



158 2-1981

# Universidad Nacional Autónoma de México

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

## EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO Y SU TRATAMIENTO CONTABLE

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

Que en opción al grado de

LICENCIADO EN CONTADURIA

P r e s e n t a

CARLOS VINCOURT MEDINA

Director del Seminario :

C. P. EDMUNDO BEJAR ROJAS

México, D. F.

1981



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**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.

# I N D I C E

-----

## Página

### INTRODUCCION

#### CAPITULO I:

##### GENERALIDADES-

- |  |    |
|--|----|
| 1. Definición y conceptos                    | 3  |
| 2. Importancia                               | 8  |
| 3. Posición actual de la profesión en México | 12 |

#### CAPITULO II:

##### ORIGEN DEL IMPUESTO DIFERIDO-

- |  |    |
|--|----|
| 1. Ley del Impuesto sobre la Renta   | 16 |
| 2. Consideraciones para la existencia del impuesto sobre la renta diferido | 25 |
| 3. Diferencias temporales y permanentes                                    | 26 |

#### CAPITULO III:

##### METODOS DE REGISTRO Y PRESENTACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS-

- |  |    |
|--|----|
| 1. Métodos de registro   | 34 |
| 2. Presentación del impuesto sobre la renta diferido en los estados financieros      | 40 |
| 3. Comparación en los estados financieros con y sin impuesto sobre la renta diferido | 44 |
| 4. El dictamen del auditor externo ante el impuesto sobre la renta diferido          | 47 |
| 5. Tratamiento de pérdidas fiscales en el impuesto sobre la renta diferido           | 51 |

### CONCLUSIONES

### BIBLIOGRAFIA

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

La contabilidad financiera es la rama de la contabilidad que tiene como objetivo producir información para la toma de decisiones en una entidad económica. Con el propósito de lograr que esta información sea lo más objetiva posible, - surgen principios de contabilidad para el tratamiento de operaciones específicas, como es el caso de la contabilización del impuesto sobre la renta diferido.

El método de contabilización del impuesto sobre la renta diferido surge como consecuencia de las diferencias --- existentes entre períodos contables en el tratamiento contable y el tratamiento impositivo de ciertos ingresos y gastos, los cuales originan que la utilidad contable obtenida a través de la contabilidad financiera sea en algunos casos diferente de la utilidad que sirve de base para el pago del impuesto sobre la renta; por lo tanto, dicho método tiene como objetivo la contabilización y presentación adecuada del impuesto sobre la renta aplicable a estas diferencias en los -- estados financieros de la entidad económica.

Al estudio de las implicaciones que tiene el método de registro del impuesto sobre la renta diferido en la infor-

mación contable base para la toma de decisiones, he abocado - el presente trabajo, principalmente en función de los dos siguientes aspectos:

- De no reconocer este efecto se pueden desvirtuar substancialmente los estados financieros.
  
- El proyecto del boletín de principios de contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos a este respecto, fue suspendido en su período de auscultación, según consta en la Circular No. 3 de fecha 23 de febrero de 1978 y hasta la fecha no se ha emitido el pronunciamiento definitivo.

## I. GENERALIDADES

### 1. DEFINICION Y CONCEPTOS

Definición del impuesto diferido. El impuesto diferido es un procedimiento de contabilidad mediante el cual se logra aplicar el impuesto sobre la renta al período que corresponda. Es una parte integral del proceso seguido para hacer la determinación del gasto "Impuesto sobre la Renta", debiendo éste incluir los efectos producidos por todas las operaciones (aumento o disminución del impuesto sobre la renta), consideradas en la determinación de la utilidad contable antes de impuestos.

En estados financieros que pretendan presentar la posición financiera y el resultado de las operaciones, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, será necesario que se siga este principio.

La correcta contabilización del impuesto sobre la renta es extremadamente importante, porque teniendo en cuenta las elevadas tasas de impuestos que existen actualmente, el impuesto sobre la renta causa un gran impacto sobre la utilidad neta, basta señalar que este efecto en condiciones norma--

les representa el 50% de la utilidad.

La utilidad que presenta una entidad económica en su estado de resultados, viene a constituir un corte artificial de su vida operativa.

Cabe la aclaración de que éste es un corte artificial de la vida de la entidad económica, por lo que los estados financieros no muestran resultados exactos de su operación, ya que está sujeta a diversas estimaciones, como son las depreciaciones, amortizaciones, estimaciones para cuentas de cobro dudoso, inventarios obsoletos y de lento movimiento, etc.

A pesar de que en la práctica se trata de hacer estas estimaciones lo más apegadas a la realidad, el fisco es cauteloso para la aceptación de costos y gastos derivados de estimaciones cuya cuantía y concepto resultan difíciles de justificar ya que provienen de apreciaciones subjetivas. Sin embargo, el fisco no pretende la eliminación de un costo o gasto legítimo del causante que lo incurre, permitiendo que la entidad económica haga la deducción correspondiente cuando el hecho se realiza y se documenta.

La importancia que se le da a los estados financieros en la actualidad, obliga al contador público a utilizar todas las técnicas contables con que cuente para obtener resultados lo más apegados a la realidad.

Conceptos. La terminología relacionada con la contabilización del impuesto sobre la renta es variada, algunos términos han sido utilizados con distintos significados. Por lo tanto, es necesario definir ciertos términos utilizados en el desarrollo de esta investigación:

- a) Impuesto sobre la renta. Impuesto basado sobre la utilidad determinada de acuerdo con las disposiciones que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- b) Gasto por impuesto sobre la renta. Es el monto de impuesto sobre la renta (sea o no por pagar o reembolsable) imputable a un período para la determinación de la utilidad neta.
- c) Utilidad o pérdida contable antes de impuesto. Utilidad o pérdida de un período, excluyendo el cargo correspondiente por impuesto sobre la renta.

- d) Utilidad gravable. Corresponde al monto de la diferencia entre los ingresos, menos costos y gastos afectos a este impuesto durante el período, y sobre la cual se causa y calcula el impuesto.
  
- e) Diferencias temporales. Corresponde a las diferencias entre los períodos en que las transacciones afectan la utilidad gravable y los períodos en que quedarían sujetas en la determinación de la utilidad contable antes del impuesto. Las diferencias temporales se originan en un período y se reconocen o se reversan en uno o más períodos posteriores. Algunas diferencias temporales reducen el impuesto sobre la renta por pagar mientras que ---- otras lo aumentan.
  
- f) Diferencias permanentes. Son aquellas diferencias entre la utilidad contable antes de impuesto y la utilidad gravable, que se originan de las transacciones que, de acuerdo con las leyes y reglamentos fiscales no serán compensadas en otros períodos.

