

CP, PCFI y MF Edgar Ulises Hernández Campos

Egresado de la Universidad De La Salle Bajío, A.C. (Contador Público y Máster en Fiscal)

Director General de Hernández Campos Contadores Públicos, S.C.

Director General de HER CAM Consulting & Trainer, SC

Reconocido como EL PROFESIONISTA COLEGIADO DISTINGUIDO por el Colegio de Contadores Públicos de León, AC

Reconocido como EL PROFESIONISTA COLEGIADO DISTINGUIDO por el Gobierno del Estado de Guanajuato

Reconocido como EL FISCALISTA.NET del año por parte de la Asociación Nacional de Fiscalistas.net, AC

Reconocido como EL PROFESOR COLEGIADO DISTINGUIDO por el Colegio de Contadores Públicos de León, AC

Socio Activo del Colegio de Contadores Públicos de León, A.C.

Miembro de la Comisión de Investigación Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de León, A.C.

Miembro de la Comisión Fiscal Regional región Centro-Occidente del IMCP

Miembro del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Catedrático del área fiscal y contable durante 21 años consecutivos en la licenciatura en Contaduría Pública y maestría en Fiscal en la Universidad de la Salle Bajío, Universidad Iberoamericana Campus León, Universidad del Valle de Atemajac, Universidad de la Escuela Profesional de Ciencias y Artes y Universidad de León Campus León.

Conferencista en 31 Estados del País en temas contables y fiscales en Universidades, Foros, Colegios de Empresarios y de Contadores

Expositor ante el Servicio de Administración Tributaria y Servicio de Administración Tributaria del Estado de Guanajuato

Articulista de: PAF, Nuevo Consultorio Fiscal, Fiscalistas, Agenda Contable, Offix Fiscal Síndico del Contribuyente ante el SAT de 2001-2007

Miembro de la Asociación Nacional de Especialistas Fiscales Delegación Guanajuato (ANEFAC)

e-mail: edgar_ulises@hotmail.com

e-mail: direccion@hernandezcampos.com.mx

Tratamiento Contable y Fiscal en la venta de activos fijos. (Efectos en el ISR e

HERNÁNDEZ CAMPOS

asesores fiscal - laboral - contable

Introducción.

Las personas físicas y las morales, para llevar a cabo las actividades de sus negocios, requieren de la utilización de ciertos bienes, pudiendo ser muebles o inmuebles. Por ejemplo, en una fábrica, un rubro importante es el comprendido por la maquinaria, en una oficina, los equipos de cómputo, en una importadora, la bodega de almacenaje, etc.

A los activos que se utilizan en los negocios, con la finalidad de utilizarlos, y no la de enajenarlos, se les denomina "Activos Fijos". También, en el área de finanzas encontramos definiciones para los activos fijos tales como Inversiones o Capital de Trabajo. Es de resaltar que una de las principales características de estos activos, es la de ser permanentes en la empresa, es decir, estarán ahí, dentro de la empresa, generando utilidades hasta que dichos bienes dejen de ser útiles por el paso del tiempo (Que agoten su monto por la depreciación) o bien, hasta que las empresas decidan enajenarlos con la finalidad de adquirir activos fijos nuevos, o bien, deciden la venta de los mismos para obtener liquidez en las circunstancias.

Los activos fijos que se utilizan dentro de las empresas sufren deméritos, precisamente por el uso que se le da y por el paso del tiempo. A esta pérdida de valor de los bienes se les conoce como "depreciación" y en materia contable, dicha depreciación deberá de reconocerse como un gasto, y en materia fiscal como una deducción autorizada (Deducción de Inversión). Independientemente del enfoque, contable o fiscal que se le da a la pérdida de valor de los bienes; es muy importante considerar dicha depreciación o deducción fiscal, toda vez, que el vender un activo fijo, considerando el valor de la compra (Monto Original de la Inversión) menos el demérito sufrido en un lapso de

tiempo (Depreciación), nos dará un valor actual aproximando de lo que se supone el bien en cuestión debe de costar, desde que se adquirió y hasta que el mismo sea enajenado.

Nota: Es muy común que los términos de “depreciación” y el de “deducción de inversión” sean homologados en la práctica profesional, sin embargo, en nuestra opinión, si bien es cierto, pueden tener ciertas similitudes por los conceptos a los que se refieren, también lo es que en materia contable el término correcto es de depreciación regulado por las Normas de Información Financiera, en el boletín C-6 de dichas normas; siendo el término correcto en materia fiscal el de deducción de inversión, que es la partida permitida por la LISR para los efectos de poder restar ese concepto de los ingresos acumulables.

