



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y
ADMINISTRACION

Semejanzas y diferencias de la Depreciación
Contable y Fiscal

Seminario de Investigación
Contable

que para obtener el Título de:
LICENCIADO EN CONTADURIA

p r e s e n t a

JOSE LUIS ALONSO YAÑEZ

Director del Seminario

CPY LIC ARTURO HUNPHREY SALINAS

México D. F.

1979



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

- 6.- No Ganada
- 7.- Incompleta
- 8.- Completa
- 9.- Acumulada
- 10.- Teórica
- 11.- Combinada o Porcentaje
Combinado de Depreciación
- 12.- Fija
- 13.- Variable
- 14.- Extraordinaria
- 15.- Material
- 16.- Física

D).- Métodos para el Cálculo de la
Depreciación

- 1.- Método de Línea Recta
- 2.- Método de Horas de Funcionamiento
- 3.- Método de Base Fija y Porcentaje
Variable
- 4.- Método de Anualidades
- 5.- Método de Producción
- 6.- Método de Fondo de Amortización

C A P I T U L O I I

ASPECTOS FISCALES DE LA DEPRECIACION

- 1.- Breve historia de la tasa autorizada -
por la Ley del Impuesto Sobre la Renta
hasta 1979
- 2.- Disposiciones que regulan la deprecia-
ción según la Ley del Impuesto Sobre -
la Renta y su Reglamento
- 3.- Caso Práctico del Método autorizado --
por la Ley del Impuesto Sobre la Renta

C A P I T U L O I I I

A).- LA DEPRECIACION ACELERADA

- a).- Definición del concepto
- b).- Autorizaciones otorgadas
- c).- Registro Contable Registro Fiscal
- d).- Los Impuestos Diferidos aplicados
a la depreciación acelerada

e).- Caso práctico aplicando la Técnica de los Impuestos diferidos

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

I N T R O D U C C I O N

Siendo la depreciación un renglón de importancia como parte integrante de los estados financieros, se estimó pertinente hacer un trabajo que muestre aspectos generales de carácter fiscal, por ser éste nuestro objetivo; sin embargo, haremos mención de aspectos contables de ésta, obviamente porque no puede estudiarse separada, motivo por el cual se harán comparaciones en sus dos aspectos.

Al iniciarse todo estudio siempre es conveniente hacer un análisis del significado que encierra el término en cuestión; con el objeto de partir de la base misma (la palabra) para dejar lo más claro posible el tema en estudio.

Es importante hacer notar que la Ley del Impuesto Sobre la Renta, antes de establecer o implantar un método de aplicación general tuvo que efectuar los estudios necesarios y señalar el concepto de activo fijo en sus dos modalidades.

a).- Tangibles

b).- Intangibles

Una vez conocido el tema se hará un breve estudio de las causas que originan la baja de valor de los activos fijos, (maquinaria, equipo de transporte, etc) exceptuando -- bienes inmuebles por no ser depreciables, porque éstos en -- lugar de sufrir demérito casi por lo general con el trans-- curso del tiempo aumentan su valor.

Conocidas las causas que originan la depreciación esta remos en la posibilidad de exponer los métodos más usuales para el control de ésta; profundizando más en el método que la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento autori-- zan.

En el presente trabajo también haremos un breve estu-- dio de la importancia de la depreciación acelerada, que fué creada con el objeto de que las empresas pudieran depreciar en un tiempo más corto del que marca la Ley. Teniendo en -- cuenta que este trabajo se elabora con la finalidad de este método, en el desarrollo de las empresas y por consiguiente un mayor auge en la economía del país.

C A P I T U L O I

CONCEPTOS GENERALES DE LA DEPRECIACION

A).- DEFINICION DEL CONCEPTO

1) Concepto Contable

El diccionario de la "Real Academia", define a la depreciación como la disminución de valor y precio de una cosa con relación al que antes tenía, haciendo una comparación con otros de su clase.

El concepto "Depreciación" derivado del latín "depre-tiare" significa rebajar de valor, menospreciar, etc. es - decir, este vocablo está formado por los prefijos "de" que significa abajo y "pretium" precio: por tanto reducción, - pérdida o demérito de ese mismo valor o precio original.

Kester R. Roy, nos dice en su obra "Contabilidad Teó-rica y Práctica", - que la depreciación, es aquella parte - del costo de un activo fijo que periódicamente se carga a - gastos y es causada por desgaste, la rotura, deterioro fí-

sico, obsolescencia, paso del tiempo y la acción de los elementos.

La Interstate Commerce Commission asentó que la depreciación es la "pérdida en valor de servicio, no restaurado por el Mantenimiento, y ocasionada en relación con el consumo o el retiro posible de la propiedad en el curso del servicio, debida a causas que se sabe sigue en vigor y cuyo efecto puede proveerse con bastante aproximación.

Robert M. Anthony, en su obra "La Contabilidad en la Administración de las Empresas" nos indica que los Activos-Fijos tienen una vida útil limitada, que dará servicio a la compañía en un número determinado de futuros períodos contables; estas consideraciones llevaron a determinar que la depreciación o baja de valor de los activos es el "proceso contable por el cual se lleva a cabo una conversión gradual del activo fijo a gastos".

Según el Comité del Instituto Americano de Contadores, señala que el costo de un bien productivo es uno de los costos del servicio que presta durante su vida económica útil, los principios de la contabilidad generalmente aceptados nos indican que el costo del bien se distribuye en los períodos de su vida útil con el fin de afectar lo más justo

posible, los ejercicios en los cuales puede dar servicio.

2) Concepto Fiscal

La exposición de las diferentes definiciones antes mencionadas son base para entender el concepto depreciación, - en virtud de que nuestro trabajo es de carácter fiscal, mencionaremos o transcribiremos, lo que el Reglamento de la -- Ley del Impuesto Sobre la Renta entiende como depreciación. Para efectos fiscales se entiende por depreciación: la absorción gradual del costo de adquisición de un activo fijo-tangible, cuyo valor material o funcional disminuye por el uso o por el transcurso del tiempo, a través de los resultados de un número determinado de ejercicios posteriores a -- aquél en que haya sido hecha la inversión. Asimismo, el reglamento nos señala las partidas depreciables que pueden -- ser deducibles para efectos en la determinación del ingreso gravable, y son:

- a) Edificaciones y Construcciones y sus mejoras permanentes
- b) Maquinaria y Gastos de Instalación
- c) Vehículos
- d) Aparatos e Instrumentos Científicos

- e) Tanques de Almacenamiento
- f) Tuberías para Conducción
- g) Muebles Enseres y Equipos

Para diferenciar el concepto fiscal, veamos la definición contable de la depreciación y amortización.

"Es un Procedimiento de Contabilidad que tiene como -- fin distribuir de una manera sistemática y razonable el costo de los activos fijos tangibles, menos su valor de dese--cho (si lo tiene), entre la vida útil estimada de la unidad"

Disminución del valor o precio de una cosa, es una pérdida en el valor material o funcional del activo fijo tangible (no sujeto a agotamientos), y lo cual se debe fundamentalmente al uso y desmejoramiento de la propiedad de cuyo - desgaste no se ha cubierto con la reparación o con los reemplazos adecuados.

Amortización. -- Es la extinción gradual de un activo, -- de un pasivo o de una cuenta nominal, por medio de la divi--sión de su importe en cantidades periódicas durante el tiempo de su vida o de aquel en que sus beneficios son aprove--chables.

Habiendo estudiado las definiciones tanto de carácter contable, como las que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se observó la existencia de una diferencia significativa entre ambas, la que por considerarse de importancia hemos de señalar.

Mientras que las definiciones de carácter contable --- muestran que en todo activo depreciable existe un valor de desecho; para la Ley del Impuesto Sobre la Renta no es tomado en cuenta. Esto trae como resultado una semejanza con el término amortización, en virtud de que ésta también toma como base la división del importe de un valor "X", en cantidades periódicas durante su vida o de aquél tiempo en que sus beneficios van a ser aprovechados.

3.- En los conceptos anteriores hemos estudiado lo que se entiende por depreciación; tanto en su aspecto fiscal como su aspecto contable; sin embargo también es necesario hacer una clasificación de la base sobre la cual es aplicable este concepto mediante el siguiente cuadro según "Finney y Miller en su obra Contabilidad Intermedia".

TANGIBLE

Propiedad de la Planta

al No sujeta a depreciación.

Terrenos

b) Sujetos a Depreciación:

Edificios, maquinaria, equipo de reparto, herramienta y equipo de muebles y enseres, etc.

Recursos naturales que están sujetos a agotamiento

a) Bosques madereros, minas, pozos petroleros, etc.

II INTANGIBLE

a) Normalmente sujetos a amortización-
patentes, derechos de autor, concesiones, mejoras en propiedades ajenas, etc.

b) No sujeto normalmente a amortización.

Marcas de fábrica, patentes y crédito mercantil

B).- FACTORES O CAUSAS QUE DETERMINAN LA DEPRECIACION

Existe una variedad de causas que de una u otra forma originan paulatinamente la baja de valor de los activos; es

tos factores actúan como agentes destructores, por lo que, son la base misma en que los técnicos especializados efectúan sus estudios con el objeto de estimar lo más aproximado posible la duración de los diferentes bienes depreciables, y así, proporcionar a los juristas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los elementos necesarios en que funden sus criterios pudiendo de esta manera asignar los porcentajes aplicables como depreciación de acuerdo con la duración y servicios que han de dar tales bienes; porcentajes que se estudiarán con amplitud en el siguiente punto de este capítulo.

1) Causas Físicas

- a) Uso y desgaste de operación
- b) Decrepitud o acción del tiempo y los elementos

2) Causas Funcionales

- a) Insuficiencia
- b) Desuso

3) Causas Eventuales

- a) Accidentes

1.- Por defectos estructurales

- 2.- Por negligencia
- 3.- Por elementos naturales
- b) Quebrantos funcionales
 - 1.- Parásitos
 - 2.- Contaminación de aguas
 - 3.- Crecimientos en los conductos de aguas
 - 4.- Electrólisis
 - 5.- Cristalización
- c) Disminución en el abasto
 - 1.- Gas natural
 - 2.- Agua

Con el objeto de comprender con mayor claridad el cuadro anterior daremos una explicación de estas causas que -- originan la depreciación.