- g) Efectos fiscales. Corresponden a los diferenciales en el impuesto sobre la renta en un período, atribuibles a los ingresos o gastos -- que entran en la determinación de la utilidad contable antes de impuesto en un período, y -- en la determinación de la utilidad gravable -- en otro período.
- h) Impuesto diferido. Corresponde a los efectos -- fiscales que son diferidos para su imputación al gasto por impuesto sobre la renta en períodos.
- i) Imputación del impuesto entre períodos. Es el proceso de adjudicar el impuesto sobre la renta entre períodos.

Para efectos de esta investigación se utilizará el término "Impuesto Diferido" a aquel impuesto independientemente de que su naturaleza sea deudora o acreedora, a fin de evitar los términos "Impuesto Diferido" para el impuesto que se presenta como un pasivo, e "Impuesto Anticipado" para aquel impuesto que es presentado como un activo.

## 2. IMPORTANCIA

Es indudable que el monto del impuesto global de las empresas, así como la participación de utilidades a los trabajadores, representan un renglón de suma importancia, especialmente en el estado de resultados. En efecto, dichos importes representan normalmente en ~~empresas~~ con utilidades superiores a \$1,500,000, el 50% de dicha cantidad; por lo tanto, cualquier modificación que se haga a las cifras de provisiones para impuesto sobre la renta y participación de utilidades, tienen un reflejo directo en la utilidad neta del ejercicio. Si las provisiones resultan insuficientes, la utilidad neta del período se verá sustancialmente aumentada; por lo contrario, si dichas provisiones son excesivas, se mostrará una utilidad neta inferior a la que debe ser.

También por lo que corresponde al balance general, aunque las cifras de impuesto sobre la renta y participación de utilidades por pagar, normalmente no son importantes en relación a los pasivos totales, sí es necesario que se identifique claramente lo que es el impuesto a pagar que efectivamente representa un adeudo de la empresa, de aquellas partidas que corresponden a ejercicios futuros.

Como antes se ha señalado, la base por la cual se calculan los ingresos y gastos para efectos fiscales, difieren de las bases utilizadas para reconocimiento de la utilidad en las empresas. Esto es lo que origina la necesidad de que contablemente, se apliquen las provisiones para impuesto sobre la renta y participación de utilidades, a los ingresos contables, de tal suerte que el estado de resultados refleje las operaciones correspondientes a ese ejercicio, independientemente de su tratamiento fiscal.

De no reconocer los efectos de estos impuestos que se difieren o se anticipan, según se trate de beneficios fiscales para la empresa que permiten reducir el pago del impuesto, o bien de adelantos de impuestos, podrían presentarse en los estados de resultados, utilidades totalmente falseadas. Estas desviaciones que se originarían en la utilidad neta del ejercicio, ya sea en sentido favorable al incrementarlas o en sentido desfavorable al disminuirlas, pueden por consecuencia, favorecer o perjudicar a los interesados en las empresas. Para efectos del análisis de los estados financieros que debe hacer la administración de la empresa, esta variación en la utilidad neta puede ser significativa, y podría tener serias implicaciones en lo que hace a la determinación

de los rendimientos del capital invertido, la utilidad neta a ventas, e inclusive si su efecto acumulado fuese trascendente, podría tener implicaciones en otras razones financieras - como son las del total de pasivo a capital contable, y las -- del capital de trabajo.

Por lo que hace a los efectos externos que pudieran tener las desviaciones que se ocasionan al no reconocer los - impuestos diferidos, éstos podrían originar problemas aún mayores. En el caso de que haya cambios en los accionistas de una empresa, si dichos impuestos diferidos no están reflejados en los estados financieros, la base de la transacción --- cuando se utiliza el capital contable para tal efecto, podría estar sustancialmente desvirtuado, ya sea en favor o en contra de los compradores, o bien de los vendedores. En el caso de empresas cuyos títulos se encuentren registrados en Bolsa, este efecto también puede ser importante puesto que las cotizaciones de las acciones se basan grandemente en la cifra de utilidad neta que presentan las Compañías.

Vale la pena mencionar también que en muchas ocasiones las empresas se compran o se venden con base en una fórmula determinada en "veces utilidad". Esto quiere decir que la

compraventa se realiza en función a la utilidad contable que arrojan los estados financieros, y por lo tanto, si ésta se ve influenciada por partidas significativas no reconocidas de impuesto diferido, el valor de compra o de venta podría estar también falseado.

Si uno de los propósitos con los cuales se preparan los estados financieros podría ser el servir de base para --- transacciones como las que antes se mencionan, es indispensable que en ellos se reconozcan todos los efectos, especialmente en las utilidades del ejercicio.

El reconocimiento de los impuestos diferidos, es importante, a la luz del principio del período contable, que obliga a identificar las transacciones realizadas por una entidad en un período dado de tiempo, en vez de esperar hasta que concluya la vida de la empresa. De no existir esta necesidad de hacer los cortes periódicos en los resultados de las operaciones, no habría necesidad de abocarse al problema del impuesto diferido, pero como esto es indispensable, se hace indispensable también el cálculo del impuesto sobre la renta que corresponde a cada uno de los ejercicios contables.

En virtud de lo señalado en párrafos anteriores, -- considero que la Comisión de Principios de Contabilidad del - Instituto Mexicano de Contadores Públicos, debiera abocarse a la emisión de un pronunciamiento definitivo sobre este tema, como se señala posteriormente.

3. POSICION ACTUAL DE LA  
PROFESION EN MEXICO

El concepto de impuesto sobre la renta diferido, es relativamente nuevo en nuestro país, y se ha incorporado al - lenguaje de la profesión contable debido a su importancia, ya que se trata de tomar una posición frente a él.

La técnica contable de registro, se basa en "los -- Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados". Uno de - estos principios, el de "Realización", nos indica que a los - costos y gastos considerados en un período (ejercicio social o ejercicio fiscal), deben corresponder los ingresos y productos de ese mismo período, con el objeto de presentar resulta- dos razonables.

Sobre este principio de contabilidad, recaen los -- principales problemas con respecto a la contabilización de --

provisiones de impuesto sobre la renta, de acuerdo a las disposiciones fiscales dictadas por la propia Ley del Impuesto sobre la Renta.

En México existen disposiciones de carácter fiscal que se contraponen directamente con lo establecido por los -- principios de contabilidad, y que producen una divergencia en tre la utilidad contable antes de impuesto sobre la renta, y la utilidad sujeta al pago del mismo impuesto. Esto origina que se consideren ciertas partidas de ingresos y gastos para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta sobre una base diferente a la seguida para efectos contables, resultando por lo tanto, impuestos pagados de más o de menos con respecto a la utilidad contable, impuestos a los que se conoce con el nombre de "Impuestos Diferidos".