Importante es resaltar, que en el caso de los terrenos, al contrario de lo que sucede con los demás activos fijos, al pasar el tiempo, en lugar de perder una parte de su valor por el uso, dichos bienes incrementan su valor. A este exceso de valor de los terrenos se le denomina, en el ambiente inmobiliario como “plusvalía”.

En términos de lo dispuesto por los artículos 18 fracción IV (personas morales) y el artículo 101 fracción XI (personas físicas con actividades empresariales y profesionales) ambos de la LISR la utilidad fiscal que resulte en la venta de activos fijos es un ingreso acumulable y por consecuencia deberá declararse en el pago provisional del periodo de la enajenación y en la declaración anual.

En materia del Impuesto al Valor Agregado (IVA), también el precio de venta sería el acto o actividad sujeta al pago del IVA, de acuerdo a la fracción I del artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), sujetándose a las normas de cuantificación y causación contenidas en el Capítulo II de la LIVA, con las excepciones en la causación de este gravamen de acuerdo al artículo 9 de la LIVA. No debemos omitir también que respecto al importe y momento de causación que servirá de base para el cálculo del IVA, estaremos sujetos en lo conducente al artículo 1-B de la LIVA en las diversas circunstancias en que aplique dicha norma.

Así las cosas, en el presente artículo, analizaremos los procedimientos contables y fiscales que debemos de considerar cuando en las empresas se enajenan activos fijos, ya que del correcto registro contable dependerá de contar con información financiera fidedigna que nos permita tomar decisiones y en materia fiscal nos permitirá cumplir con apego a las leyes el correcto pago de nuestros impuestos.

HERNÁNDEZ CAMPOS
asesores fiscal - laboral - contable

Enajenación de Terrenos.

Como hemos precisado en líneas anteriores, los terrenos, al paso del tiempo, en lugar de perder su valor, lo incrementan y por consecuencia, no son bienes sujetos a depreciación o deducción de inversión.

Con los siguientes datos, calcularemos la utilidad (pérdida) contable y fiscal que resulta en una operación de enajenación de un terreno:

Nota: El procedimiento a seguir en la venta de terrenos en lo que respecta al ISR está contenida en el artículo 19 de la Ley de la materia.

La empresa ABC, S.A. nos muestra la siguiente información para que le sea determinada la utilidad (pérdida) contable y fiscal en la venta de uno de sus terrenos.

Concepto	Importes
Monto Original de la Inversión	\$ 1,200,000.00
Fecha de Adquisición del bien	15-Oct-2001
Fecha de venta del bien	10-Ene-2021
Precio de Venta del bien	\$ 7,750,000.00

° **Determinación de la utilidad (pérdida) contable en la venta del terreno:**

Concepto	Importes
Precio de Venta	\$ 7,750,000.00
(-) Monto Original de la Inversión	\$ 1,200,000.00
(=) Utilidad (Pérdida) Contable	\$ 6,550,000.00

Nota: Como se puede observar, dentro del valor histórico del terreno no se considera un efecto inflacionario (Reexpresión), de lo que nos resulta una utilidad contable “elevada” en la enajenación.

Para registrar en la contabilidad la venta del bien, corremos en nuestros libros contables el siguiente asiento, considerando que la venta del bien anterior se pactó a crédito.

Nombre de la cuenta	Debe	Haber
Deudores Diversos	7,750,000.00	
Terrenos		1,200,000.00
Otros Ingresos		6,550,000.00
Sumas Iguales	7,750,000.00	7,750,000.00

El razonamiento del asiento anterior radica en que registramos el precio de venta del bien que está pendiente de cobrar (**Deudores Diversos**), y debemos de dar de baja el activo dentro de nuestros libros contables toda vez que al enajenar el terrenos se está “pasando” la propiedad del bien al comprador del mismo, y debemos de considerar la utilidad en la venta en la cuenta de otros ingresos partiendo de que la venta de activos fijos no constituye la principal actividad de la empresa. **(Recuérdese que en términos de lo dispuesto por la fracción I del artículo 9 de la LIVA, la enajenación de los terrenos está exenta de dicho gravamen).**

HERNANDEZ CAMPOS

° **Determinación de la utilidad (pérdida) fiscal en la venta del terreno:**

asesores fiscal - laboral - contable

Para efectos fiscales, debemos de señalar que el artículo 19 de la LISR, nos determina el procedimiento a seguir en la venta de los terrenos entre otros bienes. Un punto, que en mi opinión es importante resaltar, es que el texto del artículo 19 señala lo siguiente:

“Artículo 19. Para determinar la ganancia por la enajenación de terrenos, de títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto tratándose de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, así como de otros títulos valor cuyos rendimientos no se consideran intereses en los términos del artículo 8 de la presente Ley, de piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera y de las piezas denominadas onzas troy, **los contribuyentes restarán del ingreso obtenido por su enajenación el monto original de la inversión, el cual se podrá ajustar multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se realizó la adquisición y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se realice la enajenación.**

(El texto resaltado es nuestro).

