diferido relacionado a tal transacción, por ello, previo a realizar la determinación y registro del impuesto diferido de la partida sujeta a evaluación, se debe analizar el cumplimiento de las condiciones indicadas.

3.2.3 Método de determinación

El método del diferido: fue adoptado en el año 1967 por el Consejo de Principios Contables en la APB -11 para la asignación de impuestos. Este método considera los efectos de las diferencias temporales entre el ISR causado y el devengado, los cuales se deben diferir como activos y pasivos en los períodos futuros, sin que puedan ser ajustados por cambios en la legislación fiscal.

El método del pasivo basado en el resultado: se estableció en el año 1987 por el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB – 96), que es una derivación del método del diferido, cuya diferencia radica en que los efectos

futuros de las diferencias temporales son determinados y reconocidos como pasivos de impuestos por pagar o activos por pagos anticipados, en el cual sí se permite el ajuste por cambio de tasas y nuevos impuestos. (14:28)

El método del pasivo basado en el balance: fue introducido en el año 1993 por el FASB-109, el cual requería que no se comparan cuentas de resultados, sino una forma más sencilla, que es la comparación de las cuentas de activos y pasivos para determinar las diferencias temporales deducibles y gravables. (14:28)

En octubre de 1996 el IASB, emitió la versión revisada de la NIC 12 Impuestos a las Ganancias, en ella se prohíbe la utilización de los métodos del diferido y del pasivo basado en los resultados y requiere la utilización del método del pasivo basado en el balance. Esta norma entró en vigencia el 01 de enero de 1998.

En la práctica algunos profesionales aún utilizan el método del pasivo basado en el resultado, derivado que es más entendible, pero que al mismo tiempo constituye una desactualización técnica, por lo que en el presente informe se desarrollan las definiciones, conceptos, criterios, prohibiciones y aspectos a considerar en la aplicación del método del pasivo basado en el balance, con el objetivo de mostrar y desarrollar la utilización de dicho método atendiendo a que dicho método es el exigido por la NIC 12 vigente.

3.3 Procedimiento general

No existe un procedimiento establecido en norma para el cálculo del impuesto diferido, éste dependerá del nivel de conocimiento y practicidad de la persona que lo determine, no obstante, en la presente sección se expondrá un procedimiento general que describe paso a paso los aspectos a considerar al aplicar el método del diferido basado en el balance. Estos pasos serán seguidos en la resolución del problema planteado en el presente informe de investigación:

No.	Paso	Descripción
1.-	Determinar el impuesto corriente (ISR del período)	Se determina con el objetivo de llevar la ganancia contable a la ganancia fiscal y visualizar los ajustes causados por el efecto NIIF y que son al mismo tiempo diferencias entre las partidas del estado del resultado. Este paso es importante para el cumplimiento de la ley tributaria, previo a la determinación de los impuestos diferidos, así como para conciliar las diferencias por utilización de las NIIF con las bases fiscales-locales.
2.-	Determinar la base fiscal de los activos y pasivos	De la totalidad de partidas se debe determinar su valor fiscal, aplicando las leyes fiscales y principios locales.
3.-	Determinar las diferencias temporarias	El valor contable de las partidas se compara con los valores para fines fiscales determinados en el punto anterior, las diferencias que resulten se les denominan diferencias temporarias.
4.-	Identificar si es una diferencia temporaria deducible o imponible	Con base al análisis de las leyes fiscales locales, se debe determinar si la diferencia temporaria es deducible o imponible, si es deducible resultará en un derecho futuro de deducir dicha partida del impuesto a pagar, si es imponible resultará en una obligación de pagar un impuesto respecto a tal partida.
5.-	Analizar si hay alguna limitación o exención en el reconocimiento del impuesto	Se analiza si de las diferencias temporarias determinadas, en la NIC 12 existe alguna condición para el reconocimiento o limitación para el reconocimiento del impuesto diferido respecto a cada partida.
6.-	Medición del impuesto diferido aplicando la tasa impositiva correcta	En esta fase se deben valorar las diferencias determinadas, aplicando la tasa impositiva que fiscalmente corresponde, siempre considerando los requerimientos de NIC 12.
7.-	Reconocimiento en contabilidad	Los impuestos diferidos se reflejarán en la contabilidad como activos y pasivos por impuestos diferidos, con cargo al resultado del período o al patrimonio, esto de acuerdo a especificaciones de la NIC 12.
8.-	Realizar conciliaciones para revelar en las notas a los estados financieros.	La norma requiere que en los estados financieros se incluya una explicación de la relación del gasto por impuestos con la ganancia contable, el mismo podría detallarse por medio de conciliaciones.

3.4 Determinación del impuesto corriente

El impuesto corriente es el impuesto que la entidad debe satisfacer como producto de realizar actividades económicas durante un período en determinada jurisdicción. La Ley de Actualización Tributaria Decreto No. 10-2012 es la ley que establece las distintas formas y tasas de tributación por obtención de ingresos o ganancias, los mismos que se pueden clasificar de la siguiente manera:

- Las rentas de las actividades lucrativas.
 - a) Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.
 - b) Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.
- Las rentas del trabajo.
- Las rentas del capital y las ganancias de capital.

La aplicabilidad de la NIC 12 se limita a las rentas de actividades lucrativas en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas (Impuesto Sobre la Renta) y las rentas y ganancias de capital, quedando excluidas las rentas del trabajo por no ser un impuesto corporativo (porque se aplica al trabajo en relación de dependencia) y el Régimen Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas por tratarse de un pago directo sobre los ingresos que obtenga la entidad (sin deducir gastos).

Para determinar el Impuesto Sobre la Renta partiendo de una contabilidad NIIF u otra base, se puede dividir entre conciliación entre la utilidad contable y fiscal y la determinación de la base imponible e impuesto respectivo.

3.4.1 Conciliación entre la utilidad contable y la utilidad fiscal

Las compañías que utilizan NIIF cuando determinan el Impuesto Sobre la Renta - ISR-, concilian los datos contables con los saldos fiscales; tal conciliación se puede traducir en ajustes a registrar para convertir la contabilidad NIIF a local o

simplemente para efectos de adjuntarla a lo los estados financieros sobre las que se presenta la declaración de ISR. En la Tabla 3 sección “Ajuste del efecto NIIF” se detalla la forma en que se lleva a cabo dicha conciliación.

3.4.2 Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas

De acuerdo al artículo 19 de la Ley de Actualización Tributaria, los contribuyentes que se inscriban al Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles establecidos y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas, a esta renta imponible calculada se le debe aplicar el tipo impositivo para determinar el impuesto.

En este régimen se tributa un 25% sobre la renta imponible obtenida en un período fiscal, es decir los ingresos menos los costos y gastos aceptados para fines fiscales. En términos sencillos, lo establecido en el artículo 19 se puede resumir de la siguiente manera:

(+)	Renta Bruta
(-)	Rentas exentas
(-)	Costos y gastos deducibles
(+)	Costos y gastos no deducibles
(=)	Renta imponible
(X)	Tasa impositiva
(=)	Impuesto corriente

Para la determinación correcta del impuesto, con base a lo anterior se ha desarrollado un método denominado conciliación entre la renta imponible y la utilidad contable, cuyo objetivo es la determinación de la ganancia sujeta a impuestos del período; puede partir de la ganancia contable hasta llegar a la renta imponible, o bien partiendo de la utilidad fiscal a la renta imponible si es una compañía que no utiliza NIIF o ya realizó los ajustes para llegar a cifras locales. En la Tabla 3 se muestra la forma en qué se desarrolla el método indicado.

Tabla 3*Determinación del ISR corriente (ISR por pagar en el período)*

	Descripción	GTQ	Ref.
(+)	Ingresos	250,000	
(-)	Costos y gastos	150,000	
(=)	Ganancia contable antes de impuestos	100,000	
(-/+)	Ajustes de efectos NIIF		a)
(+)	Gastos no deducibles fiscales (reconocidos)	5,000	
(+)	Ingresos afectos fiscales (no reconocidos)	5,000	
(-)	Gastos deducibles fiscales (no reconocidos)	10,000	
(-)	Ingresos no afectos fiscales (reconocidos)	25,000	
	Total ajustes	(25,000)	
(=)	Ganancia (pérdida) fiscal antes de impuestos	75,000	b)
(-)	Rentas exentas, no afectas y de otra categoría	1,000	c)
(+)	Gastos no deducibles no recuperables	2,000	d)
(=)	Renta (pérdida) imponible	76,000	
	Tasa Impositiva	25%	
(=)	Impuesto corriente - ISR por pagar-	19,000	

Nota. Fuente: elaboración propia de acuerdo a interpretación de la Ley de Actualización Tributaria y NIC 12 Impuestos a las Ganancias. (Ver 3.1.4)

a) Ajustes del efecto NIIF

Para determinar la ganancia fiscal se ajustan los saldos que, por su naturaleza contable difieren de los aceptados fiscalmente, a estas diferencias se les conoce como “diferencias temporales” que son las que se originan entre cuentas de resultados y por ende, entre la ganancia contable y la ganancia fiscal.

Es importante indicar que en la sección de “Ajuste del efecto NIIF” se realizaba el análisis y determinación de los impuestos diferidos en el método del pasivo basado en el resultado, considerando que dichas diferencias se originan por las diferentes bases de preparación. Actualmente su función es poder determinar el impuesto

corriente sin considerar las partidas contables que no deberían impactar fiscalmente. Para ello se siguen los siguientes lineamientos:

(+) Sumar los excesos de gastos contables que hayan sido registrados en contabilidad y que fiscalmente no son permitidos. Por ejemplo, las provisiones de gastos que son contablemente reconocidos y fiscalmente son aceptados hasta la fecha en que se convierta en un gasto realizado y respaldado por un documento. Para anular el efecto de estos registros, se suma la diferencia a la utilidad. A continuación, un ejemplo numérico:

	Contable	Fiscal	Diferencia
Provisiones gasto	5,000	0	5,000

(+) Sumar ingresos que fiscalmente se deben incluir y que no han sido reconocidos en contabilidad. Estos casos se observan cuando fiscalmente solo se utiliza el método de lo devengado, el cual obliga a reconocer el ingreso en el momento que nace el compromiso, pero que contablemente según la NIC 18 se deben cumplir varios requisitos, entre ellos que se haya transferido la totalidad de riesgos y beneficios al adquirente.

Uno de los ejemplos más comunes, sucede en cuanto a las suscripciones de prensa, facturadas y cobradas en un período, cuya satisfacción de los bienes se da en períodos diferentes. Fiscalmente debe tributar en el período en que se concrete la suscripción y contablemente se debe reconocer un pasivo, el cual se irá reconociendo en los ingresos conforme se vaya cumpliendo con lo pactado. Para que no exista contingencia fiscal, se debe sumar dicho pasivo (ingreso no reconocido contablemente) a la base fiscal, a continuación, un ejemplo numérico:

	Contable	Fiscal	Diferencia
Cuotas y suscripciones	0	5,000	(5,000)

(-) Restar a la utilidad, los gastos que deben aprovecharse su deducibilidad fiscalmente y que no hayan sido reconocidos en la contabilidad. Por ejemplo, el artículo 28 del Decreto 10-2012 exige una depreciación para los vehículos del 20% y contablemente se reconoce una depreciación de acuerdo a una vida útil de 10 años; lo correcto sería deducir el monto legal en el tiempo establecido (aunque no se tenga el registro contable), no obstante, lo planteado puede ser sujeto a criterio. A continuación, el ejemplo numérico de lo planteado:

	Contable	Fiscal	Diferencia
Depreciación vehículos	10,000	20,000	(10,000)

(-) Restar a la utilidad los ingresos que fiscalmente no deben tributar, sin embargo, ya fueron registrados en contabilidad, esta sección no se refiere a los ingresos no afectos o exentos que pudiera permitir la ley, sino a los ingresos que existen contablemente pero que fiscalmente no ha llegado el momento de tributar, no obstante, más adelante lo hará. Por ejemplo; una entidad vende el servicio de trabajos de adecuación, instalación, montaje y prueba técnica de funcionamiento de una máquina por Q. 100,000, y para ello se pactan facturaciones a ciertos porcentajes de avance, como 50% al inicio del trabajo y 50% al final del trabajo, sin embargo, contablemente se debe contabilizar de acuerdo al porcentaje de realización (avance real), como sucede en el ejemplo de un avance del 75% al 31 de diciembre:

	Contable	Fiscal	Diferencia
Servicio de instalación	75,000	50,000	25,000

b) Ganancia fiscal (pérdida) antes de impuestos

Al tener los ajustes NIIF anteriormente indicados, se tendrá la ganancia o pérdida fiscal. Si estos ajustes se realizarán en la contabilidad, automáticamente se convertiría en una contabilidad local, sin embargo, tal hecho no es necesario, si se llevara un control de ellas y el cambio o adaptación únicamente quedaría a nivel

de la Declaración Jurada Anual del ISR. Es importante indicar que algunas empresas que contabilizan observando reglas fiscales y que tienen la obligación de reportar con base a NIIF, realizan esta conciliación de forma viceversa, es decir se inicia con el resultado fiscal hasta llegar al resultado NIIF, que es un punto de partida diferente, al de iniciar con cifras contables hasta llegar a cifras fiscales como el presente caso, no obstante, el efecto de ambos puntos es el mismo.

c) Rentas exentas, no afectas y de otra categoría

Para llegar a la renta imponible, al resultado fiscal se le debe excluir los ingresos no afectos, exentos y los que ya tributaron en otra categoría de renta. Anteriormente, desde la perspectiva del método del diferido basado en el resultado, estas diferencias se consideraban como “permanentes”, derivado a que no generan un impuesto a pagar ni en el presente ni en el futuro, por ejemplo, los intereses obtenidos desde el exterior que no están sujetos a tributación, pero si figuran en la contabilidad.

d) Gastos no deducibles no recuperables

Estos gastos se refieren a los que, por disposición legal no son deducibles de impuestos, es decir, gastos ya ajustados a la regulación local pero que aún siguen siendo no deducibles, por ejemplo, aquellos que no reúnen la documentación de soporte suficiente, por lo que, para anular su efecto se deben sumar a la renta en el cálculo del impuesto.

3.4.3 Régimen Sobre Rentas, Pérdidas y Ganancias de Capital

El impuesto en esta categoría, de acuerdo con el hecho generador presupuestado en el artículo 83 de la Ley de Actualización Tributaria, es la generación en Guatemala de rentas de capital y de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie, que provengan de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente residente o no en el país.

Las rentas de capital se dividen en rentas de capital mobiliario e inmobiliario; las inmobiliarias comprenden el arrendamiento, subarrendamiento, cesión de derechos de uso o goce sobre bienes inmuebles, en cuanto a los mobiliarios, se pueden incluir los intereses, arrendamiento de bienes muebles, rentas por inversión de capitales, distribución de dividendos, entre otros, en ambos casos siempre que el giro de la compañía no sea comerciar con esos derechos o rentas.

Las ganancias de capital contemplan aquellas ganancias generadas a partir de la transferencia, cesión, compra-venta, permuta u otra forma de negociación de bienes o derechos, siempre que el giro de la compañía no sea negociar con tales bienes; así como la revaluación de activos fijos. De acuerdo al artículo 92 de la ley, el tipo impositivo aplicable para las rentas y ganancias de capital es del 10%, sobre la base imponible y del 5% para la repartición de dividendos.

En las rentas de capital el impuesto normalmente representa un importe sobre el ingreso en la fecha en que se recibe el pago, no permitiendo alguna deducción, lo cual es diferente en las ganancias de capital, donde según el artículo 89, se debe determinar una base imponible, que es el resultado de restarle al precio de enajenación de los bienes o derechos, el costo según libros fiscales y los gastos directamente relacionados. A continuación, se detalla la estructura según la ley:

(+) Ingreso por venta		100,000
Valor en libros	50,000	
Gasto de ventas	10,000	
(-) Total de costos y gastos		60,000
(=) Ganancia de capital		40,000
(x) Tipo impositivo		10%
(=) Impuesto		4,000

El conocimiento de este impuesto corriente es importante cuando la entidad decida que recuperará el valor del activo por medio de la venta y no por el uso.

3.5 Determinación del impuesto diferido

Inicialmente es importante determinar la base fiscal de los activos y pasivos, con la finalidad de compararlas con la base contable; esta base fiscal se entenderá como un valor extra contable, válido únicamente para reportar a la Administración Tributaria.

3.5.1 Base fiscal de un activo

Es el valor monetario de un activo, atribuido para fines fiscales. “La base fiscal de un activo es el importe que será deducible a efectos fiscales de los beneficios económicos imponibles que obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no fueran imponibles, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.” (11: A785)

Localmente, la base fiscal es el importe atribuido para dicho activo, medido de acuerdo a las leyes fiscales, sin embargo, es importante que se analicen las características para la mejor comprensión de los impuestos diferidos.

a) Beneficios económicos

Un activo registrado en el estado de situación financiera, tiene inherente la expectativa de recuperación, ya sea por medio de su utilización o su venta, generando así, beneficios económicos para la compañía; los beneficios económicos pueden traducirse en distintas formas, como la participación directa o indirecta en el proceso de la producción, ingresos de efectivo o beneficios para el negocio de otro tipo.

Recuperación por uso: una flota de camiones de distribución recuperará su valor en libros al ser utilizado como parte de la cadena de distribución de los productos, tales productos vendidos representan beneficios económicos para la entidad.

Recuperación por venta: si una maquinaria ya no será parte del proceso

productivo y se clasifica como disponible para la venta, al hacer efectiva su venta, se obtendrán beneficios económicos.

b) Importe deducible

Se refiere a la parte del activo que la compañía podrá deducir de impuestos en el futuro cuando se recupere el valor en libros, dicho de otra manera, es la parte que será deducible del Impuesto Sobre la Renta en el futuro. **Importe deducible por uso:** siguiendo el ejemplo de la flota de camiones, el importe deducible será la depreciación que se reconoce en resultado respecto a dicho activo. **Importe deducible por venta:** es el valor en libros fiscal (la depreciación pendiente) según la forma de tributación de las ganancias de capital.

Si un activo fijo que fiscalmente no reúne los requisitos para considerarlo un activo depreciable o bien la depreciación del mismo no será deducible fiscalmente, la base fiscal de tal activo es de cero.

c) Beneficios no imponibles

Son aquellos beneficios económicos que generan los activos, que no están sujetos a tributación, sea por disposición de la regulación local o bien porque dichos beneficios ya tributaron mediante su inclusión en el resultado del período o de los períodos anteriores; por ejemplo, la cuenta por cobrar a clientes, la misma se deriva de un ingreso que ya fue incluido en el resultado del período y por consiguiente el efectivo que ingresará a la compañía no estará gravada.

d) Ejemplos de determinación de la base fiscal de un activo

- Una maquinaria cuyo costo inicial es de Q. 1,000, en 2 años ya fueron deducidos Q. 400 a razón del 20% anual como lo establece la ley, el resto del costo será deducible en períodos futuros.

- Existen intereses por cobrar local por Q. 2,000, los cuales no son parte del giro principal de la compañía, por lo que, de acuerdo a Ley de Actualización Tributaria, constituyen rentas de capital y tributan en el momento que se realice el pago/cobro, sin permitir alguna deducción de ningún tipo.
- El pago total de una prima de seguro fue de Q 10,000 para un período de 5 años, a la fecha el valor contable asciende a Q. 6,000, sin embargo, a efectos fiscales estos fueron deducidos en su totalidad en el primer año.
- Los intereses a cobrar al exterior por Q. 500, de acuerdo al ámbito de aplicación establecido en el artículo 4 del Decreto No. 10-2012, no están afectos a impuestos, por originarse fuera del territorio nacional. La base fiscal de dicho activo es igual al valor contable.

Activo	Generará Beneficios imposables	Valor inicial (A)	Deducido previamente (B)	Deducible en el futuro (A-B)	Base fiscal
Maquinaria	Si	1,000	400	600	600
Intereses por cobrar	Si	2,000	0	0	0
Seguros anticipados	Si	10,000	10,000	0	0
Intereses del exterior por cobrar	No	500	N/A	N/A	500

3.5.2 Base fiscal de un pasivo

Es el importe monetario de un pasivo, que será atribuible para fines fiscales. “La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal pasivo en períodos futuros. En el caso de ingresos de actividades ordinarias que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en períodos futuros.” (11: A786)

a) Menos importe eventualmente deducible respecto al pasivo

Tal y como fue analizado el importe deducible del activo, de la misma forma se debe determinar el importe deducible del pasivo. La norma describe la eventualidad, derivado que los pasivos se reconocen por ingresos o por gastos; por ejemplo, cuando se reconoce un pasivo para cubrir un gasto futuro, si dicho gasto es deducible en ese futuro, este importe será el que deba restarse al valor contable, para determinar la base fiscal del pasivo.

b) Menos ingresos que no resulte imponible en el futuro

Cuando se reconoce un pasivo por ingresos percibidos no devengados, el efectivo recibido no resulta afecto al pago de impuestos, sino hasta que el mismo sea devengado por la compañía, en este caso, si cuando se realicen los ingresos, existe una parte que conforme a la legislación se encuentran exentos o no afecto a impuestos, tal monto se debe restar al valor en libros del pasivo, para determinar su base fiscal.

c) Ejemplos de determinación de la base fiscal de un pasivo

- Una provisión de Q. 4,000 por gastos que pertenecen al período corriente se documentará y será deducible conforme a la ley hasta en el siguiente período.
- Se facturaron Q. 12,000 por suscripción de un año, a razón de Q. 1,000 mensuales, dicha suscripción se reconocerá como ingresos de actividades ordinarias mensualmente y fiscalmente tributó conforme la factura.

Pasivo	Generará al realizarse	Valor contable (A)	Deducible / No imponible (B)	Base fiscal del pasivo (A-B)
Provisión	Gasto deducible	4,000	4,000	0
Anticipo de ingresos	Ingreso imponible	12,000	12,000	0

3.5.3 Ambigüedad de determinación de la base fiscal de una partida

Cuando exista ambigüedad en la determinación de la base fiscal de un activo o pasivo, según el párrafo 10 de la NIC 12, se debe recurrir al cumplimiento de las condicionantes establecidas en el principio fundamental de los impuestos diferidos, los cuales son: la recuperación o liquidación del activo o pasivo tiene consecuencias fiscales y si tal recuperación o liquidación dará como resultado pagos mayores o menores de impuestos.

Por ejemplo, la indemnización del 8.33% que la compañía provisiona fiscalmente en cada período, y que según el Código Tributario tales indemnizaciones se pagan únicamente cuando se trata de despido injustificado.

Como anteriormente se estableció, dicha provisión no aplica su registro en la contabilidad (NIIF), derivado que no cabe dentro de algún grupo de beneficios a empleados (Ver sección 2.4.8 de este informe). Lo anterior causa una base contable nula y únicamente se tendrá un pasivo fiscal originado por el aprovechamiento de la deducción de impuestos, que de acuerdo al artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria, se forma a razón de una deducción del 8.33% sobre los sueldos y salarios; así pues, derivado que el efecto fiscal (la deducción) tiene lugar en el período corriente, no habrá importe deducible en el futuro y por ende su base fiscal es nula también.

- Una entidad se dedujo una provisión fiscal de Q. 20,000 por indemnización (8.33%), en la declaración de impuestos del presente ejercicio, para efectos contables NIIF no se reconoció tal provisión.

Pasivo	Generará al realizarse	Valor contable (A)	Deducible / No imponible (B)	Base fiscal del pasivo (A-B)
Indemnización fiscal	Gasto	0	0	0

Derivado que no existe diferencia temporaria, el mismo genera impuestos diferidos. En estas situaciones donde la legislación jurisdiccional contempla ciertos supuestos y no se tiene claro si se genera una diferencia temporaria, se requiere que se analice la partida conforme el principio general de los impuestos diferidos, ello con el fin de no reconocer impuestos diferidos sobre temporarias que no existen o bien no tienen efectos.

3.5.4 Diferencias temporarias y temporales

Las diferencias temporarias son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. De acuerdo a la interpretación de Javier Jiménez, las diferencias temporarias surgen “derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, de los activos, pasivos e instrumentos de patrimonio (acciones o participaciones sociales) de la empresa siempre que tengan incidencia en la carga fiscal futura.” (17: 246)

Así mismo, las diferencias temporarias se generan por las siguientes situaciones específicas:

- A.** Por la existencia de diferencias temporales producidas por los distintos criterios de imputación temporal utilizados por las normas contables y las normas fiscales, y que revierten en ejercicios futuros.
- B.** Como consecuencia de:
 - Ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible.
 - Combinaciones de negocios, cuando los elementos patrimoniales se registren por un valor contable que difiere del valor a efectos fiscales.
 - El reconocimiento inicial de un elemento que no proceda de una combinación de negocios, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.

Las diferencias temporales son las originadas entre cuentas de resultados, por la diferente valoración de las partidas entre lo contable y lo fiscal, lo cual conlleva a una determinación de una ganancia contable y una fiscal, estas también se caracterizan por originarse en un período y revertirse en otros posteriores. Es importante mencionar que las diferencias temporarias y temporales se encuentran íntimamente relacionadas.

Al originarse una diferencia temporal, al mismo tiempo genera una diferencia temporaria, por ejemplo, un vehículo con un costo de adquisición de Q. 50,000 se depreciará a diez años contablemente y fiscalmente se debe depreciar a cinco años, al cabo de un año se tendrá lo siguiente:

	Activo	Años	Depreciación	Valor en libros
Contable	50,000	10	5,000	45,000
Fiscal	50,000	5	10,000	40,000
Diferencia temporal			(5,000)	
Diferencia temporaria				5,000

Al realizar el mismo ejercicio, se encontrará que todas las diferencias temporales son al mismo tiempo u originan una diferencia temporaria, caso contrario a las diferencias temporarias, mismas que no necesariamente originan una diferencia temporal; por ejemplo, el valor en libro contable y valor fiscal de una maquinaria es de Q. 50,000, este activo sufre una revaluación a efectos contables hasta Q. 75,000, del cual no se realiza una revaluación para fines fiscales, es decir no se determina y paga el impuesto requerido por la Ley de Actualización Tributaria; entonces se tendrá lo siguiente:

	Base contable /fiscal	Superávit / Patrimonio	Variación en resultados	Valor en libros
Contable	50,000	25,000	0	75,000
Fiscal	50,000	0	0	50,000
Diferencia temporal			0	
Diferencia temporaria				25,000

El método pasivo basado en el resultado se comparaban las bases de las cuentas de resultados, es decir las diferencias temporales, analizando si tal diferencia sea gasto o ingreso al revertirse tendría efecto en la determinación del impuesto, generando pagos menores (gasto deducible) o mayores (ingresos imponibles). Las diferencias de cuentas de resultados que por su naturaleza no es aceptada su deducibilidad o no es gravado tanto hoy como en un futuro, eran denominadas “permanentes”, derivado que tal diferencia no sería revertida y afectado el impuesto.

El concepto permanente ya no tiene cabida en el nuevo método exigido, puesto que las diferencias temporarias que no tienen impacto en el impuesto futuro dejaron de tener una designación específica, no obstante, para fines prácticos y como aporte, en el presente informe se recomienda utilizar el término “diferencia temporaria sin efectos” para designar a dichas diferencias.

3.5.5 Diferencias temporarias imponibles

Son aquellas diferencias temporarias que, al ser revertidas, es decir al recuperador el activo o liquidar el pasivo, generarán mayores montos gravables o menos valores a deducir (en consecuencia, mayor pago de impuesto) a efectos tributarios; sobre estos montos se reconocerá un pasivo por impuesto diferido.

Los pasivos por impuestos diferidos de acuerdo al párrafo 5 de la NIC 12 son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en períodos futuros, en otras palabras, es la cantidad de impuesto que la entidad deberá satisfacer al Estado cuando estas diferencias temporarias se reviertan.

Las diferencias imponibles se dan, basándose en el hecho que el activo al recuperarse, generará beneficios económicos que estarán sujetos a tributación (algún tipo de impuesto a las ganancias), y de tal activo, solo puede deducirse a

efectos del impuesto a pagar, una parte o ninguna parte del mismo. Estos beneficios tributables extras a los importes deducibles respecto a esa misma partida, también llevan inherente el pago de impuestos cuando se recupere, por tal cuestión se debe registrar un pasivo por impuesto diferido. A continuación, se presentan ejemplos prácticos de diferencias temporarias imponibles y que generan pasivos por impuestos diferidos:

a) Diferencia temporaria imponible en propiedades, planta y equipo

- Los vehículos fueron adquiridos hace tres años, para los mismos se estimó una vida útil de 10 años; a efectos fiscales está deduciendo un 20% anual en concepto de depreciación.
- Las herramientas tienen dos años de antigüedad, a las mismas se les determinó una vida útil de 7 años; a efectos fiscales se están depreciando a un 25% anual de acuerdo a la ley.
- Se estimó una vida útil de 20 años para la planta productora, la misma fue inaugurada hace cinco años, fiscalmente la ley contempla una depreciación anual del 5% por referirse a un bien inmueble.
- No considerar valor de desecho al final de la vida útil de los bienes.

Activo	Años	Valor de adquisición (A)	Vida útil	Depreciación contable	Depreciación acumulada (B)	Valor en libros / base contable (C) = (A-B)
Vehículos	3	450,000	10	45,000	135,000	315,000
Herramientas	2	225,000	7	32,143	64,286	160,714
Planta productora	5	800,000	20	40,000	200,000	600,000

Activo	Años	Valor de adquisición (A)	% Fiscal	Depreciación fiscal	Depreciación deducida (D)	Importe deducible/ base fiscal (E) = (A-D)	Diferencia imponible (C-E)
Vehículos	3	450,000	20%	90,000	270,000	180,000	135,000
Herramientas	2	225,000	25%	56,250	112,500	112,500	48,214
Planta productora	5	800,000	5%	40,000	200,000	600,000	0

Vehículos: al utilizarlos se obtendrán beneficios económicos por Q.315,000 los cuales formarán parte de las ganancias fiscales tributables, de estos solo se podrá deducir Q. 180,000, lo cual genera una diferencia temporaria de Q. 135,000, sobre ella la entidad deberá pagar un impuesto de Q. 33,750 a una tasa del 25% ($Q.135,000 * 25\%$), este monto representa el impuesto a pagar a medida que se vaya recuperando el valor en libros del activo o bien se vaya revirtiendo la diferencia temporaria imponible.

Herramientas: la entidad podrá deducir un monto de Q. 112,500, mientras que generará ingresos sujetos a tributación por Q. 160,714, generando una diferencia temporaria de Q. 48,214, el cual es imponible, derivado que se tendrá que satisfacer un impuesto de Q. 12,053.

Planta productora: derivado que la vida útil coincide con el criterio fiscal de depreciación, el importe que aún es deducible del inmueble asciende a Q. 600,000 el cual es igual a los ingresos que generará cuando se recupere el valor en libros por Q.600,000, en esta situación no existirán ingresos superiores sobre los cuales determinar impuesto diferido.

b) Diferencia temporaria imponible en los costos de desarrollo

- Una compañía luego de una investigación previa, se encuentra desarrollando un nuevo antibiótico antigripal, del cual su viabilidad quedó técnicamente demostrada; por lo que al finalizarlo podrá producirlo y comercializarlo. Durante el desarrollo año se invirtieron Q. 500,000 en materiales, beneficios de empleados, depreciación de equipo, entre otras, los cuales serán capitalizados en la fórmula del compuesto, mientras que fiscalmente se reconocieron tales desembolsos como gastos deducibles del período.