Los impuestos diferidos se han visto envueltos en - constantes polémicas durante los últimos años, ya que existen corrientes que giran alrededor de su aceptación o no aceptación.

En México, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, preparó un proyecto para auscultación en 1977, el -- Boletín D-4, "Tramamiento Contable del Impuesto sobre la Renta

y Participación de Utilidades a Trabajadores", en el que se estableció la posición inicial del Instituto frente a los impuestos diferidos y la participación de utilidades a los trabajadores, diferida. Este boletín debería poner fin, al menos en teoría, a las polémicas existentes en cuanto a los impuestos diferidos.

Sin embargo, durante el proceso de auscultación que estatutariamente sigue la Comisión de Principios de Contabilidad, para recabar opiniones sobre sus boletines, dadas las controversias existentes, se suspendió y defirió la emisión de este pronunciamiento normativo. Por lo tanto, a esta fecha, no existe disposición expresa en nuestra legislación contable que obligue al reconocimiento de los impuestos diferidos.

Cabe mencionar que en los Estados Unidos de Norteamérica, el Instituto Norteamericano de Contadores Públicos, ha emitido dos boletines APB<sup>(1)</sup> No. 11 y Boletín Contable No. 23, que fijan las normas de aplicación de los impuestos diferidos y ésta es un práctica común y obligatoria.

(1) Iniciales para: Accounting Principle Board; Comité de Principios de Contabilidad de Norteamérica.

Es indispensable que a la brevedad posible se divulgue este concepto de los impuestos diferidos entre los empresarios preparadores de la información financiera, los audi---tores externos que la revisan y los analistas que las eva----lúan, ya que de no considerarlo en la elaboración de estados financieros se pueden provocar; como más adelante se explica, distorsiones trascendentes, especialmente en el estado de re--sultados y en el capital contable.

## II. ORIGEN DEL IMPUESTO DIFERIDO

### 1. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DISPOSICIONES DE LA PARTICIPACION DE UTILIDADES A LOS TRABAJADORES

#### Impuesto sobre la renta

Conforme a las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, la utilidad gravable se determina restando de los ingresos acumulables los costos y gastos autorizados. A esta diferencia se le denomina ingreso global gravable, sobre el cual se calcula y causa el impuesto sobre la renta correspondiente.

De acuerdo a principios de contabilidad, para determinar la utilidad contable se deducen de los ingresos del ejercicio los costos y gastos erogados para producir dichos ingresos.

De lo anteriormente expuesto, se desprende que las bases que se utilizan para la determinación de la utilidad contable pueden diferir de las bases que se usan para obtener

el ingreso global gravable.

Se analizan a continuación las discrepancias que -- pueden existir entre los elementos que forman la utilidad fiscal y la contable:

### Ingresos

Contablemente se reconocen como ingresos del ejercicio todos aquéllos que han sido devengados en un período, y -- entre los que se pueden mencionar las ventas, ingresos por -- servicios, intereses ganados, subsidios fiscales, como los -- CEDIS, etc.

Fiscalmente, la mayoría de estos ingresos son también imputables en el mismo período y en la misma forma, sin embargo, puede existir casos de diferencias como los que se -- mencionan a continuación:

a) Ingresos que no son acumulables en definitiva -- para efectos fiscales.

- Ingresos por subsidios como los CEDIS y los CEPROFIS.

- Dividendos recibidos de sociedades mexicanas.
  - Ingresos por asistencia técnica prestada al extranjero, que sólo causa una tasa reducida de impuesto.
  - Ganancias en la enajenación del inmueble, -- que de reinvertirse cumpliendo con ciertos requisitos pueden quedar exentas del impuesto.
  - Ganancias en la enajenación de acciones, también sociedades a un factor de ajuste que desgrava considerablemente la utilidad obtenida.
  - Rendimientos de fondos para jubilaciones, -- etc.
- b) Ingresos cuyo tratamiento fiscal se realiza en distintos ejercicios para efectos contables - para efectos fiscales, entre los que destacan:
- Los productos de ventas en abonos, que considerablemente se reconoce su ingreso y su -

costo en el año en que se efectúa la venta y para efectos fiscales se reconocen como gravados hasta que se realiza la cobranza.

- Puede darse el caso de que contablemente se reduzcan de los ingresos estimaciones de devoluciones o bonificaciones sobre ventas, en virtud de que la experiencia de la empresa demuestre que éstas acontecen en los primeros meses del ejercicio siguiente. Para efectos fiscales esta deducción no puede hacerse con base en la estimación, sino que debe esperarse a que acontezcan en el período contable siguiente y se documenten adecuadamente para ser deducibles.

### Costos y gastos

Por lo que hace a los costos y gastos, contablemente deben reconocerse en el estado de resultados en el momento en que se han devengado y fiscalmente sólo serán deducibles aquéllos que reúnan los requisitos fiscales que la propia Ley establece, y en el período en que eso ocurre.

Los siguientes son ejemplos de partidas que contable y fiscalmente pueden tener un tratamiento diferente:

a) Costos y gastos que nunca serán deducibles:

- Impuestos sobre la renta a cargo de la compañía o de terceros.
- Participación de utilidades a los trabajadores.
- Los gastos de representación.
- Las multas y recargos.
- Crédito Mercantil.
- Uso o goce temporal de casas habitación, --- casas de recreo.
- Gastos a prorrata con empresas del extranjero.

b) Gastos que contablemente se reconocen en un periodo y fiscalmente en otro:

- Publicidad, que hasta 1980 era deducible en un 60% en el ejercicio en que se erogaba y

el resto en los tres años siguientes.

- Depreciación de activos fijos, que fiscalmente puede hacerse a tasas distintas de los contables, lo que resulta en partidas de conciliación en distintos ejercicios.
- Provisiones para cuentas de cobro dudoso que contablemente se reconocen estimándose el riesgo de incobrabilidad, en tanto que fiscalmente se deducen cuando se han obtenido los documentos de carácter legal que acreditan la imposibilidad práctica de cobro.
- Provisión para inventarios obsoletos o de lento movimiento que contablemente se reconocen en el momento en que esto acontece, y en cambio fiscalmente, sólo se deducen una vez que se han seguido los procedimientos fiscales de autorización de la destrucción o realización.
- Provisiones para primas de antigüedad e indemnizaciones, cuando no se tiene constituido un fondo de conformidad con las disposiciones de la Ley.

- Provisiones para garantías que se estiman -- contablemente con base en la experiencia - de la empresa y que fiscalmente se deducen hasta que éstas son otorgadas y documentá- das a los beneficiarios.
  