Como apreciamos del texto anterior, la LISR dispone que el Monto Original de la Inversión (MOI) SE PODRÁ actualizar. El término empleado es una opción que se le da al contribuyente, pero, que como veremos más adelante, de no actualizar el costo del terreno sujeto a enajenación, la utilidad fiscal resultante sería igual a la contable originando una utilidad bastante importante en lo que a ingresos acumulables se refiere.

Primeramente debemos de actualizar el costo del terreno con el factor de actualización que resulta de dividir el INPC del mes anterior a la fecha de enajenación entre el INPC correspondiente al mes de adquisición, que en nuestro ejemplo es con los índices de los meses de diciembre de 2020 y octubre de 2001.

Factor de Actualización: 109.2710 2.1777
50.1761

Monto Original de la Inversión	\$ 1,200,000.00
(x) Factor de Actualización	<u>2.1777</u>
(=) MOI Actualizado	<u>\$ 2,613,240.00</u>
Precio de Venta	\$ 7,750,000.00
(-) MOI Actualizado	<u>\$ 2,613,240.00</u>
(=) Utilidad (Pérdida) Fiscal	<u>\$ 5,136,760.00</u>

Como se aprecia, se obtuvo una utilidad fiscal en cantidad de \$ 5'136,760.00 en la enajenación del terreno, misma que será acumulable en el pago provisional del mes en que el terreno se enajenó y en la declaración anual del ejercicio.

Vale la pena anotar que el artículo 19 de la LISR considera que siempre se obtendrá una utilidad fiscal lo que en la práctica no siempre ocurrirá, pero, ¿Qué pasa si en lugar de obtener una utilidad fiscal se obtiene una pérdida fiscal en la venta de terrenos? En el ejemplo que planteamos, se obtuvo una utilidad fiscal como lo hemos apreciado, y hay que señalar que el artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RLISR) establece que, cuando el MOI actualizado sea mayor que el ingreso obtenido por la enajenación de los terrenos (Entre otros bienes), la diferencia será la pérdida que los contribuyentes podrán deducir en los términos de los artículos 25 y siguientes de la LISR en las circunstancias.

HERNÁNDEZ CAMPOS
asesores fiscal, laboral, contable

Un punto importante a resaltar, es que si bien es cierto, los importes fiscales no están reflejados en los libros de contabilidad de la empresa, también es cierto, que dichos importes se pueden registrar en cuentas de orden y se tendrá un control más efectivo de las partidas fiscales. El registro en cuentas de orden, incluso está previsto por el artículo 44 del RLISR (*). En la práctica el registro en cuentas de orden de las operaciones fiscales no es muy común, pero en nuestra opinión, es altamente recomendable, toda vez que al elaborar las declaraciones de impuestos, mediante auxiliares de los registros fiscales tendremos a la mano los importes fiscales que no son contables y que deberán de declararse. El asiento en cuentas de orden quedaría de la siguiente manera:

Nombre de la cuenta	Debe	Haber
Ganancia Acumulable en Venta de Terrenos	5,136,760.00	
Utilidad Fiscal en venta de terrenos		5,136,760.00
Sumas Iguales	<u>5,136,760.00</u>	<u>5,136,760.00</u>

(*) Nota: La doctrina contable establece que las reglas para el uso de cuentas de orden son:

- a) Siempre se manejan por pares.
- b) Las cuentas de orden son de tres tipos: Valores ajenos, valores contingentes y valores de registro. Son en estas últimas cuentas de orden, donde registraremos los importes fiscales.
- c) Una de las cuentas será siempre de naturaleza deudora, y otra de naturaleza acreedora.
- d) Al registrar las operaciones en dichas cuentas de orden, se hará contra su cuenta complementaria según la operación de cargo o abono.
- e) Sus saldos serán siempre numéricamente iguales pero de naturaleza contraria, es decir, una tendrá un saldo deudor, y la contra cuenta tendrá saldo acreedor con el mismo importe.