1) Causas Físicas

a) Entiéndase como uso y desgaste de operación las vibraciones, las fricciones, el frotamiento que son entre -- otras causas las que van haciendo que la maquinaria y equipo bajen de valor y así disminuyan gradualmente su capacidad de operación. Estas por supuesto cabe hacer notar, son las más comunes y normales por ser derivadas del uso para

el que fueron destinadas.

b) Decrepitud o acción del tiempo y los elementos:
puede ser que la maquinaria y equipo no se use; esto aunque no lo parezca ocasiona el demérito en el valor de los activos, que es el simple transcurso del tiempo aunado con los elementos naturales, influyen causando daños materiales que no pueden ser frenados con reparaciones o mantenimiento erogados para su conservación.

2) Causas Funcionales

a) Son determinados por factores materiales que --
ocasionan la pérdida del valor y la disminución del servi--
cio de los bienes, tales como:

- Nuevas técnicas de producción
- Inversiones que hacen incosteable el equipo empleado,
etc.

Estas causas por lo general motivan, norman y aminoran
el servicio que se suponen debían de ofrecer; para mejor --
comprensión las clasificaremos en las siguientes:

Causas funcionales por insuficiencia o incapacidad

Cuando el activo se encuentra impedido para cumplir --
funciones para las que fue destinada, en virtud de un-

crecimiento en las operaciones del negocio o por alteraciones que la empresa haya sufrido antes de que el activo alcance el final de su vida útil nos encontramos ante una insuficiencia, motivo por el cual las más de las veces es necesario sustituirlo por otro que dé el servicio requerido en ese momento. Citemos algunos ejemplos:

- Si una empresa "x" por diferentes causas se ve favorecida con la demanda de sus productos puede suceder que su equipo se vea imposibilitado para producir las cantidades que han sido pedidas en virtud de la poca capacidad de su equipo, ya que este originalmente habrá sido instalado para un volumen limitado de producción.

- Podemos citar también los cambios en los planes de producción; cambios en política de ventas ya que éstos son determinantes en la toma de decisiones para la adquisición de nuevos equipos en la planta.

- El crecimiento de la empresa es otro motivo que puede originar incapacidad o insuficiencia de la maquinaria o equipo con motivo de propagar o ampliar su mercado.

b) Causas funcionales por desuso

Los nuevos descubrimientos que la tecnología efectúa

túa día con día, así como las ventajas que poseen otros --- equipos semejantes, son factores definitivos que desplazan a determinados activos por considerarse anticuados e incapaces de dar el servicio que requiere el ente económico en -- particular; de éste modo es necesario adquirir activos que -- den la posibilidad de competir en el mercado quedando así -- algunos activos completamente en desuso.

3.- Causas Eventuales

Como su nombre lo indica este tipo de causas de de apreciación son difíciles de determinar puesto que no se sabe cuando ha de ocurrir y por lo mismo difícil de preveerla.

a) Accidentes.- Estos por lo regular cuando llegan a suceder son el resultado de defectos ocultos del material, -- en las estructuras por fenómenos naturales y las más de las veces por negligencia ocasionando deterioro a los -- activos fijos depreciables.

1.- Accidentes por defectos estructurales.- Debemos de -- cir que no todos los activos depreciables por nuevos -- que se compran son en la perfectas condiciones ya

que un pequeño porcentaje de estos por lo regular, -
 presentan defectos en el material de que están he-
 chos o de su estructura física, estos defectos sólo-
 pueden ser observados después de haberse usado duran-
 te algún tiempo en virtud de no ser notorios a prime-
 ra vista.

2.- Accidentes por negligencia.- Es otra causa frecuente
 que motiva la depreciación provocada por el descuido
 de los operadores que manejan las maquinarias y equi-
 pos ocasionando daños muy considerables.

3.- Accidentes por elementos naturales.- Estos juegan un
 papel muy importante en la destrucción de bienes de-
 preciables, pudiendo citar como ejemplos las altas -
 temperaturas, las tormentas, las explosiones, temblo-
 res, terremotos, nevadas, etc., que por ser hechos -
 inesperados y muy difíciles de preveer, dan como re-
 sultado desajustes en las maquinarias y equipos acre-
 centando su baja de valor y por lo tanto haciendo --
 que duren menos.

b) Quebrantos funcionales.- Debemos entender estos por fac-
 tores que originan disminución en el valor de los acti-
 vos que tienen como base las condiciones de los clima-

que generando parásitos, contaminación de las aguas, - producción de electrólisis y cristalización. También puede tomarse en cuenta la naturaleza del suelo en que se instala el equipo, debido a que la salinidad de los suelos es un factor que acelera la destrucción de los metales de que están hechos muchos bienes. Asimismo - también los lugares húmedos y cálidos, generan demérito de los activos en cuestión disminuyendo el servicio que prestan.

No menos destructores son algunos organismos vegetales y animales que formando colonias ocasionan obstáculos al libre paso de determinados líquidos, o gases en --- plantas que por lo general poseen activos formados por tuberías como por ejemplo, Empresas Petroleras, Químicas, Laboratorios Farmacéuticos etc., y también originando, corrosiones que generan destrucción.

La descomposición química que sufre un cuerpo al estímulo de una descarga eléctrica ha sido llamada por técnicos de Ingeniería como electrólisis, que como sabemos es otra causa de depreciación.

Por otra parte también es muy importante hacer mención de una de las causas de depreciación para conocer las co

mo lo es la cristalización consistente en la merma producida en diferentes activos por medio de sacudidas, vibraciones, y fuertes tensiones generadas por su propio uso.

- c) Disminución en el abasto.- La instalación de ciertos -- equipos en forma permanente para la explotación de algunos recursos naturales como el gas y el agua, se ven -- disminuídos para el servicio que fueron destinados, paralelamente con el aprovechamiento y extinción de las -- fuentes naturales.

C).- TIPOS DE DEPRECIACION

He mencionado en forma general las causas que determinan la baja de valor de los diferentes activos las que por sus características dan como resultado diferentes tipos de depreciación de las que señalaré algunas de ellas:

- 1) Depreciación Real o Absoluta.- Al comparar el estado actual de un bien tangible depreciable con su estado original o de adquisición se observa una disminución de valor la cual podemos considerar como depreciación Real o Absoluta. Esta se determina mediante inspección directa a los activos depreciables. No es la diferencia entre valor actual

y costo original sino un porcentaje aplicado sobre su costo original o su costo de reposición a precio vigente en la fecha en que se estima.

2) Depreciación Contingente.- Causada por hechos fortuitos y considerados extraordinarios, los que demeritan los bienes y no fácil de preveer.

3) Depreciación Funcional.- Pérdida de valor que sufren los bienes, derivada de la disminución en la utilidad de servicios por motivos de carácter económico.

4) Depreciación Individual.- Como su nombre lo indica ésta se determina tomando en cuenta únicamente la baja de valor que sufre un bien en particular, que forma parte de un equipo ya sea de venta, de producción, etc.

5) Depreciación Colectiva.- Contrariamente a lo citado en el punto anterior, la depreciación colectiva se obtiene sumando las depreciaciones individuales de todos y cada uno de los activos que forman el equipo de una planta.

6) Depreciación no Ganada.- Al trabajar un equipo en la producción de determinados artículos que vendidos en cierta cantidad y que ésta es suficiente para cubrir el costo de la depreciación del equipo, se da el caso de depre-

ciación no ganada puesto que no ha sido recuperada con el ingreso que la generó.

7) Depreciación Incompleta. - Contrariamente a la depreciación completa, ésta no es más que la baja de valor parcial de ciertos activos, como consecuencia de su utilización, y que se siguen utilizando normalmente en la producción de bienes y servicios.

8) Depreciación Completa. - Se dá cuando un conjunto de bienes de una planta "z" tiene que darse de baja íntegramente, originada por su uso ordinario o extraordinario.

9) Depreciación Acumulada. - Se considera como tal la depreciación registrada en libros de contabilidad, desde que fué adquirido el bien hasta la fecha en que se estima o calcula su importe.

10) Depreciación Teórica. - Para ser considerada es necesario tomar en cuenta todos los factores que la motivan. Esta tiene como finalidad distribuir el costo del activo, lo más equitativamente posible, y en los años que ha de estar en servicio.

11) Depreciación Combinada o Porcentaje Combinado de Depreciación. - Se le ha llamado de esta manera el por

centaje representativo de depreciación aplicada, a un conjunto de bienes cuyo valor individual es pequeño y en los que no existe uniformidad en su duración; a este tipo de depreciación se le reconoce una ventaja con relación a su control administrativo, consistente en ahorrar tiempo al efectuar los cálculos, debido a que se determina globalmente y no a cada bien en particular.

12) Depreciación Fija. - Este tipo de baja de valor se determina considerando la existencia útil que se le ha estimado a los bienes.

13) Depreciación Variable. - El funcionamiento o el trabajo a que son sometidos los bienes; es la base para el cálculo de la depreciación motivo por el cual se hace variable, debido a que, mientras en un período determinado los bienes realizan mayor producción en otro se realizan menos.

14) Depreciación Extraordinaria. - Este tipo de demérito se presenta en casos de producciones forzadas generando sobre los bienes bajas de valor un tanto anormales; puesto que el uso que se está haciendo de estos es inadecuado y -- que por lo tanto en ocasiones impide realizar las reparaciones correspondientes.

mo baja de valor efectiva debido a que no incluye el menos-
cabo que sufren los bienes con motivo de la terminación en-
su capacidad productiva cuya estimación se basa únicamente-
en las condiciones materiales.

16) Depreciación Física. - Esta baja de valor es direc-
tamente producida por los elementos naturales, como causas-
físicas, causas funcionales y causas accidentales, mismas -
que ya mencionamos en el punto 3 de este mismo capítulo.

D). - MÉTODOS PARA EL CÁLCULO DE LA DEPRECIACION

Una vez que se ha invertido en activo susceptible de -
depreciarse, siempre es necesario tomar en cuenta la época -
o tiempo en que ha de recuperarse; dicha recuperación siem-
pre se hará en función del tiempo en que el equipo estará -
en condiciones de utilizarse normalmente, dependiendo de --
las circunstancias tales como desgaste natural derivado de-
su propio uso en combinación con la acción de los elementos
o el transcurso del tiempo y la aparición de Modelos más --
eficientes que los hagan anticuados y obsoletos.