- Pérdidas en cambios determinadas contablemen- te conforme a las variaciones de los tipos oficiales de cambios y que para efectos de impuestos se deducen hasta el momento en - que es pagado el pasivo, a su vencimiento.

c) Otras partidas que originan diferencias:

- Debe mencionarse también que existen otras - partidas, que por su naturaleza no pueden clasificarse como ingresos o como costos y gastos, pero que también tienen repercuc--- siones en las diferencias entre la utili-- dad contable y fiscal. Entre ellas encon- tramos:

- . En caso de empresas que para efectos -- fiscales valían sus inventarios con - el método de UEPS (últimas entradas -

primeras salidas) y que para efectos --  
contables dicho inventario se valúa a -  
costos promedio o a PEPS (primeras en--  
tradas-primeras salidas).

Caso similar a los anteriores es el de la  
valuación para efectos fiscales a cos--  
teo directo y para efectos contables a  
costeo absorbente.

- También vale la pena destacar los casos de -  
pérdidas de ejercicios anteriores, que pa-  
ra efectos fiscales pueden tratarse en ---  
ejercicios subsecuentes como una deducción  
autorizada.

#### Participación de utilidades a los trabajadores

En términos generales puede decirse que la utilidad  
gravable para efectos del impuesto sobre la renta es la base  
sobre la que se calcula y paga la participación de utilida---  
des. Es decir, los ingresos y las deducciones tienen un tra-  
tamiento similar para ambos. Sin embargo, deben destacarse -  
algunas partidas que tienen tratamientos distintos, como son:

- Los ingresos por CEDIS y CEPROFIS que no son gravables para efectos del impuesto sobre la renta, sí lo están para la participación de utilidades.
  
- La deducción adicional que a partir de 1981 establece el Artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respecto a lo que en esencia equivale a las pérdidas por posición monetaria, no tiene efectos para la participación de utilidades.
  
- Los dividendos de sociedades mexicanas son computables para efectos de la participación de utilidades a los trabajadores, y no gravables para el impuesto sobre la renta.
  
- Las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores no son deducibles en la participación de utilidades a los trabajadores.

Estas discrepancias entre la base gravable para efectos fiscales y la participación de utilidades también deben analizarse con detenimiento, para determinar el efecto --

que surge de diferencias temporales, y que debe ser parte del reconocimiento de lo que globalmente se define como tratamiento de impuestos diferidos.

2. CONSIDERACIONES PARA LA EXISTENCIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO

Al considerar el problema del Impuesto sobre la Renta Diferido, deben tomarse en cuenta las siguientes situaciones:

- a) Las operaciones de una entidad económica son -- continuas y siempre están sujetas al impuesto sobre la renta y no habiendo ninguna evidencia de lo contrario, se estima que las bases de aplicación del impuesto sobre la renta son similares con las del ejercicio anterior. -- (En base al concepto de negocio en marcha).
  
- b) El impuesto sobre la renta es un gasto, resulta de las utilidades de una entidad económica, y no es una participación que de la utilidad -- corresponde al Gobierno.

- c) La contabilización del impuesto sobre la renta requiere una cuantificación e identificación con el período apropiado y, por lo tanto se debe hacer utilizando conceptos como son los de estimaciones y diferimientos de lo devengado, etc. en la misma forma como se hace para cualquier tipo de gastos.
- d) La identificación sobre los costos y gastos con ingresos o con períodos contables específicos, es uno de los procedimientos básicos de la determinación de las utilidades. Los costos que se identifiquen con ingresos futuros o con períodos futuros, deben ser diferidos a períodos futuros; cuando esta identificación no pueda hacerse con dichos ingresos o períodos futuros, los costos y gastos se convierten necesariamente en gastos del ejercicio en que se incurren.

### **3. DIFERENCIAS TEMPORALES Y PERMANENTES**

Diferencias temporales. Las diferencias temporales, son aquellas que existen entre el ingreso global grava-

ble y la utilidad contable cuyo efecto en la determinación -- del impuesto sobre la renta por pagar podrán ser compensadas en uno o más ejercicios futuros.

Las diferentes situaciones que dan origen al impuesto sobre la renta diferido pueden agruparse en cuatro tipos de transacciones identificables que afectan la determinación del impuesto sobre la renta que debe mostrarse en el estado - de resultados de un período determinado, debido a que se reconocen para efectos contables, en épocas y períodos diferentes a aquéllos que se reconocen para efectos fiscales.

Como ejemplos de estas situaciones tenemos las si--  
guientes:

1. Costos o gastos que tienen efecto en la determinación de la utilidad contable y son deducidas, para efecto - de determinación de la utilidad gravable en períodos posteriores; como ejemplo de ésto se puede citar a los gastos de pu--  
blicitad. (Véase ejemplo ilustrativo en página 31).

2. Gastos que se deducen para efectos de determi--  
nar el ingreso global gravable antes de ser cargados a resul-  
tados. Un ejemplo de ésto sería cuando las tasas de depreciado

ción para efectos fiscales son mayores que las tasas utilizadas para efectos contables. (Véase ejemplo ilustrativo en -- página 32).

3. Ingresos reconocidos contablemente para la de--  
terminación de la utilidad contable y los cuales son consi--  
derados para efectos de la determinación de la utilidad gravable  
en períodos posteriores; tal es el caso del sistema de --  
ventas en abonos aplicable a empresas que realizan sus ventas  
a crédito ya que para efectos de este impuesto éste se causa  
conforme se va recuperando la cartera. (Véase ejemplo ilus--  
trativo en página 33).

4. También existen otras transacciones que en un -  
momento dado pueden convertirse en diferencias compensables;  
éste es el caso de la amortización de pérdidas de operación.  
La Ley del Impuesto sobre la Renta permite amortizar dichas -  
pérdidas de un ejercicio con cargo a las utilidades de los --  
cuatro ejercicios siguientes y hasta por el monto total de la  
utilidad que en cada uno de ellos llegara a obtenerse. Tam--  
bién es permisible afectar dicha pérdida contra la utilidad -  
del ejercicio anterior. Esta disposición se desprende que en  
un ejercicio dado, el ingreso global gravable puede ser dis--  
tinto a la utilidad contable al aplicar las pérdidas de ejer-

cicios anteriores, por lo que las pérdidas amortizables dan lugar a un impuesto diferido.

Este es un problema muy complejo, ya que cuando una compañía sufre una pérdida, es difícil tener la seguridad de que ésta podrá ser amortizada en los cuatro ejercicios subsecuentes, ya que para ellos se requiere que se tengan utilidades suficientes. Es lógico que no se tenga esa certeza, a menos que la pérdida haya sido producto de una operación extraordinaria y que se estima que ésta no se presentará en el futuro. Tal fue el caso de compañías que hasta 1976 siempre habían tenido utilidades, pero sufrieron una pérdida en cambios tan importante que las llevó a tener una pérdida en el ejercicio.