Activo	Base contable (A)	Importe deducible	Base fiscal (B)	Diferencia imponible (A-B)
Fórmula fármaco	500,000	0	0	500,000

El importe deducible del fármaco cuando sea amortizado es nulo, derivado que el mismo ya fue objeto de deducción en el período de desarrollo como gasto del período. Al ser su importe deducible igual a cero, la base fiscal del activo es nulo también, por ende, se generará una diferencia temporaria imponible de Q. 500,000. Es imponible porque se tiene contemplado que el flujo de beneficios económicos a la entidad producto de la utilización del activo, generará ingresos grabados.

3.5.6 Limitaciones al reconocimiento de diferencias imponibles

De acuerdo al párrafo 15 y 39 de la NIC 12, de las únicas diferencias temporarias imponibles sobre las que no se permite ni se exige el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido, son las que se originen por las siguientes circunstancias:

a) Diferencias surgidas por el reconocimiento inicial de una plusvalía

Se origina una diferencia temporaria en el momento del reconocimiento, cuando la plusvalía (fondo de comercio o derecho de llave) en el país o jurisdicción no es admisible su deducción fiscal, por lo que se tendrá una plusvalía con el valor en libros determinada de acuerdo a NIIF y una base fiscal nula (debido a que no tendría un importe deducible).

Teniendo una plusvalía con cierto valor y una base fiscal nula, existe una diferencia temporaria imponible, sin embargo, la norma no requiere que se contabilice un pasivo por impuestos diferidos por tal diferencia, ni por las que se generen relacionadas a esta diferencia inicial. El argumento es que, si se admitiera el reconocimiento del pasivo, este debería hacerse al inicio y por ende debería afectar el valor de la plusvalía y no el resultado fiscal o contable (por efecto de la

adquisición), en el entendido que al reconocer un pasivo se reduce el valor de los activos de la combinación (por el efecto neto que se hace entre activos adquiridos menos pasivos asumidos), provocando que el valor de la plusvalía aumente innecesariamente.

a) Diferencia temporaria imponible en el reconocimiento inicial de una plusvalía

- En una combinación, la compañía GMB obtuvo una plusvalía valorada en Q.1,000,000, con vida útil indefinida y una amortización fiscal a 10 años. El valor fiscal de la plusvalía es igual al valor contable inicialmente.
- La plusvalía tiene una vida útil indefinida, pero en el año uno sufrió un deterioro por un monto de Q. 100,000.
- Se presentan dos casos, el primero donde si se acepta la deducción de la amortización fiscal de la plusvalía y en la otra no.

Plazo	Base contable (A)	Importe deducible	Base fiscal (B)	Diferencia imponible (A-B)	Pasivo por ISR diferido
Activo deducible					
Reconocimiento	1,000,000	1,000,000	1,000,000	0	Sin diferencia
Año 1	1,000,000	900,000	900,000	100,000	Si
Activo no deducible					
Reconocimiento	1,000,000	0	0	1,000,000	No
Año 1	800,000	0	0	800,000	No

En el primer caso la diferencia no se genera en el reconocimiento, sino cada año con la amortización fiscal (Q. 100,00) y, por ende, el pasivo por impuesto diferido no afecta el importe de la plusvalía.

En el segundo caso la diferencia temporaria se obtiene desde el momento del reconocimiento, por lo que, de reconocer un pasivo por impuesto diferido, afectará directamente el monto de la plusvalía (aumentándola). Luego, aunque en el año uno producto de un deterioro del activo, exista nuevamente la diferencia

temporaria imponible, se entiende que este está relacionado a la diferencia inicial, por lo que no se reconocerá tal pasivo

b) Diferencias originadas por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo, a menos que surjan a partir de:

- Una combinación de negocios.
- En el momento de la transacción, afecte a la ganancia contable o a la ganancia (pérdida) fiscal.

En una combinación de negocios existen casos en que la diferencia entre la base fiscal y la base contable de un activo o pasivo se genera en el momento del reconocimiento, tal diferencia es completamente válida y se permite el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido. La única excepción a esta regla será el monto de la plusvalía (no otras partidas relacionadas con la combinación) cuando esta no sea deducible, conforme a lo expuestos en el apartado a) anterior.

Ahora bien, existen casos en el que la diferencia temporaria imponible también surge del reconocimiento inicial, pero la transacción no es parte de una combinación de negocios, estas diferencias para que se permita el reconocimiento del pasivo por impuesto diferido debe reunir las siguientes condicionantes:

- a. Si el reconocimiento inicial afecta la ganancia contable o fiscal, es decir afecta el estado de resultados en el momento de su reconocimiento, se deberá registrar el pasivo por impuesto diferido.
- b. Si el activo reconocido no afecta la ganancia contable o fiscal al momento de su reconocimiento, no se deberá registrar un impuesto diferido pasivo.

Diferencia temporaria imponible en reconocimiento de un activo donado, cuyo reconocimiento si afectó la ganancia contable o fiscal

La obtención de los activos fijos donados constituye una entrada de beneficios económicos y aumento del patrimonio, mismos que no provienen aportes de propietarios de la entidad; por lo que de acuerdo al párrafo 7 de la NIC 18, tales bienes deben contabilizarse como un activo fijo con cargo a ingresos en resultados.

Fiscalmente, de acuerdo con el artículo 4, literal j) de la Ley de Actualización Tributaria, constituyen ganancias de capital, la incorporación al patrimonio del contribuyente los bienes o derechos que deban ejercitarse en Guatemala, tales como las adquisiciones a título gratuito que no estén gravadas por otro impuesto directo, asimismo el artículo 88 numeral 4 de dicha ley, establece que la base imponible para los bienes y derechos adquiridos por donación entre vivos, será el costo de adjudicación para el donatario. No obstante, al no considerar el activo para efectos fiscales (es decir no registrar el activo fiscalmente), no procede pagar el ISR planteado.

- La compañía ABC que se dedica a la extracción y venta de agua potable, distribuye principalmente a dos sectores, un complejo industrial que representa un 75% de sus ingresos y un sector de la población que representa un 25% de sus ingresos. En el año 2015 las colonias que gozan el servicio, decidieron adquirir y dar en usufructo 2 cisternas a la entidad valoradas en Q. 250,000 c/u, con las condiciones de que tales activos darán prioridad a la población y además la entidad tendrá el control y se hará cargo de los gastos de mantenimiento. Para tal operación únicamente se tiene un acta firmada por los vecinos.

- La compañía luego de realizar un análisis de las condiciones y efectos de la transacción concluyó que tales activos deberían registrarse como un elemento de propiedad planta y equipo según NIC 18 y fiscalmente no reconocer tal activo, derivado que el costo de pagar los impuestos es mayor a lo beneficios impositivos recuperables. La depreciación contable se realizará por un período de 10 años.

Plazo	Base contable (A)	Importe deducible	Base fiscal (B)	Diferencia imponible (A-B)	Pasivo por ISR diferido
Activo donado					
Reconocimiento	500,000	0	0	500,000	Si
Año 1	450,000	0	0	450,000	Si
Efecto en resultado					
Ingreso del activo	500,000		0	500,000	Creación
Depreciación	50,000		0	(50,000)	Reversión

Inicialmente se reconoce como activo fijo con cargo a resultados (ingreso); el mismo no tendrá base fiscal derivado que ninguna parte del activo será deducible cuando se recupere; la diferencia temporaria imponible se genera debido a que tal activo generará beneficios económicos por Q. 500,000 que serán sujetos a pagos de impuestos en el futuro. La entidad deberá registrar un pasivo por impuesto diferido para reflejar la obligación con el Estado, que se estará cancelando en cada período en que el bien genere beneficios económicos sujetos a tributación.

Durante el año uno, a la entidad fluyeron flujos económicos producto del activo, expresándose su desgaste por medio de la depreciación de Q. 50,000, que se traduce en una reducción del pasivo por impuesto diferido, debido a que el impuesto fue pagado al Estado en ese año uno. Si se analiza a nivel del balance, existe una reducción de la diferencia temporaria imponible y por ende se rebaja el pasivo por impuesto diferido, ahora bien, si se analiza a nivel del estado del resultado, la depreciación deducida actuará como efecto reversible del pasivo por impuesto diferido, en ambos casos el efecto es el mismo.

Diferencia temporaria imponible en adquisición de activo, cuyo reconocimiento no afecta la ganancia contable y fiscal

El artículo 26 de la Ley de Actualización Tributaria establece que la deprecación debe ser determinada sobre el costo de adquisición o producción de los bienes, por lo que cuando la compañía no cuente con la documentación fiscal que soporte por la adquisición, los gastos por depreciación deberán considerarse como no deducibles.

- En el año 2015 la compañía Cobre, S.A. contrató a una entidad del exterior para la construcción de una planta tratamiento de desechos industriales. El costo final de la obra fue de Q. 5,350,000 y se espera que su vida útil sea de 20 años. La contratista, aunque realizó actividades en el territorio nacional no se constituyó en Guatemala, por lo que los pagos realizados al exterior debían ser sujetos a una retención de ISR de no residentes del 25% (tasa aplicable a otras actividades), las cuales no fueron realizadas en su momento.
- Según el contrato, corresponde a la compañía local encargarse de los impuestos, por lo que la retención del ISR no efectuada más el 50% de multa por omisión deben ser canceladas por Cobre, S.A., por lo que al analizar el costo-beneficio de pagar los impuestos y el aprovechamiento de la deducibilidad de la depreciación del activo, se decidió considerar el activo fijo como no deducible.

Plazo	Base contable (A)	Importe deducible	Base fiscal (B)	Diferencia imponible (A-B)	Pasivo por ISR diferido
Activo no deducible					
Reconocimiento	5,350,000	0	0	5,350,000	No
Año 1	5,262,500	0	0	5,262,500	No
Efecto en resultado					
Ingreso del activo	0	0	0	0	Creación
Depreciación	267,500	0	0	(50,000)	Reversión

Los desembolsos realizados a la contratista se dejan en obras en proceso para luego capitalizado cuando el activo esté disponible para ser utilizado, por un costo inicial de Q. 5,350,000. Contablemente el activo producirá beneficios económicos gravados a la entidad, mientras que fiscalmente no será deducible su depreciación y por ende originará una diferencia temporaria imponible.

Derivado que en el reconocimiento inicial no se afectó el resultado de la compañía y no se tiene una base fiscal, el reconocer el pasivo por impuesto diferido por Q.267,500 (Q. 5,350,000 * 25%) afecta de manera negativa al resultado, debido a que el gasto por impuesto diferido no tendrá un ingreso relacionado en la fecha del reconocimiento, lo que provocaría poca transparencia en los estados financieros. Esta condición se mantendría al transcurrir del tiempo, debido que la diferencia temporaria de dicho activo se considera relacionado a la diferencia temporaria a la fecha de reconocimiento.

c) Diferencias temporarias imponibles por inversiones en sucursales y asociadas que cumplan las siguientes dos condiciones; las diferencias que no cumplen con alguna de las condiciones sí se debe registrar el pasivo respectivo:

- La controladora, inversora, participante en un negocio conjunto u operador conjunto sea capaz de controlar el momento de reversión de la diferencia temporaria.
- Es probable que la diferencia temporaria no será revertida en un futuro previsible.

La norma no permite el reconocimiento de un pasivo relacionado a estas diferencias, derivado que la compañía que registrará la obligación, controla el momento de la reversión de la diferencia (en otras palabras, controla la generación de beneficios imponibles) y aparte de ello no tiene la voluntad o planes de revertirlo

en un futuro conocido, lo que provoca que el pasivo no cumpla con las características para ser reconocido según el Marco Conceptual.

3.5.7 Diferencias temporarias deducibles

Son aquellas diferencias temporarias que, al ser revertidas, es decir cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado, darán lugar a cantidades que son deducibles (reducciones) al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a períodos en donde tenga lugar la reversión, sea total o parcial. Sobre estas diferencias se debe reconocer un activo por impuestos diferidos.

Activos por impuestos diferidos, según la definición establecida en el párrafo 5 de la NIC 12, son aquellas cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en períodos futuros, relacionadas con:

- Las diferencias temporarias deducibles.
- La compensación de pérdidas obtenidas en períodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal.
- La compensación de créditos no utilizados procedentes de períodos anteriores.

La generación de activos según la literal a) relacionados a las diferencias temporarias deducibles son los más comunes que el resto, derivado que los otros dependen del tratamiento que se le dé a las pérdidas y créditos fiscales en la legislación del país o jurisdicción específica.

1. Activos por impuestos diferidos surgidos de diferencias temporarias deducibles

Cuando se reconoce un pasivo en el estado de situación financiera, se tiene la expectativa de que tal monto será liquidado mediante la salida de recursos económicos de la entidad; cuando esta salida o parte de ella es deducible de

impuestos (al determinar el impuesto del período) en el período que se dé tal salida, se generará una diferencia temporaria deducible. Las diferencias temporarias deducibles no se generan únicamente por la existencia de un pasivo, sino también, cuando exista un activo contable cuyo valor es menor al importe que será deducible (base fiscal).

En conclusión, una diferencia temporaria deducible se refiere a aquellas diferencias entre la base fiscal y la base contable de un activo o pasivo, que al ser revertidas darán lugar a importes deducibles del impuesto a las ganancias; por tanto, en la fecha de generación de la diferencia o del reconocimiento del activo o pasivo que genere la diferencia, se tendrá un derecho de deducción futura, que se traducirá a un activo por impuestos diferidos.

Diferencia temporaria deducible en estimación de inventarios

- Al 31 de diciembre, la compañía mantenía en su inventario 10,000 unidades de mercadería, a un costo unitario de Q. 75, para un monto total de Q. 750,000, sin embargo, al analizar las condiciones del mercado, se determinó que tales bienes se podrán vender únicamente a Q. 61 la unidad; adicionalmente, se prevé un gasto por concepto de comisiones de venta y gasto por entrega a domicilio, de Q. 1 por unidad vendida.
- Siguiendo el requerimiento de la NIC 2, la compañía procedió a reconocer una estimación para rebaja de inventario para reconocer la pérdida prevista.

Rebaja reconocida

Activo	Unitario	Cantidad	Total
Precio de venta	61	10,000	610,000
(-) Comisiones a vendedores	1	10,000	10,000
Valor neto realizable	60	10,000	600,000
Valor en libros	75		750,000
Estimación para baja	15		150,000

Diferencia temporaria

Activo	Base contable (A)	Importe deducible	Base fiscal (B)	Diferencia deducible (A-B)
Inventario	600,000	750,000	750,000	(150,000)

Desde el punto de vista del pasivo, se tendrá una estimación por Q. 150,000 que según el artículo 16 del Reglamento del Decreto No. 10-2012 no se admite su deducción, no obstante, cuando tal pasivo se liquide mediante la venta del inventario, será deducible. Desde el punto de vista del valor del inventario, se tendrá que fiscalmente se podrá deducir un inventario de Q. 750,000 como costo de ventas, mientras que contablemente únicamente se generarán beneficios económicos por Q. 600,000; la diferencia representa un derecho de deducir Q. 150,000 cuando el inventario se realice.

En el año de la reversión, se tendrá que el resultado fiscal será afectado por un costo de Q. 750,000 y contablemente únicamente por Q. 600,000, lo que provocará un menor impuesto a pagar (producto de la mayor deducción fiscal), este impuesto menor a pagar se reconocerá como un activo por impuesto diferido.

Diferencia temporaria deducible en provisiones gasto

En una provisión, dependiendo del tipo que se trate, se debe analizar si al liquidarse el pasivo, las erogaciones constituirán importes deducibles del impuesto a las ganancias.

- La compañía Tikal, S.A se dedica a la extracción de níquel. En el año 20XX el gobierno aprobó una ley que obliga a las entidades que utilicen recursos naturales, realizar trabajos de recuperación del área que fue objeto de utilización para su actividad económica; estos de trabajos comprenden, pero no se limitan a: limpieza, rellenos, reforestación y demás trabajos que logren restaurar al estado inicial de los recursos utilizados.

- Por lo anterior, la entidad estimó una inversión de Q. 3,000,000, para trabajos de recuperación del área de un yacimiento minero que está próximo a concluir actividades, por lo que la salida de recursos económicos sucederá en un futuro cercano.

Pasivo	Base contable (A)	Importe deducible	Base fiscal (B)	Diferencia deducible (A-B)
Provisión rehabilitación	3,000,000	3,000,000	0	3,000,000

El importe deducible del pasivo comprende el monto del pasivo que será deducible cuando se liquide el importe. Liquidar un pasivo contablemente requiere que se realicen cargos a la provisión, tales cargos serán los gastos reales que la entidad incurrirá al realizar los trabajos de recuperación. Estos gastos al tener la documentación de soporte fiscal, serán deducibles en la determinación del Impuesto Sobre la Renta de ese período por un monto de Q.3,000,000 (en el supuesto de que todos los cargos contarán con documentación fiscal suficiente y adecuada).

La base fiscal cero se determinó siguiendo la fórmula de determinación de la base fiscal de un pasivo (valor contable – Importe deducible = base fiscal) Q. 3,000,000 - Q.3,000,000 = Q. 0.00.

2. Activos por impuestos diferidos por compensación de pérdidas fiscales anteriores y compensación de créditos no utilizados

“Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados, pero solo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales utilizar esas pérdidas o créditos fiscales no usados.” (11: A797)

En algunas jurisdicciones cuando se obtienen pérdidas fiscales, la autoridad recaudadora permite su utilización para compensación con ganancias fiscales de períodos siguientes, estas pérdidas tienen la figura de diferencia temporaria deducible, debido que contablemente el valor en libros será cero y fiscalmente se tiene un derecho de utilización; sobre el monto por utilizar se reconocerá un activo por impuesto diferido, observando únicamente la posibilidad de ganancias fiscales en el futuro o diferencias temporarias imponibles que aseguren su utilización.

En Guatemala la Ley de Actualización Tributaria no permite tal deducción en el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas, por lo que no corresponde reconocer un impuesto diferido por este caso. No obstante, en el Régimen de Ganancias de Capital se admite la utilización de las pérdidas generadas, en los dos años siguientes, acreditando a los impuestos sobre ganancias generadas de la misma naturaleza, por lo que en esta última, siempre que se cumplan las demás condiciones, se debe reconocer un activo por impuestos diferidos.

En cuanto a los créditos fiscales, en Guatemala anteriormente el Impuesto Sobre la Renta pagado en exceso se podía acreditar al impuesto a pagar de períodos futuros, sin embargo, esta opción fue limitada por las reformas del Decreto No. 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, que eliminó tal disposición, por lo que actualmente cualquier pago en exceso realizado, se debe solicitar su devolución ante la Administración Tributaria.

El Decreto No. 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad, establece un impuesto que grava el patrimonio o los ingresos de los contribuyentes el que sea mayor, aplicándole un 1% como tasa impositiva. Este impuesto es completamente acreditable al Impuesto Sobre la Renta, sin embargo, para el presente tema únicamente aplica el método de acreditamiento que se desarrolla en la literal a) del artículo 11, que a continuación se expone:

“Artículo 11. Acreditación. El Impuesto de Solidaridad y el Impuesto Sobre la Renta podrán acreditarse entre sí. Los contribuyentes podrán optar por una de las formas siguientes:

- a) El monto del Impuesto de Solidaridad, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecidos en el artículo 10 de esta Ley, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda. (...)” (10: 4)

La mecánica de este acreditamiento consiste en pagar Impuesto de Solidaridad (no dependiendo del resultado, si no únicamente por tener patrimonio) y acreditarlo al impuesto corriente (a pagar en cada período), hasta por un plazo de 3 años. Los créditos fiscales expuestos, tienen la naturaleza de un activo por impuesto diferido, los cuales deberán reconocerse por la entidad.

3.5.8 Condiciones y limitaciones necesarias para el reconocimiento

Cuando se determinan diferencias temporarias deducibles, se registra un activo que representa los importes que la entidad puede recuperar en concepto de impuestos con el Estado, cuya naturaleza es de un crédito fiscal, con la diferencia de que este se genera a lo interno de la entidad y lo que se le conoce comúnmente como crédito fiscal se genera a lo externo.

La NIC 12 en sus párrafos 24, 28, 39 y 44 establece limitantes para el reconocimiento de activos por impuestos diferidos. Por lo tanto, la entidad reconocerá un activo por impuesto diferido, siempre la entidad cumpla totalmente las condiciones expuestas en la literal a siguiente **a)**, o que no se trate de transacciones comprendidas en las literales **b)** y **c)** siguientes.

a) Exista probabilidad de que se disponga de ganancias fiscales futuras

Según el párrafo 24 de la norma, la condición principal para el reconocimiento de un activo por impuesto diferido es que se determine que existe la probabilidad de que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra cuales cargar las diferencias temporarias deducibles. Los activos por impuestos diferidos representan beneficios económicos en forma de reducciones en el importe de impuesto a pagar en el futuro, por ende, no tendría sentido registrarlo si en ese futuro no existiera impuesto a pagar producto de no obtener suficientes ganancias fiscales, por lo que objetivo de este requerimiento es evitar reconocer un activo en los estados financieros, con poca o nula probabilidad de realización y que les restaría fiabilidad a los estados financieros.

Al respecto, la norma no establece reglas específicas para determinar si una entidad tendrá ganancias fiscales en el futuro, sin embargo, si requiere que la entidad realice ciertos juicios para determinar si existirá la posibilidad de utilizar tales activos por impuestos diferidos, en el siguiente orden:

1.- Existencia de diferencias temporarias imponibles

Inicialmente, se evaluará si existen diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal y referida a la misma entidad fiscal, cuya reversión se espere:

- En el mismo período en el que se prevea que reviertan las diferencias temporarias deducibles.
- En períodos en los que una pérdida fiscal, surgida por la reversión activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada (considerada como crédito fiscal) con ganancias anteriores o posteriores.

Para cumplir con este requerimiento, la entidad con base a las proyecciones de reversiones de las diferencias temporarias imponibles y deducibles por períodos,

analizará si la reversión del monto imponible es mayor a las reversiones del importe deducible por período, de ser así procederá a reconocer el activo por impuesto diferido.

Cada país administra sus impuestos de diferente manera, por ejemplo, para los países estatalizados como Estados Unidos de Norte América y México, cada Estado cuenta con su régimen de tributación e instituciones de recaudación, caso diferente a Guatemala que la tributación se encuentra centralizada y que la recaudación está a cargo de una única entidad denominada Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

2.- Existencia de ganancias fiscales futuras

Como segunda línea, cuando del análisis anterior resulta que las diferencias imponibles son insuficientes, se evaluará que se cumpla cualquiera de estos dos supuestos:

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

Esté análisis lo deber realizar la entidad con base a la naturaleza de su operación, considerando sus planes a futuro, la estimación de su crecimiento, su posición con empresa relacionadas, planes comerciales, o bien su situación actual y su variación con el tiempo y considerando su historial de resultados fiscales recientes.

Las oportunidades de planificación fiscal son acciones que la entidad puede emprender para crear, o incrementar sus ganancias fiscales en un determinado período, antes de que prescriba la posibilidad de deducir una pérdida fiscal u otro

crédito por operaciones anteriores en el tiempo. En Guatemala la oportunidad de planeación fiscal está muy limitada, derivado que el sistema fiscal actual es anticuado y restrictiva en muchos de los casos, esto conlleva a que cualquier estrategia fiscal que se implemente, sea mal vista por las autoridades tributarias.

b) La diferencia surja del reconocimiento inicial de un activo o pasivo, a menos que la transacción:

- Sea una combinación de negocios.
- En el momento de la transacción, afecte a la ganancia contable o a la ganancia (pérdida) fiscal.

Cuando la diferencia deducible surge por el reconocimiento inicial de un activo, pero el mismo es parte de una combinación de negocios, el activo por impuesto diferido debe afectar el importe de la plusvalía, por lo que la norma permite su reconocimiento. En el segundo caso, cuando surja una diferencia temporaria deducible en el reconocimiento inicial de un activo o pasivo pero que ésta no sea una combinación de negocios, pero que al momento del registro afecte la ganancia contable o la ganancia fiscal, es decir afecte el estado de resultados, la norma permite el reconocimiento del activo respectivo.

Ahora bien, la limitante en este caso, aplica para aquellas transacciones en que se genere una diferencia temporaria deducible, pero que la misma no sea parte de una combinación de negocios y adicional no afecte el resultado contable ni fiscal. A continuación, un ejemplo del mismo:

- La compañía CSB recibe una subvención por parte del gobierno por un monto de Q. 500,000, que debe ser utilizada para la construcción de una planta de tratamiento de aguas residuales, para cubrir el costo total del activo la entidad aportará Q. 500,000.

De acuerdo al párrafo 24 de la NIC 20, las subvenciones de gobierno relacionados con activos, deben presentarse como deducciones al valor en libros de los activos con que se relacionan.

Activo	Valor en libros inicial	(-) Efecto Subvención	Valor en libros (A)	Importe deducible	Base fiscal (B)	Diferencia deducible (A-B)
Planta de tratamiento	1,000,000	500,000	500,000	1,000,000	1,000,000	(500,000)

El valor en libros del activo absorbe el efecto de la subvención, derivado que el dinero del gobierno, inicialmente se reconoce como un pasivo, luego al ser capitalizado el bien, este pasivo rebaja el valor en libros del activo hasta dejarlo en Q. 500,000, que son los beneficios económicos que la entidad espera tener relacionado al desembolso que realizó, no incluyendo la parte del gobierno que fue recibido en condición de regalo.

El importe deducible será el total del valor de adquisición de la planta, aunque una parte haya sido pagada con fondos subvencionados, el costo total está debidamente documentado y por lo tanto aplica su deducción a efectos del ISR.

Por la diferencia temporaria deducible no se acepta el registro de un activo por impuesto diferido, derivado de que el reconocimiento inicial no afectó el estado de resultados. Es importante indicar que esta operación no aplicaría en Guatemala, derivado que las subvenciones de gobierno se encuentran gravadas y por lo tanto al recibir ese tipo de fondos, se afecta la ganancia fiscal.

c) La diferencia temporaria surgidas en inversiones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos, deben cumplir necesaria mente con las dos siguientes condiciones:

- La controladora, participante en un negocio conjunto u operador conjunto sea capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria.

- Es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.

Se debe observar ambos, con la finalidad de que no se registre un activo por impuesto diferido que no se conozca su fecha estimada de reversión, así mismo, también no es posible reconocer un activo no recuperable en el corto plazo.

3.5.9 Reconsideración de activos por impuestos diferidos

Al final de cada período las compañías deben evaluar nuevamente los activos por impuestos diferidos no reconocidos, con el fin de determinar si en el presente cambiaron las condiciones que limitaron su reconocimiento en el momento de su generación, de proceder, se reconocerá dichos activos por la parte aún recuperable producto de las nuevas condiciones, según el párrafo 37 de la NIC 12. Algunos ejemplos de reconsideración pueden ser:

- Cuando antes no habría suficientes ganancias fiscales y producto de cambios económicos la previsión cambia, o bien por reconocerse diferencias temporarias imponibles que se revertirán en el mismo período en que se revertirían las diferencias deducibles que se reconsiderarán.
- Cuando exista una combinación de negocios y se creen condiciones diferentes a las que la entidad no combinada tenía y que por sí sola no le era posible recuperar esos activos diferidos y tras la combinación, eso cambia.
- Cuando producto de un cambio de dirección o política en la controladora, se tiene como consecuencia el cumplimiento de las dos condiciones de reconocimiento de activos diferidos por inversiones en subsidiarias y negocios conjuntos.

3.5.10 Análisis matemático en la determinación de las diferencias temporarias imponibles y deducibles

Adicional al procedimiento de análisis contable-fiscal descritos en las secciones previas, se puede determinar si una diferencia temporaria es imponible o deducible únicamente comparando las cifras de las bases contable y fiscal, indicando si son mayores o menores que su base fiscal como se muestra en la Tabla 4. Para la aplicación de este procedimiento es imprescindible la correcta determinación de la base fiscal de los activos y pasivos, conforme al conocimiento de las leyes fiscales de cada jurisdicción.

Tabla 4

Análisis de las diferencias temporarias en la aplicación de método del pasivo basado en el balance

Activos

Base contable	Mayor que (>)	Base fiscal	Diferencia temporaria imponible	Pasivo por impuesto diferido
Base contable	Menor que (<)	Base fiscal	Diferencia temporaria deducible	Activo por impuesto diferido

Pasivos

Base contable	Mayor que (>)	Base fiscal	Diferencia temporaria deducible	Activo por impuesto diferido
Base contable	Menor que (<)	Base fiscal	Diferencia temporaria imponible	Pasivo por impuesto diferido

Nota. Fuente: elaboración propia a los principios establecidos en la NIC 12 Impuestos a las Ganancias.

3.6 Medición

La medición se debe entender como el valor que se le va atribuir a un activo o a un pasivo en el momento del reconocimiento; al respecto, el párrafo 51 de la NIC 12 establece como principio general, que los activos y pasivos por impuestos diferidos se deben valorar conforme al importe que se espera recuperar (activo) o pagar (pasivo) en concepto de impuestos.

Si estos activos y pasivos son de naturaleza fiscal y se espera que al realizarse se genere un pago menor o mayor de impuestos, para medirlos se utilizará una tasa de impuesto aplicada sobre las diferencias temporarias, el resultado de tal aplicación reflejará el importe por impuesto que se recuperará o pagará en el futuro. Así pues, bajo esta premisa los activos y pasivos corrientes y diferidos se medirán siguiendo el siguiente principio.

“Los pasivos (activos) corrientes de tipo fiscal, ya procedan del periodo presente o de períodos anteriores, deben ser medidos por las cantidades que se espere pagar (recuperar) de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y tasas impositivas que se hayan aprobado, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del periodo sobre el que se informa.” (11: A800)

“Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse 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 al final del periodo sobre el que se informa hayan sido aprobadas, o prácticamente aprobadas, terminado el proceso de aprobación.” (11: A800)

En conclusión, para la medición, inicialmente se debe observar el principio de valoración, el cual requiere que los activos o pasivos reflejen el importe que se

espere recuperar o pagar cuando ocurra la realización, luego, se aplicará una tasa de impuestos que cumpla con las condiciones siguientes:

- Se debe utilizar una tasa de impuestos legalmente autorizada de acuerdo a la jurisdicción o país.
- Se debe utilizar una tasa que se prevé estará vigente cuando las diferencias temporarias se reviertan, es decir la tasa deberá reflejar el importe que se espera pagar o recuperar de impuesto.
- Considerar las últimas tasas aprobadas o estén prácticamente aprobadas al final del período, es decir, se debe actualizar cada año, si aplicara.

El Decreto No. 10-2012 Ley de Actualización Tributaria y sus Reformas, estableció en su artículo 36 un tipo impositivo del 25% como impuesto a la ganancia en el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas y un 10% como impuesto a la ganancia en el Régimen de Rentas y Ganancias de Capital, dichos porcentajes son los que se tendrán que utilizar para valorar los impuestos corrientes y diferidos, derivado que no existe una legislación aprobada y que tenga un tipo diferente para el futuro.

Es importante mencionar que derivado a la derogación del Decreto No. 26-97 Ley del Impuesto Sobre la Renta y su sustitución por el Decreto No. 10-2012 Ley de Actualización Tributaria, se estableció un nuevo tipo impositivo de reducción progresiva, que según el artículo 172 de dicha ley, va desde la aplicación del 31% en el año 2013, un 28% en el año 2014 y un 25% en el año 2015 y posteriores. Al cierre del ejercicio fiscal 2014, las compañías debieron realizar la revaluación de sus impuestos diferidos al 25%, si estos fueron valuados al 28% o al 31% cuando se generaron; respetando así la regla general de medición de la NIC 12.

- Al 31 de diciembre de 2012, la compañía guatemalteca contaba con diferencias temporarias surgidas a partir de elementos de propiedades, planta y equipo,

por un monto de Q. 500,000 cuya reversión se prevé a razón de Q. 100,000 de forma sistemática en los siguientes cinco años. Así mismo, cuenta con una diferencia temporaria por Q. 400,000 resultante de una provisión, el cual se recuperará cuando haga efectiva la obligación en el año 2016 mediante un solo desembolso. Se le pide determinar el activo o pasivo por impuestos diferidos para realizar la respectiva contabilización.

