

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION



CONSIDERACIONES SOBRE EL IMPUESTO
DIFERIDO.

Seminario de Investigación Contable
Que en opción al Grado de
LICENCIADO EN CONTADURIA
P r e s e n t a

RAFAEL FRIAS MORALES

Director del Seminario: C.P. Miguel Martínez Barrón

México, D. F.

1983



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.

CONSIDERACIONES SOBRE EL IMPUESTO DIFERIDO

INTRODUCCION

1. TECNICA DEL IMPUESTO DIFERIDO
 - 1.1 ORIGEN Y DEFINICION
 - 1.2 DIFERENCIAS TEMPORALES Y DIFERENCIAS PERMANENTES
 - 1.3 IMPUESTOS DIFERIDOS Y PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD
 - 1.4 LAS DIVERSAS CORRIENTES DE OPINION SOBRE EL REGISTRO DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS
2. ALGUNOS ASPECTOS EN LA CONTABILIZACION DEL IMPUESTO DIFERIDO
 - 2.1 ADOPCION INICIAL Y CALCULO DEL IMPUESTO DIFERIDO
 - 2.2 REVERSAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS TEMPORALES
 - 2.3 PERDIDAS DE OPERACION
 - 2.4 REGISTRO DEL IMPUESTO DIFERIDO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS INTERMEDIOS
 - 2.5 EL REGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL Y SU EFECTO EN LA CONTABILIZACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
3. IMPUESTOS DIFERIDOS Y ESTADOS FINANCIEROS
 - 3.1 CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS EN EL ESTADO DE POSICION FINANCIERA
 - 3.2 PRESENTACION EN EL ESTADO DE RESULTADOS
 - 3.3 REVELACION EN LAS NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS
4. REVISION DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS Y SUS EFECTOS EN EL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE
 - 4.1 OBJETIVOS DE LA REVISION
 - 4.2 ASPECTOS IMPORTANTES QUE SE DEBEN TENER PRESENTE EN SU REVISION
 - 4.3 EFECTOS EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR
5. CASO PRACTICO
6. CONCLUSIONES
7. BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

El problema fundamental en el registro del impuesto sobre la renta surge del hecho de que ciertas transacciones afectan la determinación de los resultados para efectos contables en un determinado período y de que el cómputo del resultado fiscal y del impuesto a pagar afecta a un período diferente.

La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en nuestro país, contiene cada vez más disposiciones que son substancialmente diferentes a los principios de contabilidad generalmente aceptados, de tal manera, que se han originado discrepancias significativas entre la utilidad base para el cálculo del impuesto sobre la renta y el resultado contable que muestran los estados financieros.

Como resultado del divorcio contable-fiscal señalado anteriormente, surge la técnica de los impuestos diferidos con el objetivo fundamental de alojar en el estado de resultados, el gasto del impuesto sobre la renta que es aplicable a los ingresos y costos incluidos en la determinación del resultado contable antes de impuesto.

En México, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos no ha emitido ningún pronunciamiento que regule el tratamiento contable del impuesto sobre la renta y, en consecuencia, las compañías han adoptado una gran diversidad de prácticas que comprenden desde aquellas empresas que incluyen en sus estados financieros el impuesto realmente causado, sin considerar el efecto que en períodos posteriores tendrán las partidas cuyo reconocimiento fiscal o contable ocurre en épocas distintas, y aquellas empresas, que utilizando el método de impuestos diferidos, emplean para su registro cualquiera de las diversas técnicas que han sido desarrolladas siguiendo las diferentes teorías existentes sobre el registro de los impuestos diferidos.

En el presente trabajo, se presentan algunas consideraciones sobre los problemas más relevantes que origina el registro del impuesto sobre la renta y se analizan las diversas alternativas que la profesión contable ha desarrollado al respecto.

1. TECNICA DEL IMPUESTO DIFERIDO

1.1 ORIGEN Y DEFINICION

El registro del impuesto sobre la renta representa uno de los problemas más complejos de la contabilidad financiera. En efecto, las disposiciones de carácter fiscal que se contraponen directamente a los principios de contabilidad generalmente aceptados, producen divergencias entre la utilidad contable antes de impuesto sobre la renta y la utilidad sujeta al pago del mismo impuesto. El no dar reconocimiento a los efectos de tales divergencias y considerar por lo tanto, como un gasto en los estados financieros de las empresas el impuesto efectivamente causado, nos lleva a determinar resultados erróneos en los referidos estados financieros y, consecuentemente, la información financiera de la empresa podría reflejar situaciones tales como el de registrar contablemente ingresos sin considerar el gasto por impuestos que los mismos generarán en el futuro o registrar gastos sin considerar la disminución que los mismos provocarán en el impuesto sobre la renta en los períodos en los que los referidos gastos sean deducidos fiscalmente. Asimismo, las situaciones anteriores además de implicar, en el estado de resultados, sobreestimaciones o subestimaciones en las utilidades de la empresa, en el estado de posición financiera producen omisiones de activos o pasivos relacionados con los impuestos aplicables a ejercicios futuros.

Como consecuencia de lo anteriormente señalado, se ha desarrollado la técnica del impuesto diferido como un procedimiento que ayuda a identificar y medir el gasto por impuesto sobre la renta que debe aplicarse en cada período contable. Dicha técnica se basa en los siguientes considerandos relevantes:

- a) Las operaciones de la entidad económica sujetas al impuesto sobre la renta son continuas, es decir que en base al principio contable del negocio en marcha y en ausencia de evidencia contraria, se espera que el impuesto sobre la renta se continuará generando en el futuro.
- b) El impuesto sobre la renta es un gasto que reduce las utilidades de las empresas que generan utilidades fiscales.