En virtud de lo anterior, se recomienda que el impuesto sobre la renta diferido se reconozca en el año de la pérdida, solamente cuando exista la certeza razonable de que se generarán utilidades futuras suficientes y en el período de cuatro años para absorberlas.

Diferencias permanentes. Las diferencias permanentes son aquéllas que hay entre el ingreso global gravable y la utilidad contable que de acuerdo con las leyes y reglamen-

tos fiscales vigentes, no podrán ser compensadas en otros períodos.

Las diferencias permanentes no ocasionan ningún problema en la determinación del impuesto sobre la renta, ya que éste será el mismo para el ingreso global gravable que para la utilidad contable.

En páginas anteriores se han dado algunos ejemplos de diferencias permanentes tanto en los ingresos como en los costos y gastos.

EJEMPLO

PUBLICIDAD-

	<u>1980</u>	<u>1981</u>	<u>1982</u>	<u>1983</u>
Gastos de publicidad	\$2,000	\$ -	\$ -	\$ -
Importe deducible según la Ley del Impuesto sobre la Renta (60%, 15%, y -- 10%)	1,200	300	300	200
Impuesto por amortizar	800	500	200	-
Impuesto diferido	336	210	84	-

NOTAS:

- En este cuadro se registran las diferencias compensables cuando los gastos se deducen para efectos fiscales en ejercicios posteriores a aquél en que se incurrieron.
- Dentro de este cuadro se muestra también el efecto del impuesto diferido, el cual se va disminuyendo conforme se van amortizando fiscalmente estos gastos.

DEPRECIACION-

	<u>Utilidad Contable</u>	<u>Depre-- ciación Fiscal</u>	<u>Depre-- ciación Contable</u>	<u>Ingreso Global Gravable</u>	<u>ISR y PTU sobre Utilidad Contable</u>	<u>ISR sobre Ingreso Global Gravable</u>	<u>Efecto ISR y PTU por Diferencias Temporales</u>	
							<u>Del Año</u>	<u>Acumulado</u>
1980	\$ 3,000	\$ (600)	\$ 360	\$ 2,760	\$ 1,500	\$ 1,380	\$ 120	\$ 120
1981	3,000	(600)	360	2,760	1,500	1,380	120	240
1982	3,000	(600)	360	2,760	1,500	1,380	120	360
1983	3,000	-	360	3,360	1,500	1,680	(180)	180
1984	3,000	-	360	3,360	1,500	1,680	(180)	-
	<u>\$ 15,000</u>	<u>\$1,800</u>	<u>\$ 1,800</u>	<u>\$ 15,000</u>	<u>\$ 7,500</u>	<u>\$ 7,500</u>	<u>\$ -</u>	<u>\$ -</u>

Para efectos de esta ilustración se consideró la tasa gravable del ISR al 42% y la PTU al 8% los cinco años.

En este cuadro se muestra el efecto de las diferencias comprensibles cuando los gastos se registran con posterioridad a su deducción para efectos fiscales.

VENTAS EN ABONOS-

Ventas en abonos	\$36,000
Costo de ventas	30,000
	-----
	6,000
Gastos de operación	5,000
	-----
Utilidad en operación	1,000
Intereses pagados	2,000
Intereses ganados	3,000
	-----
Utilidad antes de ISR	2,000
Menos- Utilidad por realizar en ventas en abonos	1,000
	-----
Ingreso global gravable	\$ 1,000
	=====

	<u>Base</u>	<u>Tasa</u>	<u>Impuesto</u>
Utilidad contable	\$2,000	42%	\$ 840
Utilidad fiscal	1,000	42%	420
	-----		-----
Efecto de la utilidad por realizar en ven tas en abonos	\$1,000	42%	\$(A) 420
	=====		=====

(A) Corresponde al importe del impuesto dife  
rido por el efecto de ventas en abonos.

NOTA:

Efecto de las diferencias a acumular cuando  
los ingresos se registran con anteriori--  
dad a su acumulación para efectos fisca--  
les.

III. METODOS DE REGISTRO Y PRESENTACION DEL  
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO  
EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

---

1. METODOS DE REGISTRO

A) APLICACION CONTABLE DE LOS  
IMPUESTO DIFERIDOS

Las diferentes interpretaciones que se han dado a las diferencias temporales o compensables, han dado como resultado el desarrollo a tres distintos métodos para la aplicación del impuesto sobre la renta diferido, siendo los siguientes:

1. METODO DEL DIFERIDO
2. METODO DEL PASIVO
3. METODO DEL IMPUESTO NETO

METODO DEL DIFERIDO

El método del diferido es un procedimiento por medio del cual los efectos producidos en el impuesto sobre la renta por diferencias temporales se reconocen con un cargo a crédito a la provisión del ejercicio, teniendo en contra una

partida en una cuenta de activo si se ha anticipado el impuesto o una cuenta de pasivo si se ha dejado de pagar determinada cantidad por haber tomado anticipadamente una deducción fiscal.

Para ejemplificar lo anterior, obsérvese lo que sucede en el caso siguiente:

	<u>1981</u>	<u>1982</u>
Utilidad antes de I.S.R. y P.T.U.	\$10,000	\$10,000
Provisión cuentas dudosas y cancelación	<u>5,000</u>	<u>(5,000)</u>
	\$15,000	\$ 5,000
	=====	=====
I.S.R. y P.T.U. del 50%	\$ 7,500	\$ 2,500
	=====	=====
<b>Estado de resultados:</b>		
Utilidad antes de I.S.R. y P.T.U.	\$10,000	\$10,000
I.S.R. y P.T.U.	7,500	2,500
I.S.R. y P.T.U. diferidos	<u>(2,500)</u>	<u>2,500</u>
	-----	-----
Utilidad neta	\$ 5,000	\$ 5,000
	=====	=====

El cuadro anterior muestra claramente que en 1981 se disminuye la provisión para impuesto sobre la renta y partici

pación de utilidades en \$2,500, lo que tiene como contracuenta un activo por la misma cantidad. En 1982 esa cuenta de activo se cancela contra la provisión para impuesto sobre la renta. Con este registro se obtiene que a la misma utilidad de \$10,000 en ambos años corresponda a una utilidad neta de \$5,000 en ambos casos. De no haberse reconocido el impuesto sobre la renta diferido en 1982 se hubiera tenido una utilidad neta de \$2,500 y en 1982 de \$7,500, ambas cifras ----- erróneas.

En este método, los impuestos diferidos se determinan en base a la tasa fiscal aplicable a la utilidad del período en que se originan las diferencias de tiempo, y no se ajusta por cambios posteriores en las tasas fiscales ni para reflejar la imposición de nuevas tasas.