Concepto	Año	Tasa	Activo fijo	ISR Diferido	Provisión	ISR Diferido
Diferencia temporaria	2012		500,000		400,000	
Reversión 1	2013	31%	(100,000)	31,000	00	
Reversión 2	2014	28%	(100,000)	28,000	00	
Reversión 3	2015	25%	(100,000)	25,000	00	
Reversión 4	2016	25%	(100,000)	25,000	(400,000)	100,000
Reversión 5	2017	25%	(100,000)	25,000	000	
Importe a contabilizar			00	134,000	00	100,000
Error de medición	2012	31%		155,000		124,000
Diferencia				16,000		(24,000)

Como se puede observar, la medición de la diferencia temporaria relacionada al activo fijo, se realizó conforme a las tasas vigentes en los años en que se reversó tal diferencia, así también ocurrió con la diferencia por provisión, erróneo hubiera sido aplicar la tasa del 31% vigente en 2012, cuyo importe no reflejaría el importe que la entidad espera recuperar o pagar. Esta evaluación se debe actualizar anualmente, con el objetivo de valorizar los activos o pasivos según las reformas gubernamentales que modifiquen las tasas de impuestos.

Así mismo, la NIC 12 en su párrafo 51A reconoce las diferentes tasas y formas de tributar; al afirmar que, en algunos países, la forma en que la entidad pretende recuperar o liquidar el importe en libros de un activo o pasivo, puede afectar alguna o ambas de las siguientes circunstancias:

1. La tasa a aplicar cuando la entidad recupere o liquide el importe en libros del activo o pasivo.
2. La base fiscal del activo o pasivo.

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

Esta aceptación de la norma, es aplicable en Guatemala por el diferente tratamiento y tasas de las rentas de actividades lucrativas y las rentas de capital; derivado que si la entidad tiene una diferencia temporaria en propiedades planta y equipo es normal considerar que la diferencia se reversará por el uso, aplicando entonces un 25% como medición, no obstante, si la entidad por diferentes motivos decide reclasificarlo como activos mantenidos para la venta de acuerdo a la NIIF 5, tal activo no generará más ingresos tributables en el régimen de actividades lucrativas, sino que, al venderlo (cuando se realice la transacción) generará ingresos que deben tributar como una ganancia de capital, por lo que la diferencia temporaria que debe reconocer se le aplicará una tasa del 10%.

- Una entidad tiene dos camiones que utiliza para repartición de materiales de construcción a domicilio; el valor en libros al cierre del presente período es de Q 500,000 c/u y un valor fiscal de Q. 250,000 c/u. La compañía para el cierre del período decidió clasificarlos como mantenidos para la venta, derivado que utilizará los servicios de un tercero para cubrir esa sección del negocio. De acuerdo a las previsiones de la gerencia y al plan montado, los camiones podrán ser vendidos los siguientes años con un valor similar al valor contable actual. Se solicita preparar los dos escenarios para medir el ISR diferido de tales activos y sugerir el importe que deberá soportar la entidad como impuesto cuando se venda.

Los camiones pueden traer beneficios económicos a la empresa, por medio de las dos opciones siguientes y estando afectos a los siguientes impuestos.

1. Por su uso en el proceso productivo, generando rentas tributables en el Régimen de Actividades Lucrativas (tasa del 25%). Se permite la deducción de su valor en libros fiscal.
2. Por su venta, generando rentas afectas en el Régimen de Rentas y Ganancias de Capital (tasa del 10%). Se permite la deducción de su valor en libros fiscal.

Concepto	Valor contable	Valor fiscal	Diferencia Temporal	Tasa 1	ISR Diferido	Tasa 2	ISR Diferido
Camiones	1,000,000	500,000	500,000	25%	125,000	10%	50,000
Diferencia							75,000

Como se puede observar, si la compañía sigue con planes de uso de los camiones, estos le generarán beneficios económicos por Q.1,000,000 de los cuales solo podrá deducir Q. 500,000 (base fiscal) y por ende deberá pagar un impuesto de Q. 125,000 o bien, dado la decisión tomada, la entidad obtendrá beneficios económicos por la venta por Q. 1,000,000 de los cuales podrá deducir Q. 500,000 y pagar un impuesto de Q. 50,000 cuando sea efectiva la venta (recupere el valor en libros).

De acuerdo a lo expuesto, se puede concluir que para la medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos se debe utilizar una tasa impositiva considerando la forma en que se recuperará o liquidará el valor en libros del activo o pasivo que generó la diferencia, así mismo, se deberá aplicar la o las tasas que legalmente estén o estarán vigentes en las fechas en que se espere se revierta las diferencias temporarias determinadas.

3.7 Reconocimiento de impuestos corrientes y diferidos

El principio general del reconocimiento según el párrafo 57 de la NIC 12, tanto para los impuestos corrientes como los diferidos, es que la contabilización de los efectos fiscales de una determinada transacción o suceso económico, ha de ser coherente con el registro contable de la transacción o el suceso correspondiente.

Siguiendo este principio, una entidad debe contabilizar el impuesto sea corriente o diferido, respetando el origen de la transacción que generó esa obligación por impuesto. Normalmente estos son transacciones de resultado y por ende el impuesto debe afectar el resultado, sin embargo, existen otras transacciones como las reconocidas en otro resultado integral o los surgidos en una combinación de negocios, a continuación, se desarrolla y ejemplifica cada una de ellas.

3.7.1 Partidas reconocidas en el resultado

Los impuestos corrientes y diferidos se reconocerán como ingreso o gasto y se incluirán en el resultado del período, según el párrafo 58 de la NIC12, con la excepción de que el impuesto generado sea parte de:

- Una transacción o suceso que se reconoce en el mismo período o en otro diferente, fuera del resultado, ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio.
- Una combinación de negocios.

La excepción primera excepción se refiere transacciones que según otras NIIF se debe registrar en otro resultado integral y por ende el efecto en impuesto también se debe registrar en otro resultado integral; y la segunda se da cuando la transacción es una combinación de negocios, y por ende el importe de impuesto debe afectar el valor de la plusvalía o la ganancia obtenida en negociaciones muy ventajosas.

a) Reconocimiento en el resultado de un impuesto corriente

El Impuesto Sobre la Renta establecido en la Ley de Actualización Tributaria en su calidad de impuesto corriente, se determina con base a la obtención de ingresos y generación de gastos que para efectos fiscales son gravables o deducibles, los cuales afectan el resultado contable o el resultado fiscal de un período, como a continuación se muestra:

Póliza # 01

Cuenta	Debe	Haber	Naturaleza
Caja y bancos	100,000		Activo
Venta de mercancías		100,000	Ingreso

Póliza # 02

Cuenta	Debe	Haber	Naturaleza
Costo de ventas	50,000		Gasto
Inventarios		50,000	Activo

Ahora bien, estas transacciones del período están afectas a un impuesto del 25% sobre las ganancias obtenidas ($100,000 - 50,000 = 50,000 \times 25\% = 12,500$).

Póliza # 03

Cuenta	Debe	Haber	Naturaleza
Impuestos Sobre la Renta	12,500		Gasto
ISR por pagar		12,500	Pasivo

b) Reconocimiento en el resultado de un impuesto diferido

Comúnmente las diferencias temporarias aparecen cuando existen ingresos o gastos que contablemente se registran en un período, pero son considerados para efectos fiscales en otros, por este motivo los impuestos diferidos también afectarán el resultado, siempre que se deriven de este tipo de diferencias temporarias. Un ejemplo de lo expuesto es la creación de una provisión cuya secuencia de registro se muestra a continuación:

Póliza # 04

Cuenta	Debe	Haber	Naturaleza
Garantías en venta de bienes	10,000		Gasto
Provisión para garantías		10,000	Pasivo

Este gasto que no es aceptada su deducibilidad fiscalmente en el presente período, genera una diferencia temporaria deducible y por ende corresponde reconocer un impuesto diferido activo a una tasa del 25% que también debe afectar el resultado. Previo a exponer la póliza final es importante indicar que, para efectos de control, se recomienda utilizar una partida de gasto diferente al utilizado para registrar el impuesto corriente, que podrá denominarse “Impuesto Sobre la Renta diferido” o bien “Impuesto a la ganancia diferido”.

A continuación, se muestra como un registro que afecta el resultado (provisión), crea al mismo tiempo una diferencia temporaria (el pasivo), y por ende el impuesto diferido que se reconozca debe ser reconocido también afectando resultado como se detalla en la póliza 5 de esta literal.

Determinación	Base contable	Base fiscal	Diferencia temporaria	Diferencia temporal
Balance				
Provisión para garantías	10,000	0	10,000	
Resultados				
Garantía en venta de bienes	10,000	0		10,000
Impuestos diferidos (25%)			2,500	2,500

La partida de registro del impuesto diferido quedaría de la siguiente manera.

Póliza # 05

Cuenta	Debe	Haber	Naturaleza
ISR Diferido Activo	2,500		Activo
Impuesto Sobre la Renta diferido		2,500	Ingreso

Las partidas de impuesto que la entidad debe registrar en el período, se deberá reflejar en el resultado y en balance, como se muestra a continuación:

Estado de resultados

Cuenta	Contable	Fiscal	Naturaleza
Impuesto Sobre la Renta	12,500	12,500	Gasto
Impuesto Sobre la Renta diferido	(2,500)		Ingreso
Total	10,000	12,500	

Estado de situación financiera

Cuenta	Contable	Fiscal	Naturaleza
ISR por pagar	(12,500)	(12,500)	Pasivo
ISR Diferido Activo	2,500		Activo
Total	10,000	12,500	

Es importante indicar que todos los cargos y abonos por impuestos diferidos se realizarán en resultados sobre una misma cuenta, sin diferenciar cuales son ingresos y cuales son gastos; al final conforme a las transacciones del período, el resultado de impuestos diferidos puede ser ingreso o gasto únicamente.

3.7.2 Partidas reconocidas fuera del resultado

El párrafo 61A de la NIC 12, establece que los impuestos corrientes y los impuestos diferidos deberán reconocerse fuera del resultado si se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo período o en otro diferente, fuera del resultado. Por lo tanto, los impuestos corrientes y los impuestos diferidos que se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo período o en otro diferente:

- a) En otro resultado integral, deberán reconocerse en otro resultado integral.
- b) Directamente en patrimonio, deberán reconocerse directamente en el patrimonio.

Siguiendo lo requerido por la norma, en una transacción que deba ser reconocida en otro resultado integral de acuerdo a otras NIIF, el impuesto diferido de tal transacción también deberá registrarse en otro resultado integral. Ejemplo:

- Dentro de los estados financieros de una entidad figura una maquinaria con valor contable y fiscal cero, sin embargo, al cierre del período 20XX determinó que tal activo aún generará beneficios económicos por Q. 100,000 en dos años de vida útil, por lo que optó por realizar una revaluación contable sin hacer una operación similar para fines fiscales. La revaluación anterior se registró en otro resultado integral tal y como lo requiere la NIC 16, así mismo, esta transacción generó un pasivo por impuestos diferidos de Q. 25,000 aplicando la tasa de ISR actual (Q. 100,000 * 25%).

Póliza # 01

Cuenta	Debe	Haber	Naturaleza
Maquinaria	100,000		Activo
Superávit por revaluación		100,000	Patrimonio/Ingreso
R// Registro de la revaluación de la maquinaria.			

Póliza # 02

Cuenta	Debe	Haber	Naturaleza
Regularizadora de superávit	25,000		Patrimonio/Gasto
ISR Diferido Pasivo		25,000	Pasivo
R// Registro del impuesto diferido relacionado a la revaluación.			

Luego de realizar las partidas correspondientes, la presentación de la revaluación en el estado de resultado integral quedará como a continuación se muestra:

Otros resultados integrales	GTQ
Revalorización de propiedad planta y equipo	100,000
Impuesto relacionado	(25,000)
Total otros resultados integrales netos de impuestos	75,000

Las transacciones que afectan directamente en el patrimonio el tratamiento es similar en cuanto a impuestos diferidos, la diferencia radica en que algunas partidas como la revaluación, las NIIF requieren que sean reflejadas en otro resultado integral inicialmente y luego en la presentación pasan a formar parte del patrimonio, de igual manera en que lo hace el resultado del ejercicio.

3.8 Presentación

Esta sección se refiere a la forma en que los importes por impuestos corrientes y diferidos deben reflejarse en los estados financieros, mismos que serán objeto de análisis por parte de los usuarios interesados.

Compensación

La compensación a nivel de presentación se da cuando existen partidas que son relacionadas y que presentarlos de manera separada es irrelevante y hasta podría inducir a algún tipo de confusión a los usuarios de los estados financieros, por ejemplo este es el caso de los débitos y créditos fiscales por Impuesto al Valor Agregado, en donde la misma ley permite su compensación, por lo que al final del período se presentará en los estados financieros un débito o un crédito dependiendo de cuál sea mayor. Teniendo más claro el tema de la compensación, a continuación, se presenta la forma en que se compensarán los impuestos corrientes y diferidos para efectos de presentación.

3.8.1 Compensación de activos y pasivos por impuestos corrientes

Conforme al párrafo 71 de la norma, una entidad compensará los pasivos con activos por impuestos, solo si cumple con cada una de las siguientes condiciones:

- Se tiene el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes reconocidos.
- Se tiene la intención de liquidar por el importe neto, o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

Las entidades al determinar su impuesto corriente, normalmente reconocen un pasivo denominado Impuesto Sobre la Renta a pagar, cuyo importe cancelarán en marzo del siguiente año, con base a lo establecido en la Ley de Actualización Tributaria, este pasivo podrá compensarse únicamente con un activo fiscal corriente y que legalmente pueda compensarlo a ese importe a pagar.

Actualmente el único crédito que cumple con esas condicionantes es el Impuesto Sobre la Renta trimestral pagado durante el año y acreditable en la determinación del impuesto anual según el artículo 38 de la Ley de Actualización Tributaria. Por requerimiento de la norma, estos importes deberán compensarse previo a su presentación, reflejando únicamente un pasivo o un activo por impuesto corriente, el que fuera mayor.

3.8.2 Compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos

Conforme al párrafo 74 de la norma, una entidad debe compensar activos por impuestos diferidos con pasivos por impuestos diferidos, solo si cumple con las siguientes condicionantes:

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

Actualmente la única entidad encargada de la recaudación y con quien se tienen todas las obligaciones y derechos fiscales es la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-; esto asegura el cumplimiento de una de las condicionantes. La segunda en su literal **b)** permita que se compensen impuestos diferidos de diferentes entidades, en una consolidación, siempre que las diferencias temporarias que generan los activos y pasivos, se reversen en el

mismo período simultáneamente; ello implica tener conocimiento cierto de la fecha en que espera realizar las reversiones y a partir de ello decidir si corresponde compensar o no.

3.9 Información a revelar

La información a revelar se refiere a la información adicional a la contable, que la entidad deberá adicionar en sus notas a los estados financieros, respecto a el impuesto sobre las ganancias, esta puede incluir impuestos corrientes, diferidos, efectos de consolidación, cambios en legislación, cambios en estimaciones, entre otros, no obstante, en el presente informe únicamente se mostrarán modelos de los aspectos más comunes e importantes sobre impuestos a las ganancias.

3.9.1 Componentes principales de los impuestos a las ganancias

La NIC 12 requiere que se realicen revelaciones por separado dentro del apartado explicativo de las notas a los estados financieros, de los componentes del gasto o ingreso por impuestos a las ganancias reconocido en resultados.

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

- (a) el gasto (ingreso) por impuesto corriente;
- (b) cualesquiera ajustes reconocidos en el período para el impuesto corriente de períodos anteriores;
- (b) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias;
- (c) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas fiscales o con la aparición de nuevos impuestos;
- (d) el importe de los beneficios de carácter fiscal procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos

- anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos del presente periodo;
- (e) el importe de los beneficios de carácter fiscal procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos diferidos;
 - (f) el impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 56; y
 - (g) el importe del gasto (ingreso) por el impuesto, relacionado con los cambios en las políticas contables y los errores que se han incluido en la determinación del resultado del periodo, de acuerdo con la NIC 8, porque no ha podido ser contabilizado de forma retroactiva.” (11: A813)

Básicamente lo que la norma exige es la presentación de la integración de los gastos por impuestos soportados por la entidad para ese período, el cual puede ser satisfecho como se muestra en la Tabla 5.

Tabla 5

Importes reconocidos en el resultado del período

Referencia normativa	Cifras expresadas en quetzales (Q)	Al 31 de diciembre de 2015	Explicación
	Gasto por impuestos corrientes		
NIC 12. 80 (a)	Año corriente	100,000	I
NIC 12. 80 (b)	Ajustes por períodos anteriores	25,000	II
	Sub-total impuestos corrientes	125,000	
	Gasto por impuestos diferidos		
NIC 12. 80 (c)	Nacimiento y reversión de diferencias temporarias	55,000	III
NIC 12. 80 (d)	Reducción de tasa impositiva	(1,000)	IV
NIC 12. 80 (f)	Reconocimiento de pérdidas fiscales o diferencias temporarias previamente no reconocidas	(5,000)	IV
NIC 12. 80 (g)	Pasivo por impuestos diferidos	(500)	IV
	Sub-total impuestos diferidos	48,500	
	Total gasto (ingreso) por impuestos a las ganancias	173,500	V

Nota. Fuente: Elaboración propia con base al párrafo 80 de la NIC 12 y con referencia de la Guía para estados financieros anuales.

- I. Corresponde al ISR determinado para el período con base a la Ley de Actualización Tributaria.
- II. Forman parte del ISR, los pagos adicionales de períodos anteriores que no se enteró en su oportunidad y por iniciativa de la entidad o por requerimiento de la autoridad tributaria son pagadas en el período.
- III. Se refiere a los impuestos diferidos generados exclusivamente por nacimiento y reversión de diferencias temporarias, es decir sin incluir los otros factores que modifican los impuestos diferidos.
- IV. Los otros factores que modifican los impuestos diferidos como los cambios en la tasa de impuestos, cambios en políticas contables o impuestos diferidos previamente no reconocidos deben ser mostrados por separado, lo anterior con la finalidad de que el usuario pueda observar el impacto de los cambios que se adopten o que se le impongan a la entidad.
- V. Este importe debe coincidir con el gasto o ingreso reconocido en el estado de resultados (suma del impuesto corriente y el diferido).

3.9.2 Impuestos registrados en patrimonio y en otro resultado integral

Los impuestos corrientes y diferidos relacionadas a partidas cargadas o acreditadas directamente al patrimonio, se deben presentar por separado por separado (siempre en la nota de los impuestos a la ganancia). Para mayor referencia ver el detalle y las explicaciones de la Tabla 6.

Tabla 6

Importes reconocidos directamente en el patrimonio.

Cifras expresadas en quetzales (Q)	Antes de impuestos	Impuestos	Neto de Impuestos	Explicación
Pagarés convertibles	0	-	0	
Dividendos	250,000	(12,500)	237,500	
Total reconocido en el patrimonio		(12,500)	237,500	I

Fuente: Elaboración propia con base al párrafo 81 de la NIC 12 y con referencia a la Guía para estados financieros anuales.

- I. Derivado que las partidas que afectan directamente el patrimonio suelen presentarse de forma neta, en esta integración se desglosa el importe bruto y el efecto por impuestos, sea corriente cuando la obligación pertenece al período de liquidación o diferida cuando la obligación se dará en períodos posteriores.

Adicionalmente en el párrafo 81 literal (ab), la norma requiere que se revele por separado los importes que fueron reconocidos en otro resultado integral, añadiendo el efecto de los impuestos corrientes o diferidos; este requerimiento es una extensión a detalle, de las cifras reveladas en otro resultado integral. Este requerimiento puede plantearse de la misma forma del cuadro anterior, derivado a la similitud entre ambas, tal y como se muestra en la Tabla 7.

Tabla 7

Importes reconocidos en otro resultado integral

Cifras expresadas en quetzales (Q)	Antes de impuestos	(Gasto) beneficio fiscal	Neto de Impuestos	Explicación
Revaluación de propiedad planta y equipo	100,000	(25,000)	75,000	
Remediación de beneficios a empleados	55,000	(13,750)	41,250	
Coberturas de flujo de efectivos	(12,500)	3,125	(9,375)	
Total reconocido en otro resultado integral		(35,625)	106,875	I

Fuente: Elaboración propia con base al párrafo 81 de la NIC 12 y con referencia a la Guía para estados financieros anuales.

- I. Cuando la entidad registre en su estado de resultado integral, partidas que serán reclasificados y que pueden (con grados de probabilidad) reclasificadas a resultados deben presentarse por separado dentro de la presente integración.

3.9.3 Explicación de la relación del gasto o ingreso por impuesto y la ganancia contable

Finalmente, la NIC 12 requiere que se revele una explicación sobre la relación que existe entre el impuesto gasto o ingreso reconocido en el estado de resultado contable y la ganancia contable antes de impuestos.

Puede ser sencillo afirmar que el gasto o ingreso por impuesto reconocido en el estado de resultados es igual al resultado de multiplicar la ganancia antes de impuesto contable por la tasa impositiva vigente (25% en Guatemala), sin embargo es importante mencionar que el gasto o ingreso por impuesto se ve influenciada por varios factores diferentes al resultado del período, factores que de acuerdo al párrafo 81, literal c) de la NIC 12 deben explicarse y que tal explicación tome la forma de una de las siguientes opciones o ambas a la vez:

1. Una conciliación numérica entre el gasto o ingreso del impuesto y el resultado de multiplicar la ganancia contable por la tasa o tasas impositivas aplicables, especificando también la manera de computar las tasas aplicables utilizadas.
2. Una conciliación numérica entre la tasa promedio efectiva y la tasa impositiva aplicable, especificando también la manera de computar la tasa aplicable utilizada.

La tasa promedio efectiva se obtiene de sumar las tasas efectivas de un efecto particular (ejemplo, Impuestos de períodos anteriores) con los demás de esa misma naturaleza, pero de otras compañías (cuando se consolida), divididas entre la cantidad de compañías; este promedio efectivo deberá ser sumada o restada a la tasa de impuesto inicial aplicado y con ello obtener una tasa efectiva global. Para mayor referencia, en la Tabla 8 se presenta un modelo de ambas conciliaciones.

Tabla 8*Conciliación de la tasa impositiva efectiva*

Cifras expresadas en quetzales (Q)	Conciliación de la tasa efectiva	Conciliación del gasto (ingreso)	Explicación
Utilidad antes de impuestos		569,200	I
Impuestos a las ganancias aplicando tasa impositiva	25%	142,300	II
Efectos de las tasas impositivas en jurisdicciones extranjeras	0.00%	0	III
Efecto por tasa 10% de rentas y ganancias de capital	0.00%	0	III
Cambios en estimaciones de años anteriores	0.00%	0	III
Reducción de tasa impositiva	(0.17%)	(1,000)	IV
Reconocimiento de pérdidas fiscales o diferencias temporarias previamente no reconocidas	(0.88%)	(5,000)	IV
Impuesto de períodos anteriores	4.39%	25,000	IV
Efecto de los gastos no deducibles	2.74%	15,600	V
Efecto de los ingresos exentos y no afectos	(0.59%)	(3,400)	VI
Total gasto (ingreso) por impuestos a las ganancias	30.49%	173,500	VII

Nota. Fuente: elaboración propia con base al párrafo 81 de la NIC 12 y con referencia de la Guía para estados financieros anuales.

- I. La conciliación de la tasa efectiva se refiere la explicación entre el impuesto teórico sobre las ganancias y el impuesto efectivo cargado a resultado por la entidad, el cual se ve influenciado por diferentes factores. Para explicarla se divide cada monto que tiene un efecto en el impuesto, entre la utilidad antes de impuesto ($\text{Efecto} / \text{Utilidad} = \text{Tasa efectiva del efecto}$).
- II. Se parte de la aplicación de la tasa impositiva (25%) sobre la utilidad antes de impuesto contable final, asumiendo que no existan otros factores que afecten la determinación del impuesto y el monto cargado a resultado sería el resultado de dicha aplicación, sin embargo, en esta conciliación es el inicio únicamente.
- III. Efectos en los impuestos no ejemplificado pero que se debe revelar por separado, por ejemplo cuando se trata de una empresa consolidada puede existir una tasa impositiva en otro país, las ganancias sobre ganancias y rentas de capital son gravadas al 10% (o sea un impuesto menor a lo considerado al aplicar un 25% directo) o algún cambio en una estimación que pudiera tener efecto en impuestos.

- IV. Los importes de impuesto que por su naturaleza no corresponden al período o que surgen de situaciones especiales y que afectaron el gasto (ingreso) por impuestos a las ganancias.
- V. El efecto de los gastos no deducibles se refiere al impuesto pagado por la entidad que es generado por algún gasto contable que no es aceptado fiscalmente y por ende aumenta el impuesto determinado. Este monto se obtiene de la determinación del impuesto corriente.
- VI. El efecto de los ingresos exentos y no afectos también se debe revelar, correspondiente a ingresos obtenidos por la entidad y que no tributan, por lo que no se sería congruente aplicarle un 25%. Este monto se obtiene de la determinación del impuesto corriente.
- VII. El importe final del impuesto debe coincidir con el impuesto gasto (ingreso) reconocido en el estado de resultado del período.

CAPÍTULO IV
EVALUACIÓN DEL TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL DE LOS
IMPUESTOS DIFERIDOS CONFORME LAS NORMAS INTERNACIONALES
DE INFORMACIÓN FINANCIERA -NIIF- Y LAS DISPOSICIONES DEL
DECRETO 10-2012 LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA EN UNA
EMPRESA QUE SE DEDICA A LA EXPLOTACIÓN MINERA (CASO
PRÁCTICO)

4.1 Antecedentes

En el año 2010 se estableció en Guatemala la entidad Proyectos Minerales, S.A. que es subsidiaria de Mineral Resources Inc. con sede en Toronto Canadá, entidad que se dedica a la exploración y explotación de yacimientos mineros a nivel internacional, principalmente de minerales metálicos como el oro, la plata, el platino, el rodio, el cobre, entre otros; para el cumplimiento de sus fines, esta entidad multinacional cotiza en la bolsa de Toronto (Toronto Stock Exchange) en donde negocia públicamente sus principales instrumentos de deuda y patrimonio.

Luego de la constitución la subsidiaria realizó actividades de exploración, hasta que en el año 2012 determinó la existencia de un yacimiento minero de oro y plata económicamente viable en el departamento de San Marcos, para lo cual solicitó la licencia de explotación respectiva ante el Ministerio de Energía y Minas. En el año 2012 le fue autorizada la licencia de explotación para el proyecto denominado “Cerro Alto” ubicado en el municipio La Reforma, del departamento de San Marcos; a partir de entonces se inició la fase de desarrollo del proyecto, que comprendió, entre otros, la adquisición de maquinaria, construcción de edificios, plantas, adecuación de canchas, elaboración de carreteras y trabajos de desbroce, con planes de inicio de actividades de extracción en el año 2015.

El 01 de enero del año 2015 la minera Proyectos Minerales, S.A. inicia operaciones de extracción de oro y plata en el proyecto denominado Cerro Alto,

utilizando el método de explotación a cielo abierto, determinado como viable conforme a los estudios de ingeniería realizados en la fase de exploración. La vida útil inicial del yacimiento minero se estimó en 10 años, por lo que, de acuerdo a los planes de la gerencia, el mismo iniciaría en fase de cierre en el año 2024.

La entidad local prepara sus estados financieros utilizando las Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-, esto por requerimiento de casa matriz, derivado que esta última es una entidad que cotiza en bolsa y, por ende, todas las subsidiarias deben observar los requerimientos de la bolsa de Toronto, así mismo, parte de los fondos que financiaron el proyecto fueron ofertados en Toronto Stock Exchange. Es importante indicar que los libros oficiales también se imprimen bajo lineamientos NIIF, por lo que a los estados financieros se le adjunta una conciliación entre las cifras contables y la utilidad fiscal reportada en la declaración de impuestos.

En cuanto a obligaciones tributarias, la empresa se encuentra inscrita en el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas según la Ley de Actualización Tributaria.

4.2 Organigrama

A continuación, se observa la estructura funcional de una compañía minera objeto de estudio:

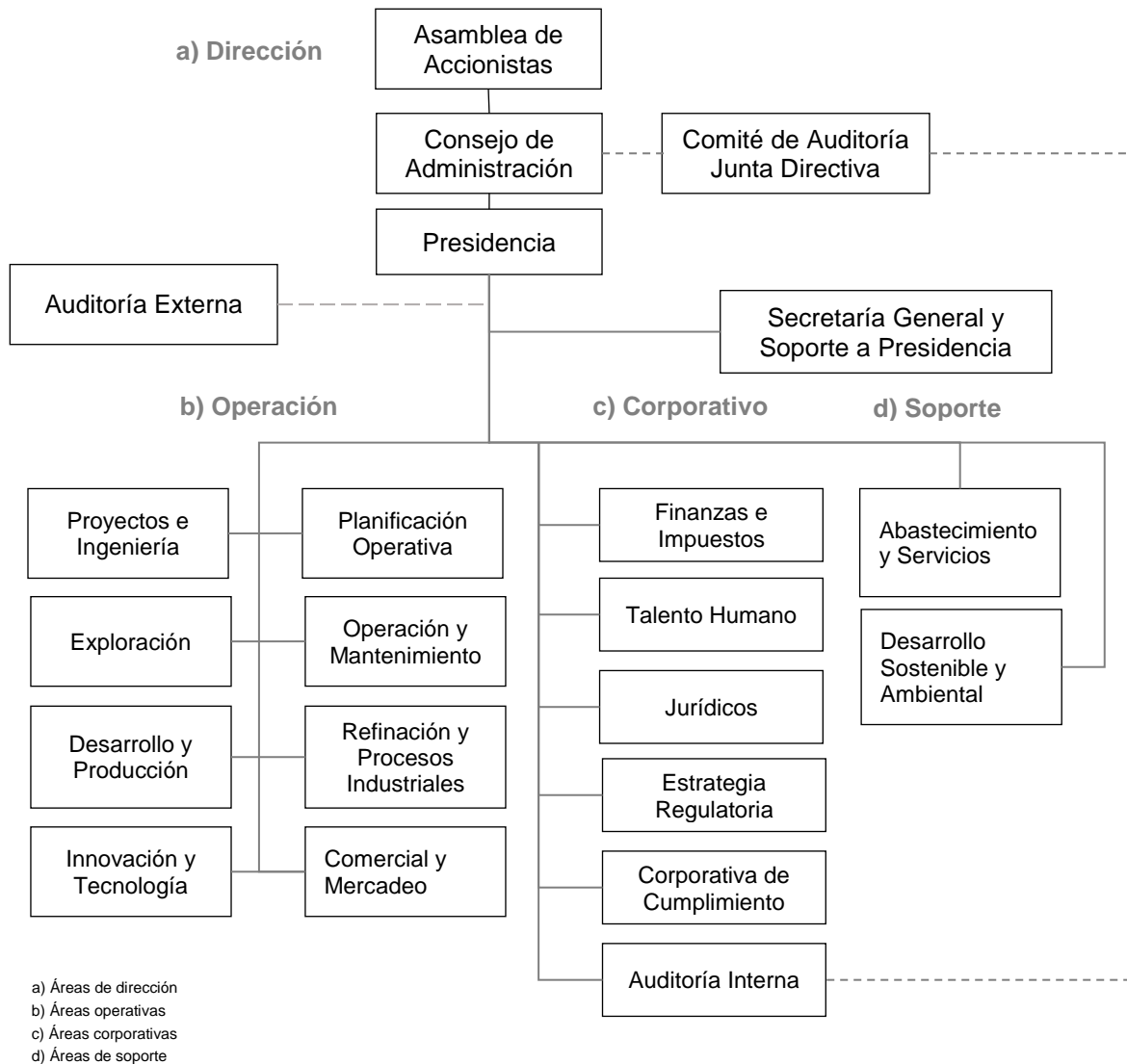


Figura 8. Organigrama de la empresa minera

Fuente: elaboración propia con base a información proporcionada.