Estos bienes, casi siempre son susceptibles de vender-
se o realizarse como chatarra o desperdicio, o simplemente-
como un bien que no reúne ya las condiciones necesarias pa-

ra un funcionamiento adecuado. Tal precio de venta se le ha denominado comúnmente como valor de desecho. La diferencia entre el valor de adquisición y el valor de desecho, sería una pérdida para la empresa, si no hubiera manera de recuperarla; sin embargo no sucede así, puesto que el renglón de la depreciación se convierte en un medio de recuperación de parte de la inversión. Para de ésta manera ser considerado como un plan de financiamiento por parte de las autoridades fiscales con el fin de fomentar el desarrollo de las diferentes industrias, y al mismo tiempo motivar el inicio de otras.

Efectivamente la depreciación no es más que un plan para recuperar la inversión representada por bienes destinados al uso en cada uno de los ejercicios durante los cuales se pretendió utilizarlos, una parte proporcional de su importe.

De esta manera, la porción aplicada se integra al costo de producción o de operación de la empresa y al compararse con el producto de la venta de los efectos o servicios proporcionados, esta, la empresa, recupera gradualmente el importe de la inversión original a través de diferentes métodos dirigidos a estimular y fomentar con el fin de sacar la producción de la industria.

Ahora bien, se iniciará este estudio exponiendo el método que la Ley del Impuesto Sobre la Renta autoriza, para continuar en forma indistinta la clasificación que a continuación se lista:

- a) Método de línea Recta
- b) Método de horas de funcionamiento
- c) Método de base fija y porcentaje variable
- d) Método de anualidades
- e) Método de producción
- f) Método de fondo de amortización

1) Método de Línea Recta

Este método de línea recta consiste en dividir la cantidad a depreciar entre el número de ejercicios de posible aprovechamiento del equipo, de tal manera que se obtiene una cantidad uniforme para aplicarse a cada ejercicio.

Por la forma tan sencilla de calcular el importe deducible, para efectos de determinar el impuesto gravable de las empresas, ha sido el método más utilizado por una gran mayoría de éstas, debido a que por otra parte es el único aceptado por las disposiciones que marca la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.

Su determinación aritmética se realiza como sigue:

Di Por encontrar

V 120,000.00

Vn 20,000.00

N 10 años

Di $\frac{120,000.00 - 20,000.00}{10}$

Di $\frac{100,000.00}{10}$

Di 10,000.00 (depreciación en el período)

El resultado así obtenido nos muestra la cantidad que se cargará a los resultados de los períodos según la vida estimada que se dió.

2) Método de Horas de Funcionamiento

Este método consiste: en calcular o estimar las horas de duración de los bienes a depreciar; es decir su vida probable calculada en horas.

Conociendo su vida probable podremos calcular su depreciación de cada ejercicio directamente proporcional a las horas trabajadas en cada período.

Los datos para este ejemplo y con el fin de facilitar la comprensión de este método serán los mismos utilizados en el método de línea recta, con excepción de la vida

probable que se tomará en horas.

Maquinaria y equipo industrial:

Valor de adquisición	\$ 120,000.00
Valor de desecho	20,000.00
Horas de funcionamiento	1,000. hrs.

Datos complementarios para elaborar un cuadro que muestre la forma en que se calcula la depreciación mediante este método:

Hrs. de funcionamiento durante

el 1er. período - - - - - 100

Hrs. de funcionamiento durante

el 2o. período - - - - - 300

Hrs. de funcionamiento durante

el 3er. período - - - - - 400

Hrs. de funcionamiento durante

el 4o. período - - - - - 200

TABLA DE DEPRECIACION POR EL METODO DE
HORAS DE FUNCIONAMIENTO

PERIODO	HORAS TRABA- JALAS	CUOTAS POR HORAS	DEPRECIACION EN EL PERIODO	VALOR POR DEPRECIAR	DEPRECIACION ACUMULADA
0	- . -	- . -	- . -	120,000.00	- . -
1	100	100.00	10,000.00	110,000.00	10,000.00
2	300	100.00	30,000.00	80,000.00	40,000.00
3	400	100.00	40,000.00	40,000.00	80,000.00
4	<u>200</u>	100.00	20,000.00	(1) 20,000.00	100,000.00
	<u>1000.00</u>	100.00 (A)	<u>100,000.00</u>	=====	=====

(1) Valor residual o de desecho

(A) Este importe representa la cuota de depreciación por cada hora de funcionamiento que preste la maquinaria y equipo industrial

Este importe también puede ser determinado con la siguiente fórmula:

$$D = \frac{VA - Vd}{HF}$$

En donde el significado de cada literal es:

D Depreciación

Va Valor de adquisición

Vd Valor de desecho

Hf Horas de funcionamiento

Conocido el significado de cada literal podemos sustituir por los valores supuesto en el ejemplo.

$$D = \frac{120,000.00 - 20,000.00}{1,000}$$

$$D = \frac{100,000.00}{1,000}$$

D 100 (cuota de depreciación por cada hora de servicio)

Conocida esta cuenta se puede determinar la depreciación acumulada en una fecha determinada ya que sólo bastará saber el número de horas que ha trabajado el equipo industrial, mismo que se multiplicará por la cuota antes determinada.

3) Método de Base Fija y Porcentaje Variable

La base fundamental para la aplicación de este método, el conocimiento de la vida probable o duración del bien que servirá establecer en una serie de quebrados, (tantos - como ejercicios deban absorber la depreciación) en los que los numeradores serán los mismos períodos de duración de dicho bien. Como denominador común tendremos la suma de todos los numeradores, de tal forma que el total de la serie es un quebrado en el que el numerador y el denominador serán iguales, dándonos como resultado la unidad que indicará el 100% que se desea depreciar. En esta forma cada quebrado - aplicado sobre la base fija (suma de los numeradores) irá - siempre en aumento.

El criterio en que se basa este método es de que el - cargo por depreciación debe ser inversamente proporcional - al grado de utilidad del equipo, es decir, se considera ma-

yor en el primer ejercicio y menor en el último, la repercusión que tiene este método sobre los costos de producción - es que en los primeros ejercicios los cargos a estos por -- concepto de depreciación serán menores, debido a que se con sidera que el equipo se deprecia menos por estar nuevo y -- por el contrario cuando el equipo se hace viejo, la depre-- ciación será mayor y por lo tanto mayor el cargo a los cos- tos.

Siquiendo con los datos del método anterior, daremos - un ejemplo:

Valor de adquisición	120,000.00
Valor de desecho	20,000.00
Importe a depreciar	100,000.00
Vida probable	4 años

$$\frac{1 \ 2 \ 3 \ 4}{10} = \frac{10}{10} \quad 100\% \quad 100,000.00$$

$$\text{o sea } \frac{1}{10} \text{ de } 100,000.00 \quad 10,000.00$$

$$\frac{2}{10} \text{ de } 100,000.00 \quad 20,000.00$$

$$\frac{3}{10} \text{ de } 100,000.00 \quad 30,000.00$$

$\frac{4}{10}$ de 100,000.00

40,000.00

IMPORTE TOTAL DE
DEPRECIACION

100,000.00

4) Método de Anualidades

Este procedimiento se basa en una teoría que considera el importe a depreciar como una inversión que debe --- amortizarse pero que también produce un interés sobre sal-- dos insolutos. En otras palabras, como valor actual de una serie de anualidades inmediatas a una tasa "x" y en el pla-- zo que tenga como vida probable.

Su cálculo consiste en determinar la anualidad constan-- te cuyo importe uniforme se carga a los costos de produc--- ción y por otro lado abonar a la cuenta respectiva de bajar la amortización, al mismo tiempo que los intereses se acre-- ditan a productos financieros del ejercicio.

La siguiente tabla nos muestra el procedimiento a se-- guir para efectos de determinar la depreciación y los intere-- ses que producen la inversión de los bienes depreciables se-- gún los datos que hemos utilizado ya expuestos anteriormen-- te.

Valor de adquisición	120,000.00
Valor de desecho	20,000.00
Importe de depreciar	100,000.00

120,000.00 por depreciar en 4 años con 5% de intereses
 $120,000.00 \times 2820118 = 33841.42$

AÑO	INVERSION	PRODUCTO POR INTERESES	ABONO POR DEPRECIACION	CARGO A LA PRODUCCION O A LA OPE RACION
1	120,000.00	6,000.00	27,841.42	33,841.42
2	92,158.58	4,607.93	29,233.49	33,841.42
3	62,925.09	3,146.25	30,605.17	33,841.42
4	32,229.92	1,611.50	32,229.92	33,841.42
	307,313.59	15,365.68	120,000.00	135,365.68

5) Método de Producción

Algunos tratadistas señalan que una forma más justa de calcular la depreciación es la relativa al desgaste sufrido por el trabajo mismo que realizan estos bienes, es decir mientras más producción efectúan más es su depreciación. Esta es la razón en la que se han basado para idear este método de producción; que consiste en:

La distribución del importe por depreciar (costo de adquisición menos valor de desecho) entre la suma total --- aproximada de mercaderías que elaboran toda su vida probable; esto es depreciar en forma directamente proporcional al número de unidades producidas en los diferentes períodos -- que abarque su duración. De esta forma resulta sencillo -- calcular la depreciación, pues tan sólo basta llevar un control de las unidades producidas para conocerla.

Por la semejanza que este método tiene con el método de horas de funcionamiento no lo ejemplificaremos ya que lo único que lo diferencia para el cálculo es que mientras que el método de horas de funcionamiento la base son las horas trabajadas, en este son las unidades producidas.

6) Método de Fondo de Amortización

La aplicación de este método consiste en acumular - anualmente a interés compuesto una cantidad igual al importe del cargo periódico por depreciación.

Mediante un depósito en un banco o su inversión en títulos de renta, y que abone un interés a una tasa determinada, a fin de constituir un fondo que permita efectuar la reposición de los bienes amortizados al término de la vida útil de éstos.

Este método es aconsejable cuando se aplica a unidades costosas y de larga vida, permitiendo reponer en un momento dado el bien sin causar desequilibrios financieros en la empresa.