#### METODO DEL PASIVO

El método del pasivo es similar en todo el procedimiento al descrito anteriormente, sin embargo, la diferencia estriba en que cuando hay modificaciones en las tasas de impuestos o nuevas tasas, los efectos del período y acumulado se -

computan a las nuevas tasas, en vez de conser--  
var la tasa del período de origen como en el --  
Método del Diferido. Bajo este método los cál-  
culos iniciales se consideran tentativos y esta-  
rán sujetos a ajustes futuros si las tasas fis-  
cales se modifican o si se implantan nuevas ta-  
sas.

METODO DEL IMPUESTO NETO

En este método los efectos producidos por las di-  
ferencias temporales se ajustan directamente en  
la partida que le dio origen. Utilizando el --  
mismo ejemplo anterior, se tendrían las cifras  
siguientes:

Reserva para cuentas de cobro dudoso	\$(5,000) =====
Impuesto sobre la renta anticipado	\$ 2,500 =====

Este método considera que la cuenta del impuesto  
sobre la renta diferido es complementaria de la  
reserva para cuentas de cobro dudoso y por lo -

tanto, ésta debe mostrarse por el importe neto.  
En este caso sería de \$2,500

También en este caso, el estado de resultados se  
mostraría como sigue:

	<u>1981</u>	<u>1982</u>
Utilidad antes de impuestos	\$12,500	\$12,500
I.S.R. y P.T.U.	7,500	7,500
	-----	-----
Utilidad neta	\$ 5,000	\$5,000
	=====	=====

Como se observa, los efectos de las diferencias temporales se reflejan en el balance directamente en la pérdida que le dio origen, y no se muestran por separado como en los casos anteriores.

B) CONTROL DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

Para efectos de tener un adecuado control del impuesto diferido y de que siempre sea registrado de una manera consistente, es necesario que se establezca un control por medio de auxiliares, los cuales por lo menos deberían contener

la siguiente información:

- Fecha en que se originó el impuesto diferido.
- Importe de la partida.
- Nombre de la partida que le dio origen.
- Tasa fiscal al originarse.
- Fecha aproximada en que se producirá la aplicación de los impuestos diferidos.
- Descripción precisa de la operación

Asimismo, es útil llevar a manera de memorándum las tarifas y disposiciones normativas reglamentarias de acuerdo con la disposición en vigor a la fecha de aplicación de cada concepto, una explicación del motivo que se dió para la aplicación en dicha fecha y la forma en que se hizo el cálculo para la aplicación de los diferimientos.

C) METODO DE REGISTRO QUE USUALMENTE ES APLICADO PARA EL RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

De los tres métodos antes mencionados, el "método - diferido" está considerado como el que debe llevarse a la --- práctica, ya que es el que proporciona el más útil y práctico acercamiento al impuesto diferido y la presentación del im--- puesto sobre la renta en los estados financieros.

2. PRESENTACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

La presentación en el balance general del impuesto diferido varía en la práctica existiendo las siguientes alternativas:

1. Presentación por separado del circulante y del no circulante:

- En esta presentación todas las cuentas de balance que resulten del impuesto dife-- rido se presentarán en cuatro distintas categorías: activo circulante, activo - no circulante, pasivo circulante y pasi- vo no circulante, dependiendo de la cuenta a la que corresponden y si ésta es o no circulante.

2. El impuesto diferido se presentará en circulante neto y no circulante neto. En esta presentación todas las cuentas que resulten del impuesto diferido se clasificarán en circulantes o no circulantes, obteniendo un neto entre el activo y el pasivo circulantes y otro entre los no circulantes.
  
3. El impuesto diferido se presentará en una sola cantidad:
  - En esta presentación se sacará un neto de todas las cuentas de impuestos diferidos y se presentará en una sola cantidad, ya sea en el activo o en el pasivo.
  
4. El impuesto diferido se presentará afectando la cuenta que lo originó. En esta presentación cada cuenta resultante del impuesto diferido se presentará dentro de la cuenta del activo o pasivo que le dió origen. Esta presentación trata al impuesto diferido como ajuste a la valuación del activo o pasivo respectivo y,

por lo tanto, se pierda ya que queda absorbido en alguna de las cuentas de activo y pasivo.

Al igual que en la presentación del impuesto diferido en el balance general, la presentación en el estado de resultados varía, presentándose las siguientes alternativas:

1. Combinación del impuesto diferido y el impuesto por pagar. En esta presentación el gasto del impuesto sobre la renta por el período se presenta como una sola cantidad, después de haber ajustado el impuesto sobre la renta por pagar, con los distintos efectos ocasionados por los impuestos diferidos. Esta forma de presentación hace énfasis en que el gasto del impuesto sobre la renta está relacionado con las operaciones que determinaron la utilidad contable.
2. Impuesto sobre la renta por pagar más o menos los efectos de los impuestos diferidos. En esta presentación la cantidad de impuesto so-

bre la renta a pagar se considera como una información adicional pero de importancia para los lectores de los estados financieros. Por lo anterior, en el estado de resultados se -- presenta el impuesto sobre la renta por pagar más o menos los ajustes que resulten de los - impuestos diferidos.

3. El impuesto diferido se presentará afectando -- la cuenta de resultados que lo originó. En - esta presentación que en Estados Unidos de -- Norteamérica se conoce como "Net of Tax" el - efecto del impuesto diferido se considera --- como un ajuste a las cuentas de resultados -- que lo originaron perdiéndose el efecto para efectos de quienes leen los estados financieros. (Esta práctica no es normalmente utilizada en nuestro medio).

3. COMPARACION DE ESTADOS FINANCIEROS CON Y SIN IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO

BALANCES GENERALES

<u>A C T I V O</u>	Sin Registro de ISR y PTU Diferidos		Con Registro de ISR y PTU Diferidos	
	<u>1978</u>	<u>1979</u>	<u>1978</u>	<u>1979</u>
Caja y bancos	\$ 100	\$ 100	\$ 100	\$ 100
Cuentas por cobrar	400	460	400	460
Reserva para cuentas de cobro dudoso	50	10	50	10
	350	450	350	450
Inventarios	200	200	200	200
I.S.R. y P.T.U. diferidos	-	-	75	65
<b>Total del activo circulante</b>	<b>650</b>	<b>750</b>	<b>725</b>	<b>740</b>
<b>Activo fijo, neto</b>	<b>600</b>	<b>550</b>	<b>600</b>	<b>550</b>
<b>Total activo</b>	<b>\$1,250</b>	<b>\$1,300</b>	<b>\$1,325</b>	<b>\$1,290</b>
<u>PASIVO Y CAPITAL</u>				
Cuentas por pagar	\$ 450	\$ 350	\$ 450	\$ 350
Pasivos acumulados	125	200	125	200
Reserva para ISR y PTU	175	105	175	105
<b>Total del pasivo circulante</b>	<b>750</b>	<b>655</b>	<b>750</b>	<b>655</b>
<b>Reserva para indemnizaciones</b>	<b>100</b>	<b>120</b>	<b>100</b>	<b>120</b>
	400	525	475	515
<b>Total pasivo y capital</b>	<b>\$1,250</b>	<b>\$1,300</b>	<b>\$1,325</b>	<b>\$1,290</b>