Proyectos Minerales, S.A.

4.3 Nombramiento

De: Juan Paiz Andrade
Gerente general

Para: César Sutuj
Director financiero

Asunto: Evaluación de impuestos

Fecha: 02 de enero de 2018

No. NI-FIN 03-2018

Por este medio se le designa para que usted y su equipo de trabajo, en cumplimiento de la solicitud de casa central Mineral Resources Inc., procedan a realizar una evaluación contable y fiscal de los impuestos diferidos de la sociedad Proyectos Minerales, S.A., correspondiente al período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017, en el cual se analice el adecuado cumplimiento de regulaciones establecidas en la Ley de Actualización Tributaria Decreto No. 10-2012 y los requerimientos de determinación, reconocimiento y presentación indicadas en la Norma de Contabilidad No. 12 Impuestos a las Ganancias.

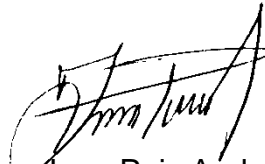
De acuerdo a nuestras políticas, esta evaluación deberá materializarse en lo siguiente:

1. Planificación del trabajo
2. Documentación del proceso en hojas técnicas
3. Conciliación entre la utilidad contable NIIF y la utilidad fiscal
4. Determinación del impuesto corriente 2017 partiendo de cifras contables.
5. Determinación del impuesto diferido del año 2017.
6. Análisis de las partidas de reconocimiento tanto de impuestos corrientes como diferidos.
7. Informe que incluya los principales resultados.

Los puntos 1 al 6 deben quedar constancias como: documentos, hojas técnicas de trabajo, análisis de pólizas contables, mientras que el punto 6 deberán detallar la nota de impuestos preparada de conformidad con la NIC 12, incluyendo sus integraciones y conciliaciones respectivas, y las observaciones más importantes sobre el efecto de los impuestos diferidos del período. Cabe indicar que dicho informe será compartido con nuestra casa matriz para su autorización.

Para la realización del presente trabajo se cuentan con 5 días hábiles y la fecha para entrega del informe final será el 15 de enero del año 2018.

Atentamente,



Ing. Juan Paiz Andrade

Gerente General

4.4 Índice de hojas técnicas

Concepto	Identificación	Página
Planificación	N/A	131
Determinación del impuesto corriente		
Balance de saldos y cifras fiscales	HT-01	137-141
Conciliación entre la utilidad contable y utilidad fiscal	HT-02	142
Verificación de las depreciaciones	HT-03	144-145
Destrucción de mobiliario y equipo	HT-04	146
Deterioro del valor de la maquinaria	HT-05	147
Activos en arrendamientos Leasing	HT-06	148
Pérdida por cuentas incobrables	HT-07	149
Valor neto realizable de inventarios	HT-08	150
Amortización de seguro anticipado	HT-09	151
Provisión para recuperación y rehabilitación	HT-10	152
Provisión bono adicional a empleados	HT-11	153
Verificación de las amortizaciones	HT-12	154-155
Conciliación entre la utilidad contable y renta imponible	HT-13	156-157
Determinación de la Renta Bruta	HT-14	160
Deducibilidad de regalías	HT-15	161
Deducibilidad de honorarios al exterior	HT-16	162
Deducibilidad de viáticos	HT-17	163
Gastos no deducibles contabilizados	HT-18	164
Deducibilidad de la provisión de indemnización	HT-19	165
Deducibilidad de Aguinaldo, Bono 14 y Vacaciones	HT-20	166
Determinación del impuesto corriente		
Resumen de diferencias temporarias y medición del Impuesto Sobre la Renta diferido	HT-21	169
Propiedades, Planta y Equipo	HT-22	173-175
Activos intangibles	HT-23	178-180
Estimación de cuentas incobrables	HT-24	181
Valor neto realizable de inventarios	HT-25	183
Seguro de responsabilidad civil	HT-26	184
Provisión para recuperación y reforestación	HT-27	185
Provisión bono adicional a empleados	HT-28	187
Activos y pasivos por operación Leasing	HT-29	188-189
Determinación del impuesto diferido del período	HT-30	192
Información a revelar		
Informe	N/A	195-201



Proyectos Minerales, S.A.

4.5 Planificación

Trabajo

Evaluación del tratamiento contable y fiscal de los impuestos diferidos

Programación

Período en análisis:	Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017
Fecha de inicio:	05 de enero de 2018
Tiempo asignado:	1 semana (5 días)
Entrega de informe:	15 de enero de 2018

Objetivos de la evaluación

De conformidad con el nombramiento interno NI-FIN 03-2018 de fecha 02 de enero, el Departamento de Finanzas realizará la evaluación en la que se confirme el cumplimiento de las leyes impositivas de Guatemala y los requerimientos de la Norma Internacional de Contabilidad No. 2 Impuestos a las Ganancias, en la determinación, reconocimiento y presentación de los impuestos diferidos, por el período del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017. La evaluación tiene como objetivo presentar un informe que detalle las notas finales a los estados financieros de impuestos a las ganancias, mismo que deberá presentar las obligaciones y conciliaciones de los impuestos corrientes y diferidos, las observaciones más importantes de los efectos impositivos y la conclusión final de cumplimiento.

Información necesaria para realizar el trabajo

- Estado de resultados y estado de situación financiera al cierre de 2017
- Integración de los impuestos diferidos al cierre del año 2016
- Balance de saldos del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017
- Decreto No. 10-2012 Ley de Actualización Tributaria y su Reglamento
- Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF- vigentes a 2017

Trabajo a desarrollar

Considerando el conocimiento de la operación de la empresa, así como los requerimientos de la ley tributaria y las normas de contabilidad, el trabajo se resume en los siguientes pasos:

- Realizar la conciliación entre la utilidad contable y la utilidad fiscal del período, para el cual se realizarán los cálculos de las partidas que presentan diferencias en su tratamiento contable y su tratamiento fiscal.
- Con base a información histórica y del período, se determinarán las bases contables y fiscales de los activos y pasivos, con la finalidad de identificar y medir las diferencias temporarias. Sobre estas diferencias calcular los impuestos diferidos del período.
- Analizar los registros contables de los impuestos corrientes y diferidos, incluyendo las compensaciones que correspondan, para llegar a las cifras finales.
- Realizar las conciliaciones y observaciones para las notas de los estados financieros, mismos que se reportaran en el informe a la gerencia.

Personal que efectuará el trabajo

Puesto	Nombre	Horas	Función
Director financiero	César Augusto Sutuj Tay	7	Revisión
Encargado de impuestos	Jorge Mario Ruíz	25	Preparación
Asistente de impuestos	Erick Humberto Medina	25	Apoyo



César Augusto Sutuj Tay
Director Financiero

4.6 Información financiera

Para la realización del trabajo se cuenta con la siguiente información.

4.6.1 Estado financieros

A continuación, los estados financieros certificados por el contador:

Proyectos Minerales, S.A.

Estado de situación financiera

Cifras expresadas en quetzales (Q)	Al 31 de diciembre de 2017	Al 31 de diciembre de 2016
Activos		
Efectivo y equivalentes al efectivo	17,263,468	5,245,876
Cuentas por Cobrar	19,949,031	10,302,345
Inventario	10,224,422	8,654,000
Impuestos por cobrar	4,739,138	4,974,450
Otros activos corrientes	5,015,397	2,804,314
Activos corrientes	57,191,455	31,980,985
Inversiones	6,809,029	6,809,029
Terrenos	15,000,000	15,000,000
Propiedad, planta y equipo	117,643,544	130,580,642
Activos intangibles y plusvalías	29,576,459	32,945,335
Seguros anticipados	2,000,000	3,000,000
Activo por impuestos diferidos	3,113,107	2,999,284
Activos no corrientes	174,142,139	191,334,290
Total activos	231,333,594	223,315,275
Patrimonio		
Capital en acciones	1,000,000	1,000,000
Reservas	4,825,837	4,245,698
Resultado del período	19,335,933	18,345,670
Ganancias acumuladas	86,039,592	67,693,922
Total patrimonio	111,201,362	91,285,290
Pasivos		
Arrendamientos financieros	6,084,801	0
Beneficios a los empleados	12,373,892	12,376,508
Préstamos a largo plazo	45,000,000	60,500,000
Pasivo por impuestos diferidos	6,103,846	3,413,744
Pasivos no corrientes	69,562,540	76,290,252
Cuentas por pagar	1,481,007	7,894,454
Provisiones	1,200,000	800,000
Otros beneficios a empleados	1,934,550	1,760,915
Regalías por pagar	26,018,761	24,423,781
Préstamos a corto plazo	15,500,000	15,500,000
Otros pasivos a corto plazo	4,340,221	5,360,583
Pasivos por impuestos corrientes	95,154	0
Pasivos corrientes	50,569,692	55,739,733
Total pasivos	120,132,232	132,029,985
Total pasivos y patrimonio	231,333,594	223,315,275

Del 01 de enero al 31 de diciembre 2017
Estado de resultados

Cifras expresadas en quetzales (Q)	Período 2017	Período 2016
Operaciones continuas		
Ingresos de actividades ordinarias	198,804,386	173,443,646
Costo de ventas	(121,764,279)	(104,007,878)
Ganancia bruta	77,040,107	69,435,768
Otros ingresos	3,389,561	2,186,428
Gastos de operación y ventas	(45,342,373)	(41,024,962)
Otros gastos	(521,091)	(521,091)
Resultado de actividades de operación	34,566,205	30,076,143
Ingresos financieros	151,536	123,765
Gastos financieros	(1,789,500)	(1,789,500)
Ganancia antes de impuesto a las ganancias	32,928,241	28,410,408
Gastos por impuestos a las ganancias	(13,592,308)	(10,064,738)
Ganancia del período	19,335,933	18,345,670

El infrascrito contador con número de registro 7187496-9 certifica que los estados financieros anteriores presentan las cifras financieras de la entidad Proyectos Minerales, S.A. al 31 de diciembre de 2017.

4.6.2 Principales políticas contables

Las principales políticas contables de la compañía se describen a continuación:

La propiedad planta y equipo se encuentran valuados bajo el *modelo del costo*, una de las opciones definidas en la NIC 16. Así mismo, la depreciación aplicada contablemente es medida de acuerdo a la vida útil estimada, es decir, considerando los períodos en que se espera obtener los beneficios por medio del uso del activo o bien por medio de las unidades estimadas de producción. Para el caso de la compañía en evaluación, la vida útil de cada elemento es medido con base a políticas requeridas por casa matriz, así como las especificaciones técnicas de fábrica. Fiscalmente se deduce y aplica los porcentajes máximos establecidos en la Ley de Actualización Tributaria, aplicando el método de línea recta sobre costo de adquisición del activo fijo, sin descontar valor de desecho alguno.

La compañía tiene la política de indemnización universal, es decir que paga la indemnización independientemente de los motivos de la terminación de la relación laboral (despido o renuncia); dicha prestación se paga siguiendo las bases de cálculo establecidas en el Código de Trabajo.

La política de crédito a casa matriz es de 30 días, a quien le vende un 95% de su producción, esta política permite a la compañía tener la liquidez necesaria para financiar las operaciones de extracción. El restante 5% de las ventas, lo conforma la producción variable del proyectado anual, el cual es vendido al mercado local. La política de crédito al mercado local es de 60 días, por lo que la cuenta por cobrar en su mayoría se conforma con deudores comerciales locales. De acuerdo al Estudio de Precios de transferencia del año 2017, se encuentran dentro del rango de mercado.

Los activos intangibles lo conforman las licencias, derechos y concesiones que fueron adquiridos para poder iniciar la operación, cuya contabilización se realiza por medio del modelo del “costo amortizado”. La vida útil de dichos activos es medida de acuerdo al tiempo en que se espera obtener beneficios económicos por la utilización del mismo.

Para el análisis de los impuestos diferidos la información de la operación, plazos, condiciones y montos, para efectos de visualización y orden, son presentados en cada partida específica analizada.

4.6.3 Integración de ISR diferido al cierre del año 2016

Descripción	Al cierre de 2016	
	Activo	Pasivo
Maquinaria		1,198,585
Equipo de seguridad		3,715
Herramientas		2,525
Mobiliario y equipo campamento		124,533
Equipo de computación		597,115
Vehículos		74,573
Equipo de transporte	126,902	
Plataforma	2,232,153	
Gastos de exploración		662,697
Seguro pagado por anticipado		750,000
Provisión para reforestación	200,000	
Provisión bono adicional	440,229	
Total saldo al 31/12/2016	2,999,284	3,413,744

4.6.4 Balance de saldos

A continuación, se detalla el balance de saldos al 31 de diciembre de 2017 comparativo con las cifras para efectos fiscales; los montos fiscales son obtenidas luego calcular el tratamiento fiscal de dicha partida, con el objetivo de analizar las variaciones resultantes de aplicar NIIF. En las siguientes secciones se realizan los cálculos y análisis individuales de cada partida con variación, misma que es necesario para calcular los impuestos diferidos.



Hoja Técnica No. 1
Balance de saldos y cifras fiscales
Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Al 31 de diciembre de 2017

Referencia: **HT-01**

Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18

Revisado por: C.A. Sutuj 11/01/18

Cuenta	Activo Corriente	Contabilidad	Fiscal	Variación	Ref.
1601-03-01	Efectivo y equivalentes	17,263,467.63	17,263,467.63	0.00	
1601-03-02	Cuentas por cobrar exterior	17,743,706.80	17,743,706.80	0.00	
1601-03-03	Cuentas por cobrar locales	2,450,360.00	2,450,360.00	0.00	
2601-03-01	Estimación cuentas por cobrar	(245,036.00)	0.00	(245,036.00)	HT-24
1601-03-05	Depósitos en garantía	102,412.18	102,412.18	0.00	
1601-03-06	Anticipo a proveedores	3,165,760.89	3,165,760.89	0.00	
1601-03-07	Inventario	12,197,245.39	12,197,245.39	0.00	
2601-03-02	Inventario ajustes	(1,972,823.73)	0.00	(1,972,823.73)	HT-25
1601-03-09	Inversiones en acciones	6,809,028.56	6,809,028.56	0.00	
1601-03-10	IVA por cobrar	4,598,708.82	4,598,708.82	0.00	
1601-03-11	ISO crédito fiscal	140,429.08	140,429.08	0.00	
1601-03-12	ISR trimestral	0.00	0.00	0.00	
1601-03-13	Gastos por liquidar	445,688.42	445,688.42	0.00	
1601-03-14	Anticipo de quincena	350,000.00	350,000.00	0.00	
1601-03-15	Intereses por cobrar	951,536.00	951,536.00	0.00	
1701-03-01	Terrenos	15,000,000.00	15,000,000.00	0.00	
1601-03-16	Otros activos no depreciables	0.00	0.00	0.00	
1701-03-02	Maquinaria	45,693,400.00	45,693,400.00	0.00	
2701-03-03	Depre. Acum. Maquinaria	(8,688,680.00)	(18,277,360.00)	9,588,680.00	HT-22
1701-03-03	Equipo de Seguridad	74,292.06	74,292.06	0.00	
2701-03-04	Depre. Acum. Equipo de Seguridad	(22,287.62)	(44,575.24)	22,287.62	HT-22
1701-03-04	Herramientas	33,673.21	33,673.21	0.00	
2701-03-05	Depre. Acum. Herramientas	(10,101.96)	(25,254.91)	15,152.94	HT-22
1701-03-05	Mobiliario y Equipo Campamento	1,245,334.00	1,245,334.00	0.00	
2701-03-06	Depre. Acum. Mobiliario y Equipo	(871,733.80)	(1,245,334.00)	373,600.20	HT-22
1701-03-06	Equipo de Computación	8,956,719.70	8,956,719.70	0.00	
2701-03-07	Depre. Acum. Equipo de Comp.	(5,374,031.80)	(8,956,719.69)	3,582,687.87	HT-22
1701-03-07	Equipo de Transporte	4,350,930.57	4,350,930.57	0.00	
2701-03-08	Depre. Acum. Equipo de Transporte	(2,755,589.36)	(1,740,372.23)	(1,015,217.13)	HT-22
1701-03-08	Camiones Leasings	2,863,068.00	0.00	2,863,068.00	HT-29
2701-03-09	Depre. Acum. Camiones - Leasings	(954,260.56)	0.00	(954,260.56)	HT-29
1701-03-09	Vehículos	2,840,895.20	2,840,895.20	0.00	
2701-03-10	Depre. Acum. Vehículos	(539,770.09)	(1,136,358.08)	596,587.99	HT-22
1701-03-10	Vehículos Leasing	5,250,000.00	0.00	5,250,000.00	HT-29
2701-03-11	Depre. Acum. Vehículos - Leasing	(525,000.00)	0.00	(525,000.00)	HT-29
1701-03-15	Construcción de plataforma	96,286,123.10	96,286,123.10	0.00	
2701-03-17	Depre. Acum. Plataforma	(27,835,836.93)	(14,442,918.47)	(13,392,918.47)	HT-22

2701-03-02	Deterioro de maquinaria	(2,000,000.00)	0.00	(2,000,000.00)	HT-22
2701-03-12	Destrucción de mobiliario	(373,600.00)	0.00	(373,600.00)	HT-22
1701-03-11	Licencia de explotación	500,000.00	500,000.00	0.00	
2701-03-13	Amort. Acum. Licencias explotación	(150,000.00)	(150,000.00)	0.00	
1701-03-12	Derechos y Concesiones	275,000.00	275,000.00	0.00	
2701-03-14	Amort. Acum. Derechos/Concesio.	(82,500.00)	(82,500.00)	0.00	
1701-03-13	Gastos de exploración	13,253,940.00	13,253,940.00	0.00	
2701-03-15	Amort. Acum. Gastos de exploración	(3,976,182.00)	(7,952,364.00)	3,976,182.00	HT-23
1701-03-14	Construcción Carretera de Acceso	14,084,288.00	14,084,288.00	0.00	
2701-03-16	Amort. Constr. de carretera	(6,164,287.69)	(6,164,287.69)	0.00	
1701-03-16	Alquiler de fincas	15,516,330.24	15,516,330.24	0.00	
2701-03-18	Amort. Acum. Alquiler de Fincas	(6,791,051.39)	(6,791,051.39)	0.00	
1701-03-17	Construcción en Propiedad Arrend.	3,456,580.00	3,456,580.00	0.00	
2701-03-19	Amort. Acum. Const. Prop. Arrend.	(345,658.00)	(345,658.00)	0.00	
1701-03-18	Seguro de responsabilidad civil ant.	2,000,000.00	0.00	2,000,000.00	HT-26
1701-03-19	Activos por Impuestos Diferidos	3,113,107.09	0.00	3,113,107.09	HT-30
	Total Activos	231,333,593.99	220,431,096.16	10,902,497.83	
Cuenta	Patrimonio y Pasivo	Contabilidad	Fiscal	Variación	Ref.
3710-04-01	Capital casa matriz	1,000,000.00	1,000,000.00	0.00	
3710-04-02	Reserva legal	4,825,837.37	4,825,837.37	0.00	
3710-04-03	Ganancia del ejercicio	19,335,932.53	25,000,011.72	(5,664,079.19)	
3710-04-04	Ganancias retenidas	86,039,592.12	84,796,213.12	1,243,379.01	
2601-04-03	Alquiler de camiones leasing	3,937,500.00	0.00	3,937,500.00	HT-29
2601-04-04	Alquiler de vehículos leasing	2,147,301.00	0.00	2,147,301.00	HT-29
2601-04-05	Provisión de Aguinaldo	195,129.19	195,129.19	0.00	
2601-04-06	Provisión de Bono 14	1,170,775.14	1,170,775.14	0.00	
2601-04-07	Provisión de Vacaciones	3,550,397.00	3,550,397.00	0.00	
2601-04-08	Provisión de Indemnización	7,092,279.86	7,092,279.86	0.00	
2601-04-09	Préstamos largo plazo	45,000,000.00	45,000,000.00	0.00	
2601-04-10	Pasivos por Impuestos Diferidos	6,103,846.47	0.00	6,103,846.47	HT-30
2701-04-20	Cuentas por pagar Caterpillar	1,245,356.00	1,245,356.00	0.00	
2701-04-21	Otras cuentas por pagar	235,650.67	235,650.67	0.00	
2701-04-22	Regalías por pagar corporativo	15,345,687.00	15,345,687.00	0.00	
2701-04-23	Regalías a pagar MEM	10,673,073.76	10,673,073.76	0.00	
2701-04-24	Provisión recuperación y refor.	1,200,000.00	0.00	1,200,000.00	HT-27
2701-04-25	Proveedores	4,015,591.49	4,015,591.49	0.00	
2701-04-26	Provisión bono adicional personal	1,934,550.27	0.00	1,934,550.27	HT-28
2701-04-27	Prestamos corto plazo	15,500,000.00	15,500,000.00	0.00	
2701-04-28	IGSS laboral por pagar	100,825.89	100,825.89	0.00	
2701-04-29	IGSS patronal por pagar	264,485.31	264,485.31	0.00	
2701-04-30	IVA por pagar	0.00	0.00	0.00	
2701-04-31	Retención ISR empleados	27,833.07	27,833.07	0.00	
2701-04-32	ISR Sobre Intereses por pagar 10%	95,153.60	95,153.60	0.00	
2701-04-33	Retención 5% ISR proveedores	173,029.21	173,029.21	0.00	
2701-04-34	Retención 15% no residentes	123,767.05	123,767.05	0.00	
2701-04-35	ISR 31% Sobre Utilidades por Pagar	0.00	0.00	0.00	
	Total Pasivos y Patrimonio	231,333,594.00	220,431,096.44	10,902,497.56	

Cuenta	Ingresos de operación	Contabilidad	Fiscal	Variación	Ref.
4000-3-801	Exportaciones	188,864,166.83	188,864,166.83	0.00	
4001-3-802	ventas locales	9,940,219.31	9,940,219.31	0.00	
4002-3-803	Otros ingresos	2,482,656.25	2,482,656.25	0.00	
	Total ingresos de operación	201,287,042.39	201,287,042.39	0.00	
Cuenta	Otros ingresos	Contabilidad	Fiscal	Variación	Ref.
4002-3-804	Intereses del exterior	356,530.00	356,530.00	0.00	
4002-3-805	Venta de activos	550,375.00	550,375.00	0.00	
4002-3-806	Productos financieros	151,536.00	151,536.00	0.00	
	Total otros ingresos	1,058,441.00	1,058,441.00	0.00	
	Ingresos totales	202,345,483.39	202,345,483.39	-	

Cuenta	Costo de ventas	Contabilidad	Fiscal	Variación	Ref.
5002-3-801	Sueldos	19,659,491.21	19,659,491.21	0.00	
5002-3-802	Bonificaciones	1,570,718.77	1,570,718.77	0.00	
5002-3-803	Horas extras	1,940,063.92	1,940,063.92	0.00	
5002-3-804	Aguinaldo	1,637,635.62	1,637,635.62	0.00	
5002-3-805	Bono 14	1,637,635.62	1,637,635.62	0.00	
5002-3-806	Vacaciones	900,701.45	900,701.45	0.00	
5002-3-807	Indemnización	1,943,959.96	1,943,959.96	0.00	
5002-3-808	Cuota patronal	2,736,663.63	2,736,663.63	0.00	
5002-3-809	Bono de producción	893,052.59	893,052.59	0.00	
5002-3-810	Arrendamientos - Leasings	0.00	2,028,267.00	(2,028,267.00)	HT-06
5002-3-811	Combustibles	10,257,538.65	10,257,538.65	0.00	
5002-3-816	Cuotas y suscripciones	1,464,814.49	1,464,814.49	0.00	
5002-3-817	Alquiler de viviendas	5,595,803.33	5,595,803.33	0.00	
5002-3-818	Repuestos y accesorios	5,674,847.13	5,674,847.13	0.00	
5002-3-820	Fletes y acarreos	2,134,500.00	2,134,500.00	0.00	
5002-3-821	Carga y descarga	3,782,350.00	3,782,350.00	0.00	
5002-3-823	Honorarios de producción	1,453,023.00	1,453,023.00	0.00	
5002-3-824	Regalías cresta	12,345,687.00	12,345,687.00	0.00	
5002-3-825	Regalías MEM y Municipal 1%	2,052,870.42	2,012,870.42	0.00	
5002-3-826	Gastos de extracción	3,313,683.00	3,313,683.00	0.00	
5002-3-829	Canadá-EEUU nomina admón.	2,894,545.43	2,894,545.43	0.00	
5002-3-830	Mantenimiento Eq. de operación	2,634,684.79	2,634,684.79	0.00	
5002-3-831	Seguros	314,643.84	314,643.84	0.00	
5002-3-832	Estudio de impacto ambiental	3,354,423.00	3,354,423.00	0.00	
5002-3-833	Agotamiento de minas	4,950,000.00	4,950,000.00	0.00	
5002-3-834	Depre. Maquinaria	4,344,340.00	9,138,680.00	(4,794,340.00)	HT-03
5002-3-835	Depre. Equipo de seguridad	7,429.21	14,858.41	(7,429.21)	HT-03
5002-3-836	Depre. Herramientas	3,367.32	8,418.30	(5,050.98)	HT-03
5002-3-837	Depre. Mob. y Eq. campamento	124,533.40	0.00	124,533.40	HT-03
5002-3-838	Depre. Equipo de computación	1,791,343.94	2,985,572.93	(1,194,228.99)	HT-03
5002-3-839	Depre. Equipo de transporte	1,377,794.68	870,186.11	507,608.57	HT-03
5002-3-840	Alquiler de camiones - Leasings	954,260.56	0.00	954,260.56	HT-06
5002-3-841	Depre. Vehículos	269,885.04	568,179.04	(298,294.00)	HT-03
5002-3-842	Depre. Vehículos leasing	525,000.00	0.00	525,000.00	HT-06

5002-3-843	Licencia de explotación	50,000.00	50,000.00	0.00	
5002-3-844	Derechos y concesiones	27,500.00	27,500.00	0.00	
5002-3-845	Amort. Gastos de exploración	1,325,394.00	2,650,788.00	(1,325,394.00)	HT-12
5002-3-846	Amort. Constr. de carretera	880,268.00	880,268.00	0.00	
5002-3-847	Amort. de plataforma	9,278,612.31	4,814,306.16	4,464,306.16	HT-03
5002-3-848	Amort. Alquiler de fincas	969,770.64	969,770.64	0.00	
5002-3-849	Amort. Mejoras a propiedad arren.	345,658.00	345,658.00	0.00	
5002-3-850	Deterioro de maquinaria	2,000,000.00	0.00	2,000,000.00	HT-05
5002-3-851	Otros costos menores	372,961.08	372,961.08	0.00	
5002-3-852	Valor neto realizable inventarios	1,972,823.73	0.00	1,972,823.73	HT-08
	Costo de Ventas	121,764,278.76	120,868,750.53	895,528.23	

Cuenta	Gastos de Operación	Contabilidad	Fiscal	Variación	Ref.
6002-3-902	Sueldos	3,450,356.00	3,450,356.00	-	
6002-3-903	Bonificaciones	45,678.34	45,678.34	-	
6002-3-905	Aguinaldo	287,414.65	287,414.65	-	
6002-3-906	Bono 14	287,414.65	287,414.65	-	
6002-3-907	Vacaciones	143,879.85	143,879.85	-	
6002-3-908	Indemnización	310,532.04	310,532.04	-	
6002-3-909	Cuota patronal	437,160.11	437,160.11	-	
6002-3-910	Bono adicional por aniversarios	1,104,159.26	930,524.00	173,635.26	HT-11
6002-3-911	Viáticos al exterior	217,600.20	217,600.20	-	
6002-3-912	Vuelos	3,213,569.60	3,213,569.60	-	
6002-3-913	Transporte empleados	1,514,533.33	1,514,533.33	-	
6002-3-914	Arrendamiento de edificios	4,213,919.89	4,213,919.89	-	
6002-3-915	Asesoría y Consultoría minera	387,175.09	387,175.09	-	
6002-3-916	Hospedaje y viviendas	1,533,159.06	1,533,159.06	-	
6002-3-917	Comunicaciones	1,409,562.10	1,409,562.10	-	
6002-3-918	Equipo seguridad	69,082.96	69,082.96	-	
6002-3-919	Gastos médicos	259,434.49	259,434.49	-	
6002-3-920	Papelería y útiles	573,820.43	573,820.43	-	
6002-3-921	Gastos varios	212,835.36	212,835.36	-	
6002-3-922	Otros impuestos	41,325.41	41,325.41	-	
6002-3-923	Otros gastos	913,275.17	913,275.17	-	
6002-3-924	Combustible	54,851.08	54,851.08	-	
6002-3-925	Arrendamiento de vehículos	316,126.48	316,126.48	-	
6002-3-926	Honorarios	1,276,120.04	1,276,120.04	-	
6002-3-927	Gastos de apartamento	286,111.29	286,111.29	-	
6002-3-928	Seguro empleados	224,088.81	224,088.81	-	
6002-3-929	Seguro responsabilidad civil	1,000,000.00	0.00	1,000,000.00	HT-09
6002-3-930	Mantenimiento vehículos	786,516.87	786,516.87	-	
6002-3-931	Arrendamiento de maquinaria	677,564.96	677,564.96	-	
6002-3-932	Energía eléctrica	117,620.78	117,620.78	-	
6002-3-933	Suministros y herramientas	26,393.71	26,393.71	-	
6002-3-934	Gastos aduanales	1,108,541.96	1,108,541.96	-	
6002-3-935	Conectores de mangueras	960,210.46	960,210.46	-	
6002-3-936	Llantas	1,908,758.21	1,908,758.21	-	

6002-3-937	Arrendamiento de finca	2,000,000.00	2,000,000.00	-	
6002-3-938	Gastos de campamento	1,705,577.87	1,705,577.87	-	
6002-3-939	Suministros y herramientas	4,765,662.92	4,765,662.92	-	
6002-3-940	Brocas de perforación	3,112,530.47	3,112,530.47	-	
6002-3-941	Acero de perforación	2,093,501.74	2,093,501.74	-	
6002-3-942	Mangueras	1,201,215.66	1,201,215.66	-	
6002-3-943	Recuperación y reforestación	400,000.00	0.00	400,000.00	HT-10
6002-3-944	Destrucción de mobiliario y equipo	373,600.00	0.00	373,600.00	HT-04
6002-3-945	Impuesto Sobre Utilidades 25%	10,945,837.51	10,945,837.51	-	
6002-3-946	ISR Ganancias y Rentas Capital	70,191.10	70,191.10	-	
6002-3-947	Comisiones por venta de activos	76,456.00	76,456.00	-	
6002-3-948	Cuentas incobrables	245,036.00	0.00	245,036.00	HT-07
6002-3-949	Impuesto Sobre Utilidades diferido	2,576,279.70	0.00	2,576,279.70	HT-30
	Total gastos de operación	58,934,681.62	54,166,130.66	4,768,550.96	

Cuentas	Gastos financieros y otros	Contabilidad	Fiscal	Variación	Ref.
7702-3-701	Gastos bancarios	68,389.04	68,389.04	-	
7702-3-702	Diferencial cambiario	521,090.66	521,090.66	-	
7702-3-703	Gastos financieros	0.00	0.00	-	
7702-3-704	Intereses financieros	1,721,110.78	1,721,110.78	-	
	Total otros gastos	2,310,590.48	2,310,590.48	-	

Total gastos	183,009,550.86	177,345,471.67	5,664,079.19
Total ingresos	202,345,483.39	202,345,483.39	-
Resultado contable neto	19,335,932.53	25,000,011.72	5,664,079.19
(+) Gasto (ingreso) por impuestos	13,592,308.31	11,016,028.61	2,576,279.70
Tasa efectiva de impuesto	6.72%	5.44%	
Resultado antes de impuesto	32,928,240.84	36,016,040.33	3,087,799.49
Rentabilidad	9.56%	12.36%	

4.7 Determinación del Impuesto Sobre la Renta corriente

La determinación del impuesto corriente para efectos de explicación, se divide en la conciliación del efecto NIIF para llegar a una utilidad fiscal-local y la determinación de la renta imponible sujeta a tributación del 25%.