La fórmula aplicable a este método:

$$D = \frac{V \cdot i}{(1 + i)^n} - 1$$

en la cual

D = depósito anual

* V = valor a amortizar

i = tasa de interés

n = años de vida útil

* v' = valor a amortizar

v = valor original

Vr = valor residual

La sustitución de los valores en la fórmula, serían:

(siguiendo con los datos de los anteriores métodos)

Valor de adquisición 120,000.00

Valor de desecho 20,000.00

Importe a depreciar 100,000.00

$$v' = 120,000.00 - 20,000.00$$

$$v' = 100,000.00$$

$$D = \frac{100,000.00 \times 0.05}{(1 + 0.05)^5 - 1}$$

$$D = 100,000.00 \times \frac{0.05}{1.055.1}$$

$$D = 100,000.00 \times 0.2309748$$

$$D = 23,097.48$$

D = ANUALIDAD - INTERESES

$$D = 23,097.48 - (100,000 \times 0.05) = 23097.48 - 5000.00$$

$$D = 18097.48 \text{ (depósito por cada período fiscal)}$$

Con el depósito anual de 18097.48 en 5 años más los -

intereses ganados al 5% se logrará la cantidad necesaria para la renovación del activo depreciable

Para más claridad del ejemplo se elabora el siguiente cuadro:

AÑOS	DEPOSITO	INTERES 5%	DEPRECIACION ANUAL	DEPRECIACION ACUMULADA
1	18,097.48	- . -	18,097.48	18,097.48
2	18,097.48	90,487	19,002.35	37,099.83
3	18,097.48	185,499	19,952.47	57,052.30
4	18,097.48	285,261	20,950.09	78,002.39
5	18,097.48	390,013	21,997.61	100,000.00
	90,487.40	951,260	100,000.00	
=====				
CIFRA AJUSTADA EN 0.02 PESOS				

C A P I T U L O I I

ASPECTOS FISCALES DE LA DEPRECIACION

1.- Breve historia de las Tasas Autorizadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta hasta 1979

La Depreciación y sus modificaciones según la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Las autoridades fiscales, simultáneamente con los cambios socio-económicos y técnicos, y en su afán de dar mayor auge al desarrollo económico del país, ha realizado modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta sin dejar al margen el renglón de la depreciación; por lo que de éste hemos de señalar lo más importante con el fin de apreciar como ha ido evolucionando.

Para marzo de 1925 la Ley del Impuesto Sobre la Renta tenía como base un sistema cedular, dentro del cual la depreciación figuraba como partida deducible para efectos de la determinación del Ingreso Gravable, autorizada sólo para ser aplicada a maquinaria y equipo.

Público, de Industria y Comercio, del Trabajo, junto con -- representantes de empresas que obtenían ingresos gravados -- por la Ley del Impuesto Sobre la Renta se reunían con el -- fin de crear una Comisión que tenía dentro de otras funcio-- nes elaborar unas tablas para calcular el impuesto de acuerdo a la cédula correspondiente.

En diciembre de 1930 se llevan a cabo modificaciones -- en la Ley del Impuesto Sobre la Renta afectando el renglón-- de los Activos Fijos Depreciables, a los que estimó un 10%-- como baja de valor anual, aplicado sobre el importe de ad-- quisición. Para tal efecto puso como condición que los bienes depreciables fueran utilizados "en la explotación y que se pudieran realizar separadamente".

En algunas ocasiones las autoridades fiscales autorizaron porcentajes mayores al 10% llegando inclusive al 20% como máximo de depreciación a empresas que demostraron mayor-- menoscabo en su maquinaria equipo y utilería.

El decreto que estableció las consideraciones anteriores calificó como bienes depreciables los siguientes:

BIENES
DEPRECIABLES

- 1.- Maquinaria
- 2.- Muebles y Enseres
- 3.- Vehículos
- 4.- Aparatos
- 5.- Instrumentos Científicos
- 6.- Postes

Como complemento a los adelantos que hasta 1930 se habían llevado a cabo, la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento establecen en el año de 1935 reglas para el control de las deducciones por concepto de depreciación, citaremos algunas:

1) De la No Duplicidad

Que la base de la depreciación, por ningún motivo debían ser bienes que ya hubiesen sido totalmente redimidos para efectos fiscales.

2) Del Registro Contable

Los bienes depreciables debían aparecer registrados contablemente al costo de adquisición y en la fecha en que se hubieran hecho la inversión.

3) Del Cálculo

El importe deducible por depreciación, debía ser determinado mediante un porcentaje fijo y constante aplicado a la

base de la inversión respectiva.

Para enero de 1954 entran en vigor modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta como la fijación de nuevas-tasas de depreciación (Art. 29 Fracc. III y IV), siendo las siguientes:

5% Anual, para inversiones en edificio y construcciones.

10% Destinados a la maquinaria y equipos.

Año 1956; nuevos cambios se ven aparecer en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y refiriéndonos a la depreciación, citaremos la fracción IV del Art. 29, en el cual se estableció una tasa del 10% para maquinaria y equipo y bienes muebles. Autoriza además un 20% para equipos de transporte, material rodante de embarcaciones, y de aeronaves.

Es importante hacer notar que en este año surge lo que se puede considerar una definición de "Depreciación", establecida en el Art. 89, del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta que dice:

Es la absorción gradual del costo de adquisición de un activo fijo tangible, cuyo valor material o funcional disminuye por el uso o por el transcurso del tiempo, a través de

los resultados de un número determinado de ejercicios posteriores a aquél en que haya sido hecha la inversión.

Dentro de los diferentes cambios que ha sufrido la Ley del Impuesto Sobre la Renta debemos destacar uno de mayor trascendencia, que vino a mejorar el control de las empresas para efectos de recaudación de impuestos; nos referimos a la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en el diario oficial del 31 de Diciembre de 1964 misma que entró en vigor el 1o. de Enero de 1965. Dicha modificación consistió en cambiar del SISTEMA CEDULAR AL SISTEMA GLOBAL DE ACUMULACION.

Como consecuencia de estos cambios se vió afectada la depreciación, tema de nuestro estudio, tales cambios fueron los siguientes:

a) En esta Ley se hace referencia clara que la depreciación de los bienes susceptibles de demérito, se consideraran como deducción para efectos de determinar el ingreso global gravable.

b) En esta Ley se establece que el inicio del cargo a gastos por concepto de depreciación de bienes susceptibles de demérito, será en el ejercicio en que los han adquiridos o en el siguiente.

c) Los porcentos que fija la Ley del Impuesto Sobre la Renta deban ser fijos constantes y obligatorios, sin embargo podrían cambiarse mediante autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

d) En el artículo 21 de esta Ley, indica además, que el porcentaje aplicable para estos efectos se harán tomando como base el valor total de la inversión, esto es, no admitiendo valor de desecho.

Las reformas sufridas según decreto del 23 de Diciembre de 1971 que entraron en vigor para 1972, modificaron el Art. 21 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en lo relativo al porcentaje aplicable a los "tractores" que tenían como tasa de depreciación el 25%, siendo agrupados al renglón de automóviles, camiones de carga, remolques, automóviles y camiones de carga ligera, dejándoles el 20% de depreciación o baja de valor de adquisición del bien.

Otro cambio muy notorio en el que la Ley del Impuesto Sobre la Renta pretendió ser más práctica, fué el relativo a la agrupación de algunos bienes depreciables que tenían porcentajes diferentes, según se muestran a continuación:

Maquinaria para producción de cemento	3%
---------------------------------------	----

Plantas de Energía Eléctrica	3%
Maquinaria para producir derivados de Petróleo	6%
Maquinaria para la fabricación de te- las	7%
Maquinaria para servicios de construc- ción	11%

A los cuales se les designó el 10% como tasa de depreciación

También se reclasificaron al renglón de maquinaria los siguientes bienes:

Maquinaria para fabricación pulpa

Maquinaria para fabricación de productos petroquímicos

Maquinaria para fabricación de productos farmacobiológicos.

Por lo que se refiere a la Maquinaria y Equipo destinado a las actividades agropecuarias y agricultura sufrieron un aumento en la tasa de depreciación, autorizando el 20% como tasa máxima toda vez que con anterioridad eran depreciadas al 14%.

Modificaciones y cambios para el año de 1973 según Ley del 29 de diciembre de 1972.

Para los equipos de computación electrónica (Perforadoras, Tabuladoras, Calculadoras, Lectoras, Clasificadoras), - quedaron sujetas a la tasa del 25%.

La ley del Impuesto Sobre la Renta con el fin de dar mayor auge a la investigación y al aprovechamiento de los recursos naturales, tuvo un acierto al haber establecido un porcentaje aplicable sobre bienes que fueran utilizados en el desarrollo de la tecnología y creando nuevos productos.

Las autoridades fiscales con el fin de preservar la Salud de la comunidad, creo un porcentaje destinado a ser aplicado sobre bienes y equipo anticontaminante, ayudando con esto a la Secretaría de Salubridad y Asistencia Pública. El mejor incentivo para lograr lo anterior fue el haber establecido el 35% de la inversión como deducible.

A partir del año de 1974 las Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta en lo relativo al renglón de la depreciación han sido mínimas, sin embargo hemos de enunciar lo más sobresaliente de éstas.

En el diario Oficial del 31 de Diciembre de 1975 fueron publicadas Reformas y Adiciones a diversas disposiciones Fiscales con vigencia a partir del 1o. de Enero de 1976,

estableciéndose así, que las Construcciones, Instalaciones o mejoras permanentes que el causante lleve a cabo en Propiedades de Terceros, que de acuerdo con el Contrato de Arrendamiento queden a beneficio del arrendador, deberán ser depreciadas a la tasa máxima del 3% anual, en esta misma disposición se indicó que si a la determinación del contrato de Arrendamiento aún no se han depreciado totalmente las inversiones en Construcciones, Instalaciones o Mejoras Permanentes, se podrá deducir el valor pendiente de depreciarse, y el arrendador deberá considerar como Ingreso Acumulable el valor de estas inversiones, determinado mediante avalúo practicando a la fecha de terminación del Contrato. Como complemento a estas Reformas en el Art. 9, transitorio se estableció además que si este tipo de Inversiones se hubiesen iniciado con anterioridad al lo. de Enero de 1976 se rán Amortizadas en el período de vigencia del contrato de arrendamiento correspondiente o en 5 años si fuera por tiempo indeterminado y a la tasa y reglas contenidas en disposiciones vigentes en la fecha en que se hizo la inversión.