ESTADOS DE RESULTADOS

	Sin Registro de ISR y PTU Diferidos		Con Registro de ISR y PTU Diferidos	
	1978	1979	1978	1979
VENTAS NETAS	\$1,000	\$1,200	\$1,000	\$1,200
COSTO DE VENTAS	500	600	500	600
Utilidad bruta	500	600	500	600
GASTOS DE OPERACION	300	370	300	370
Utilidad antes de pro- visiones para ISR y PTU	200	230	200	230
PROVISIONES PARA ISR Y PTU	175	105	100	115
Utilidad neta	\$ 25	\$ 125	\$ 100	\$ 115

CALCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LA  
PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES

	1978	1979
Utilidad antes de ISR y PTU	\$ 200	\$ 230
Más- Gastos no deducibles- Provisiones para- Cuentas de cobro dudoso Indemnizaciones	50 100	- 20
Menos- Cancelación cuentas malas	-	(40)
Base gravable	350	210
Tasa de ISR Y PTU (1)	50%	50%
	\$ 175	\$ 105

(1) Se consideraron las tasas de 42%  
para ISR y 8% para PTU.

DETERMINACIONA DEL IMPUESTO SOBRE  
LA RENTA, DIFERIDO:

	<u>1978</u>	<u>1979</u>
Partidas temporales-		
Provisión cuentas de cobro dudoso	\$ 50	\$ -
Provisión indemnizaciones	100	20
Cancelación cuentas malas	-	(40)
	-----	-----
Total partidas temporales	150	(20)
Tasa efectiva de ISR y PTU diferido	50%	50%
	-----	-----
Efecto neto del año	\$ 75	\$ (10)
	=====	=====

CONTABILIZACION DEL IMPUESTO SOBRE  
LA RENTA, DIFERIDO:

1978-

ISR y PTU diferido	\$ 75	
Provisión para ISR y PTU		\$ 75

1979-

Provisión para ISR y PTU	\$ 10	
ISR y PTU diferido		\$ 10

4. EL DICTAMEN DEL AUDITOR EXTERNO  
NO ANTE EL IMPUESTO SOBRE  
LA RENTA

---

Los estados financieros son manifestaciones de la - empresa respecto a la situación financiera que tiene a una fe - cha dada, así como los resultados de sus operaciones por un - período determinado. Es reconocido que la propia empresa --- tiene la responsabilidad primaria de que dichos estados finan - cios reflejen en forma verdadera la situación financiera. Esta verdad de los estados financieros no es una verdad abso - luta sino que en realidad debe reflejar una prudencia en la - aplicación de los criterios contables, en base a principios - de contabilidad generalmente aceptados.

Por otra parte, cuando estos estados financieros -- son utilizados por terceros ajenos a la empresa, es convenien - te, y en estas épocas prácticamente indispensable que a di--- chos estados financieros se agregue un elemento de confiabili - dad a través del examen de la opinión que al respecto emita - el auditor externo.

En este examen el contador público debe revisar los estados financieros, con base en técnicas y procedimientos --

debidamente definidos, con el objeto de rendir su dictamen so  
bre los mismos e informar si éstos han sido preparados con --  
base en principios de contabilidad generalmente aceptados.

Un caso como el que se refiere a los impuestos difer  
idos tiene grandes repercusiones en el trabajo del auditor -  
puesto que a la fecha no existe un principio de contabilidad  
emitido como tal que regule el tratamiento contable que debe  
darse a esta partida. Sin embargo, considero que la responsab  
ilidad de la información debe darse, independientemente de -  
que existan o no reglas al respecto, por lo que el auditor --  
deberá examinar la repercusión que tiene el haber registrado  
o el haber omitido el registro de dichos impuestos diferidos.

En esencia, el contador público que examina estados  
financieros en su papel de auditor externo se enfrenta a este  
problema en los aspectos que a continuación se mencionan:

**Examen del registro de los  
impuestos diferidos**

Cuando una empresa ha adoptado la política de reco-  
nocer en sus estados financieros el efecto de los mismos, el

auditor tiene la responsabilidad de evaluar si dicho procedimiento de cálculo y revaluación en los estados financieros es adecuado. En otras palabras, deberá realizar un examen de la forma como se calcularon los impuestos diferidos y su efecto en el estado de resultados, así como la responsabilidad de -- las cifras que se presenten en el balance general, cualquiera que sea el método elegido para este efecto.

Como parte de su examen deberá cerciorarse que en las notas a los estados financieros se proporcione la información adecuada respecto a las políticas seguidas por la empresa para su reconocimiento y presentación.

Normalmente el trabajo del auditor en esta área se realiza como parte del examen de las provisiones para impuesto sobre la renta y participación de utilidades a los trabajadores (ambas cuentas de resultados) o bien, en el examen específico de las cuentas de activo o pasivo según corresponda.

#### Efectos en el dictamen

Respecto al dictamen del contador público, pueden presentarse las siguientes situaciones:

- Que se determine que los estados financieros han reconocido debidamente los efectos de los impuestos diferidos, en cuyo caso podrá emitirse un dictamen "limpio".
  
- Que en los estados financieros no se haya reconocido el efecto de los impuestos diferidos, y - que éste sea de importancia relativa en el con texto general de dichos estados financieros.  
En estas condiciones, el contador público deberá emitir un dictamen con salvedades, y si el pro blema fuera de tal trascendencia que nulifica- ra el panorama que presentan los estados finan- ciosos, debería emitir una opinión negativa.
  
- Que la empresa haya reconocido en forma parcial el efecto de los impuestos diferidos, en cuyo caso deberá también, según la magnitud del --- efecto, emitirse un dictamen con salvedad.
  
- Por último, puede presentarse el caso de que el reconocimiento de dichos impuestos se haga por primera vez en los estados financieros, en ---

cuyo caso el auditor deberá evaluar el problema de la consistencia en la aplicación de los principios contables y, en su caso, calificar su opinión en tal sentido.

Es importante señalar que en teoría puede existir un conflicto a las conclusiones antes mencionadas debido a -- que no existe en México un texto oficial escrito que señale la obligatoriedad de la aplicación del principio de registro de los impuestos diferidos.

Sin embargo, considero que a la luz del principio de "realización" y del "período contable", no es necesario -- que exista esta reglamentación escrita por saber cuando unos estados financieros presentan información equivocada, como -- puede ser el caso cuando se omite el reconocimiento del impuesto diferido y, por lo tanto, el auditor debe evaluar este efecto cuando emita un dictamen.