4.7.1 Conciliación entre la utilidad contable y la utilidad fiscal

El objetivo de esta conciliación es anular el efecto de utilizar NIIF en la utilidad contable, es decir determinar una utilidad fiscal-local. A continuación, se detallan las partidas que generaron diferencias en el año 2017.



Hoja Técnica No. 02

Conciliación entre la utilidad contable y utilidad fiscal

Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017

Impuesto Sobre la Renta Corriente

Referencia: HT-02

Hecho por: C.A. Sutuj 07/01/18

Revisado por: J.M. Ruíz 11/01/18

A continuación se muestra la conciliación entre la utilidad contable y la utilidad fiscal, anulando el efecto de las partidas NIIF con diferente tratamiento requerido en las leyes locales:

Descripción	GTQ	Referencia	%
(+) Ingresos			
Ventas	201,287,042		
Otros ingresos	1,058,441		
(=) Total ingresos	202,345,483	HT-01	100.0%
(-) Costos y gastos			
Costo de ventas	121,764,279		
Gastos de operación	58,934,682		
Otros gastos	2,310,590		
Total Gastos	183,009,551		90.4%
(=) Utilidad contable neta	19,335,933	HT-01	9.6%
(+) Impuestos a las ganancias			
Impuesto Sobre Utilidades 25%	10,945,838		
Impuesto Sobre Ganancias y Rentas de Capital	70,191		
Impuesto Sobre Utilidades diferido	2,576,280		
Total ajustes por impuestos	13,592,308		6.7%
(=) Utilidad contable antes de impuestos	32,928,241	HT-01	16.3%
(-/+ Ajustes del efecto NIIF			
(+) Gastos no deducibles fiscales (reconocidos)			
Exceso en depreciación mobiliario y equipo	124,533	HT-03	A
Exceso en depreciación camiones	507,609	HT-03	A
Depreciación de plataforma	4,464,306	HT-03	A
Destrucción de mobiliario y equipo	373,600	HT-04	B
Deterioro de maquinaria	2,000,000	HT-05	C
Depreciación de activos leasing	1,479,261	HT-06	D
Reserva para cuentas incobrables	245,036	HT-07	F
Valor neto realizable de inventarios	1,972,824	HT-08	G
Seguro de responsabilidad civil	1,000,000	HT-09	H
Provisión para recuperación y reforestación	400,000	HT-10	I
Bono adicional	173,635	HT-11	J
Sub-total	12,740,804	(A)	6.3%
(+) Ingresos afectos fiscales (no reconocidos)			
No existen	0		
Sub-total	0	(B)	0.0%
(-) Gastos deducibles fiscales (no reconocidos)			
Insuficiencia en depreciaciones	6,299,343	HT-03	A
Insuficiencia en amortizaciones	1,325,394	HT-12	K

Cuotas de activos leasing	2,028,267	HT-06	E	
Sub-total	9,653,004	(C)		4.8%
(-) Ingresos no afectos fiscales (reconocidos)				
No existen	0			
Sub-total	0	(D)		0.0%
Total ajustes gasto (ingreso)	3,087,799	(A+B-C-D)		1.5%
(=) (+) Utilidad (-) pérdida fiscal antes de impuestos	36,016,040	HT-01	O/	17.8%

O/ Comprende el resultado fiscal, es decir la ganancia o pérdida obtenida si la compañía aplicara los preceptos locales en vez de NIIF. Al aplicar únicamente NIIF, el ajuste global constituiría un gasto no deducible o un importe a favor (deducción) que se sumaría o restaría en la Declaración de ISR.

4.7.2 Anexos de diferencias determinadas

En los anexos siguientes se realiza el cálculo de los importes conforme a requerimientos de la Ley de Actualización Tributaria, con el objetivo de identificar diferencias con lo registrado con base a NIIF; dichas diferencias se consideran en la conciliación entre la utilidad contable y la utilidad fiscal, anulando el efecto NIIF. Cabe resaltar que dichas diferencias son llamadas temporales y constituyen también el origen de diferencias temporarias.

A.- Verificación de depreciaciones

Se procedió a determinar el monto de las depreciaciones aceptadas por la Ley de Actualización Tributaria, conforme a su Artículo 28; lo anterior, para identificar excesos o insuficiencias respecto a la depreciación registrada en contabilidad, cuyos efectos son conciliados para determinar la utilidad fiscal. Para ello se cuenta con la siguiente información.

- La maquinaria y equipo tiene una vida útil de 10 años y un valor residual de Q.2,250,000, para efectos fiscales se aplica la depreciación del 20%. Adquisición 01/01/2016
- El sistema de seguridad tiene una vida útil de fábrica de 10 años, para efectos fiscales se utiliza el 20%. Adquisición 01/01/2015
- Las herramientas van a ser utilizadas por 10 años durante el proyecto, para efectos fiscales se utiliza el 25%. Adquisición 01/01/2015

- El mobiliario y equipo se adquirió el 01/01/2011, por lo que fiscalmente aplicando un 20% de depreciación, ya se dedujo el 100% del valor en períodos anteriores; para efectos contables se estimó una vida útil de 10 años.
- El equipo de computación se adquirió el 01/01/2015 tiene una vida útil de 5 años, fiscalmente se reconoce la depreciación de 3 años.
- El equipo de transporte se adquirió el 01/01/2016. Derivado a la intensidad de trabajo de dicho equipo, se estima que la vida útil sea de 3 años y un valor residual de Q.217,547; fiscalmente se utiliza la depreciación del 20%.
- La vida útil de los vehículos es de 10 años y un valor residual de Q.142,045; fiscalmente se utiliza el tipo impositivo del 20%. Adquisición 01/01/2016.
- La plataforma comenzó a operar en el año 2015, depreciándose fiscalmente a un 5% anual (edificios); contablemente se consideró un valor residual de Q.3,500,000 y una vida útil de 10 años, que es el plazo de duración del proyecto.



Hoja Técnica No. 3
Verificación de las depreciaciones
 Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017

Impuesto Sobre la Renta Corriente

Referencia: **HT-03**

Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18

Revisado por: C.A. Sutuj 11/01/18

A continuación se determina las depreciaciones que son aceptados fiscalmente, comparados con los valores registrados contablemente:

a) Determinación de la depreciación fiscal

Descripción	Fecha adq.	Máx. % Legal	Vida útil	Valor de adquisición	Depreciación fiscal (A)
Propiedades, Planta y Equipo					
Maquinaria	01/01/2016	20%	10	45,693,400	9,138,680
Equipo de Seguridad	01/01/2015	20%	10	74,292	14,858
Herramientas	01/01/2015	25%	10	33,673	8,418
Mobiliario y Equipo Campamento	01/01/2011	20%	10	1,245,334	0
Equipo de Computación	01/01/2015	33.33%	5	8,956,720	2,985,573
Equipo de Transporte	01/01/2016	20%	3	4,350,931	870,186
Vehículos	01/01/2016	20%	10	2,840,895	568,179
Plataforma	01/01/2015	5%	10	96,286,123	4,814,306
Total				159,481,368	18,400,201

b) Determinación de la depreciación contable

Descripción	Fecha adq.	Vida útil	Valor de adquisición	Valor residual	Importe depreciable	Depreciación contable (B)
Propiedades, Planta y Equipo						
Maquinaria	01/01/2016	10	45,693,400	2,250,000	43,443,400	4,344,340
Equipo de Seguridad	01/01/2015	10	74,292		74,292	7,429
Herramientas	01/01/2015	10	33,673		33,673	3,367
Mobiliario y Eq. Camp.	01/01/2011	10	1,245,334		1,245,334	124,533
Equipo de Comp.	01/01/2015	5	8,956,720		8,956,720	1,791,344
Equipo de Transporte	01/01/2016	3	4,350,931	217,547	4,133,384	1,377,795
Vehículos	01/01/2016	10	2,840,895	142,045	2,698,850	269,885
Plataforma	01/01/2015	10	96,286,123	3,500,00	92,786,123	9,278,612
Total			159,481,368	6,109,591	153,371,777	17,197,306

c) Determinación de diferencias temporales

Diferencias Temporales

Descripción	Depreciación fiscal (A)	Depreciación contable (B)	Exceso / Gasto no deducible (B-A)	Insuficiencia / Gastos a favor (A-B)
Propiedades, Planta y Equipo				
Maquinaria	9,138,680	4,344,340	-	4,794,340.00
Equipo de Seguridad	14,858	7,429	-	7,429.21
Herramientas	8,418	3,367	-	5,050.98
Mobiliario y Equipo Campamento	0	124,533	124,533.40	-
Equipo de Computación	2,985,573	1,791,344	-	1,194,228.99
Equipo de Transporte	870,186	1,377,795	507,608.57	-
Vehículos	568,179	269,885	-	298,294.00
Plataforma	4,814,306	9,278,612	4,464,306.16	-
Total	18,400,201	17,197,306	5,096,448	6,299,343

HT-02

	A/	A/
Efecto en ISR (25%)	1,274,112	(1,574,836)

Comentario

A/ La diferencia se origina por la utilización de una vida útil diferente para la depreciación contable respecto a los porcentajes de ley; el efecto si se utilizará NIIF es un gasto no deducible un gasto no deducible por Q. 5,096,448 por las depreciaciones aceleradas y un gasto a favor por Q. 6,299,343 por depreciaciones con plazos a la fiscal.

El mobiliario y equipo fue fiscalmente deducido en su totalidad en años previos, sin embargo, aún tiene valor contable, por lo se determina un gasto no deducible que viene a revertir la diferencia temporal registrada respecto a ese activo, en años previos.

B.- Destrucción de mobiliario y equipo

En el mes de noviembre ocurrió un siniestro que dejó inutilizable dicho mobiliario, por lo que se realizó la baja en cuentas como lo establece el párrafo 67 de la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo.



Hoja Técnica No. 04
Dstrucción de mobiliario y equipo
 Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017

Impuesto Sobre la Renta Corriente

Referencia: **HT-04**

Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18

Revisado por: C.A. Sutuj 11/01/18

A continuación se detalla el efecto contable y fiscal de dar de baja a los activos destruidos durante el período:

	Descripción	GTQ	
	Mobiliario y equipo del campamento	1,245,334	
(-)	Depreciación acumulada	872,075	
(=)	Valor contable	373,259	
(=)	Dstrucción de activos	373,259	HT-02
		B/	
	Efecto en ISR (25%)	93,315	

B/ Contablemente se registrará un gasto por Q. 373,259 de la destrucción registrada en el resultado del período, no obstante, dicho monto ya fue deducido en su totalidad fiscalmente, por lo que constituirá un saldo a favor o bien una reducción de la diferencia temporaria imponible..

C.- Deterioro del valor de la maquinaria

Al final del período se procedió a evaluar el deterioro de la maquinaria utilizada en el proceso de transformación de los minerales en el producto comercializable.

De acuerdo al resultado de la evaluación realizada por un técnico especialista, dado que ha sido expuesto a trabajos en horas extraordinarias y climas de trabajo extremos, se determinó que el valor de la maquinaria se sitúa en Q.32,754,720 el cual difiere al valor contable a la fecha de acuerdo los registros contables, cuyo valor es de Q. 34,754,720, determinándose un deterioro por Q. 2,000,000.



Hoja Técnica No. 05
Deterioro del valor de la maquinaria
 Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017

Impuesto Sobre la Renta Corriente

Referencia: **HT-05**

Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18

Revisado por: C.A. Sutuj 11/01/18

A continuación se presenta el efecto de la determinación del valor neto realizable de los inventarios de la compañía:

Descripción	GTQ
Valor de adquisición de la maquinaria	45,693,400
(-) Valor de rescate	2,250,000
(=) Importe depreciable	43,443,400
(-) Depreciación acumulada	8,688,680
(=) Valor contable	34,754,720
(-) Valor según evaluación de deterioro	32,754,720
(=) Deterioro de maquinaria	2,000,000
	C/
Efecto en ISR (25%)	250,000

HT-02

C/ El gasto por deterioro deberá considerarse como gasto no deducible en la determinación del impuesto corriente, derivado que el mismo no se encuentra permitido por la Ley de Actualización Tributaria. El mismo se seguirá deduciendo conforme los porcentajes fiscales establecidos.

D.- Activos en arrendamiento Leasing

El 01 de enero del presente año se adquirieron cuatro camiones de volteo por medio de arrendamiento financiero, el contrato tiene un plazo de 48 meses con cuotas pagaderas mensualmente por un monto de Q. 59,647 por cada uno, lo que significa una renta anual de Q. 2,863,056. También se adquirieron 4 vehículos por arrendamiento financiero, cuyo contrato es por Q. 5,250,000 con pagos mínimos mensuales de Q. 109,375. Derivado que la Ley de Actualización Tributaria no establece un tratamiento específico para los arrendamientos leasing, el tratamiento conservador que se le da para efectos fiscales, es de tratarlo como un arrendamiento operativo, por tal motivo, se debe reversar los registros contables para efectos de reportar en la declaración de ISR.



Hoja Técnica No. 06
Activos en arrendamientos Leasing
 Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017

Impuesto Sobre la Renta Corriente

Referencia: **HT-06**

Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18

Revisado por: C.A. Sutuj 11/01/18

A continuación se presentan la determinación del gasto fiscal por cuotas del Leasing y el ajuste la depreciación contable no procedente fiscalmente:

a) Determinación cuotas que fiscalmente son reconocidas como gasto

Descripción	Fecha adq.	% Legal	Vida útil	Valor de adquisición	Cuotas pagadas
Vehículos Leasing	01/01/2017	25%	10	5,250,000	1,312,500
Alquiler de Camiones	01/01/2017	25%	3	2,863,068	715,767
Total				8,113,068	2,028,267
					E/
Efecto en ISR (25%)					(507,067)

HT-02

b) Determinación de la depreciación registrada contablemente

Descripción	Fecha adq.	Vida útil	Valor de adquisición	Valor residual	Importe depreciable	Depreciación contable
Vehículos Leasing	01/01/2017	10	5,250,000		5,250,000	525,000
Camiones – Leasings	01/01/2017	3	2,863,068		2,863,068	954,356
Total			8,113,068	0	8,113,068	1,479,356
						D/
Efecto en ISR (25%)						369,839

HT-02

E/ Las cuotas del arrendamiento pagadas son considerados como gastos para efectos fiscales (como si fuese arrendamiento operativo), y constituirá un gasto a favor (deducción adicional) en la determinación del ISR.

D/ La depreciación contable registrada sobre los activos Leasing no son aceptados en las bases fiscales, por lo que constituirán un gasto no deducible en la determinación del ISR.

F.- Pérdida por cuentas incobrables

En el año 2017 varios comercios locales que le adeudaban a la compañía cerraron sus tiendas sin ningún aviso de traslado o comunicado en general, por lo que se tiene incertidumbre sobre la recuperabilidad de dichas cuentas que representaban un 10% de la cartera local.

Derivado que existían argumentos que demostraban la posible incobrabilidad de las cuentas, se procedió a registrar una estimación que cubre el 100% de las

cuentas de los comercios desaparecidos, que son un 10% del total de la cartera local.

Es importante indicar que la Ley de Actualización Tributaria en la numeral 20 del artículo 21 acepta la deducción de una estimación del 3% sobre las cuentas por cobrar comerciales, sin embargo, la compañía históricamente ha utilizado el método directo (deducción directa siempre que se documente el cobro administrativo); por lo que, aunque el importe es menor al 3%, no corresponde realizar dicha estimación para efectos fiscales.



Hoja Técnica No. 07
Pérdida por cuentas incobrables
 Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017

Impuesto Sobre la Renta Corriente

Referencia: **HT-07**

Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18

Revisado por: C.A. Sutuj 11/01/18

A continuación se detalla el cálculo de la estimación para cuentas incobrables reconocida:

Nombre	GTQ
Cuentas por Cobrar Locales	2,450,360
Riesgo de incobrabilidad	(x) 10%
Reserva para cuentas incobrables	245,036 F/
Efecto en ISR (25%)	61,259

F/ Según la numeral 20 del artículo 21 de la LAT, las pérdidas por cuentas incobrables se registran por el método directo o el método de la reserva de un 3%.

Derivado que la compañía se encuentra inscrito en el método directo, la provisión creada no es aceptada a efectos fiscales, por lo que la misma será deducible y cuando se completen los procedimientos de cobro requerido por la ley, se podrá deducir reconocer fiscalmente y deducir el gasto.

G.- Valor neto realizable de inventarios

Al 31 de diciembre de 2017 se tenía disponible para la venta 40.09 Kilogramos de oro, cuyo costo unitario es de Q. 304,247, sin embargo, en dicha fecha la cotización del precio del oro se situó por debajo del costo de producción, hasta Q.260,898 por Kg. Cabe resaltar que la rebaja al valor neto realizable no es aceptada fiscalmente, por lo que para efectos fiscales se debe conciliar.



Hoja Técnica No. 08
Valor neto realizable de inventarios
 Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017

Impuesto Sobre la Renta Corriente

Referencia: **HT-08**

Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18

Revisado por: C.A. Sutuñ 11/01/18

A continuación se presenta la determinación del valor neto realizable de los inventarios y el efecto del mismo en el resultado fiscal del período:

a) Cotización al cierre - 31/12/2017

Mineral	Fecha	USD Oz	USD Kg	TC	GTQ Kg
Oro	31/12/2017	1,063.22	34,183.16	7.63237	260,898.52
Plata	31/12/2017	13.90	446.96	7.63237	3,411.36

b) Determinación del valor neto realizable

	Descripción	VNR
	Unidades Kg	40
(x)	Cotización GTQ por Kg	260,899 a)
(=)	Valor total	10,459,422
(-)	Flete al exterior	235,000
(=)	Valor neto realizable	10,224,422
(x)	Costo unitario	304,247
(=)	Costo del inventario	12,197,245
(=)	Ajuste (gasto no deducible)	1,972,824 HT-02
		G/
	Efecto en ISR (25%)	481,956

a) Se refiere al valor por kilogramo cotizado en la bolsa de valores y convertido a Quetzales al tipo de cambio del 31 de diciembre de 2017, este valor menos los costos y gastos necesarios para colocar dichos inventarios constituyen el valor neto realizable del oro.

G/ Derivado que rebajar el costo del inventario hasta el valor neto realizable no está contemplado en la ley, este gasto se considera no deducible para el presente período, sin embargo, dicho monto será recuperable cuando se venda dicho inventario al valor neto realizable determinado.

H.- Amortización de seguro anticipado

A inicios del año 2015 se contrató un seguro de responsabilidad civil con cobertura de 5 años, con el objeto de cubrir los riesgos producto del inicio de las actividades de explotación. Derivado que en la Ley de Actualización Tributaria no se establece claramente el tratamiento de los seguros anticipados, conservadoramente el gasto fue deducido completamente, sin embargo, para efectos contables, se registró un seguro anticipado, cuya amortización anual es de Q. 1,000,000. El efecto de la amortización anual debe ser reversada para efectos fiscales.



Hoja Técnica No.09 Amortización de seguro anticipado Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017

Impuesto Sobre la Renta Corriente

Referencia: **HT-09**

Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18

Revisado por: C.A. Sutuj 11/01/18

A continuación se detalla la determinación de la amortización del seguro de responsabilidad y su efecto en el resultado fiscal del período:

	Descripción	GTQ	
	Seguros anticipados saldo inicial 2017	3,000,000	
(-)	Amortización directa 2017	1,000,000	
(=)	Valor contable al 31 de diciembre 2017	2,000,000	
	Gasto no deducible por seguro civil	1,000,000	HT-02
		H/	
	Efecto en ISR (25%)	250,000	

H/ El gasto contable reconocido por la amortización del seguro, derivado que este ya fue deducido en su totalidad en años anteriores, se considerará como no deducible en la determinación del ISR o dicho de otra manera, no tiene efectos fiscales.

I.- Provisión de por recuperación y rehabilitación

La compañía reconoce contablemente una provisión anual de Q. 400,000 para cubrir las obligaciones por recuperación y rehabilitación del área utilizada, que se estima serán necesarios desembolsos de Q. 4,000,000; esta provisión se

reversará cuando se inicie la fase de cierre del proyecto. Derivado que la Ley de Actualización Tributaria no acepta la utilización de provisiones, la misma se ajusta para efectos fiscales.



Hoja Técnica No. 10
Provisión para recuperación y rehabilitación
 Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017

Impuesto Sobre la Renta Corriente

Referencia: **HT-10**

Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18

Revisado por: C.A. Sutuj 11/01/18

A continuación se detalla la determinación de la provisión anual:

Descripción	GTQ
Monto total estimado para recuperación y reforestación	4,000,000
Vida útil de la mina	(/) 10
(=) Gasto no deducible por provisión	400,000
	//
Efecto en ISR (25%)	100,000

// La provisión de Q. 400,000 reconocida anualmente no es aceptada a efectos de la contabilidad fiscal, derivado que los gastos efectivos ser realizarán cuando finalice el proyecto, hasta entonces se tendrá la documentación requerida. Por lo anterior, dicho gasto contable no es deducible en el cálculo de ISR.

J.- Provisión de bono adicional a empleados

La compañía tiene la política de gratificar a sus empleados con una bonificación anual igual a un sueldo, el mismo es pagado al cumplir un año de trabajo en la compañía, para ello mensualmente realiza una provisión de acuerdo a los sueldos de los empleados. En la fecha que corresponde se realiza el pago cargando dicho valor a la reserva, así mismo, esta bonificación esta afecta a las contribuciones al IGSS correspondientes, por lo que la compañía considera los montos pagados como deducibles de impuestos. El saldo inicial de dicha provisión es de Q. 1,760,915 de los cuales en el año 2017 se pagaron Q. 930,524 y se provisionó pagar en años siguientes un monto de Q. 1,104,159.

Conforme la transacción, dentro de esta operación se realizan provisiones, los cuales según la Ley de Actualización Tributaria no se acepta su deducibilidad.



Hoja Técnica No. 11
Provisión bono adicional a empleados
 Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017

Impuesto Sobre la Renta Corriente

Referencia: HT-11

Hecho por: C.A. Sutuj 07/01/18

Revisado por: J.M. Ruíz 11/01/18

A continuación se detalla la determinación de la provisión contable y el efecto en las cifras fiscales:

Cuenta	Descripción	GTQ	
2701-04-26	Provisión bono adicional - saldo inicial (SI)	1,760,915	
6002-3-910	Bono adicional por aniversarios (del período/ deducible)	1,104,159	(+)
	Cargos a la reserva (deducible/importe a favor)	930,524	(-)
2701-04-26	Provisión bono adicional - saldo final (SF)	1,934,550	
	No deducible por provisiones mensuales (SF – SI)	173,635	HT-02
		J/	
	Efecto en ISR (25%)	60,772	

J/ Mensualmente se provisiona un monto por concepto del bono adicional, este es pagado conforme se van cumpliendo las condiciones, mismas que son incluidas en la planilla de IGSS. Contablemente se reconoce el monto total de la provisión y fiscalmente se registran los pagos realizadas mensualmente; el monto a ajustar o a considera como no deducible será la diferencia entre el gasto por provisión y los pagos efectivos.

K.- Verificación de las amortizaciones

A continuación, se determinan las amortizaciones aceptadas para efectos fiscales, con el propósito de compararlos con los importes reconocidos contablemente, no obstante, es importante resaltar que debido a que la Ley de Actualización Tributaria no establece un tratamiento específico para los intangibles de una empresa minera (licencias, derechos y otros), es posible utilizar los plazos de vida útil contable, para efectos fiscales, con excepción de los gastos de exploración. Para ello se cuenta con la siguiente información:

- La licencia de explotación LEXT-019-07 fue autorizada por el Ministerio de Energía y Minas para un período de 10 años, el cual incluyó los siguientes desembolsos: gastos por tramitación LEXT-019-07 Q.500,000 y costos por

derechos y concesiones por Q.275,000. Para la amortización contable y fiscal se tomó como referencia los años de vigencia de la licencia.

- Los gastos de exploración gastos se amortizan fiscalmente en un plazo de 5 años, y contablemente sobre el plazo de la explotación minera (10 años).
- La carretera de acceso fue construida al inicio de la exploración en una finca arrendada, para ello se realizó un contrato de arrendamiento por un período de 15 años. Contable y fiscalmente se consideró dichos años como vida útil.
- Una parte de la mina y las construcciones está en una finca que no pudo ser adquirida, por lo que se firmó un contrato de arrendamiento de 16 años para poder realizar los trabajos necesarios, la vida útil de este activo se realizó con base al contrato, igualmente que para efectos fiscales.
- En el año 2016 se tuvo la necesidad de construir un edificio aledaño a la planta, el mismo no es propiedad de la compañía, por lo que se suscribió un contrato por 10 años a partir del 2017 con el propietario de la finca. La vida útil utilizada para dicha construcción comprende el plazo contemplado en el contrato.



Hoja Técnica No. 12
Verificación de las amortizaciones
 Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017

Impuesto Sobre la Renta Corriente

Referencia: **HT-12**

Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18

Revisado por: C.A. Sutuj 11/01/18

A continuación se determinan las amortizaciones contables y fiscales para establecer diferencias y el tratamiento a considerar:

a) Determinación de la amortización fiscal

Descripción	Fecha adquisición	% Legal	Vida útil	Valor de adquisición	Amortización fiscal (A)
Activos Intangibles					
Licencia de Explotación	01/01/2015	10%	10	500,000	50,000
Derechos y Concesiones	01/01/2015	10%	10	275,000	27,500
Gastos de Exploración	01/01/2015	20%	10	13,253,940	2,650,788
Carretera de Acceso	01/01/2011	6.25%	16	14,084,288	880,268
Alquiler de Fincas	01/01/2011	6.25%	16	15,516,330	969,771
Constr. en Propiedad Arrendada	01/01/2017	10%	10	3,456,580	345,658
Total				47,086,138	4,923,985

b) Determinación de la amortización contable

Descripción	Fecha adquisición.	Vida útil	Valor de adquisición	Valor residual	Importe depreciable	Amortización contable (B)
Activos Intangibles						
Licencia de Explotación	01/01/2015	10	500,000	0	500,000	50,000
Derechos y Concesiones	01/01/2015	10	275,000	0	275,000	27,500
Gastos de Exploración	01/01/2016	10	13,253,940	0	13,253,940	1,325,394
Carretera de Acceso	01/01/2011	16	14,084,288	0	14,084,288	880,268
Alquiler de Fincas	01/01/2011	16	15,516,330	0	15,516,330	969,771
Constr. en Prop. Arrend.	01/01/2017	10	3,456,580	0	3,456,580	345,658
Total			47,086,138	0	47,086,138	3,598,591

b) Determinación de diferencias temporales

Diferencias Temporales

Activo	Amortización fiscal (A)	Amortización contable	Exceso	Insuficiencia
Activos Intangibles				
Licencia de Explotación	50,000	50,000	-	-
Derechos y Concesiones	27,500	27,500	-	-
Gastos de Exploración	2,650,788	1,325,394	-	1,325,394.00
Carretera de Acceso	880,268	880,268	-	-
Alquiler de Fincas	969,771	969,771	-	-
Constr. en Propiedad Arrendada	345,658	345,658	-	-
Total	4,923,985	3,598,591	0	1,325,394
			K/	K/
Efecto en ISR (25%)			0	(331,348)

K/ De acuerdo con el artículo 32 de la LAT los gastos de exploración se deben amortizar en 5 cuotas anuales, sin embargo, contablemente se amortiza durante la vida útil del proyecto, la cual se estima en 10 años. Esta diferencia será ajustada para llevar las cifras contables a fiscales o bien, por ser una depreciación menor, comprende un gasto a favor o deducción adicional que se debe adicional en los primeros 5 años respecto a lo contable y en los siguientes 5 la depreciación contable será no deducible, para cumplir con lo requerido por la ley.

L/ Las mejoras o construcciones en propiedades arrendadas según la ley, deben ser amortizados dentro del plazo del contrato de arrendamiento, el cual converge con la amortización contable, derivado que se tomó como vida útil, el plazo de utilización establecido en el contrato

4.7.3 Conciliación entre la utilidad contable y la renta imponible

La determinación del de Impuesto Sobre la Renta corriente se puede realizar mediante el método de conciliación entre la utilidad contable y la renta imponible que puede dividirse en dos modelos. En el Modelo 1 se parte de cifras preparadas con base a Normas Internacionales de Información Financiera hasta llegar la renta imponible y el impuesto a pagar, tal y como se detalla a continuación:



Hoja Técnica No. 13
Conciliación entre la utilidad contable y renta imponible
(Modelo 1)

Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017

Impuesto Sobre la Renta Corriente

Referencia: **HT-13**

Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18

Revisado por: C.A. Sutuj 11/01/18

A continuación se muestra la conciliación entre la utilidad contable y la renta imponible, con la finalidad de determinar el ISR del período partiendo de cifras NIIF:

Descripción	GTQ	Efecto ISR	Ref.	%
(+) Ingresos				
Ventas	201,287,042			
Otros ingresos	1,058,441			
(=) Total ingresos	202,345,483		HT-01	100.0%
(-) Costos y gastos				
Costo de ventas	121,764,279			
Gastos de operación	58,934,682			
Otros gastos	2,310,590			
Total Gastos	183,009,551		HT-01	90.4%
(=) Utilidad contable neta	19,335,933			9.6%
(+) Impuestos a las ganancias				
Impuesto Sobre Utilidades 25%	10,945,838			
Impuesto Sobre Ganancias y Rentas de Capital	70,191			
Impuesto Sobre Utilidades diferido	2,576,280			
Total ajustes por impuestos	13,592,308		HT-01	6.7%
(=) Utilidad contable antes de impuestos	32,928,241		N-2	16.3%
(-/+ Ajustes del efecto NIIF				
(+) Gastos no deducibles fiscales (reconocidos)				
Exceso en depreciación mobiliario y eq.	124,533	(31,133)	HT-03	
Exceso en depreciación camiones	507,609	(126,902)	HT-03	
Depreciación de plataforma	4,464,306	0	HT-03	
Destrucción de mobiliario y equipo	373,600	(93,400)	HT-04	
Deterioro de maquinaria	2,000,000	(500,000)	HT-05	
Depreciación de activos leasing	1,479,261	(369,815)	HT-06	
Reserva para cuentas incobrables	245,036	(61,259)	HT-07	
Valor neto realizable de inventarios	1,972,824	(493,206)	HT-08	
Seguro de responsabilidad civil	1,000,000	(250,000)	HT-09	
Provisión para recuperación y reforestación	400,000	(100,000)	HT-10	
Bono adicional	173,635	(43,409)	HT-11	
Sub-total	12,740,804	(2,069,124)	(A)	6.3%
(+) Ingresos afectos fiscales (no reconocidos)				
No existen	0			
Sub-total	0	0	(B)	0.0%
(-) Gastos deducibles fiscales (no reconocidos)				
Insuficiencia en depreciaciones	6,299,343	(1,574,836)	HT-03	
Insuficiencia en amortizaciones	1,325,394	(331,349)	HT-12	
Cuotas de activos leasing	2,028,267	(507,067)	HT-06	

Sub-total	9,653,004	(2,413,251)	(C)	4.8%
(-) Ingresos no afectos fiscales (reconocidos)				
No existen	0			
Sub-total	0		(D)	0.0%
Total ajustes E = (A+B-C-D)	3,087,799	344,127	(A+B-C-D)	1.5%
(=) (+) Utilidad (-) pérdida fiscal antes de impuestos	36,016,040	N-2	HT-02	17.8%
(-) Rentas exentas, no afectas y de otra categoría				
Intereses del exterior	356,530	(89,133)	HT-14	
Venta de activos	550,375	(82,556)	HT-14	
Productos financieros	151,536	(22,730)	HT-14	
Total ingresos de otra categoría	1,058,441	(194,419)	N-3 (F)	0.5%
(+) Gastos no deducibles no recuperables				
Exceso en pago de regalías	4,334,205	1,083,551	HT-15	
Gastos no deducibles registrados	289,291	72,323	HT-18	
Total gastos no deducibles no recuperables	4,623,496	1,155,874	N-3 (G)	2.3%
(=) (+) Renta imponible / (-) pérdida imponible	39,581,096	N-1	(E-F+G)	19.6%
Tasa Impositiva	25%			
(=) (+) ISR corriente – ISR a pagar 2017	9,895,274			4.9%

Notas

N-1: Para llegar a la renta imponible, luego de realizar los ajustes para determinar la utilidad fiscal, se debe restar los ingresos exentos, no afectos o de otra categoría que no tributan, ni tributarán en el Régimen Sobre Utilidades y sumarle los gastos no deducibles no recuperables, es decir aquellos gastos que tienen alguna limitante legal en su deducibilidad y que no son deducibles ni serán deducibles en períodos futuros.