Otra reforma contenida en el diario oficial del 31 de Diciembre de 1975 con vigencia a partir de Enero de 1976, es la que hace referencia a la:

DEPRECIACION EN ARRENDAMIENTO FINANCIERO

Art. 21-XII- Ley I. S. R.

Tal modificación consistió en que el régimen general - de arrendamiento financiero del 70% y 30% ya no sería aplicable a los siguientes bienes:

1) Maquinaria y Equipo Industriales que sean estrictamente indispensables para el uso normal y propio de las empresas dedicadas a las actividades industriales.

2) Maquinaria y Equipo distintos de los que se mencionan en el inciso B de la fracción 1 del Art. 21 y que sean utilizados por las empresas dedicadas a las actividades a que se refiere el inciso C de dicho Artículo, que son todas las actividades industriales que tienen tasa de depreciación especial.

3) Actividades Agropecuarias.

4) Los directamente relacionados con las actividades de Hotelería y Servicios de Hospital.

Los que en adelante serán depreciados conforme a los siguientes porcentajes, siempre que tales bienes sean objeto de contratos en que se establezca un plazo inicial forzoso mayor de tres años:

Si el contrato establece un plazo forzoso de:	Depreciable conforme a la vigencia del contrato	Depreciable conforme a las fracciones I a III del Art. 21
Más de tres -- años hasta cinco o más de -- cinco años	40% 50%	60% 50%

Dentro de las reformas que entraron en vigor el 1o. de Enero de 1977; la relativa a la depreciación, tema de nuestro estudio, concretamente se refirió a las "REPARACIONES Y ADAPTACIONES A LAS INSTALACIONES", consistiendo en establecer que la depreciación por estos conceptos deberá ser obligatoria, ya que con anterioridad era opcional. Sin olvidar que tales reparaciones y adaptaciones sean con el único fin de mejorar o adicionar algo al bien arrendado.

Después de haber expuesto las diversas Reformas y adiciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta durante las últimas cinco décadas en lo referente al renglón de la depreciación inclusive hasta el año de 1977, en virtud de que para el ejercicio fiscal del año 1978 no sufrió modificación alguna el Art. 21 de la Ley I. S. R.

La presente obra, que se encuentra ya vigente para el ejercicio fiscal del año 1978, se ha actualizado para el ejercicio fiscal del año 1979, en virtud de que...

quienes estén interesados en conocimiento de este importante tema.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta después de analizar y estudiar los diversos activos utilizados en las operaciones tanto productivas como administrativas, ha establecido una serie de porcentajes tratando de ser lo más justa y --- equitativa posible.

Tales porcentajes son señalados en su artículo 21, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como sigue:

Depreciación y Amortización

La depreciación de los activos fijos tangibles y la --- amortización de los intangibles y gastos y cargos diferidos, se sujetarán a las siguientes reglas:

1.- No excederán de los siguientes porcentajes anuales, sobre monto original de la inversión respectiva,

a) Activos Intangibles

1.- Cargos diferidos 5%

2.- Patentes de invención, marcas, diseños comerciales o industriales, nombres comerciales.

asistencia técnica o transferencia de tecnología y otros gastos diferidos, así como las erogaciones realizadas en períodos preoperativos ----- 10%

b) Bienes de activo fijo empleados normalmente por los diversos tipos de empresas en el curso de sus actividades:

- 1.- Edificios y construcciones, salvo las viviendas que a continuación se citan ----- 5%
- 2.- Viviendas que las empresas proporcionen a sus trabajadores en cumplimiento de la Ley Federal del Trabajo ----- 5%
- 3.- Ferrocarriles, carros de ferrocarril, locomotoras y embarcaciones (excepto los comprendidos en el Inciso e) No. 8) ----- 6%
- 4.- Mobiliario y equipo de oficina ----- 10%
- 5.- Automóviles, camiones de carga, tracto-camiones, remolques y maquinaria y equipo para la industria de la construcción ----- 20%
- 6.- Autobuses ----- 11%

- so 9) perforadoras de tarjetas, verificadoras tabuladoras, clasificadores, intercaladoras y demás que no queden comprendidas en dicho sub inciso ----- 12%
- 8.- Aviones (excepto los comprendidos en el inciso e) No. 9) ----- 17%
- 9.- Equipo de cómputo electrónico consistente en una maquinaria o grupo de máquinas interconectadas conteniendo unidades de entrada, almacenamientos, computación, control y unidades de salida, usando circuitos electrónicos en los elementos principales para ejecutar operaciones aritméticas o lógicas en forma automática por medio de instrucciones programadas, almacenadas internamente o controladas externamente ----- 25%
- 10.- Dados, troqueles, moldes, matrices y herramienta ----- 35%
- 11.- Equipo destinado a prevenir y controlar la contaminación ambiental en cumplimiento a las disposiciones legales respectivas ----- 35%

12.- Equipo destinado directamente a la investigación de nuevos productos o desarrollo de tecnología en el país ----- 35%

13.- Equipo destinado para la conversión a consumo de combustóleo y gas natural en las industrias ----- 35%

c) Maquinaria y equipo distintos de los mencionados en el inciso anterior, utilizados por empresas dedicadas a:

1.- Producción de energía eléctrica o su distribución; transportes eléctricos ----- 3%

2.- Molienda de granos; producción de azúcar y derivados de aceites comestibles; transportes marítimos, fluvial y lacustre ----- 5%

3.- Producción de metal (obtenido en primer proceso); productos de tabaco y derivados del carbón natural ----- 6%

4.- Fabricación de pulpa, papel y productos similares; petróleo y gas natural ----- 7%

5.- Fabricación de vehículos de motor y sus partes construcción de ferrocarriles y partes; fabri-

cación de productos de metal, de maquinaria y de instrumentos profesionales y científicos; - producción de alimentos y bebidas (excepto granos, azúcar, aceites comestibles y derivados) -----	8%
6.- Curtido de piel y fabricación de artículos de piel; de productos químicos, petroquímicos y - farmacobiológicos; de productos de caucho y de productos plásticos; impresión y publicación -----	9%
7.- Fabricación de ropa; fabricación de productos textiles acabado, teñido y estampado -----	11%
8.- Construcción de aeronaves; compañía de transporte terrestre, de carga y de pasajeros -----	12%
9.- Compañías de transporte aéreo; transmisión por radio y televisión -----	16%
d) Actividades agropecuarias:	
1.- Agricultura (incluyendo maquinaria y equipo)-----	20%
2.- Cría de ganado mayor -----	11%
3.- Cría de ganado menor -----	25%

e) Otras actividades no especificadas en la enumeración

anterior ----- 10%

En caso de que una empresa se dedique a dos o más actividades de las señaladas, aplicará el por ciento que le corresponda a la actividad preponderante según el monto de sus ventas.

2.- Disposiciones que regulan la depreciación según la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento

a) ¿Por qué es deducible?

Las autoridades fiscales desde un principio se han preocupado en cierta medida por el desgaste que sufren los diferentes activos utilizados en la producción de bienes y servicios, con el fin de satisfacer las necesidades de la colectividad. Por esta razón al costo de adquisición de estos bienes depreciables, será deducible paulatinamente y de acuerdo con los porcentajes establecidos por la Ley del Impuesto Sobre la Renta que ya estudiamos en este mismo Capítulo, cuando se hizo referencia a tasas autorizadas por esta misma.

Lo anterior indica que el costo de adquisición de los bienes depreciables se reparte en varios ejercicios de acuerdo con el porcentaje autorizado por la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

deducible, según lo establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo No. 20 Fracción III que señala:

- De los ingresos acumulables podrán hacerse únicamente las siguientes deducciones:

Depreciación y amortización.- La depreciación de activos fijos tangibles y la amortización de los activos fijos intangibles y de gastos y cargos diferidos.

b) Requisitos para hacer deducible la Depreciación

En el punto anterior vimos que el artículo 20 en su Fracc. III nos permite la deducción de la depreciación; misma que está sujeta a ciertos requisitos que se encuentran señalados en el artículo 26 Fracción VI como sigue:

Antes de transcribir lo que la fracción VI nos dice de los requisitos para deducir cargos por concepto de depreciación, he considerado necesario hacer mención de la Fracción I que estipula uno de los principales requisitos considerado de mucha importancia puesto que es la misma base para su deducción; esta fracción indica:

Que para hacer deducible será primero que nada estrictamente indispensable para los fines del negocio, conse-

cuencia normal del mismo y que esté en proporción a sus operaciones.

La Fracción VI indica:

Que tratándose de depreciaciones y amortizaciones se hayan cumplido respecto de las partidas que integran las inversiones respectivas, los requisitos que se establecen en este artículo 26 y que los valores sujetos a depreciación y amortización no sean superiores a las del mercado y cuando correspondan a bienes adquiridos por fusión, no sean superiores a los valores pendientes de depreciar o amortizar en la empresa fusionada.

c) Inicio de la Depreciación

A este respecto la Fracción VIII del mencionado artículo 26 indica que la depreciación y amortización empezaran a deducirse a elección del causante, a partir del ejercicio siguiente. El causante podrá no iniciar la depreciación o la amortización para efectos fiscales. En este caso podrá hacerlo con posterioridad pero perderá el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos, calculadas aplicando los porcentajes indicados.

d) Depreciación de las mejoras al activo fijo

Todos los activos depreciables por regla general -- con el transcurso del tiempo necesitan además de su mantenimiento continuo ciertas reparaciones y en muchos casos ser adaptados para que puedan reunir las cualidades de funcionamiento necesario para el que fué destinado. Lo anterior ha sido previsto por el fisco y regulado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de la siguiente forma:

Artículo 21 Fracc. X

Las reparaciones así como las adaptaciones a las -- instalaciones deberán depreciarse siempre que impliquen adiciones o mejoras al activo fijo.