- f) Los nombres de las cuentas serán asignados libremente por el Contador Público, pero, deberán de asignarse nombres que den de la simple lectura, la idea del valor que representan.
- g) Se reflejan en el Estado de Posición Financiera al calce de dicho estado, y se recomienda la inclusión de notas en los estados financieros donde expliquemos los valores registrados en dichas cuentas de orden, no obstante de las demás notas inherentes a los estados financieros.

Enajenación de activos fijos (Equipos de Oficina, Transporte, etc.)

Al enajenar activos fijos que se deprecian por el uso que se les da y por el paso del tiempo, debemos de calcular el valor en libros de los mismos. El valor en libros de los bienes es el MOI menos la depreciación acumulada que tenga dicho bien al día de la enajenación. En materia contable, la determinación de la utilidad o pérdida en venta de activos fijos, es relativamente sencilla de calcular, pero en materia fiscal, de acuerdo al artículo 31 de la LISR, se observa lo siguiente:

“Art. 31.-

...

Quando el contribuyente enajene los bienes o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, deducirá, en el ejercicio en que esto ocurra, la parte aún no deducida. En el caso en que los bienes dejen de ser útiles para obtener los ingresos, el contribuyente deberá mantener sin deducción un peso en sus registros. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los casos señalados en los párrafos penúltimo y último de este artículo.

Los contribuyentes ajustarán la deducción determinada en los términos de los párrafos primero y sexto de este artículo, multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción.

Quando sea impar el número de meses comprendidos en el periodo en el que el bien haya sido utilizado en el ejercicio, se considerará como último mes de la primera mitad de dicho periodo el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del periodo.

...”

(El texto resaltado es nuestro)

HERNÁNDEZ CAMPOS
asesores fiscal - laboral - contable

Analicemos el siguiente ejemplo:

La empresa XYZ, S.A., nos presenta la siguiente información para que le sea determinada la utilidad (pérdida) contable y fiscal en la enajenación del siguiente activo fijo:

Concepto	Importes
MOI de Auto Ford	\$ 174,500.00
Fecha de Adquisición del bien	18-mar-18
Fecha de venta del bien	20-abr-21
Precio de Venta del bien	\$ 52,000.00

Lo primero que debemos de determinar, es la depreciación acumulada del bien, para posteriormente calcular su valor en libros: (Este cálculo se realiza aplicando la técnica contable)

Concepto	Importes
MOI	\$ 174,500.00
(x) % de depreciación	25.00%
(=) Depreciación anual	43,625.00
(/) No. de meses de un ejercicio	12.00
(=) Depreciación mensual	3,635.42
(x) No. de meses de uso completo	36.00
(=) Depreciación acumulada	130,875.00

Nota: La depreciación acumulada se determina por meses COMPLETOS, es decir, no se considera para el cálculo el mes de adquisición ni el de enajenación, con excepción hecha de que si el bien se adquiere el día primero del mes, o se enajena el día último de un mes respectivamente.

Una vez que conocemos el monto de la depreciación acumulada, podemos determinar el valor en libros del bien que la empresa enajena, y dicho concepto se determina restando del MOI la depreciación acumulada del bien a la fecha de enajenación:

Concepto	Importes
MOI de Auto Ford	174,500.00
(-) Depreciación acumulada	130,875.00
(=) Valor en libros	43,625.00

Ahora, la utilidad o pérdida contable en la enajenación de activos, se determina restando del precio de venta del activo fijo el importe del valor en libros del mismo, y obtenemos:

Concepto	Importes
Precio de Venta	\$ 52,000.00
(-) Valor en libros	\$ 43,625.00
(=) Utilidad (Pérdida) Fiscal	\$ 8,375.00

HERNÁNDEZ CAMPOS

Ahora bien, el registro contable de la venta de dicho activo fijo, en los libros de la empresa, quedaría de la siguiente forma: (Supongamos que la operación se paga de contado)

Nombre de la cuenta	Debe	Haber
Bancos	60,320.00	
Dep. acum. de eq. de transporte	130,875.00	
Otros Ingresos		8,375.00
Eq. de Transporte		174,500.00
I.V.A. trasladado		8,320.00
Sumas Iguales	191,195.00	191,195.00

Determinación de la utilidad (pérdida) fiscal en la venta de activos fijos:

Ahora, para calcular la utilidad o pérdida fiscal en venta de activos, debemos de aplicar en lo conducente el artículo 31 de la LISR. Es importante señalar, que la redacción del artículo en comento es difícil y confusa, por lo que se tratará de fincar un procedimiento que sirva de guía en el cálculo de los conceptos en estudio.