N-2: Para efectos didácticos, en la presente conciliación se añadió el efecto en ISR de las diferencias temporales (utilidad NIIF y fiscal), que representa el impuesto que debería pagarse o recuperarse en el futuro, es decir, el impuesto diferido generado en el período utilizando el método del pasivo basado en el resultado (actualmente no vigente). Para ello se multiplicó el valor la desviación por la tasa impositiva (25%), a excepción de la depreciación de la plataforma, cuya explicación se desarrolla adelante.

N-3: Así mismo, se debe determinar el efecto del ISR en los ingresos exentos, no afectos y de otra categoría, así como el de los gastos no deducibles no recuperables, derivado que los mismos servirán para la preparación de la conciliación de la tasa impositiva efectiva requerida para las notas a los estados financieros.

El efecto en ISR de los ingresos tributan bajo otra tasa, se determina multiplicando el ingreso por las diferencias entre tasas, en este caso es 15% (25% tasa general - 10% tasa aplicable a estos ingresos). En caso de los intereses de exterior no sujetos a impuestos, se debe utilizar la tasa principal para detallar el efecto a favor de la no tributación de dichos ingresos al impuesto del 25%.

En el Modelo 2 es aplicable a una entidad que no utiliza NIIF en la elaboración de su contabilidad, es decir se parte de la utilidad fiscal y se concilia con la renta imponible, como se detalla en la Hoja Técnica No. 13. La diferencia principal respecto al Modelo 1 anterior es la inexistencia de ajustes del efecto NIIF, derivado que los mismos no son generados, producto de la utilización de una base contable fiscal.



Hoja Técnica No. 13
Conciliación entre la utilidad contable y renta imponible (Modelo 2)

Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017

Impuesto Sobre la Renta Corriente

Referencia: **HT-13**

Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18

Revisado por: C.A. Sutuj 11/01/18

A continuación se muestra la conciliación entre la utilidad contable y renta imponible, para la determinación del ISR del período, partiendo de cifras contables fiscales:

Descripción	GTQ	Referencia	%
(+) Ingresos			
Ventas	201,287,042		
Otros ingresos	1,058,441		
(=) Total ingresos	202,345,483	HT-01	100.0%
(-) Costos y gastos			
Costo de ventas	120,868,750		
Gastos de operación	54,166,130		
Otros gastos	2,310,590		
Total Gastos	177,345,471	HT-01	90.4%
(=) Utilidad contable fiscal neta	25,000,011		9.6%
(+) Impuestos a las ganancias			
Impuesto Sobre Utilidades 25%	10,945,838		
Impuesto Sobre Ganancias y Rentas de Capital	70,191		
Total ajustes por impuestos	11,016,028		5.4%
(=) Utilidad antes de impuestos	36,016,040	HT-02	16.3%
(-) Rentas exentas, no afectas y de otra categoría			
Intereses del exterior	356,530	HT-14	
Venta de activos	550,375	HT-14	
Productos financieros	151,536	HT-14	
Total ingresos de otra categoría	1,058,441	N-1	0.5%
(+) Gastos no deducibles no recuperables			
Exceso en pago de regalías	4,334,205	HT-15	
Gastos no deducibles registrados	289,291	HT-18	
Total gastos no deducibles no recuperables	4,623,496	N-1	2.3%
(=) (+) Renta imponible / (-) pérdida imponible	39,581,096	N-1	19.6%
Tasa Impositiva	25%		
(=) (+) ISR Corriente – 2015	9,895,274		4.9%

Notas:

N-1: Para llegar a la renta imponible, se restan los ingresos exentos, no afectos o de otra categoría que no tributan en el Régimen Sobre Utilidades; y sumarle los gastos no deducibles.

4.7.4 Anexos de pruebas de deducibilidad

Conforme al artículo 29 de Ley de Actualización Tributaria, para la determinación del Impuesto Sobre la Renta, se determinará la renta imponible, deduciendo de la renta bruta, las rentas exentas y los costos y gastos deducibles aceptados en dicha ley, y debiendo sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas. Del total de costos y gastos, la ley establece limitantes y/o requisitos para su deducción, por lo que a continuación se detallan las pruebas aplicables, los cuales sirvieron de base para determinar el impuesto en la sección anterior (4.6.3).

Inicialmente se determina la renta bruta conforme lo establece el artículo 20 de la misma ley, la cual será referente para las distintas limitantes establecidas.



Hoja Técnica No. 14 Determinación de la Renta Bruta Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017

Impuesto Sobre la Renta Corriente

Referencia: **HT-14**

Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18

Revisado por: C.A. Sutuj 11/01/18

A continuación se muestra el total de ingresos de la compañía obtenidos en el período, menos los ingresos que no corresponden a Rentas de Actividades Lucrativas:

Cuenta	Integración de Ingresos	Contabilidad
4000-3-801	Exportaciones	188,864,166.83
4001-3-802	ventas locales	9,940,219.31
4002-3-803	Otros Ingresos	2,482,656.25
4002-3-804	Arrendamientos	356,530.00
4002-3-805	Venta de activos	550,375.00
4002-3-806	Productos financieros	151,536.00
Ingresos totales		202,345,483.39 HT-01

Cuenta	Ingresos que no corresponden a Actividades Lucrativas	Contabilidad
4002-3-807	Arrendamientos	(356,530.00)
4002-3-809	Productos financieros	(151,536.00)
4002-3-805	Venta de activos	(550,375.00)
Total Rentas y Ganancias de Capital		(1,058,441.00)
Total Renta Bruta de Actividades Lucrativas		201,287,042.39 HT-01

A. Deducibilidad de regalías

Durante el año se realizaron pagos de regalías a casa matriz, por la utilización de derechos sobre la marca, nombre y operación industrial en la compañía local, por un monto de Q.15,345,687 adicionalmente se enteró un 1% al Ministerio de Energía y Minas y la Municipalidad donde se ubica el proyecto sobre los ingresos obtenidos por la venta de minerales, cuyo valor asciende a Q. 10,673,073.76.



Hoja Técnica No. 15

Deducibilidad de regalías

Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017

Impuesto Sobre la Renta Corriente

Referencia: **HT-15**

Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18

Revisado por: C.A. Sutuj 11/01/18

A continuación se verifica si los montos superan el límite deducible:

a) Límite deducible sobre Renta Bruta

Descripción	GTQ	
Total Renta Bruta	201,287,042	HT-14
Tarifa límite deducible	(x) 5%	a/
Límite deducible	10,064,352	

b) Prueba de deducibilidad según registros contables

Cuenta	Descripción	GTQ	
5002-3-824	Regalías Cresta	12,345,687	
5002-3-825	Regalías MEM y Municipalidad 1%	2,052,870	
	Total regalías	14,398,557	HT-01
	Límite deducible	10,064,352	
	Gasto no deducible (+)	4,334,205	HT-13
		b/	
	Efecto en ISR (25%)	2,516,088	

a/ 5% por concepto de regalías, conforme al artículo 21, numeral 25 de la LAT.

b/ La compañía excedió el límite deducible en el pago de regalías, por lo que se genera un gasto no deducible de impuesto de Q. 4,332,205.

B. Deducibilidad de honorarios del exterior

La compañía durante el año recibió cargos del exterior por administración de nómina de Q. 2.894.545,43 cuyo servicio es prestado completamente desde Canadá. El numeral 23 del artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria únicamente permite la deducibilidad de estos gastos, hasta un 5% de la renta bruta, cuando los servicios son prestados desde el exterior.



Hoja Técnica No. 16 Deducibilidad de honorarios al exterior Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015

Impuesto Sobre la Renta Corriente

Referencia: **HT-16**

Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18

Revisado por: C.A. Sutuj 11/01/18

Se procedió a verificar el límite deducible de los honorarios al exterior:

a) Límite deducible sobre Renta Bruta

Descripción	GTQ	
Total Renta Bruta	200,487,042	HT-14
Tarifa límite deducible	(x) 5%	a/
Límite deducible	10,024,352	

b) Prueba según registros contables

Cuenta	Descripción	GTQ	
5002-3-829	Canadá-EEUU Nomina Admón.	2,894,545	
Total honorarios y servicios pagados al exterior		2,894,545	HT-01
	Límite deducible	10,024,352	
	Insuficiencia (-)	(7,129,807)	b/
	Efecto en ISR (25%)	0	

Comentario

a/ Máximo de 5% según el numeral 23 del artículo 21 de la LAT.

b/ Según los cálculos realizados, el monto por cargos del exterior no superan el 5% establecido en la ley, por lo que no se genera ningún gasto no deducible.

C. Deducibilidad de viáticos

Para su operación la compañía incurre en gastos de capacitación de personal, que son enviados al exterior o bien transporte aéreo para los expatriados provenientes de otros países. Estos viáticos según el numeral 24 del artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria no debe exceder del 3% de la renta bruta.



Hoja Técnica No. 17 Deducibilidad de viáticos Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017

Impuesto Sobre la Renta Corriente

Referencia: **HT-17**

Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18

Revisado por: C.A. Sutuj 11/01/18

Se procedió a verificar la deducibilidad de viáticos al exterior:

a) Límite deducible sobre Renta Bruta

Descripción	GTQ	
Total Renta Bruta	200,487,042	HT-14
Tarifa límite deducible	(x) 3%	a/
Límite deducible	6,014,611	

b) Deducibilidad de viáticos, gastos de transporte y gastos de representación

No Cuenta	Descripción de cuenta	GTQ	
6002-3-911	Viáticos al exterior	217,600	
6002-3-912	Vuelos	3,213,570	
	Total	3,431,170	HT-01
	Límite deducible	6,014,611	
	Insuficiencia (-)	(2,583,441)	b/
	Efecto en ISR (25%)	0	

a/ Máximo de 3% según el numeral 24 del artículo 21 de la LAT.

b/ El monto pagado por concepto de viáticos y gastos de transporte no supera el límite deducible establecido en la ley.

D. Gastos no deducibles reconocidos

La entidad contabiliza de forma separada los costos y gastos sin documentación de respaldo, así como las comisiones del 13.89% pagada en subasta de vehículos,

los cuales no son deducibles en la determinación del ISR y por ende se suman a la utilidad fiscal para llegar a la renta imponible.



Hoja Técnica No. 18
Gastos no deducibles reconocidos
 Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017

Impuesto Sobre la Renta Corriente

Referencia: **HT-18**

Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18

Revisado por: C.A. Sutuj 11/01/18

A continuación se detallan los gastos no deducible contabilizados de forma separada:

Cuenta	Contabilizados como no deducibles	GTQ
6002-3-921	Gastos varios	212,835

Cuenta	Deducidos en las Rentas y Ganancias de Capital	GTQ
6002-3-947	Comisiones por venta de activo fijo	76,456

Total gastos no deducibles identificados (+)	289,291	HT-01
---	----------------	--------------

Efecto en ISR (25%) 73,323^{a/}

a/ La compañía registra de forma separada los costos y gastos necesarios para generar rentas exentas, no afectas y de otra categoría, tal como lo requiere el artículo 23 literal a) de la Ley de Actualización Tributaria, con la finalidad de considerarlo como gastos no deducibles.

E. Deducibilidad de la indemnización

La compañía determina la indemnización de acuerdo al método de la provisión del 8.33% de los sueldos y salarios anuales establecida en el artículo 21 de la Ley de Actualización Tributaria. Así mismo, cualquier exceso sobre dicho porcentaje, debe considerarse como gasto no deducible.



Hoja Técnica No. 19
Deducibilidad de la provisión de indemnización
 Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017

Impuesto Sobre la Renta Corriente

Referencia: HT-019

Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18

Revisado por: C.A. Sutuj 11/01/18

Se procedió a verificar la deducibilidad de la provisión para indemnización, verificando si no se excede del límite establecido en ley:

a) Determinación del límite deducible

Cuenta	Concepto	GTQ	
5002-3-801	Sueldos	19,659,491	
5002-3-802	Bonificaciones	1,570,718	
5002-3-803	Horas Extras	1,940,063	
5002-3-809	Bono de Producción	893,052	
6002-3-902	Sueldos	3,450,356	
6002-3-903	Bonificaciones	45,678	
6002-3-910	Bono adicional por aniversarios	1,104,159	
Total sueldos y salarios ordinarios y extraordinarios		28,663,520	HT-01
Porcentaje legal		(x) 8.33%	a/
Límite deducible		2,387,671	

b) Provisión de Indemnización según contabilidad

Cuenta	Descripción	GTQ	
5002-3-807	Indemnización	1,943,930	
6002-3-908	Indemnización	310,532	
Total		2,254,492	HT-01
(-) Límite deducible Indemnización		2,387,671	
Insuficiencia (-)		(133,179)	b/

a/ Límite deducible de 8.33% según la numeral 8 del artículo 21 de la LAT.

b/ La compañía no excede los máximos legales de provisión para indemnización.

F. Deducibilidad de Aguinaldo, Bono 14 y Vacaciones

La Ley de Actualización Tributaria en su artículo 21 permite la creación de una provisión del 8.33% para el cumplimiento del pago del Bono 14 y el Aguinaldo, así mismo, se permite provisionar un 4.17% correspondiente a las vacaciones que respaldan los 15 días de vacaciones obligatorias que establece el Código de Trabajo. El Aguinaldo y Bono 14 de acuerdo a las leyes específicas, se determinan sobre el sueldo ordinario del trabajador; caso diferente a las vacaciones cuya base se determinar sobre el monto total de las remuneraciones de cualquier tipo.



Hoja Técnica No. 20 Deducibilidad de Aguinaldo, Bono 14 y Vacaciones

Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017

Impuesto Sobre la Renta Corriente

Referencia: HT-20

Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18

Revisado por: C.A. Sutuj 11/01/18

A continuación se verifica si las provisiones superan el límite deducible:

a) Determinación del límite deducible, según sueldos y salarios.

Cuenta	Concepto	Aguinaldo y BA	Vacaciones	
5002-3-801	Sueldos	19,659,491	19,659,491	
5002-3-802	Bonificaciones		1,570,719	
5002-3-803	Horas Extras		1,940,064	
5002-3-809	Bono de Producción		893,053	
6002-3-902	Sueldos	3,450,356	3,450,356	
6002-3-903	Bonificaciones		45,678	
6002-3-910	Bono adicional por aniversarios		1,104,159	
	Total	23,109,847	28,663,520	HT-01
	Porcentaje legal de provisión	(x) 8.33%	(x) 4.17%	a/
	Límite deducible	1,925,050	1,195,269	

b) Verificación de exceso en Aguinaldo

No. Cuenta	Descripción	Aguinaldo	
5002-3-804	Aguinaldo	1,637,636	
6002-3-905	Aguinaldo	287,415	
	Total	1,925,050	HT-01
	(-) Límite deducible Aguinaldo	1,925,050	
	Insuficiencia (+)	-	b/

c) Verificación de exceso en Bono 14

No. Cuenta	Descripción	Bono 14	
5002-3-805	Bono 14	1,637,636	
6002-3-906	Bono 14	287,415	
	Total	1,925,050	HT-01
	(-) Límite deducible Bono Anual	1,925,050	
	Insuficiencia (+)	-	b/

d) Verificación del exceso en vacaciones

No. Cuenta	Descripción	Vacaciones	
5002-3-806	Vacaciones	900,701	
6002-3-907	Vacaciones	143,880	
	Total	1,044,581	HT-01
	(-) Límite deducible vacaciones	1,925,050	
	Insuficiencia (-)	(880,469)	b/

a/ Se acepta la provisión de vacaciones por un 4.17% (15 días / 360 días del año) según el artículo 130 del Código Tributario. Para el Aguinaldo y Bono 14 se permite provisionar un 8.33% sobre el sueldo ordinario del empleado según el numeral 5 de la LAT.

b/ La compañía no excede los máximos legales de provisión de Bono 14, Aguinaldo y Vacaciones.

4.8 Reconocimiento del Impuesto Sobre la Renta corriente

A continuación, se presenta la contabilización del Impuesto Sobre la Renta determinado en la sección 4.6.3. Así mismo, también se registró el ISR pagado correspondiente a años anteriores.

Póliza # 01

Número	Cuenta	Debe	Haber	Naturaleza
6002-3-945	Impuesto Sobre Utilidades 25%	9,895,274		Gasto
2701-04-35	ISR 31% Sobre Utilidades por Pagar		9,895,274	Pasivo
Registro del impuesto corriente correspondiente al período fiscal 2017.		9,895,274	9,895,274	

En el año 2017 se rectificó de forma voluntaria la declaración de Impuesto Sobre la Renta del año 2015, derivado que se identificó la existencia de gastos no soportados adecuadamente, el monto adicional de ISR pagado es de Q.1,050,564, el cual se contabiliza en la siguiente póliza.

Póliza # 02

Número	Cuenta	Debe	Haber	Naturaleza
6002-3-945	Impuesto Sobre Utilidades 25%	1,050,564		Gasto
2701-04-35	ISR 31% Sobre Utilidades por Pagar		1,050,564	Pasivo
Registro del impuesto pagado en rectificación voluntaria del ejercicio 2015.		1,050,564	1,050,564	

Con base al párrafo 71 de la NIC 12, el artículo 38 de la Ley de Actualización Tributaria y el artículo 11 literal b) de la Ley del Impuesto de Solidaridad se procedió a realizar la compensación de los impuestos corrientes correspondientes al ejercicio 2017.

Saldo inicial

1601-03-11	ISO crédito fiscal		4,356,247	
1601-03-12	ISR trimestral		5,679,456	
2701-04-35	ISR 31% Sobre Utilidades por Pagar		9,877,726	

Póliza # 03

Número	Cuenta	Debe	Haber	Naturaleza
2701-04-35	ISR 31% Sobre Utilidades por Pagar	9,895,274		Pasivo
1601-03-12	ISR trimestral		5,697,004	Activo
1601-03-11	ISO crédito fiscal		4,198,270	Activo
Compensación del impuesto corriente por pagar 2017 con los créditos que la entidad tiene el derecho de utilizarlos contra los impuestos corrientes.		9,895,274	9,895,274	

Saldo final

1601-03-11	ISO crédito fiscal		140,429
1601-03-12	ISR trimestral		0
2701-04-35	ISR 31% Sobre Utilidades por Pagar		0

4.9 Determinación del Impuesto Sobre la Renta diferido

En adelante se presenta el análisis de los impuestos diferidos por el método del pasivo basado en el balance, que consiste en comparar las partidas del estado de situación financiera, entre su base contable y su base fiscal. Para efectos académicos el análisis se divide en verificación de las diferencias temporarias, medición, explicación de generación de diferencias y pólizas de reconocimiento.

4.9.1 Resumen de diferencias temporarias y medición de los impuestos diferidos

Inicialmente en la hoja técnica no. 21 se presenta un resumen de las diferencias temporarias determinadas al calcular las bases contables y fiscales de las partidas de los estados financieros, estas diferencias son multiplicadas el tipo impositivo del 25%, conforme lo requiere el párrafo 46 de la NIC 12 y el artículo 36 de la Ley de Actualización Tributaria, para valorar los impuestos diferidos al 31 de diciembre de 2017.

El resumen de las diferencias temporarias son producto de la determinación individual de las bases contables y fiscales de las partidas, por lo que, adelante se detalla en cada hoja técnica, la forma y los aspectos considerados para su cálculo, así como su participación en el impuesto diferido.



Hoja Técnica No. 21
Resumen de diferencias temporarias y medición
del Impuesto Sobre la Renta diferido
 Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017

Referencia: **HT-21**

Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18

Revisado por: C.A. Sutuj 11/01/18

A continuación se detalla el resumen de diferencias temporarias, medidas a un tipo impositivo del 25%, dando como resultado el Impuesto Sobre la Renta diferido al 31 de diciembre de 2017:

Partida	Base contable	Base fiscal	Diferencias temporarias		Impuestos diferidos		Ref.
			Deducibles	Imponibles	Activo	Pasivo	
Activos	231,333,594	220,431,096					
Inventarios	10,224,421	12,197,245	1,972,824		493,206		HT-25
Maquinaria	35,004,720	27,416,040		7,588,680		1,897,170	HT-22-a
Equipo de seguridad	52,004	29,717		22,288		5,572	HT-22-b
Herramientas	23,571	8,418		15,153		3,788	HT-22-c
Equipo de computación	3,582,688	0		3,582,688		895,672	HT-22-e
Vehículos	2,301,125	1,704,537		596,588		149,147	HT-22-g
Mobiliario y equipo camp.	0	0		0		0	HT-22-d
Equipo de transporte	1,595,341	2,610,558	1,015,217		253,804		HT-22-f
Plataforma	68,450,286	81,843,205	13,392,918		3,348,230		HT-22-h
Licencias de explotación	350,000	350,000		0		0	HT-23-i
Derechos y concesiones	192,500	192,500		0		0	HT-23-j
Gastos de exploración	9,277,758	5,301,576		3,976,182		994,046	HT-23-k
Carretera de acceso	7,920,000	7,920,000		0		0	HT-23-l
Alquiler de fincas	8,725,279	8,725,279		0		0	HT-23-m
Constr. en prop. arrend.	2,419,606	2,419,606		0		0	HT-23-n
Seguro anticipado	2,000,000	0		2,000,000		500,000	HT-26
Camiones leasing	1,908,807	0		1,908,807		477,202	HT-29
Vehículos leasing	4,725,000	0		4,725,000		1,181,250	HT-29
Otros activos sin efectos	72,580,486	69,712,414	A/				
Pasivos y Patrimonio	231,333,594	220,431,096					
Obligación leasing camiones	2,147,301	0	2,147,301		536,825		HT-29
Obligación leasing vehículo	3,937,500	0	3,937,500		984,375		HT-29
Estimación para incobrables	245,036	0	245,036		61,259		HT-24
Provisión para reforestación	1,200,000	0	1,200,000		300,000		HT-27
Provisión bono adicional	1,934,550	0	1,934,550		483,638		HT-28
Otros pasivos sin efectos	110,667,845	104,809,034	A/				
Patrimonio	111,201,362	115,622,062	A/		B/	B/	
Totales	0	0	25,845,347	24,415,386	6,461,337	6,103,846	

Explicación:

Cuando la base contable de un activo es mayor a su base fiscal, se origina una diferencia temporaria imponible, que requiere el reconocimiento de un pasivo por impuestos diferidos, esto partiendo del hecho que un activo generará beneficios económicos mayores a los costos que se puedan deducir (base fiscal) respecto a

ese mismo pasivo. Por lo tanto, al haber mayores beneficios futuros, mayores serán los impuestos a pagar.

Cuando la base contable de un activo es menor a su base fiscal, se entiende que habrá una mayor deducción (base fiscal) de impuestos, respecto a los beneficios económicos tributables que este pueda generar. Lo anterior genera un derecho de deducción y por ende un activo por impuestos diferidos, que se traducirá en menores impuestos a pagar cuando estos se realicen en el futuro.

Cuando la base contable de un pasivo es mayor a su base fiscal, se entiende que, al liquidar la obligación, los desembolsos serán deducibles de impuestos y por consiguiente habrá menores impuestos a pagar; sobre estas diferencias se debe reconocer un activo por impuestos diferidos, que refleja el derecho futuro.

Cuando la base contable de un pasivo es menor a su base fiscal, se entiende que la deducción de impuestos será menor al desembolso realizado, por lo que habrá mayores importes de impuestos que pagar y por ende, estas diferencias se reconocen con un pasivo por impuestos diferidos.

Notas:

A/ Comprenden las diferencias que no generan importes deducibles o imponibles, como es el caso de los mismos impuestos diferidos activos y pasivos, así como la pérdida o ganancia de períodos anteriores en patrimonio.

B/ De acuerdo al análisis realizado, al cierre del año 2017 la compañía debe considerar en sus estados financieros, activos por impuestos diferidos por Q.6,413,337 y pasivos por impuestos diferidos por Q. 6,603,846, no obstante, aún se tiene pendiente realizar el análisis de limitaciones.

4.9.2 Propiedades, planta y equipo

Inicialmente es importante señalar las principales causas que generan las diferencias temporarias de los bienes que conforman las propiedades, planta y equipo, los cuales se detallan a continuación:

Partida / Base	Requerimiento NIIF	Tratamiento fiscal	Diferencia temporaria
Reconocimiento inicial de un elemento de propiedades, planta y equipo P. 16 NIC 16 Art. 26 LAT	El costo inicial de un bien de esta naturaleza se compone de: 1. Adquisición y relacionados 2. Costos de ubicación y puesta en funcionamiento 3. Estimación inicial por retiro y rehabilitación (si aplica).	El valor depreciable de un activo fijo se compone de: 1. Adquisición y relacionados 2. Costos de ubicación y puesta en funcionamiento No se admiten estimaciones para retiro o rehabilitación.	Cuando contablemente aplique reconocer una estimación inicial de retiro en el costo del activo, se tendrá una base contable mayor a la fiscal, la misma se revertirá cuando en el futuro se incurran en dichos gastos y sean deducidos fiscalmente.
Tratamiento del valor residual P. 6 y 51 NIC 16 Art. 41 LAT	Se debe determinar un valor que se espere obtener al final de la vida útil del bien, al ser vendido. Este debe ser lo más real posible.	No se regula sobre el valor residual, únicamente que la depreciación se aplica sobre el costo del activo.	Al restar el valor residual se tendrán depreciaciones menores y por ende un valor en libros mayor a la base fiscal del bien.
Depreciación de activos fijos P. 60 NIC 16 Art. 28 LAT	Se debe utilizar el método que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos a lo largo de su vida útil, sobre el importe depreciable (costo menos valor residual).	Se debe utilizar el método de la línea recta, aplicando porcentajes máximos establecidos, estos van de 5 a 20 años dependiendo del activo. Se puede autorizar el método de unidades.	La vida útil suele ser diferente a los porcentajes fiscales, por lo que al depreciar sobre la vida útil se obtendrá un valor contable mayor o menor que su base fiscal; tal diferencia será revertida al momento de finalizar la depreciación de mayor plazo entre la contable o la fiscal.
Reconocimiento posterior de un elemento de propiedades, planta y equipo P. 29 NIC 16 Art. 26 y 29 LAT	La entidad debe elegir entre el modelo del costo o el modelo de la revaluación. Modelo del costo = (costo - depreciación - deterioro) Modelo de revaluación = (Valor razonable - depreciación - deterioro).	Generalmente se acepta el modelo del costo, es decir el costo de adquisición menos su depreciación acumulada. Se acepta el modelo de revaluación siempre que se pague un impuesto del 10% como ganancia de capital.	Utilizando el modelo de revaluación, cuando se lleve el valor en libros de un activo hasta su valor razonable y no se hace lo mismo para fines fiscales, se tendrá un valor contable mayor o menor al fiscal. Dicha diferencia se revierte a ser agotado el valor revaluado.

Para la determinación de las diferencias temporarias la entidad tiene la siguiente información:

- La maquinaria y equipo tiene una vida útil de 10 años y un valor residual de Q.2,250,000, para efectos fiscales se aplica la depreciación del 20%. Adquisición 01/01/2016
- El sistema de seguridad tiene una vida útil de fábrica de 10 años, para efectos fiscales se utiliza el 20%. Adquisición 01/01/2015
- Las herramientas van a ser utilizadas por 10 años durante el proyecto, para efectos fiscales se utiliza el 25%. Adquisición 01/01/2015
- El mobiliario y equipo se adquirió el 01/01/2011, por lo que fiscalmente aplicando un 20% de depreciación, ya se dedujo el 100% del valor en períodos anteriores; para efectos contables se estimó una vida útil de 10 años. En el mes de noviembre ocurrió un siniestro que dejó inutilizable dicho mobiliario, por lo que se realizó la baja en cuentas como lo establece el párrafo 67 de la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo
- El equipo de computación se adquirió el 01/01/2015 tiene una vida útil de 5 años, fiscalmente se reconoce la depreciación de 3 años.
- El equipo de transporte se adquirió el 01/01/2016. Derivado a la intensidad de trabajo de dicho equipo, se estima que la vida útil sea de 3 años y un valor residual de Q.217,547; fiscalmente se utiliza la depreciación del 20%.
- La vida útil de los vehículos es de 10 años y un valor residual de Q.142,045; fiscalmente se utiliza el tipo impositivo del 20%. Adquisición 01/01/2016.
- La plataforma comenzó a operar en el año 2015, depreciándose fiscalmente a un 5% anual (edificios); contablemente se consideró un valor residual de Q.3,500,000 y una vida útil de 10 años, que es el plazo de duración del proyecto.