Obsérvese que la Ley es clara al establecer la condición principal de que serán depreciables sólo cuando impliquen adiciones o mejoras al activo fijo, además con el fin de que todos y cada uno de los contribuyentes comprendan lo mejor posible lo estipulado ha establecido en su reglamento el significado de los que señala la Fracción X del mencionado artículo 21.

Artículo 47 del Reglamento de la Ley del Impuesto -- Sobre la Renta:

Reparaciones.- Son todas aquéllas mejoras o adiciones que aumentan el rendimiento, productividad o vida útil de los activos.

Adaptaciones.- Adiciones o mejoras que permiten obtener un uso diferente al que originalmente se le estaba dando, también puede considerarse como adaptación a aquélla mejora que traiga consigo una mejor utilización del activo.

Sin embargo la Ley del Impuesto Sobre la Renta como en muchos otros casos sigue siendo limitativa al establecer en este mismo artículo 47 de su Reglamento que:

"En ningún caso podrán depreciarse los gastos por conservación, mantenimiento y reparación que se eroguen con el objeto de mantener el bien de que se trate en condiciones de operación".

e) Depreciación de mejoras en propiedades ajenas

Ya hemos visto que las autoridades fiscales tratando de ser justas y pretendiendo fomentar el desarrollo económico de las empresas ha procurado abarcar las diferentes circunstancias que presenta el activo fijo. De esta forma no sólo es posible deducir las mejoras realizadas o efectuadas en activos de las empresas, sino que

también establecen la posibilidad de deducir para efectos -
fiscales de depreciación correspondiente a construcciones, -
instalaciones o mejoras permanentes en propiedades ajenas.
Por esta razón basándose en las diversas experiencias rela-
cionadas con las mejoras en bienes arrendados que por su --
continuo uso y transcurso del tiempo vayan disminuyendo su-
capacidad o funcionamiento se ha visto en la necesidad de -
reglamentar este tipo de inversiones, y así podemos ver que
la Ley lo prevé de esta manera:

Artículo 1º Fracción VI

Las construcciones, instalaciones o mejoras permanen--
tes en activos fijos tangibles, propiedad de terceros que -
de conformidad con los contratos de arrendamiento o de con-
cesión respectivos queden a beneficio del propietario y se-
hayan efectuado a partir de la fecha de celebración de és--
tos, se depreciaran en los términos de la Fracción I de es-
te artículo. Cuando la terminación del contrato ocurra sin
que las inversiones sujetas a depreciación hayan sido fis-
calmente redimidas, el valor por redimir podrá deducirse en
la declaración del ejercicio respectivo, previo aviso de la
Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por su parte el arrendador o concedente a la termina--

ción de contrato considerara como ingreso del ejercicio las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en los inmuebles, según avalúo a la fecha.

Para complementar lo antes mencionado las autoridades fiscales estipulan en el artículo 45 del Reglamento lo siguiente:

Para poder deducir las inversiones pendientes de redimirse con motivo de la rescisión de un contrato de arrendamiento, el arrendatario o concesionario deberá dar aviso a la autoridad exactora, indicando naturaleza y monto de la construcción, mejora o instalación, dentro de los 30 días siguientes a la fecha de terminación del contrato el cual deberá ser acompañado de una copia de dicho contrato.

f) Modificación de porcentos

Artículo 21 Fracción 2a.

La ley indica que los porcentos elegidos por el causante serán fijos constantes y obligatorios, sin embargo señala también que por algunas razones el contribuyente hubiera utilizado factores de depreciación menores de los que esta misma señala, tendrá la facultad de modificarlos que por la autoridad en su legislación se establece que

dichos cambios o modificaciones, no serán superiores a los establecidos por ésta. Estos conceptos se encuentran respaldados y complementados por el artículo 43 del Reglamento de la misma ley, el cual indica lo siguiente:

Los causantes que hubieren utilizado porcentos de depreciación menores o iguales a los máximos permitidos podrán de acuerdo a los términos de la fracción II de éste ordenamiento modificarlos por una sólo vez con previo aviso a las autoridades exactoras.

Lo que les permitirá aplicar los nuevos sobre el monto original de la inversión a partir del ejercicio en que se dé el aviso.

Sin embargo, la autoridad administradora podrá autorizar cambios posteriores previa solicitud justificada al contribuyente, siempre que la solicitud se presente a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha del cierre del ejercicio para el que se desee el cambio.

Hay que hacer notar la importancia que reviste el hecho de que la Ley indique que en ningún caso podrá autorizar porcentos mayores de depreciación que los señalados por ésta misma.

Depreciación Fiscal y Contable

Como resultado de aplicar los lineamientos contables - para la estimación de la depreciación fiscal de acuerdo con los porcentajes señalados por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, existirán determinadas en función de la vida útil -- del activo en particular y las fiscales serán únicamente el resultado de aplicar al monto de la inversión, el por ciento de depreciación contenido en esta Ley.

Por esta razón es posible que un activo fijo se deprecie en un período mayor para fines contables que para fines fiscales o viceversa, pudiendo quedar totalmente redimido - en diferentes épocas.

Durante el desarrollo de este tema se ha estudiado los lineamientos que marca la Ley para determinar el Importe -- que afectará al ejercicio fiscal de que se trate por concepto de depreciación. Pero esta no solamente abarca activos- que se deprecien en forma regular, sino que estudia otras - que deben tomarse muy en cuenta como es el caso de los acti- vos que han perdido su actividad y que por lo tanto ya no se les puede dar el uso para qué fueron adquiridos. Este as- pecto ha sido reconocido por las autoridades fiscales con - el nombre de "depreciación por inutilidad", por lo que en -

su Reglamento indica lo siguiente:

Artículo 40 Reglamento del Impuesto Sobre la Renta

El total del valor por redimir de una inversión "menos un peso" podrá deducirse siempre que lo apruebe la autoridad administradora, cuando el causante le demuestre previamente que dicha inversión ha perdido su utilidad para los fines de explotación. El importe que por concepto de recuperación se obtenga deberá acumularse en el ejercicio que esto ocurra. Para obtener dicha autorización deberá presentarse solicitud ante la autoridad administradora, a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha de cierre del ejercicio en que la inversión haya perdido su utilidad, acompañando la documentación con la que se acredite esa circunstancia.

Cuando los causantes enajenen activos sujetos a amortización o depreciación, deberá agotarse el valor por redimir para efectos fiscales que tengan esos bienes precisamente en el ejercicio en que esto ocurra.

Artículo 41 del Reglamento de la Ley del I. S. R.

Por otra parte también la Ley en forma muy atinada procurando ser lo más razonable posible en cuanto se refiere a

los ejercicios irregulares derivados de iniciación de operaciones, cambio de fecha de Balance, clausura o fusión ha señalado que la depreciación sea calculada como si fueran --- ejercicios regulares.

Tratándose de suspensión de las operaciones o de clausura o fusión ha señalado que la depreciación sea calculada como si fueran ejercicios regulares.

Tratándose de suspensión de las operaciones o de clausura el causante dejará de depreciar para efectos fiscales el monto de las inversiones en activo fijo, en el momento que surja cualesquiera de estas situaciones:

3) Caso Práctico del Método Autorizado por la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento

En el capítulo I ya hemos señalado algunos métodos aplicables para el cálculo de la depreciación. Al estudiar el método de línea recta pudimos observar que para efectos contables se considera valor residual o de desecho.

En este capítulo el caso práctico está basado en lo estipulado por la Ley del Impuesto Sobre la Renta; de tal manera que no se considera un valor de desecho, pues la

disposiciones fiscales no lo autorizan en virtud de señalar un porcentaje que se aplica directamente proporcional al valor de adquisición de cada activo de que se trate.

Con el fin de apreciar la diferencia que existe al calcular la depreciación sin tomar en cuenta valor de desecho, utilizaré los mismos datos que se usaron en el estudio de los diversos métodos de cálculo del primer capítulo.

D A T O S:

Mobiliario y equipo de oficina 120,000.00

Depreciación Anual según la --

Ley del Impuesto Sobre la Ren-

ta 10%

FORMULA: $Di = \frac{V}{N}$

En donde:

Di Depreciación del período

V Valor de adquisición depreciable

N Número de períodos en que podrá dar --
servicio el bien (años estimados)

Di $\frac{120,000.00}{10 \text{ años}}$

Si 12,000.00

Esto significa que el cargo a resultados en cada periodo de vida útil del bien según la Ley del Impuesto Sobre la Renta será de 12,000.00

Si recordamos que el anterior capítulo, en virtud de haber considerado valor de desecho el importe cargado a resultados fue inferior al determinado en este caso, originando mayor pago de impuestos.

Depreciación según la Ley del Impuesto	
Sobre la Renta	120,000.00
Depreciación tomando en cuenta valor -	
de desecho	<u>10,000.00</u>
Diferencia	2,000.00

Esta diferencia tiene su repercusión en el Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, ya que es menor el cargo a resultados por concepto de depreciación y mayor el Ingreso Gravable, consecuentemente el Impuesto Sobre la Renta a pagar.

C A P I T U L O I I I

LA DEPRECIACION ACELERADA

En los capítulos anteriores ya hemos estudiado lo concerniente a la depreciación tanto contable como fiscal apeándonos a los lineamientos que marca el Artículo 21 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento. Como pudimos observar el método que autoriza para efectos del cálculo de la depreciación, es el método de línea recta mismo -- que ha sido adoptado por la mayoría de las empresas, quizá para evitarse problemas debido a que es de fácil aplicación, sin embargo, debe tenerse en cuenta que no todos los bienes se deprecian de acuerdo a los porcentajes que la Ley establece, pues su demérito va más allá del porcentaje que se le ha asignado: como por ejemplo podemos referirnos al equipo de transporte utilizado por una constructora, el cual -- debido a su constante y rudo trabajo, resulta más afectado que otros bienes de su misma especie utilizados en labores diferentes a ésta, en las que el trabajo resulta más ligero.