**5. TRATAMIENTO DE PERDIDAS FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO**

---

**PERDIDAS FISCALES DE OPERACION**

Naturaleza-

Las pérdidas fiscales de operación se originan cuando en la determinación del ingreso gravable, las deducciones exceden a los ingresos. Bajo las disposiciones legales aplicables, las pérdidas fiscales de operación de un período pueden ser traspasadas a uno posterior, por un determinado lapso (cuatro períodos contables en la actualidad) y considerarse como una reducción en el cálculo del ingreso gravable, si --- existe, de dicho período posterior. Cuando la pérdida fiscal de operación es así aplicada, la utilidad contable antes de impuestos y el ingreso gravable (después de deducir la pérdida de operación) son necesariamente diferentes, originándose un "beneficio" o ingreso adicional, representado por la reducción de "impuesto sobre la renta" derivado de la amortización de la pérdida.

En la práctica, cuando en un período determinado -- ocurre una pérdida fiscal de operación se da nacimiento a un activo contingente, cuya incertidumbre está representada por la duda en la capacidad futura de la entidad que sufrió la -- pérdida, de generar durante el lapso legal y hasta por el monto necesario, ingresos gravables suficientes para asegurar --

su total amortización.

Es precisamente esta incertidumbre la que origina el problema de la oportunidad en el registro de los efectos fiscales de la amortización que, podría reconocerse en dos momentos diferentes:

- a) En el período en el que se sufrió la pérdida, o
- b) En el de reducción del ingreso gravable.

#### Reglas de valuación

Sin olvidar la importancia que tiene para la contabilidad el proceso de identificar a los ingresos y gastos con el período correspondiente, no podemos ignorar la naturaleza contingente de los "efectos de impuestos" generados en la amortización de pérdidas fiscales de operación. Sobre el particular, en el párrafo 12 del Boletín C-12 Contingencias y Compromisos de esta Comisión, se establece que "... el criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares, .... requiere que normalmente no se reconozcan activos e ingresos o utilidades contingentes, sino que su incorporación en los -

estados financieros sólo ocurra cuando exista certeza prácticamente absoluta sobre su realización".

En consecuencia, se concluye que el beneficio derivado de la amortización de pérdidas fiscales de operación, de be reconocerse hasta el período de la amortización, ya que la realización de este beneficio, por regla general, no puede -- asegurarse plenamente en el período de la pérdida.

Sin embargo, cuando se presenten circunstancias --- anormales que permitan asegurar, sin dejar lugar a dudas, la realización de este beneficio o ingreso adicional, el efecto potencial de impuestos debe registrarse, como única excepción a la regla general, en el período de la pérdida.

Se considera segura, sin dejar lugar a dudas, la -- realización del beneficio fiscal de la amortización de pérdidas, cuando existen las circunstancias siguientes:

- Que la pérdida se haya originado por una causa - identificable, aislada y no recurrente y en - una entidad con historia de constantes utili-- dades por un considerable lapso o, que haya --

sufrido pérdidas ocasionales que han sido absorbidas por el ingreso gravable en periodos posteriores, y que

- Exista la certeza de que los ingresos gravables futuros serán suficientes para amortizar la pérdida traspasada a periodos posteriores, en el plazo previsto por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En el caso anormal de que el beneficio fiscal pueda asegurarse, sin dejar lugar a dudas, el efecto de impuestos debe calcularse, sin la limitación señalada en el párrafo anterior, considerando la tarifa corriente a las tasas que se espera estarán en vigor al momento en que ocurra la amortización de la pérdida. De existir cambios en las tasas aplicadas, el efecto de dichos cambios debe registrarse en el periodo en que ocurran como un ajuste, tanto en la cuenta de activo en que se aloje el beneficio fiscal, como en la de provisión del impuesto sobre la renta.

Reglas de presentación

Balance general-

Cuando el beneficio fiscal se reconozca en el período en que se sufrió la pérdida, dicho efecto debe registrarse como un activo (bajo una denominación distinta a la de los --cargos diferidos derivados de diferencias temporales) clasificado, según el caso, como circulante o no circulante en atención a las fechas en que deberán ser amortizadas las pérdidas.

Estado de resultados-

En caso de que el beneficio fiscal de una pérdida sea reconocido hasta su realización (total o parcial) en períodos subsecuentes, el importe de este beneficio debe destacarse, como una partida extraordinaria, en el correspondiente estado de resultados.

En el poco frecuente caso de que el beneficio fiscal de una pérdida se registre en el período en que se sufrió, el efecto de impuestos debe destacarse en el estado de resultados como un concepto acreedor que disminuye a la pérdida

da de operación, incluido como un renglón anterior al de ----  
"pérdida neta, antes de partidas extraordinarias".

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

1. La existencia del impuesto diferido, se debe a las diferencias temporales que surgen entre la utilidad contable y el ingreso gravable o utilidad fiscal.

2. El impuesto sobre la renta que se muestra en el estado de resultados debe presentar el impuesto aplicable a la utilidad mostrada en el estado de resultados incluyendo -- solamente en forma adicional las diferencias permanentes.

3. El registro del impuesto sobre la renta diferido debe hacerse de acuerdo con el "método del diferido".

4. El impuesto diferido debe revelarse en una partida por separado en el cuerpo del balance general como un -- rubro de activo o pasivo según sea el caso.

5. Existen dos tipos de diferencias entre la utilidad contable y la utilidad fiscal, las permanentes que no --- afectan la determinación del gasto del impuesto sobre la renta, y las temporales que son las que dan origen al reconocimiento del impuesto diferido.

6. La falta de reconocimiento del impuesto diferido en los estados financieros de una empresa debe dar lugar a una salvedad a la opinión.

7. El reconocimiento del impuesto diferido por primera vez cuando en ejercicios anteriores se omitió su registro debe dar lugar a una salvedad, por falta de consistencia siempre y cuando sea significativa.

8. El hecho de que el impuesto diferido no sea oficialmente un principio de contabilidad generalmente aceptado en México, no libera al contador público del conocimiento de esta práctica. Para evitar cualquier interpretación equivocada en este sentido, es conveniente que a la brevedad posible la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos emita un pronunciamiento normativo al respecto.

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

1. Ley del Impuesto sobre la Renta.
  
2. Comité de Principios de Contabilidad de Norteamérica.  
Accounting Principle Board. APB 11 y 23.
  
3. Proyecto del Boletín D.4 de La Comisión de Principios  
de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contado-  
res Públicos.
  
4. Boletines de Principios de Contabilidad del Instituto  
Mexicano de Contadores Públicos.
  
5. Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Me-  
xicano de Contadores Públicos.