Hoja Técnica No. 22
Propiedades,
Planta y Equipo

Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017

Impuesto Sobre la Renta diferido

Referencia: **HT-22**

Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18

Revisado por: C.A. Sutuj 11/01/18

A continuación se determina contable y fiscal de los activos que conforman las propiedades, planta y equipo, con la finalidad verificar las diferencias temporarias y definir si tal diferencia es imponible o deducible:

a) Maquinaria

Fecha de adquisición	01/01/2016
Valor de adquisición	45,693,400
Valor residual contable	2,250,000
Vida útil	10 años
Depreciación contable	10%
Depreciación fiscal	20%

	Base contable	Base fiscal	
Valor de adquisición	45,693,400	45,693,400	
(-) Valor residual	2,250,000		
(=) Importe depreciable	43,443,400	45,693,400	
Depreciación corriente contable (10%)	4,344,340		
Depreciación corriente fiscal (20%)		9,138,680	
Depreciación acumulada (2 años)	(8,688,680)	(18,277,360)	
Deterioro	(2,000,000)		
Valor en libros al 31/12/2017	35,004,720	27,416,040	
Diferencia temporaria imponible		(7,588,680)	HT-21
ISR diferido pasivo (25%)		(1,897,170)	

b) Equipo de seguridad

Fecha de adquisición	01/01/2015
Valor de adquisición	74,292
Valor residual contable	0
Vida útil	10 años
Depreciación contable	10%
Depreciación fiscal	20%

	Base contable	Base fiscal	
Valor de adquisición	74,292	74,292	
(-) Valor residual	0		
(=) Importe depreciable	74,292	74,292	
Depreciación corriente contable (10%)	7,429		
Depreciación corriente fiscal (20%)		14,858	
Depreciación acumulada (3 años)	(22,288)	(44,575)	
Valor en libros al 31/12/2017	52,004	29,717	
Diferencia temporaria deducible (imponible)		(22,288)	HT-21
ISR diferido pasivo (25%)		(5,572)	

c) Herramientas

Fecha de adquisición	01/01/2015		
Valor de adquisición	33,673		
Valor residual contable	0		
Vida útil	10 años		
Depreciación contable	10%		
Depreciación fiscal	25%		
		Base contable	Base fiscal
Valor de adquisición		33,673	33,673
(-) Valor residual		0	
(=) Importe depreciable		33,673	33,673
Depreciación corriente contable (10%)		3,367	
Depreciación corriente fiscal (25%)			8,418
Depreciación acumulada (3 años)		(10,102)	(25,255)
Valor en libros al 31/12/2017		23,571	8,418
Diferencia temporaria deducible (imponible)			(15,153) HT-21
ISR diferido pasivo (25%)			(3,788)

d) Mobiliario y equipo de campamento

Fecha de adquisición	01/01/2011		
Valor de adquisición	1,245,334		
Valor residual contable	0		
Vida útil	10 años		
Depreciación contable	10%		
Depreciación fiscal	20%		
		Base contable	Base fiscal
Valor de adquisición		1,245,334	1,245,334
(-) Valor residual		0	
(=) Importe depreciable		1,245,334	1,245,334
Depreciación corriente contable (10%)		124,533	
Depreciación corriente fiscal (20%)			249,067
Depreciación acumulada (7 años)		(871,734)	(1,245,334)
Destrucción por siniestro		(373,600)	
Valor en libros al 31/12/2017		0	0 HT-21
Diferencia temporaria deducible (imponible)			0
Impuesto diferido nulo			0

e) Equipo de computación

Fecha de adquisición	01/01/2015		
Valor de adquisición	8,956,720		
Vida útil	5 años		
Depreciación contable	20%		
Depreciación fiscal	33.33%		
		Base contable	Base fiscal
Valor de adquisición		8,956,720	8,956,720
(-) Valor residual		0	
(=) Importe depreciable		8,956,720	8,956,720
Depreciación corriente contable (20%)		1,791,344	
Depreciación corriente fiscal (33.33%)			2,985,573
Depreciación acumulada (3 años)		(5,374,032)	(8,956,720)
Valor en libros al 31/12/2017		3,582,688	0
Diferencia temporaria deducible (imponible)			(3,582,688) HT-21
ISR diferido pasivo (25%)			(895,672)

f) Equipo de transporte

Fecha de adquisición	01/01/2016
Valor de adquisición	4,350,931
Valor residual contable	217,547
Vida útil	3 años
Depreciación contable	33.33%
Depreciación fiscal	20%

	Base contable	Base fiscal
Valor de adquisición	4,350,931	4,350,931
(-) Valor residual	217,547	
(=) Importe depreciable	4,133,384	4,350,931
Depreciación corriente contable (33.33%)	1,377,795	
Depreciación corriente fiscal (20%)		870,186
Depreciación acumulada (2 años)	(2,755,589)	(1,740,372)
Valor en libros al 31/12/2017	1,595,341	2,610,558

Diferencia temporaria deducible (imponible)

ISR diferido activo (25%) HT-21

1,015,217

253,804

g) Vehículos

Fecha de adquisición	01/01/2016
Valor de adquisición	2,840,895
Valor residual contable	142,045
Vida útil	10 años
Depreciación contable	10%
Depreciación fiscal	20%

	Base contable	Base fiscal
Valor de adquisición	2,840,895	2,840,895
(-) Valor residual	142,045	
(=) Importe depreciable	2,698,850	2,840,895
Depreciación corriente contable (20%)	269,885	
Depreciación corriente fiscal (10%)		568,179
Depreciación acumulada (2 años)	(539,770)	(1,136,358)
Valor en libros al 31/12/2017	2,301,125	1,704,537

Diferencia temporaria deducible (imponible)

ISR diferido pasivo (25%) HT-21

(596,588)

(149,147)

h) Plataforma

Fecha de adquisición	01/01/2015
Valor de adquisición	96,286,123
Valor residual contable	3,500,000
Vida útil	10 años
Depreciación contable	10%
Depreciación fiscal	5%

	Base contable	Base fiscal
Valor de adquisición	96,286,123	96,286,123
(-) Valor residual	3,500,000	
(=) Importe depreciable	92,786,123	96,286,123
Depreciación corriente contable (20%)	9,278,612	
Depreciación corriente fiscal (10%)		4,814,306
Depreciación acumulada (3 años)	(27,835,837)	(14,442,918)
Valor en libros al 31/12/2017	68,450,286	81,843,205

Diferencia temporaria deducible (imponible)

ISR diferido activo (25%) HT-21

13,392,918

3,348,229

a/ El mobiliario y equipo de campamento que fue dado de baja por destrucción al final del ejercicio 2017, la compañía dejará de percibir beneficios económicos por la utilización de dicho mobiliario y equipo, por lo que también corresponde ajustar el valor del impuesto diferido pasivo acumulado al 2016, derivado que las diferencias se revierten en el presente ejercicio.

4.9.3 Activos intangibles

A continuación, se detallan las situaciones en que los activos intangibles generan diferencias temporarias.

Partida / Base	Requerimiento NIIF	Tratamiento fiscal	Diferencia temporaria
Activos intangibles desarrollados internamente P. 57 NIC 38 Art. 33 LAT	Se capitalizará la fase del desarrollo siempre que: <ul style="list-style-type: none"> Técnicamente es posible completar el activo. Haya intención completarlo para usarlo o venderlo. Vaya a generar beneficios económicos futuros. Medir fiablemente los costos. 	No hay un tratamiento específico, por lo que se puede optar por las dos opciones, sea capitalizar los costos o deducirlos en el período. En la práctica las entidades eligen uno o lo otro, dependiendo del plazo de acumulación.	Se genera una diferencia si la compañía decide deducir fiscalmente los gastos y no capitalizar tal y como lo requiere la norma; entonces se tendrá un activo con una base fiscal nula. La diferencia se revierte cuando la vida útil de tal activo sea agotada.
Activos intangibles adquiridos P. 27 NIC 38 Art. 25 y 33 LAT	Inicialmente se medirá al costo, compuesto del precio de adquisición y los desembolsos necesarios para que esté disponible para su utilización. Posteriormente se aplicará el modelo del costo o de revaluación de la NIC 16.	Se acepta siempre que cumpla con reconocerse a su costo, ser propiedad de la entidad y sirva para generar renta gravada. Se amortizan en no menos de 5 años y no se admite gastos de instalación o puesta en marcha.	Si el valor del activo contable incluye costos para su puesta en marcha, su valor contable será mayor al fiscal. Si se utiliza una vida útil menor a 5 años o si se trata de un activo con vida útil indefinida, se generará una diferencia de valoración.
Activos por exploración de recursos naturales P. 6 NIIF 6 Art. 32 LAT	Se puede crear una política sobre los costos capitalizables en la fase de exploración. Se aplicará el método del costo o de la revaluación y se usará la vida útil de la fase de producción.	Se permite su capitalización, pero no se detallan que tipos de costos conformarán dicho activo. Este deben ser amortizado en un período de 5 años.	La capitalización fiscal puede realizarse conforme a la política contable, sin embargo, al amortizar conforme a la producción versus los 5 años requeridos fiscalmente, se genera una diferencia.

El tratamiento fiscal de los activos intangibles no se desarrolla en su totalidad en los artículos 32 y 33 de la Ley de Actualización Tributaria, por lo que el tratamiento

fiscal puede asimilarse al tratamiento contable, siempre que se tengan bases sólidas que respalden la posición adoptada. Al cierre del año, la entidad cuenta con los siguientes intangibles.

siguientes bienes:

- La licencia de explotación LEXT-019-07 fue autorizada por el Ministerio de Energía y Minas para un período de 10 años. Fiscalmente no existe regulación que limite la utilización de 10 años como plazo de amortización, por lo que la vida útil en ambos escenarios es el mismo. Los costos por tramitación de la licencia de explotación ascienden a un monto de Q. 500,000 y costos por derechos y concesiones por Q.275,000.
- Los desembolsos por exploración alcanzaron los Q. 13,253,940 acumulados en el año 2011 y 2012, estos incluyen los costos de estudios de exploración, actividades de excavación de puntos potencialmente minerales, renta de maquinaria, traslado de especialistas, análisis de laboratorio y demás costos necesarios para determinar la existencia de yacimientos y la rentabilidad de la explotación, estos gastos son amortizables según la ley, en un plazo de 5 años, sin embargo, contablemente se distribuyó sobre el plazo de la explotación, con el fin de que dichos gastos afecten equitativamente los ejercicios donde se generarán rentabilidad.
- La carretera de acceso fue construida al inicio de la exploración en el año 2011 por un costo total de Q.14,048,288. Es importante indicar que, derivado que se construyó en una finca arrendada, se firmó un contrato de arrendamiento por un período de 15 años.
- Una construcción valorada en Q.15,516,330 está sobre una finca que no pudo ser adquirida, por lo que se firmó un contrato de 15 años como arrendamiento para poder realizar los trabajos necesarios, la vida útil de este activo se realizó con base al contrato y no se determinó valor de desecho, derivado que las construcciones en estas tierras le quedarán al propietario.

- En el año 2016 se construyó un edificio aledaño a la planta, en terreno que no es propiedad de la compañía, por lo que se suscribió un contrato por 10 años a partir del 2017 con el propietario de la finca. La vida útil utilizada para dicha construcción comprende el plazo contemplado en el contrato.

Las mejoras o construcciones en propiedades arrendadas según la ley, deben ser amortizados dentro del plazo del contrato de arrendamiento, derivado que las carreteras de acceso y las fincas aledañas alquiladas fueron negociadas para un plazo determinado en contrato, por lo tanto, los bienes sujetos a dichas condiciones se amortizan fiscalmente en el mismo plazo contable.



Hoja Técnica No. 23
Activos intangibles
 Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017

Impuesto Sobre la Renta Diferido

Referencia: **HT-23**

Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18

Revisado por: C.A. Sutuj 11/01/18

A continuación se determina la base fiscal y contable de los activos intangibles, con el objetivo de determinar diferencias temporarias y analizar si el mismo es deducible o imponible:

i) Licencia de explotación

Datos:

Inicio de la explotación	01/01/2015
Valor de adquisición	500,000
Valor residual contable	0
Vida útil	10 años
Depreciación contable	10%
Depreciación fiscal	10%

	Base contable	Base fiscal
Valor de adquisición	500,000	500,000
(-) Valor residual	0	
(=) Importe depreciable	500,000	500,000
Depreciación corriente contable (10%)	50,000	
Depreciación corriente fiscal (10%)		50,000
Depreciación acumulada (3 años)	(150,000)	(150,000)
Valor en libros al 31/12/2017	350,000	350,000
Diferencia temporaria deducible (imponible)		0
No genera ISR diferido		0

HT-21

j) Derechos y concesiones

Inicio de la explotación	01/01/2015
Valor de adquisición	275,000
Vida útil	10 años
Depreciación contable	10%
Depreciación fiscal	10%

	Base contable	Base fiscal	
Valor de adquisición	275,000	275,000	
(-) Valor residual	0		
(=) Importe depreciable	275,000	275,000	
Depreciación corriente contable (10%)	27,500		
Depreciación corriente fiscal (10%)		27,500	
Depreciación acumulada (3 años)	(82,500)	(82,500)	
Valor en libros al 31/12/2017	192,500	192,500	
Diferencia temporaria deducible (imponible)		0	HT-21
No genera ISR diferido		0	

k) Gastos de exploración

Inicio de la explotación	01/01/2015
Valor de adquisición	13,253,940
Vida útil	10 años
Depreciación contable	10%
Depreciación fiscal	20%

	Base contable	Base fiscal	
Valor de adquisición	13,253,940	13,253,940	
(-) Valor residual	0		
(=) Importe depreciable	13,253,940	13,253,940	
Depreciación corriente contable (10%)	1,325,394		
Depreciación corriente fiscal (20%)		2,650,788	
Depreciación acumulada (3 años)	(3,976,182)	(7,952,364)	
Valor en libros al 31/12/2017	9,277,758	5,301,576	
Diferencia temporaria deducible (imponible)		(3,976,182)	HT-21
ISR diferido pasivo (25%)		(994,046)	a/

l) Carretera de acceso

Inicio del contrato de arrendamiento	01/01/2011
Valor de adquisición	14,084,288
Vida útil	15 años
Depreciación fiscal	6.25%
Depreciación contable	6.25%

	Base contable	Base fiscal	
Valor de adquisición	14,084,288	14,084,288	
(-) Valor residual	0		
(=) Importe depreciable	14,084,288	14,084,288	
Depreciación corriente contable (6.25%)	880,268		
Depreciación corriente fiscal (6.25%)		880,268	
Depreciación acumulada (7 años)	(6,164,288)	(6,164,288)	
Valor en libros al 31/12/2017	7,920,000	7,920,000	
Diferencia temporaria deducible (imponible)		0	HT-21
No genera ISR diferido		0	

m) Alquiler de fincas

Inicio del contrato de arrendamiento	01/01/2011
Valor de adquisición	15,516,330
Valor residual contable	0
Vida útil	15 años
Depreciación contable	6.25%
Depreciación fiscal	6.25%

	Base contable	Base fiscal	
Valor de adquisición	15,516,330	15,516,330	
(-) Valor residual	0		
(=) Importe depreciable	15,516,330	15,516,330	
Depreciación corriente contable (6.25%)	969,771		
Depreciación corriente fiscal (6.25%)		969,771	
Depreciación acumulada (7 años)	(6,791,051)	(6,791,051)	
Valor en libros al 31/12/2017	8,725,279	8,725,279	
Diferencia temporaria deducible (imponible)		0	HT-21
No genera ISR diferido		0	

n) Construcciones en propiedades arrendadas

Inicio del contrato de arrendamiento	01/01/2015
Valor de adquisición	3,456,580
Valor residual contable	0
Vida útil	10 años
Depreciación contable	10%
Depreciación fiscal	10%

	Base contable	Base fiscal	
Valor de adquisición	3,456,580	3,456,580	
(-) Valor residual	0		
(=) Importe depreciable	3,456,580	3,456,580	
Depreciación corriente contable (10%)	345,658		
Depreciación corriente fiscal (10%)		345,658	
Depreciación acumulada (3 años)	(1,036,974)	(1,036,974)	
Valor en libros al 31/12/2017	2,419,606	2,419,606	
Diferencia temporaria deducible (imponible)		0	HT-21
No se genera ISR diferido		0	

a/ La diferencia temporaria derivado de aplicar fiscalmente una amortización del 20% y contablemente utilizar una vida útil de 10 años. En los demás intangibles las bases contables y fiscales coinciden, por lo que no se dan diferencias.

4.9.4 Estimación de deterioro de cuentas por cobrar

La compañía optó por el método directo de deducción de cuentas incobrables, derivado que su riesgo de incobrabilidad es mínimo; considerando únicamente como gasto deducible luego de que las cuentas que no pudieron ser recuperadas, después de haber completado los procesos administrativos de cobro (llamadas, notificaciones o visitas) como lo establece la ley.

A continuación, se analiza la forma en que se generan diferencias temporarias:

Partida / Base	Requerimiento NIIF	Tratamiento fiscal	Diferencia temporaria
Deterioro de valor de activos P. 6 y 59 NIC 36 Art. 18 LAT Art. 21 N. 20 LAT	El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable si, y sólo si, este importe recuperable es inferior al valor en libros.	Los activos se miden por su costo de adquisición. No se admiten rebajas de valor de activos por deterioro.	Cuando se rebaja el valor de un activo por causa de un deterioro, se tendrá un valor contable menor que el fiscal, esta diferencia se revierte cuando fiscalmente se realice (utilice en su totalidad o se venda).
	El importe recuperable son los beneficios que se obtendrá de tal activo por su utilización o su venta.	Se admite únicamente una estimación del 3% en el caso de las cuentas incobrables.	En cuanto a las cuentas por cobrar, habrá diferencias cuando fiscalmente se reconozca un deterioro mayor o menor al 3%.

En el año 2017 varios clientes locales cerraron sus tiendas sin ningún aviso de traslado o cierre. Por lo anterior, se generaron condiciones que señalaban la pérdida del valor de las cuentas por cobrar locales y con la finalidad de reflejar el su valor recuperable, se procedió a registrar una estimación del 10% por cuentas incobrables sobre la cartera local. La liquidación de esta estimación se realizará cuando se documente el cobro administrativo y se utilice dicha estimación.



Hoja Técnica No. 24
Estimación de cuentas incobrables
Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017

Impuesto Sobre la Renta Diferido

Referencia: **HT-24**

Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18

Revisado por: C.A. Sutuj 11/01/18

A continuación se determina la diferencia temporaria que se genera producto del deterioro de las cuentas por cobrar, al haber riesgo de incobrabilidad:

Forma en que se origina:	Estimación para reconocer la posibilidad de incobrabilidad	
Forma en que se liquida:	Cargos a la reserva (procedimiento de cobro)	
Base contable del pasivo		245,036
(-) Será deducible (deducible de impuestos)		245,036
No será deducible (no deducible de impuesto)		0
(=) Base fiscal del pasivo		0
Diferencia temporaria deducible (imponible)		245,036 HT-21
ISR diferido activo (25%)		<u>61,259</u> a/

a/ Los cargos a la estimación serán deducibles en el futuro, por lo que se genera una diferencia temporaria deducible de Q. 245,036, que es equivalente a Q. 61,259 de ISR diferido activo.

4.9.5 Inventarios

Inicialmente es importante señalar las situaciones principales que pueden genera diferencias temporarias en el rubro de inventarios:

Partida / Base	Requerimiento NIIF	Tratamiento fiscal	Diferencia temporaria
Medición de inventarios P. 9 NIC 2 Art. 41 LAT	Los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable -VNR-, según cual sea menor. El VNR es el precio estimado de venta en el curso normal de la operación menos los costos estimados para llevar a cabo la venta.	Para hacer frente a fluctuaciones de precios, contingencias del mercado o de cualquier otro orden no se permite el uso de reservas generales.	Al rebajar el valor del inventario hasta su VNR, el mismo será menor al importe del inventario fiscal, derivado que fiscalmente no admite creación de reservas. La reversión se da en el momento de la venta del inventario, dado que se venderá a un valor cercano al VNR y por condición es menor lo que fiscalmente vale el inventario.
Métodos de valuación de inventario P. 21, 23 y 25 NIC 2 Art. 41 LAT	Se aceptan los métodos: <ul style="list-style-type: none"> Primera entrada primera salida Costo promedio ponderado Identificación específica Método de costo estándar Método de los minoristas Se aceptan otros métodos siempre que al usarlo se acerque al costo.	Se aceptan los métodos: <ul style="list-style-type: none"> Primero en entrar primero en salir Promedio ponderado Precio histórico del bien Estimativo o precio fijo (pecuaria) Costo de producción Con autorización se pueden utilizar otros métodos.	Dado de la flexibilidad de la norma contable y la fiscal sobre la utilización de métodos, si contablemente es necesario utilizar cierto método, se puede autorizar el mismo para fines fiscales, por ende, no se generarán diferencias Sin embargo si no se realiza tal trámite, se generará una diferencia en el costo de ventas.
Pérdida de inventarios P. 34 NIC 2 Art. 21 N. 17 LAT	El importe por pérdidas o daños de inventario debe ser reconocido en el período en que se dé la rebaja o se detecte el daño.	Deben ser comprobadas por medio de dictamen de experto, actas notariales, avisos a la Administración Tributaria y otros que respalden el hecho.	Si al final del período se ha reconocido una pérdida de inventario, pero fiscalmente no se tiene la documentación de soporte (aviso a la Administración Tributaria y/o acta notarial, el inventario contable tendrá un valor menor a su valor fiscal, debido a que a efectos fiscales no se no se registra el ajuste.

Al 31 de diciembre de 2017 se tenía disponible para la venta 40.09 Kilogramos de oro, cuyo costo unitario es de Q. 304,247, sin embargo, en dicha fecha la cotización del precio del oro se situó por debajo del costo de producción, hasta Q.260,898 por Kg.



Hoja Técnica No. 25
Valor neto realizable de inventarios
 Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.
 Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017
Impuesto Sobre la Renta Diferido

Referencia: HT-25
 Hecho por: C.A. Sutuj
 Revisado por: J.M. Ruíz

A continuación se determina la diferencia temporaria originada por la medición del inventario hasta su valor neto realizable:

Forma en que se origina: Ajuste de la existencia de inventarios hasta su VNR
Forma en que se liquida: Cuando se venda el inventario al VNR (menor al costo)

<u>Valor neto realizable</u>	Base contable	Base fiscal	
Existencia de inventarios	12,197,245	12,197,245	
Ajuste al VNR	(1,972,824)		
Valor en libros al 31/12/2017	10,224,421	12,197,245	HT-21
Diferencia temporaria deducible (imponible)		1,972,824	a/
ISR diferido activo (25%)		493,206	

a/ La diferencia temporaria se revertirá al vender el inventario, derivado que se reconocerá contablemente un costo de ventas menor al deducido fiscalmente.

4.9.6 Seguro de responsabilidad civil

A inicios del año 2015 se contrató un seguro de responsabilidad civil con cobertura de 5 años, con el objeto de cubrir los riesgos producto del inicio de las actividades de explotación.

Derivado que en la Ley de Actualización Tributaria no se establece claramente el tratamiento de los seguros anticipados, conservadoramente el gasto fue deducido completamente, sin embargo, para efectos contables, se registró un seguro anticipado, cuya amortización anual es de Q. 1,000,000.



Hoja Técnica No. 26
Seguro de responsabilidad civil
 Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017

Impuesto Sobre la Renta Diferido

Referencia: **HT-26**

Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18

Revisado por: C.A. Sutuj 11/01/18

A continuación se determina la diferencia temporaria originada por el seguro de responsabilidad civil:

Datos:

Fecha de adquisición 01/01/2015

Valor del seguro 5,000,000

Plazo del seguro 5 años

	Base contable	Base fiscal
Valor del seguro	5,000,000	5,000,000
Amortización 2017	(1,000,000)	
Amortización (2015 y 2016)	(2,000,000)	(5,000,000)
Valor en libros al 31/12/2017	2,000,000	0
Diferencia temporaria deducible (imponible)		(2,000,000) HT-21
ISR diferido pasivo (25%)		(250,000) a/

a/ Del saldo de Q. 2,000,000 de los seguros, la base fiscal es igual al monto fiscalmente deducible en años futuros, que en este caso es cero, derivado que en el año 2015 se dedujo los Q. 5,000,000.

4.9.7 Provisión para recuperación y reforestación

Es importante señalar la forma en que se generan diferencias temporarias por el reconocimiento de la compañía, de cualquier provisión de acuerdo a las condiciones siguientes:

Partida / Base	Requerimiento NIIF	Tratamiento fiscal	Diferencia temporaria
Provisiones P. 14 NIC 37 Art. 18 LAT	Se debe provisionar cuando: 1. Se tiene la obligación presente debido a un suceso pasado. 2. Es probable que se tenga que desprender de recursos. 3. La obligación puede estimarse fiablemente.	Los costos, gastos, ingresos, activos y pasivos se valoran al precio de adquisición o costo de producción, por lo que de manera general no se admiten provisiones, a menos que esté establecido o sea de corto plazo (meses).	Diferencia temporaria Cuando se deba provisionar, se generará un pasivo contable con cargo a resultado, este importe no es deducible en el momento, pero lo será cuando se realice, por ende, su valor fiscal es cero. La diferencia se reversa cuando se utilice el pasivo.

En el inicio de la operación de explotación la compañía se comprometió a realizar trabajos de recuperación y rehabilitación del área utilizada en las actividades de

extracción, derivado de eso, se tomó la decisión de realizar una provisión durante los años de vida útil de la mina, esto con el objetivo de cubrir los gastos a incurrir al final del proyecto, asegurar la disponibilidad financiera en un año sin ventas (cierre) y cumplir con la obligación de reconocimiento establecida en la NIC 38.

Se estimó que, al cierre del proyecto, la compañía deberá incurrir en gastos por Q.4,000,000 para la rehabilitación y recuperación del área utilizada; derivado que la vida útil de la mina se prevé de 10 años, se deberá reconocerá una provisión de Q. 400,000 anuales.



Hoja Técnica No. 27

Provisión para recuperación y reforestación

Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017

Impuesto Sobre la Renta Diferido

Referencia: **HT-27**

Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18

Revisado por: C.A. Sutuj 11/01/18

A continuación se determinad la diferencia temporaria producto de dicho pasivo:

Forma en que se origina:	Reserva para recuperar y reforestar terreno	
Forma en que se liquida:	Realización de trabajos al final del proyecto	
	Base contable del pasivo	1,200,000
(-) Será deducible de impuestos		1,200,000
No será deducible de impuestos		0
(=) Base fiscal del pasivo		0 HT-21
Diferencia temporaria deducible (imponible)		1,200,000 a/
		<hr/>
ISR diferido activo (25%)		<u>300,000</u>

a/ Al liquidar la provisión mediante la realización de los trabajos planificados, estos valores serán deducibles de impuestos, por ende, se revertirá la diferencia temporaria y los impuestos diferidos acumulados por tal partida.

4.9.8 Provisión bono adicional a empleados

En los beneficios a empleados, normalmente se generan diferencias temporarias por provisiones de beneficios, sin embargo, a continuación se detalla la forma en que se puede generar una diferencia entre la base contable y los requerimientos fiscales:

Partida / Base	Requerimiento NIIF	Tratamiento fiscal	Diferencia temporaria
Beneficios a empleados por indemnización legal y/o universal P. 26-159 NIC 19 Art. 21 N. 8 LAT	Beneficio por terminación: no se contabilizan provisiones a lo largo del empleo, sino al final, en la fecha en que se conozca y se de el retiro. Beneficio post-empleo: se contabilizan a lo largo del empleo sea por aportaciones definidas o beneficios definidos.	Se acepta la creación de una provisión por indemnización anual del 8.33% sobre todos los salarios. Solo existe obligación de pagar al empleado tal indemnización, si existe despido injustificado. También será utilizada bien hay política de indemnización universal.	La indemnización no cabe como beneficio por terminación, derivado que no se tiene certeza si se va a despedir personal, por lo que este importe tendrá una base contable nula y una base fiscal acumulable del 8.33%, lo que generará una diferencia. (ver sección 3.5.3) Si hay política de indemnización universal, tal provisión será un beneficio por terminación y su base contable será igual que la fiscal.

Es importante indicar que la compañía no cuenta con las políticas de beneficios a empleados indicadas en el párrafo anterior, sin embargo, si tiene la política de gratificar a sus empleados con una bonificación anual igual a un sueldo, el mismo es pagado al cumplir un año de trabajo en la compañía, para ello mensualmente realiza una provisión de acuerdo a los sueldos de los empleados. En la fecha efectiva se realiza el pago respectivo, cargando dicho valor a la reserva, así mismo, esta bonificación esta afecta a las contribuciones al IGSS correspondientes, por lo que la compañía considera los montos pagados como deducibles de impuestos. El saldo inicial de dicha provisión es de Q. 1,760,915 de los cuales en el año 2015 se pagaron Q. 930,524 y se provisionó pagar en años siguientes un monto de Q. 1,104,159

Al momento de ser creada la provisión por bono a empleados, se genera una diferencia temporaria que se revertirá en el momento que se liquide (pague) y dichos salarios sean reportados al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, y por ende serán deducibles.



Hoja Técnica No. 28
Provisión bono adicional a empleados
 Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017

Impuesto Sobre la Renta Diferido

Referencia: **HT-28**

Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18

Revisado por: C.A. Sutuj 11/01/18

A continuación se detalla la forma en que se origina la diferencia temporaria por la provisión para el bono adicional:

Datos:

Forma en que se origina:	Reserva para el pago del bono adicional
Forma en que se liquida:	Cargos por pagos a los colaboradores
Provisión saldo inicial:	Q. 1,760,915
Cargos a la provisión	Q. 930,524

a) Determinación del monto deducible en el futuro

Descripción	GTQ
Provisión bono adicional - saldo inicial	1,760,915
(+) Provisión gasto 2017 (deducible en años futuros)	1,104,159
(-) Cargos a la reserva (deducible en 2017)	930,524
(=) Total provisión deducible en ejercicios futuros	1,934,550

b) Determinación de la diferencia temporaria

Base contable del pasivo	1,934,550	
(-) Será deducible de impuestos	1,934,550	
No será deducible de impuestos	0	
(=) Base fiscal del pasivo	0	
Diferencia temporaria deducible (imponible)	1,934,550	HT-21
ISR diferido activo (25%)	483,637	a/

a/ La diferencia será deducible cuando se pague el bono a los empleados y se haga la contribución al IGSS.

4.9.9 Arrendamiento financiero (leasing)

El arrendamiento financiero se refiere a una modalidad de arrendamiento en la que se da un bien en usufructo a cambio de una remuneración pactada, esta tiene la particularidad de que al final del plazo establecido, se cuenta con una opción de compra de dichos bienes, el cual puede o no ser ejecutada. El tratamiento especial requerido por la NIC 17 genera dos diferencias temporarias relacionadas, respecto a su tratamiento fiscal, el cual se analiza a continuación:

Partida / Base	Requerimiento NIIF	Tratamiento fiscal	Diferencia temporaria
Arrendamiento financiero (leasing) P. 20 y 25 NIC 17 Art. 21 N. 13 LAT Art. 25 LAT	El bien se contabiliza como activo de la entidad y se deprecia conforme la vida útil según políticas para bienes similares. Se contabiliza un pasivo por el valor del activo, el cual será el menor entre el valor razonable o el valor presente de los pagos mínimos.	No se regula lo relativo a arrendamiento financiero; si se acepta la deducibilidad de las cuotas de arrendamiento operativo, por lo que las entidades optan por darle el mismo tratamiento. No se admite depreciación sobre bienes que no son propiedad (legal) de la entidad.	Al reconocer el bien arrendado como propio se tendrá un activo con base fiscal inexistente, así también existirá un pasivo contable sin base fiscal, por lo que se originarán dos diferencias, las mismas se reversarán conforme se deprecie el activo y se paguen las cuotas del pasivo.

Al inicio del año se adquirieron cuatro camiones de volteo por medio de arrendamiento financiero, el contrato tiene un plazo de 48 meses con cuotas pagaderas mensualmente por un monto de Q. 59,647, lo que significa una renta anual de Q. 2,863,056. También se adquirieron cuatro vehículos por arrendamiento financiero, cuyo contrato es por Q. 5,250,000 con pagos mínimos mensuales de Q. 109,375.