Por fortuna las autoridades fiscales se han percatado de estas situaciones y aunque no han logrado adelantos significativos; debemos decir que en cierta medida se han preocupado por aspectos de esta índole, y así a partir de 1962- por primera vez se crea el concepto fiscal de la "DEPRECIACION ACELERADA" con la finalidad de fomentar la industrialización del país. Por ésta razón la conceptúa de la siguiente manera:

La depreciación acelerada considerada como método y de acuerdo a la Ley actual es un concepto que "ofrece la posibilidad de cargar costos y gastos de depreciación a tasas superiores a la normal con la finalidad de pagar menos impuestos en los primeros años en que se utilice un nuevo equipo, a cambio de ello se pagará más impuesto desde que termine el período abreviado de depreciación. Esto significa un positivo estímulo a las inversiones en maquinaria y equipo bajo determinadas circunstancias; pero en algunos casos el beneficio inmediato podría resultar negativo a largo plazo", según Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

a) Definición del Concepto

Es la distribución del costo de un activo fijo lre-

nos el valor de desecho si lo hubiere), en menos tiempo del que técnicamente se ha calculado deben durar dichos bienes para preveer el desgaste adicional ocasionado por uso fuera de lo común o por estar de acuerdo con las medidas de la empresa.

El Manual del Contador de Costos (26) dice:

"En un estudio de N. A. C. A. (Vol. 22), se conceptúa la depreciación acelerada como: Un aumento extraordinario de las tasas de depreciación durante un período de actividad anormal, para preveer el desgaste adicional ocasionado por un uso fuera de lo normal de la maquinaria.

Otra forma de ver la depreciación acelerada por las autoridades fiscales, se manifiesta al decir: "aún cuando se reconoce que la vida útil de un bien es superior al período en el que se aplicara la depreciación acelerada, éste se autoriza con el objeto de que la deducción fiscal por concepto de depreciación, disminuya la utilidad gravable y consecuentemente se disminuya también el Impuesto Sobre la Renta por pagar.

Artículo 21 Fracc. IV

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con fines

de fomento económico podrá autorizar que se efectúe depreciación acelerada con arreglo a las siguientes bases:

1) La autorización se hace mediante acuerdos de carácter general, que señalen las regiones o ramas de actividad y los activos que podrán gozar del beneficio, los métodos aplicables, el plazo de su vigencia y los requisitos que deben cumplir los interesados.

2) La autorización señalará el por ciento máximo del valor del activo que podrá depreciarse en forma acelerada y el período durante el cual debe efectuarse dicha depreciación.

3) Los interesados deberán obtener el acuerdo concreto de las autoridades fiscales, para aplicar el método de depreciación acelerada.

b) Autorizaciones Otorgadas

Las autoridades fiscales manifestaron con relación a las autorizaciones otorgadas hasta el año de 1971 lo siguiente:

"A través de una mecánica, que en sus efectos económicos es similar a la de que el estado hiciera un préstamo

mo sin intereses a los contribuyentes, se pretende seguir - fomentando la actividad económica, pero solo en aquellas ramas en las que existen razones de prioridad económica, nacional que justifiquen que se de el tratamiento de deprecia---ción acelerada, a pesar de que ahora los factores de depreciación flexible anterior hacía innecesario el usar la depreciación acelerada, y pues resultaba más cómodo, más rápido y más sencillo obtener de la Secretaría, un cambio de -- factor de depreciación, que buscar el cumplimiento de los - formalismos de la depreciación acelerada, y tan fue así, -- que durante los años que ha estado vigente este sistema, ni una rama de actividad económica ha solicitado que se defina que ese giro tiene derecho a depreciación acelerada, sobre-- todo en materia de minería, han desaparecido o no los efectos de dichas resoluciones por la nueva Ley.

Al respecto hemos señalado que estos tratamientos ex-- presamente dados como de depreciación acelerada, aunque no-- se hubieran cumplido las formalidades respectivas, no resul-- tan modificadas por las nuevas disposiciones de la Ley. (1)

(1) Revista Fiscal SHCF.- No. 61 Enero de 1971.

EJEMPLO DE AUTORIZACIONES OTORGADAS
INDUSTRIA DE HIERRO Y ACERO (9-DIC-1974)
OFICIO CIRCULAR No. 102-4047 (D. F. 13-DIC-1974)

Considerando que el desarrollo de las etapas básicas de la industria siderúrgica es un factor esencial para la industrialización y crecimiento económico del país; que su producción requiere de costosas instalaciones y constantes inversiones a efecto de estar en posibilidades de cubrir la creciente demanda de productos de acero, requiriendo para ello financiamiento continuo tanto interno como externo; -- que es una actividad cuyo desarrollo disminuye la dependencia del exterior, permitiendo mayores excedentes que no sólo ahorran, sino que crean divisas, que por sus características productivas genere volúmenes crecientes de empleo y que la mayoría de las empresas son de capital nacional, ésta Secretaría con fundamento en el Artículo 21, Fracción IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor, autoriza a las empresas siderúrgicas dedicadas a la fabricación de materiales o productos básicos de hierro y acero, laminados planos y no planos que se utilicen como materias primas en la elaboración de bienes de consumo final, para que efectúen depreciación acelerada en sus activos fijos tangibles con arreglo a las siguientes bases.

1) Los activos fijos tangibles a que el presente acuerdo se refiere, son los edificios y construcciones, la maquinaria y equipo industrial que correspondan al uso normal y propio del negocio, los que se someterán a la consideración de ésta dependencia del ejecutivo federal, por cada empresa que solicite el beneficio concedido, a fin de que se resuelva previo estudio lo que sea procedente.

2) La depreciación acelerada se aplicará a las inversiones que en dichos bienes se efectúen a partir del presente año y los dos siguientes del mismo: este beneficio podrá extenderse a los saldos por redimir de inversiones ya efectuadas. Se aplicará el método de línea recta, y se autorizarán las tasas de depreciación que abajo se señalan sobre el monto original de las inversiones, disminuyendo el saldo por redimir en su caso.

Hasta el 6% anual a los activos tangibles apuntados en el artículo 21 Fracción I inciso b) número 1; hasta el 12% a los señalados en el inciso c) número 3, y hasta el 13% a los del mismo inciso punto 5.

3) En cumplimiento a las disposiciones legales aplicables en vigor, los interesados deberán obtener de esta Secretaría, el acuerdo en cada caso en particular, el cual --

abaratará únicamente los activos para los que se solicite - el beneficio para aplicar el método de depreciación acelerada conforme el presente acuerdo general, para lo que deberán presentar solicitud en la que expresarán debidamente -- justificado y comprobado con estudio técnico económico suscrito por persona profesionalmente responsable, la conveniencia de la aplicación de la depreciación acelerada en -- los bienes de que se trate; listado de los bienes que se -- pretenda depreciar aceleradamente, en el que conste el valor y fecha de la inversión, iniciación de la depreciación en su caso y saldo pendiente por redimir. Así como programa de inversiones futuras y de mantenimiento y conservación de los bienes; y la declaración presentada el año anterior a la solicitud de este beneficio fiscal. En la inteligencia de que la autoridad fiscal correspondiente solicitará de los interesados los datos y documentos adicionales que estime necesarios para la expedición de la autorización particular de que se trata.

c) Registro Contable y Registro Fiscal

Para ejemplificar y hacer más claro el concepto de la depreciación acelerada, presentaré en asientos de diario la contabilización de la adquisición y la depreciación del-

ejercicio.

Una empresa que efectúa una inversión en Maquinaria y Equipo por: \$ 1'500,000.00, autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para depreciarse aceleradamente en un período de 5 años. De acuerdo con estudios técnicos realizados por la empresa; según la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Art. 21) su vida útil es de 10 años.

Registro en Cuentas de Mayor

Maquinaria y Equipo

1'500,000.00

Cuenta de Activo y Pasivo

1'500,000.00

Por el registro de la adquisición de la maquinaria.

Para el registro de la depreciación generada por el desgaste de la maquinaria y equipo adquirido, tenemos la posibilidad de adoptar cualquiera de los tres procedimientos siguientes:

1o.- Considerar el período estimado de cinco años resultante de la adopción de la depreciación acelerada, descontando el 20% de la depreciación tanto para fines de impuesto, como sobre los libros para la determinación del cog

to y los ingresos. Esto por supuesto inflaría los costos y disminuiría el ingreso de los primeros cinco años de vida del activo y subestimaría los costos, sobreestimando los ingresos durante los cinco años restantes; su registro sería de la siguiente manera:

1o. Año

<u>Gastos de Producción</u>	300,000.00
Depreciación	
<u>Depreciación Acumulada de Maquinaria</u>	300,000.00

(Cuando coinciden los porcentajes de deducción por depreciación para ambos efectos, no se procede la conciliación de utilidades, como en este caso debido a que el fisco autorizó el porcentaje).

2o.- Este procedimiento es utilizado cuando para efectos fiscales es aplicado el porcentaje autorizado del 20% y además se pretende continuar registrando en libros sobre la base normal para este tipo de activos, con la finalidad de no infringir uno de los principios de contabilidad.

Este procedimiento muestra que los impuestos serán bajos para los primeros años y altos durante los siguientes

5 años.

1er. Año (10%)

<u>Gastos de Producción</u>	150,000.00
Depreciación	

<u>Depreciación Acumulada de Equipo</u>	150,000.00
---	------------

Depreciación normal del ejercicio.

Este asiento se repite durante los nueve años siguientes.

Con el fin de controlar contablemente los importes fiscales por concepto de depreciación, se utilizarán cuentas - de orden, las cuales podrían ser las siguientes:

<u>Inversiones Fiscales Depreciables</u>	1'500,000.00
--	--------------

<u>Depreciación Fiscal por Efectuar</u>	1'500,000.00
---	--------------

Para registrarse la inversión a depreciarse

Su registro por el primer año.

<u>Depreciación Fiscal por Efectuar</u>	300,000.00
---	------------

<u>Depreciación Fiscal Efectuada</u>	300,000.00
--------------------------------------	------------

Registro de la depreciación acelerada del ejercicio.

Este asiento se repetirá durante los 4 años siguientes ya que para el final de este último quedaría redimida la inversión para efectos fiscales.

En este caso será necesario presentar una conciliación para determinar el ingreso global gravable (utilidad gravable) como sigue:

Conciliación de la Utilidad Contable con la Gravable

Utilidad Contable s/Balance		1'000,000.00
Más: Depreciación contable	150,000.00	
Menos: Depreciación Fiscal	<u>300,000.00</u>	<u>150,000.00</u>
Ingreso Global Gravable Util. Gravable		850,000.00

Esta Conciliación se realizará hasta el 5º año para obtener el beneficio que da el fisco.