Lo primero que debemos de calcular, es el MOI pendiente de deducir histórico, que para nuestro caso, es el anteriormente denominado, **valor en libros**. El valor en libros y el MOI pendiente de deducir histórico, podemos afirmar que se refieren al mismo concepto, pero en materia contable de

acuerdo a las Normas de Información Financiera (NIF's) la denominación aplicable es valor en libros, mientras que el MOI pendiente de deducir, es el concepto legal establecido en la LISR. Así las cosas, una vez determinado el MOI pendiente de deducir, debemos de actualizarlo, ya que así lo disponen el sexto y séptimo párrafos del artículo 31 de la LISR:

“Artículo 31.- ...

Quando el contribuyente enajene los bienes o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, deducirá, en el ejercicio en que esto ocurra, la parte aún no deducida. En el caso en que los bienes dejen de ser útiles para obtener los ingresos, el contribuyente deberá mantener sin deducción un peso en sus registros. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los casos señalados en los párrafos penúltimo y último de este artículo.

Los contribuyentes ajustarán la deducción determinada en los términos de los párrafos primero y sexto de este artículo, multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción.

Quando sea impar el número de meses comprendidos en el periodo en el que el bien haya sido utilizado en el ejercicio, se considerará como último mes de la primera mitad de dicho periodo el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del periodo.

...”

(El texto resaltado es propio)

Concepto	Importes
MOI de Auto Ford	174,500.00
(-) Dep. acumulada (deducción acumulada)	130,875.00
(=) MOI pendiente de deducir	43,625.00

Como se puede apreciar en el texto anterior, el MOI pendiente de deducir se deducirá al momento de la enajenación, y además dicho MOI deberá de actualizarse con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción.

Para determinar los factores aplicables, de acuerdo a lo anteriormente expuesto, tendremos que el periodo de uso del bien correspondiente al ejercicio en el que se vende es de Enero a Abril de 2021, por lo anterior procedemos de la siguiente manera:

1era. mitad		2da. mitad	
Ene-21	Feb-21	Mar-21	Abr-21

El período en que el bien fue utilizado durante el ejercicio es el correspondiente de enero a abril de 2021, por lo que, dividimos en dos el período de utilización del bien y nos encontramos con dos mitades del ejercicio. Siguiendo el procedimiento, dividiremos el INPC del último mes de la primera mitad del ejercicio en el que el bien fue utilizado (febrero de 2021 que es último mes de la primera mitad) entre el citado índice de la fecha de adquisición (Que es marzo de 2018).

Factor de actualización: 110.9070
99.4920

1.1147

Concepto	Importes
MOI pendiente de deducir histórico	\$ 43,625.00
(x) Factor de Actualización	1.1147
(=) MOI Actualizado	<u>\$ 48,628.79</u>

Concepto	Importes
Precio de Venta	\$ 52,000.00
(+) MOI Actualizado	48,628.79
(=) Utilidad (Pérdida) Fiscal	<u>3,371.21</u>

Ahora, como fue señalado con antelación, es recomendable el registro en cuentas de orden de las partidas fiscales, y en el caso que nos ocupa, el registro quedaría de la siguiente manera:

Nombre de la cuenta	Debe	Haber
Ganancia Acumulable en Venta de Activos	3,371.21	
Utilidad Fiscal por venta de activos fijos		3,371.21
Sumas Iguales	<u>3,371.21</u>	<u>3,371.21</u>

En este ejemplo como se puede apreciar, se obtuvo una utilidad fiscal que evidentemente es un ingreso acumulable, pero, suponiendo que se hubiera obtenido una pérdida fiscal, la misma sería una deducción autorizada. No debe perderse de vista que, en nuestro ejemplo, se trata de una contribuyente que es persona moral, por lo que, dicha utilidad fiscal debe de acumularse en el pago provisional del mes que corresponda, y si existiera una pérdida fiscal en la venta de activos, la misma debe declararse hasta la declaración anual del ISR del ejercicio.

Para los efectos del IVA, el acto o actividad gravado para los fines de este impuesto, será el importe del precio de venta del activo fijo en cuestión, siempre que no se trate de un acto o actividad exento en los términos del artículo 9 de la LIVA.

asesores fiscal - laboral - contable

Nota: Los ejemplos anteriores resultan aplicables en los mismos términos para las personas físicas que obtienen ingresos por actividades empresariales.

"El supremo Arte de la Guerra es someter al enemigo sin luchar." (El arte de la guerra)