Hoja Técnica No. 29
Activos y pasivos por operación Leasing
Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017

Impuesto Sobre la Renta Diferido

Referencia: **HT-29**

Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18

Revisado por: C.A. Sutuj 11/01/18

A continuación se detalla los dos tipos de diferencias temporarias generadas para cada activo adquirido por medio de leasing, de los cuales una será deducible y la otra imponible, siendo el efecto entra ambos, el resultado real:

a) Camiones Leasing

Fecha de inicio del arrendamiento 01/01/2017
Valor del contrato 2,863,068
Años plazo 4
Depreciación contable 33.33%

Análisis del activo (camiones)

Valor del activo adquirido
Depreciación corriente contable (33.33%)
Depreciación corriente fiscal (20%)

Valor en libros al 31/12/2017

Diferencia temporaria deducible (imponible)

ISR diferido pasivo (25%)

Base contable	Base fiscal
2,863,068	0
(954,261)	0
<hr/> 1,908,807	<hr/> 0
	(1,908,807)
	<u>(477,201) a/</u>

Análisis del pasivo (pagos leasing)		
	Leasing al inicio del arrendamiento	2,863,068
	Pagos mínimos realizado en 2017	715,767
(=)	Base contable del pasivo al 31/12/2017	2,147,301
(-)	Será deducible en el futuro	2,147,301
	No será deducible en el futuro	
(=)	Base fiscal del pasivo al 31/12/2017	0 HT-21
	Diferencia temporaria deducible (imponible)	2,147,301
	ISR diferido activo (25%)	536,825 a/

b) Vehículos leasing

Fecha de inicio del arrendamiento	01/01/2017
Valor del contrato	5,250,000
Años del contrato	4
Depreciación contable	10%

Análisis del activo (vehículos)

	Base contable	Base fiscal
Valor de adquisición	5,250,000	0
Depreciación corriente contable (10%)	(525,000)	
Cuotas pagadas en 2017		0
Valor en libros al 31/12/2017	4,725,000	0
Diferencia temporaria deducible (imponible)		(4,725,000) HT-21
ISR diferido pasivo (25%)		(1,181,250) a/

Análisis del pasivo (pagos leasing)

	Leasing al inicio del arrendamiento	5,250,000
	Pagos mínimos realizado en 2017	1,312,500
(=)	Base contable del pasivo al 31/12/2017	3,937,500
(-)	Será deducible en el futuro	3,937,500
	No será deducible en el futuro	
(=)	Base fiscal del pasivo al 31/12/2017	0 HT-21
	Diferencia temporaria deducible (imponible)	3,937,500 a/
	ISR diferido activo (25%)	984,375

a/ El impuesto diferido de las partidas de leasing deberá incluir las diferencias temporarias imponibles y deducibles, sin embargo, para efectos de control ambas pueden determinarse por separado como el presente caso.

La particularidad de los arrendamientos financieros es que se genera una diferencia temporaria imponible por el activo reconocido contablemente por el valor del contrato, con una base fiscal nula por la inexistencia de la propiedad del bien y la otra diferencia temporaria deducible que se origina por el pasivo creado contablemente por el valor actual de las cuotas mínimas del contrato, el cual su base fiscal es cero. Ambas diferencias generan impuestos diferidos que al unificarse tienen un efecto final, sin embargo, en el presente caso de presentarán por separado para efectos didácticos.

4.10 Impuesto Sobre la Renta diferido del período

Luego de haber definido los impuestos diferidos acumulados respecto a cada partida del estado de situación financiera, a continuación, se presenta la determinación de los impuestos diferidos que corresponden al año 2017, así como la determinación de los ajustes en caso proceda.

4.10.1 Limitación de reconocimiento

La entidad inició actividades de extracción a inicios del año 2015; se estima que la vida útil del yacimiento sea de 10 años, luego del cierre, a entidad no tiene planeado seguir operaciones en Guatemala. Así mismo, la entidad espera generar beneficios económicos durante los diez años de extracción, por lo que se generarán suficientes ganancias fiscales contra los que compensar los activos por impuestos diferidos cuya reversión se espere dentro del lapso de los 10 años.

La compañía cuenta con una plataforma que utiliza para procesar los minerales; este activo solo será utilizado durante el tiempo del proyecto, luego se dejará de recibir beneficios económicos y por la naturaleza de sus edificaciones no es viable en ninguna manera su venta al finalizar el proyecto. Con base a la vida útil del yacimiento, la depreciación debe agotarse en este tiempo contablemente.

Por lo anterior, la compañía genera una diferencia temporaria deducible, derivado que contablemente se deprecia a 10 años y fiscalmente a 20 años, no obstante, derivado que el proyecto finalizará en el año 2024 y el activo generará gastos deducibles hasta el año 2034 (20 años), a partir del año 2025 habrá cerrado el proyecto, no se generarán ingresos tributables.

En el período 2017 luego de realizar el análisis de la situación de la plataforma, decidió reversar el impuesto diferido reconocido por al 31 de diciembre de 2016

por Q.2,232,153, derivado que se determinó que el mismo no se podrá recuperar debido a que la entidad únicamente generará beneficios económicos imponibles durante 10 años (vida del proyecto), por lo que no habrá obligaciones por impuestos contra los cuales compensar dicho activo. A continuación, se presenta la partida de reversión producto del análisis anterior.

Póliza # 04

Número	Cuenta	Debe	Haber	Naturaleza
6002-3-949	Impuesto Sobre Utilidades diferido	2,232,153		Gasto
1701-03-19	Activos por Impuestos Diferidos		2,232,153	Activo
Reversión de activo por impuestos diferidos correspondiente a la Plataforma por considerarse no recuperable.		2,232,153	2,232,153	

El ajuste realizado por la limitante en el reconocimiento de impuestos diferidos afecta el gasto del período, derivado que el mismo se debe a una reconsideración de los impuestos diferidos registrados en los estados financieros.

4.10.2 Determinación del ISR diferido del período 2017.

Para determinar el impuesto diferido que debe afectar el resultado del ejercicio, se deber realizar un comparativo entre los saldos de los activos y pasivos por impuestos diferidos del año anterior contra los saldos determinados para el año corriente, con el fin de verificar los cambios que hubo en la recuperación y generación de impuestos.

Los cambios en los impuestos diferidos pueden ser nuevos: cuando se generan diferencias temporarias en el período, incrementos: cuando la diferencia temporaria se hace mayor con el paso de los años, reversiones: cuando ya se está en la fase de recuperación o liquidación de las diferencias, y ajustes: cuando producto del análisis de una transacción, se concluye que un impuesto diferido no corresponde su reconocimiento.



Hoja Técnica No. 30
Determinación del impuesto diferido del período
 Cifras expresadas en Quetzales (GTQ)

Proyectos Minerales, S.A.
 Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017
Impuesto Sobre la Renta Diferido

Referencia: **HT-30**
 Hecho por: J.M. Ruíz 07/01/18
 Revisado por: C.A. Sutuj 11/01/18

Descripción	ISR diferido al 2016		Determinación 2017		ISR diferido del período		Ref.
	Activo (A)	Pasivo (B)	Activo (C)	Pasivo (D)	Ingreso/Activo (C-A)	Gasto/Pasivo (D-B)	
Activos							
Inventarios	0		493,206		493,206		
Maquinaria		1,198,585		1,897,170		698,585	
Equipo de seguridad		3,715		5,572		1,857	
Herramientas		2,525		3,788		1,263	
Equipo de computación		597,115		895,672		298,557	
Vehículos		74,573		149,147		74,573	
Mobiliario y equipo camp.		124,533		0		(124,533)	HT-21 b)
Equipo de transporte	126,902		253,804		126,902		
Plataforma	2,232,153		0		0		c)
Gastos de exploración		662,697		994,046		331,349	
Seguro pagado anticipado		750,000		500,000		(250,000)	b)
Camiones Leasing		0		477,202		477,202	
Vehículos Leasing		0		1,181,250		1,181,250	
Pasivos							
Obligaciones Leasing camiones	0		536,825		536,825		
Obligaciones Leasing vehículos	0		984,375		984,375		
Estimación para incobrables	0		61,259		61,259		
Provisión para reforestación	200,000		300,000		100,000		
Provisión bono adicional	440,229		483,638		43,409		
Total	2,999,284	3,413,744	3,113,107	6,103,846	2,345,976	2,690,103	

Total impuesto ingreso	2,345,976	
Total impuesto gasto	2,690,103	
Gasto por impuestos diferidos del período	344,127	a)
Reversión de activo por Plataforma	2,232,153	c)
Total gasto registrado en el período	2,576,280	

a) El gasto o ingreso por impuesto diferido del período es el que resulta entre comparar el activo o pasivo por impuesto diferido del período actual respecto al saldo del año anterior (reconocido el año anterior).

b) Cuando el pasivo por impuesto diferido es revertido, ésta reducción será reflejada como un ingreso si se refiere y se ser refiere a la reversión de un activo se reflejará como un gasto.

c) La depreciación de la Plataforma genera un activo por impuesto diferido, el cual necesitaría 10 años adicionales luego de la finalización del proyecto para ser recuperado, y derivado que la compañía no tiene planes de continuar con operaciones luego de finalizado la extracción, este activo no será recuperable y por ende no debe reconocerse. Respecto al saldo reconocido al cierre 2016, será ajustado en su totalidad en el presente período.

4.11 Reconocimiento del Impuesto Sobre la Renta diferido del período

El registro de los impuestos diferidos debe ser coherente con el origen de las diferencias temporarias y a la forma en que se pretenda recuperar los valores diferidos. En este caso las diferencias generadas por Proyectos Minerales, S.A. se derivan de transacciones que afectan el resultado operativo, por ende, los activos y pasivos diferidos deben afectar el resultado del período, a continuación, las pólizas de los impuestos diferidos que corresponden al año 2017:

Póliza # 05

Número	Cuenta	Detalle	Debe	Haber	Naturaleza
6002-3-949	Impuesto Sobre la Renta diferido		2,690,103		Gasto
	Maquinaria	698,585			
	Equipo de seguridad	1,857			
	Herramientas	1,263			
	Equipo de computación	298,557			
	Vehículos	74,573			
	Mobiliario y equipo camp.	(124,533)			
	Gastos de exploración	331,349			
	Seguro pagado por anticipado	(250,000)			
	Camiones Leasing	477,202			
	Vehículos Leasing	1,181,250			
2601-04-10	Pasivos por Impuestos Diferidos			2,690,103	Pasivo
	Reconocimiento de los pasivos por impuestos diferidos correspondiente al ejercicio 2017.		2,690,103	2,690,103	

Póliza # 06

Número	Cuenta	Detalle	Debe	Haber	Naturaleza
1701-03-19	Activos por Impuestos Diferidos		2,345,976		Activo
	Inventarios	493,206			
	Equipo de transporte	126,902			
	Obligaciones Leasing camiones	536,825			
	Obligaciones Leasing vehículos	984,375			
	Estimación para incobrables	61,259			
	Provisión para reforestación	100,000			
	Provisión bono adicional	43,409			
6002-3-949	Impuesto Sobre la Renta diferido			2,345,976	Ingreso
	Reconocimiento de los activos por impuestos diferidos correspondiente al ejercicio 2017.		2,345,976	2,345,976	

4.12 Informe

La compañía debe realizar las revelaciones requeridas por la NIC 12 Impuestos a las Ganancias, en las notas a los estados financieros; el objetivo de las mismas es que el usuario de los estados financieros pueda conocer de forma general el impacto de los impuestos en el resultado de la compañía, cambios en obligaciones y derechos impositivos, impacto de las modificaciones de la tasa impositiva u otros sucesos relacionado a los cargos por impuestos.

INFORME



Proyectos Minerales, S.A.

Guatemala, 08 de enero 2016

Lic. Juan Paiz Andrade
Gerente General
Proyectos Minerales, S.A.

Estimado Lic. Paiz,

De acuerdo con el nombramiento No. NI-FIN 03-2018 de fecha 02 de febrero de 2018, en donde se solicita que se realice la evaluación de los impuestos diferidos, con la finalidad observar la aplicación correcta de las Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF- y al mismo tiempo se observe el cumplimiento con los preceptos establecidos en la Ley de Actualización Tributaria. correspondientes al período iniciado del 01 de enero al 31 de diciembre 2017, a continuación, le detallamos los principales resultados de la misma, los cuales serán presentados en los siguientes apartados para su mejor comprensión:

- a) Nota de impuestos reconocidos en el período
- b) Situaciones importantes relacionados a los impuestos diferidos

Quedamos atentos a cualquier duda o consulta al respecto.

Saludos cordiales.

Director Financiero
César Augusto Sutuj Tay

a) Nota de impuestos reconocidos en el período

A continuación, se presentan los estados financieros finales, con la respectiva referencia a la integración de impuestos correspondiente:



Proyectos Minerales, S.A.

Al 31 de diciembre de 2017

Estado de situación financiera

Cifras expresadas en quetzales (Q)	Nota	Al 31 de diciembre de 2017	Al 31 de diciembre de 2016
Activos			
Efectivo y equivalentes al efectivo		17,263,468	5,245,876
Cuentas por Cobrar		19,949,031	10,302,345
Inventario		10,224,422	8,654,000
Impuestos por cobrar		4,739,138	4,974,450
Otros activos corrientes		5,015,397	2,804,314
Activos corrientes		57,191,455	31,980,985
Inversiones		6,809,029	6,809,029
Terrenos		15,000,000	15,000,000
Propiedad, planta y equipo		117,643,544	130,580,642
Activos intangibles y plusvalías		29,576,459	32,945,335
Seguros anticipados		2,000,000	3,000,000
Activo por impuestos diferidos	No. 1	3,113,107	2,999,284
Activos no corrientes		174,142,139	191,334,290
Total activos		231,333,594	223,315,275
Patrimonio			
Capital en acciones		1,000,000	1,000,000
Reservas		4,825,837	4,245,698
Resultado del período		19,335,933	18,345,670
Ganancias acumuladas		86,039,592	67,693,922
Total patrimonio		111,201,362	91,285,290
Pasivos			
Arrendamientos financieros		6,084,801	0
Beneficios a los empleados		12,373,892	12,376,508
Préstamos a largo plazo		45,000,000	60,500,000
Pasivo por impuestos diferidos	No. 1	6,103,846	3,413,744
Pasivos no corrientes		69,562,540	76,290,252
Cuentas por pagar		1,481,007	7,894,454
Provisiones		1,200,000	800,000
Otros beneficios a empleados		1,934,550	1,760,915
Regalías por pagar		26,018,761	24,423,781
Préstamos a corto plazo		15,500,000	15,500,000
Otros pasivos a corto plazo		4,340,221	5,360,583
Pasivos por impuestos corrientes		95,154	0
Pasivos corrientes		50,569,692	55,739,733
Total pasivos		120,132,232	132,029,985
Total pasivos y patrimonio		231,333,594	223,315,275



Proyectos Minerales, S.A.

Del 01 de enero al 31 de diciembre 2017

Estado del resultado

Cifras expresadas en quetzales (Q)	Nota	Período 2017	Período 2016
Operaciones continuas			
Ingresos de actividades ordinarias		198,804,386	173,443,646
Costo de ventas		(121,764,279)	(104,007,878)
Ganancia bruta		77,040,107	69,435,768
Otros ingresos		3,389,561	2,186,428
Gastos de operación y ventas		(45,342,373)	(41,024,962)
Otros gastos		(521,091)	(521,091)
Resultado de actividades de operación		34,566,205	30,076,143
Ingresos financieros		151,536	123,765
Gastos financieros		(1,789,500)	(1,789,500)
Ganancia antes de impuesto a las ganancias		32,928,241	28,410,408
Gastos por impuestos a las ganancias	No. 1	(13,592,308)	(10,064,738)
Ganancia del período		19,335,933	18,345,670

El gasto por impuestos a las ganancias comprende Impuesto Sobre la Renta -ISR- corriente y el Impuesto Sobre la Renta diferido. A continuación, se detallan los aspectos más importantes relativo al ISR asumido por la compañía durante el período 2017.

Legislación de Impuesto Sobre la Renta: a partir del 1 de enero de 2013 entraron en vigencia las normas de Impuesto Sobre la Renta contenidas en el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012. Estas nuevas normas contemplan los siguientes cambios en materia de impuestos:

Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas consistente en aplicar una tasa del 25% (28% para 2014 y 31% para 2013) sobre la renta imponible determinada a partir de la utilidad contable. Cabe destacar que para los años 2015, 2016 y 2017 la compañía seleccionó este Régimen.

Además, se creó un nuevo Régimen Sobre Rentas de Capital, Ganancias y Pérdidas de Capital el cual establece una tasa del 10% para las rentas de capital mobiliaria e inmobiliaria, así como para las ganancias de capital netas.

a) Impuestos reconocidos en el resultado del período

Los componentes principales del gasto por Impuesto Sobre la Renta reconocidos en el resultado del período se revelan a continuación, de forma separada como lo requiere el párrafo 79 de la NIC 12.

6002-3-945	Impuesto Sobre Utilidades 25%	10,945,383
6002-3-946	Impuesto Sobre Ganancias y Rentas de Capital	70,191
6002-3-949	Impuesto Sobre Utilidades diferido	2,576,280
Total impuestos reconocidos en resultados		13,592,308

Referencia normativa	Cifras expresadas en quetzales (Q)	Al 31 de diciembre de 2015	Ref.
	Gasto por impuestos corrientes		
NIC 12. 80 (a)	Año corriente	9,965,465	A/
NIC 12. 80 (b)	Ajustes por períodos anteriores	1,050,564	B/
	Sub-total impuestos corrientes	10,016,029	
	Gasto por impuestos diferidos		
NIC 12. 80 (c)	Nacimiento y reversión de diferencias temporarias	344,127	C/
NIC 12. 80 (f)	Reducción de activos por impuestos diferidos por cambio en estimación de recuperabilidad	2,232,153	D/
	Sub-total impuestos diferidos	2,576,280	
	Total gasto (ingreso) por impuestos a las ganancias	13,592,308	

- A.** Corresponde al impuesto determinado para el presente período, tanto del Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas, como las pagadas como Rentas y Ganancias de Capital, determinados con apego a la Ley de Actualización Tributaria.
- B.** Se refiere a la rectificación del año 2015, por gastos no deducibles generados por no contar con documentación legal de soporte no considerados inicialmente.
- C.** Corresponde a la generación y reversión de diferencias temporarias que tienen un efecto en el reconocimiento de los impuestos diferidos para el presente período.
- D.** Ver la sección de implicaciones para mayor detalle.

b) Conciliación de la tasa efectiva impositiva

La conciliación de la tasa efectiva impositiva, tiene como objetivo detallar las transacciones del período que tuvieron un efecto en la determinación de los impuestos. En el presente caso la tasa impositiva se situó en un 41.28% de gastos por impuestos en el período, lo cual representa una desviación significativa a la tasa teórica del 25% establecida en la ley.

Para el año terminado al 31 de diciembre de 2017, la conciliación del Impuesto Sobre la Renta calculado a la tasa legal del 25% y el gasto por Impuesto Sobre la Renta registrado en el estado de resultados y otro resultado integral se presenta a continuación:

Total ingresos	202,345,483
(-) Total gastos	<u>183,009,551</u>
(=) Utilidad neta	<u>19,335,933</u>
(+) Impuestos a las ganancias	13,592,308 (*)
Utilidad antes de impuestos	32,928,241

Cifras expresadas en quetzales (Q)	Base	Tasa	Conciliación del gasto (ingreso)	Conciliación de la tasa efectiva	Ref.
Utilidad antes de impuestos			32,928,241		
Impuestos sobre utilidad antes de impuestos (25%)			8,232,060	25.00%	E
Intereses del exterior no afectas a impuesto	356,530	25%	-89,133	-0.27%	F
Rentas y ganancias de capital sujeta a tasa del 10%	701,911	15%	-105,287	-0.32%	G
Impuestos pagados de períodos anteriores	N/A	25%	1,050,564	3.19%	H
Reversión de activo por impuesto diferido	N/A	25%	2,232,153	6.78%	I
Efecto de gasto no deducible por regalías	4,334,205	25%	1,083,551	3.29%	J
Efecto de gasto no deducible de la plataforma	4,464,306	25%	1,116,077	3.39%	J
Efecto de gastos no deducibles generales	289,291	25%	72,323	0.22%	J
Total gasto (ingreso) por impuestos a las ganancias		(*)	13,592,308	41.28%	

- E.** Comprende al impuesto determinado aplicando a la ganancia antes de impuestos (financiero), el tipo impositivo del 25% de acuerdo al artículo 36 de la Ley de Actualización Tributaria.
- F.** Los intereses del exterior se consideran no afectas impuestos, derivado del principio de territorialidad establecida en el artículo 3 y 4 de la Ley de Actualización Tributaria, por lo que no tiene efectos en el impuesto registrado en contabilidad.
- G.** Las ganancias y rentas de capital están sujetas a un tipo impositivo del 10%, de acuerdo con el artículo 92 del Decreto No. 10-2012, por lo que se eliminó el efecto de la diferencia de tasas, es decir el 15% (25% - 10%).
- H.** Corresponde al pago adicional de ISR correspondiente al año 2015, producto de gastos sin documentación de soporte no considerados en la declaración de dicho año.
- I.** La reversión del activo por impuestos diferidos relacionado a la Plataforma genera el reconocimiento de un gasto adicional del impuesto diferido, el cual no se relaciona al nacimiento o reversión de diferencias temporarias del período.

- J.** Los gastos no deducibles no recuperables del período generan un ISR mayor del que se generaría si dichos gastos fueran deducibles (exceso en regalías, depreciación de la Plataforma del año 2017 y los gastos no documentados)

c) Integración y movimiento de los impuestos diferidos del período

La tasa para calcular el impuesto sobre la renta diferido para el año terminado al 31 de diciembre de 2017 es de 25%, que corresponde a la tasa que estará vigente en los años en que se espera que se reversen las partidas temporarias. El movimiento del Impuesto Sobre la Renta diferido se detalla a continuación:

Descripción	2016		2017		Movimiento	
	Activo	Pasivo	Activo	Pasivo	Ingreso/ Activo	Gasto/ Pasivo
Activos						
Inventarios	0	0	493,206	0	493,206	
Maquinaria	0	1,198,585	0	1,897,170		698,585
Equipo de seguridad	0	3,715	0	5,572		1,857
Herramientas	0	2,525	0	3,788		1,263
Equipo de computación	0	597,115	0	895,672		298,557
Vehículos	0	74,573	0	149,147		74,573
Mobiliario y equipo camp.	0	124,533	0	0		(124,533)
Equipo de transporte	126,902	0	253,804	0	126,902	
Plataforma	2,232,153	0	0	0	0	
Gastos de exploración	0	662,697	0	994,046		331,349
Seguro pagado por anticipado	0	750,000	0	500,000		(250,000)
Camiones Leasing	0	0	0	477,202		477,202
Vehículos Leasing	0	0	0	1,181,250		1,181,250
Pasivos						
Obligaciones Leasing camiones	0	0	536,825	0	536,825	
Obligaciones Leasing vehículos	0	0	984,375	0	984,375	
Estimación para incobrables	0	0	61,259	0	61,259	
Provisión para reforestación	200,000	0	300,000	0	100,000	
Provisión bono adicional	440,229	0	483,638	0	43,409	
Total	2,999,284	3,413,744	3,113,107	6,103,846	2,345,976	2,690,103

	K/	L/	N/	N/
Total impuesto ingreso		2,345,976		
Total impuesto gasto		2,690,103		
Gasto por impuestos diferidos neto		344,127		
Reversión de activo por Plataforma		2,232,153		
Total gasto registrado en el período		2,576,280		

- K.** Corresponde a los activos por impuestos diferidos reconocidos por la entidad al cierre del año 2015; estas partidas constituyen el activo que se espera recuperar por medio de reducciones de impuestos en pagos futuros.
- L.** Comprende el pasivo por impuestos diferidos reconocido por la entidad al cierre del año 2015; el cual detalla e las partidas que generarán beneficios económicos imponibles.
- M.** Se refiere a los impuestos diferidos producto del nacimiento y reversión de diferencias temporarias imponibles y deducibles durante el período 2015. En tal importe no se incluyen el reconocimiento o ajustes de impuestos diferidos de períodos anteriores.

El importe en libros de un activo por impuestos diferidos es revisado al final de cada período sobre el que se informa y se debe reducir el importe del saldo del activo por impuestos diferidos, en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal, en el futuro, como para permitir que se recupere la totalidad o una parte del activo.

b) Situaciones importantes relacionados a los impuestos diferidos

Durante la evaluación del presente año se determinó que el activo por impuesto diferido relacionado la Plataforma, no será recuperable derivado que se confirmó que la entidad no tendrá suficientes diferencias temporarias imponibles que vayan a ser reversadas en esos períodos, así mismo, derivado que el proyecto finalizará en el año 2024, del año 2025 en adelante la entidad no generará ganancias fiscales contra las cuales compensar tal activo. Por lo anterior, en el presente período se ajustó el monto reconocido al cierre del año 2016.

El ajuste por la depreciación de la plataforma, tiene un impacto significativo por impuestos diferidos, provocando que la compañía incurra en gastos adicionales por la no recuperación de este rubro, de Q.2,232,153 durante el año 2017 y un gasto anual de Q.1,116,076 para cada año hasta finalizar el proyecto.

De acuerdo a la evaluación realizada, la compañía cumple en todos los aspectos, los requerimientos de la NIC 12 y lo establecido en la Ley de Actualización Tributaria.

CONCLUSIONES

1. Al realizar el análisis de los impuestos diferidos por el método del pasivo basado en el balance, permitió a la entidad identificar limitaciones en el reconocimiento del impuesto diferido activo relacionado a la diferencia temporaria de la plataforma, mismo que no podía ser recuperado, faltando así al requisito principal para ser considerado como activo, debiéndose ajustar en el presente período.
2. El efecto del reconocimiento de los impuestos diferidos en el estado de resultado fue el incremento del gasto por impuestos diferidos; esto conjuntamente con el análisis del pasivo por impuestos diferidos de seis millones y del activo por impuestos diferidos de tres millones reconocido al cierre del año 2017, indica que la entidad tendrá impuestos mayores a pagar en el futuro cuando dichos impuestos diferidos se conviertan en corriente.
3. Conforme a los resultados obtenidos se confirma la hipótesis planteada, derivado que las consecuencias de no reconocer los impuestos diferidos conforme a las disposiciones de las NIIF y las leyes fiscales, son principalmente: incumplir en la determinación del ISR del período conforme a la Ley de Actualización Tributaria, no revelar adecuadamente los efectos fiscales futuros de la entidad y no contar con el soporte técnico (conciliación) que demuestre que aun aplicando NIIF, la entidad no deja de cumplir con las reglas de tributación.
4. Una de las competencias más importantes del Contado Público y Auditor encargado del área de impuestos, es el conocimiento de los impuestos corrientes y diferidos, el cual le permitirá tener los argumentos técnicos y legales para soportar o explicar los cuestionamientos que realice la Administración Tributaria acerca del pago del Impuesto Sobre la Renta.

RECOMENDACIONES

1. Se da la instrucción al encargado de impuestos, para que anualmente realice la determinación de los impuestos diferidos por el método del pasivo basado en el balance, el cual se debe contener como mínimo los siguientes apartados: la determinación de la base contable y fiscal de los activos y pasivos, el análisis de las diferencias, la medición de los impuestos diferidos, las limitaciones al reconocimiento y los montos a reconocer en el período.
2. El departamento de finanzas por intermedio de su encargado de impuestos, debe medir anualmente la forma en que los impuestos diferidos se irán pagando, lo cual deberá demostrar por medio de un reporte del movimiento de los impuestos diferidos, lo anterior con el fin de medir el impacto en los impuestos del período.
3. El departamento de finanzas deberá aplicar procedimientos de control interno que asegure que los impuestos diferidos de la entidad, sean determinados con apego a lo establecido en las normas de contabilización NIIF, especialmente en lo que respecta a la NIC 12 Impuestos a las ganancias y que también aseguren la plena observancia de la Ley de Actualización Tributaria u otras leyes fiscales que puedan sustituir a esta en el futuro.
4. El personal que integre el departamento de finanzas, especialmente el área de impuestos, deben ser profesionales que dominen ampliamente el tema de impuestos diferidos, las NIIF y las leyes fiscales, lo anterior con la finalidad de que estos estén en la capacidad de solventar cualquier requerimiento por parte de la Administración Tributaria. Para los trabajadores actuales, deberán ser sometidos a un programa de capacitación sobre dichos temas.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Asamblea General del Colegio de Contadores Públicos y Auditores. (2012) Estatuto del Colegio de Contadores Públicos y Auditores. Guatemala. 11 Páginas.
2. Asamblea Nacional Constituyente. (1985). Constitución Política de la República de Guatemala. Guatemala. 76 páginas.
3. Caffanera de J. Elena. (1959). Diccionario de Jurisprudencia Chilena. Editorial Jurídica de Chile. Chile. 345 Páginas.
4. Comité de Normas Internacionales de Contabilidad -IASC-. (2008). NIC 22 Combinaciones de Negocios. Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad -IASC Foundation-. Inglaterra. 71 Páginas.
5. Congreso de la República de Guatemala. (1970). Decreto No. 2-70. Código de Comercio de Guatemala. Guatemala. 202 páginas.
6. Congreso de la República de Guatemala. (1992). Decreto No. 27-92. Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus Reformas. Guatemala. 51 páginas.
7. Congreso de la República de Guatemala. (1997). Decreto No. 43-97 Ley de Minería. Guatemala. 43 páginas.
8. Congreso de la República de Guatemala. (2012). Decreto No. 10-2012 y sus Reformas. Ley de Actualización Tributaria. Guatemala. 25 páginas.

9. Congreso de la República de Guatemala. (1947). Decreto No. 330 y sus Reformas. Código de Trabajo. Guatemala. 356 páginas.
10. Congreso de la República de Guatemala. (2008). Decreto No. 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad. Guatemala. 7 páginas.
11. Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera -IASB-. (2014). Fundación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad - IFRS Foundation-. Inglaterra. 1636 páginas.
12. Del Pozo, R. (s.f.). Los gastos de exploración, evaluación y desarrollo de recursos minerales y sus implicancias en la valuación de activos. Simposio llevado a cabo en Gestión Minera II Congreso Internacional, Perú.
13. Deloitte Touche Tohmatsu Limited. (2014) Manual de Auditoría para Minería. Chile. 93 páginas.
14. Espinoza Jiménez, R. (2000). Teoría y práctica de los impuestos diferidos. Universidad Autónoma de Baja California. México. 139 páginas
15. Galán H.E. (Ed.) (2004). Mineralogía Aplicada. Madrid: Editorial Síntesis, S.A. 429 páginas.
16. Guevara G. Mauricio. (2014). Propiedad Planta y Equipo. 1ra. Edición. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, México (2015).
17. Jiménez Cano, José J. (2010). NIC/NIIF Supuestos Prácticos. Folleto electrónico. Colombia. 514 Páginas.

18. KPMG Cutting Through Complexity. (2013). Guía para estados financieros anuales – Revelaciones Ilustrativas. Chile. 152 páginas.
19. Lée L.S. & Bonilla M.I. (2009). La Minería en Guatemala: una Oportunidad para el Desarrollo. Centro de Investigaciones Económicas Nacionales -CIEN-.
20. Organismo Ejecutivo de Guatemala. (2013). Acuerdo Gubernativo No. 213-2013. Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria. Guatemala. 30 Páginas.

WEBGRAFÍA

21. Ecopetrol, S.A. (2014). Estructura Organizacional. Colombia. Recuperado de http://www.ecopetrol.com.co/wps/portal/es/?urile=wcm%3Apath%3A/EcopetroI_ES/Ecopetrol/nuestra-empresa/Quienes-Somos/acerca-de-nosotros/Estructura-Organizacional/Organigrama. Consultado el 20 de febrero de 2017.
22. IFRS Foundation. (2017) International Financial Reporting Standards Foundation. Reino Unido, Londres. Recuperado de <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/guatemala/> Consultado el 25 de febrero de 2017.
23. Ministerio de Energía y Minas. (2017). Licencias Vigentes y Solicitudes en Trámite. Guatemala. Recuperado de <http://www.mem.gob.gt/mineria/estadisticas-mineras/licencias-vigentes-y-solicitudes-en-tramite/>. Consultado el 10 de octubre de 2017.
24. Montana Exploradora de Guatemala, S.A. (2003). Estudio de Evaluación de Impacto Ambiental y Social “Proyecto Mina Marlin”. Recuperado de http://goldcorpguatemala.com/wp-content/uploads/2015/09/EIAS-Proyecto-Minero-Marlin.pdf_Resumen-Ejecutivo.pdf. Consultado el 23 de marzo de 2017.
25. Real Academia Española. Diccionario de la lengua española (2007). Recuperado de <http://dle.rae.es/?id=DjmZfpP>. Consultado el 24 de abril de 2107.