Posteriormente se realizará la siguiente conciliación para acumular la depreciación contable, por haber quedado redimida la inversión para efectos fiscales al 5 año.

Conciliación de la Utilidad Contable con Gravable

Utilidad Contable S/Balance	1'000,000.00
Más: Depreciación Contable	<u>150,000.00</u>
<u>Ingreso Global Gravable:</u>	1'150,000.00

3o.- Mantener la depreciación en libros al 10% como base del 20% por los primeros 5 años, tal como se explicó en el 2o. método, además se utiliza una cuenta por impuestos diferidos, la cual se acredita por cada uno de los cinco años, ésta cuenta es cargada por exceso de los impuestos -- que sobre los mismos hubieran sido bajo la depreciación en línea recta de 10 años, con crédito devuelto a utilidades -- después de impuesto.

d) Los Impuestos Diferidos Aplicados a la Depreciación Acelerada

Antes de poder aplicar los impuestos diferidos en la depreciación acelerada, partiremos de la base misma que los originan; haciendo un estudio de las diferencias entre los resultados contable y fiscal.

1º.- Resultado Contable

Se obtiene restando a los ingresos todos los cos-

tos y gastos que le dieron origen.

2°.- Resultado Fiscal:

O base gravable; se obtiene o determina de acuerdo a la Ley restando a los ingresos gravables, las deducciones autorizadas por esta misma.

La comparación de estos dos resultados determina diferencias que pueden clasificarse como sigue:

a) Diferencias Permanentes o no Compensables:

Son aquéllas partidas de gastos e ingresos que nunca serán deducibles o acumulables según el caso, en virtud de disposiciones fiscales vigentes en el período de que se trate.

A consecuencia de las discrepancias existentes entre el ingreso global gravable (utilidad fiscal) y el resultado contable.

Esta clase de diferencias tiene la característica de aparecer sólo en el período contable que se realizaron y por tal motivo no podrán ser compensadas en períodos futuros.

Estas diferencias ocasionan problema en la deter

minación del Impuesto Sobre la Renta, en virtud de que no hay nada que se pueda diferir, razón por la cuál la técnica o régimen de impuesto diferido no es aplicable a este tipo de diferencias.

Como ejemplo de estas diferencias tenemos:

1.- Dividendos percibidos por toda clase de sociedades que operan en el país y de sociedades mexicanas que operan en el extranjero, siempre que correspondan al causante en su carácter de accionista o socio. Art. 19 Fracc. V debido a que dichos dividendos o utilidades, serán objeto del impuesto a que se refieren los artículos 60, fracción V 73 y 74, de esta Ley.

GASTOS:

2.- Erogaciones efectuadas que no reúnan requisitos fiscales.

3.- Multas, recargos y otras partidas que la Ley no considera como deducibles en la determinación del ingreso global gravable.

b) Diferencias de Tiempo y Movimiento:

Son aquellas partidas que su deducción o acumula--

ción para efectos fiscales difieren del ejercicio en que -- contablemente se realizaron. Se derivan de la discrepancia entre el ingreso global gravable y el resultado contable. Su efecto en la determinación del impuesto será compensado o podrá ser compensado en uno o más ejercicios futuros.

Estas diferencias las podemos clasificar como sigue:

1.- Partidas que representan un pago anticipado de Impuestos (activo).

a) Ingresos o utilidades que se declaren para efectos del Impuesto Sobre la Renta con anterioridad a su contabilización, ejemplo:

Anticipos recibidos por las constructoras, que pagan un impuesto aún cuando contablemente no se haya considerado ingreso alguno por no haberse iniciado la obra.

b) Gastos o pérdidas que se declaren para fines del Impuesto Sobre la Renta con posterioridad a su registro contable; como ejemplo de estas tenemos:

Pasivos creados contra resultados y que de barto liquidarse dentro de los tres meses siguientes al --

2.- Partidas que representan un diferimiento de impuesto (pasivos).

a) Ingresos o utilidades consideradas para Impuesto Sobre la Renta con posterioridad a su reconocimiento contable, tales como los ingresos por ventas en abonos considerados para efectos fiscales conforme se van estudiando los cobros y para fines contables en el momento de realizarse la venta.

b) Gastos y Pérdidas que se deducen para fines de impuestos con anterioridad a su registro contable; - como ejemplo de estos podemos citar la diferencia de porcentajes de depreciación entre lo contable y la fijada por el fisco cuando la contable sea inferior a la fiscal.

Después de haber estudiado estas diferencias podemos concluir que el Impuesto diferido se basa principalmente en las diferencias de tiempo o compensables; debido a que esta técnica contable pretende que el Impuesto Sobre la Renta se reconozca en el período en el cual se genera la utilidad correlativa.

De esta forma y basándonos en los conceptos anteriores podemos decir que el Impuesto Sobre la Renta Di-

ferido viene a ser en la actualidad un término puramente --
contable, en virtud de que su finalidad y aplicacion se ---
efectúa en los registros de contabilidad, como un medio de-
que los estados financieros sean presentados y/o elaborados
de tal forma que sean lo más fieles posibles a la realidad.

Así pues, se puede definir como:

Una técnica de contabilidad por medio de la cual se --
aplica al Impuesto Sobre la Renta al período que le corres-
ponda.

A continuación se ejemplifica este concepto con un ca-
so práctico.

e) Caso Práctico Aplicando la Técnica de los Impuestos DiferidosD a t o s

Equipo de reparto con valor de	1'000,000.00
Cargos por depreciación durante el período	20%
Utilidad obtenida en el ejercicio	5'000,000.00

Se autoriza por la Secretaria de Hacienda
y Crédito Público depreciar al 50% en dos
años.

Cálculo ContableCálculo Fiscal

Utilidad contable sin		Utilidad fiscal sin	
deducir depreciación.....	5'000,000.00	deducir depreciación.....	5'000,000.00
<u>Menos</u>		<u>Menos</u>	
Depreciación de ejer-		Depreciación fiscal au-	
cicio 20%.....	200,000.00	torizada 50%.....	500,000.00
	<hr/>		<hr/>
Utilidad por el período		Utilidad por el período	
de antes I. S. R.	4'800,000.00	de antes I. S. R.	4'500,000.00
(Art. 21 Fracc. I)			
I. S. R. Art. 34 42%	2'010,000.00	I. S. R. Art. 34 42%	1'530,000.00

Diferencia obtenida por depreciación acelerada 126,000.00

I. S. R. Diferido.

Registro Contable del Beneficio Fiscal por los dos primeros años por el método del diferimiento.

Provisión I. S. R. 2'016,000.00

I. S. R. por pagar 2'016,000.00

Provisión para el pago del Impuesto Sobre la Renta Sobre -- una utilidad gravable de 4'800,000.00 a la tasa del 42% según Artículo 34 de la Ley.

I. S. R. por pagar 1'890,000.00

Bancos 1'890,000.00

Por el pago real presentado en la declaración

I. S. R. por pagar 126,000.00

I. S. R. por aplicar 126,000.00

Este asiento se repite por el siguiente año.

Impuesto diferido por la creación de una reserva por concepto de depreciación para ejercicios futuros.

Al término del período por el Beneficio Fiscal la cuenta de I. S. R. por aplicar tendrá un saldo de: 252,000.00

Por los tres años siguientes sería de la siguiente manera, suponiendo que la utilidad del período antes de I. S. R. es la misma.

Provisión I. S. R. 1'890,000.00

I. S. R. por pagar 1'890,000.00

I. S. R. por pagar 2'016,000.00

Bancos 2'016,000.00

I. S. R. por aplicar 84,000.00

I. S. R. por pagar 84,000.00

Al término de los tres años la cuenta de I. S. R. por aplicar quedará saldada.

C O N C L U S I O N E S

La depreciación no es más que un plan para recuperar - la inversión por bienes destinados al uso, aplicando a cada uno de los ejercicios durante los cuales se pretenda utilizarlos una parte proporcional de su importe.

Características principales de los bienes que forman - el activo fijo tangible; es que a medida que estos pierden vida útil, su importe debe irse aplicando a los costos y/o-gastos de operación del ejercicio a que corresponda y que - están formadas por: Terrenos, edificios, maquinarias, equi-po de transporte, muebles, enseres, herramientas, moldes, - etc.

Existen diversos métodos para calcular la depreciación de los activos fijos, siendo los más importantes el de li-nea recta, los métodos basados en la producción y los méto-dos acelerados. Para muchas empresas estos últimos son me-jores por recuperar la inversión en menos tiempo, esto es - posponer el tiempo de pago de los impuestos, favoreciendo a estas que se encuentran en constante expansión y desarrollo

Para poder aplicar este método de depreciación, se requiere presentar solicitud, estudio técnico y económico suscrito - por Contador Público.

Por lo tanto los impuestos diferidos aplicados al método de depreciación acelerada para efectos fiscales se deben registrar contablemente en cuentas de impuestos diferidos - para lograr una igualdad entre los costos e ingresos.

O sea que se vaya aplicando fiscalmente en un ejercicio una depreciación acelerada, mientras que contablemente se registra normalmente, dando como resultado que fiscalmente se cause un impuesto menor en relación a la utilidad contable; estos impuestos serán pagados cuando el efecto del método de depreciación sea contrario.

B I B L I O G R A F I A

TEORIA DE LA CONTABILIDAD:

Ensayo sobre el origen, evolución y proyección de la Contabilidad por:

Alejandro Prieto 1973

ESTUDIO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS EMPRESAS PARA -
1976 por:

Enrique Domínguez Mota - Enrique Calvo Nicolao

MANUAL DEL CONTADOR TOMO I de:

W. A. Paton 1975

CONTABILIDAD EN LA ADMINISTRACION DE LAS EMPRESAS de:

Robert M. Antony 1973

CONTABILIDAD TEORICA Y PRACTICA de:

Roy B. Kester Tomo II 1973

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO para 1974
y 1978

DIARIO OFICIAL DEL 29 DE DICIEMBRE DE 1978

TESIS: IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO por:
Marcos Ramírez Barraza UNAM 1974

COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS
BOLETIN C6 Inmuebles Maquinaria y Equipo
BOLETIN C8 Intangibles