- c) La contabilización del gasto por impuesto sobre la renta requiere de una medición e identificación con el correspondiente período contable y, por lo tanto, incluye aspectos relativos a la acumulación, diferimiento y estimación, tal y como se requiere en el registro de otros tipos de gastos.
- d) El concepto de realización como el elemento básico en el proceso de determinación de los resultados de una empresa; especialmente este proceso permite identificar los costos con sus ingresos atribuibles y en los períodos contables aplicables. Cuando los costos no pueden ser relacionados con ingresos o períodos futuros, los referidos costos se convierten por necesidad, en costos del período en que fueron incurridos.

1.2 DIFERENCIAS TEMPORALES Y DIFERENCIAS PERMANENTES

Diferencias temporales - Son aquéllas que se originan de transacciones que contablemente se reconocen en períodos distintos de aquéllos en que dichas operaciones son consideradas para efectos fiscales. Las diferencias temporales se originan en un período y se reversan total o parcialmente en uno o varios períodos subsecuentes. Algunas diferencias temporales reducen el impuesto sobre la renta que de otra manera resultaría a pagar; otras diferencias lo aumentan.

Las diferencias temporales pueden agruparse en cuatro tipos de operaciones diferentes de acuerdo a la siguiente clasificación:

1. Gastos que forman parte del resultado contable y no del resultado fiscal.
 2. Gastos que forman parte del resultado fiscal y no del resultado contable.
 3. Ingresos que forman parte del resultado contable y no del resultado fiscal.
 4. Ingresos que forman parte del resultado fiscal y no del resultado contable.
1. Gastos que forman parte del resultado contable y no del resultado fiscal. Estas partidas son con las que con mayor frecuencia encontramos en la práctica profesional. A continuación se presentan algunos ejemplos de estos tipos de partidas:
- A. Pérdidas por fluctuación de monedas extranjeras - Las pérdidas por fluctuaciones cambiarias constituyen el rubro que más importantemente ha afectado los estados financieros de las empresas mexicanas en los últimos seis años (especialmente en 1976, 1977 y 1982). El tratamiento que contablemente se le ha dado a las referidas fluctuaciones es radicalmente distinto al tratamiento que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece para dichas fluctuaciones. En efecto, de acuerdo a las disposiciones fiscales las pérdidas en cambios originadas por deudas en monedas extranjeras, se deducen hasta el momento en que se pagan los respectivos adeudos

o por partes iguales, en cuatro ejercicios, a partir del ejercicio en que se realizó el pago respectivo.

Por otra parte, los criterios que la profesión contable ha considerado para el tratamiento de las transacciones en monedas extranjeras se encuentran plasmados en el Boletín B-5 (de octubre de 1973) y la circular 19 (de enero de 1983) emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. En los pronunciamientos antes señalados, se contemplan distintas alternativas que se consideran válidas para el tratamiento de las fluctuaciones cambiarias. Dichas alternativas se resumen como sigue:

- a) Las fluctuaciones cambiarias se consideran como una alteración del costo de los activos monetarios sólo en la medida en que tales activos se identifiquen en forma específica o global con los pasivos en moneda extranjera. Dichas fluctuaciones sólo pueden capitalizarse hasta el límite del valor neto actualizado de los activos no monetarios.
- b) La aplicación a resultados de la fluctuación cambiaria se difiere, ya que dicha fluctuación es considerada como parte del costo integral de financiamiento. Para que el referido diferimiento pueda realizarse es necesario que el costo total (interés anual más partida diferida) no resulte en una tasa de interés anual superior a la normal en el mercado norteamericano. La fluctuación cambiaria diferida se va aplicando a resultados en el mismo período en que se aplican los intereses relativos.
- c) Registro de la fluctuación total en los resultados del ejercicio.

Cabe señalar, que la Comisión de Principios de Contabilidad considera que de acuerdo a las circunstancias que prevalecieron y están prevaleciendo en 1982 y 1983 respectivamente, es recomendable la adopción de la alternativa indicada en el inciso a) anterior, como la más adecuada para el registro contable de las fluctuaciones antes mencionadas.

Por lo tanto, dependiendo de las alternativas contables que adopten las empresas, las fluctuaciones cambiarias afectarían los resultados contables según se indica a continuación:

- a) Como gasto de la depreciación correspondiente a los montos de las fluctuaciones cambiarias incorporadas en los activos fijos de las empresas.
- b) Como parte integrante del rubro del costo de producción y ventas. Esto es, al consumirse o venderse inventarios cuyos costos tienen incorporados las fluctuaciones cambiarias.
- c) Como gasto financiero; para todos aquellos casos en que las empresas consideren las fluctuaciones cambiarias como costos de financiamiento.
- d) En el rubro de pérdida en cambios, para aquellas empresas que registren la totalidad de las fluctuaciones cambiarias en los resultados del período en que se originaron las mismas.

En todas las situaciones arriba indicadas, las empresas estarían registrando un costo o un gasto que, para efectos fiscales, se reconoce como tal hasta que la pérdida en cambios involucrada se realiza, es decir se paga. Esta divergencia nos revela la necesidad, de acuerdo a la técnica del impuesto diferido, de crear un activo diferido por medio del cual se represente el futuro beneficio fiscal que las empresas obtendrán al deducir para fines fiscales las pérdidas en cambios realizadas.

B. Depreciación - Se reconoce como depreciación de un bien aquella porción de su costo que expira y es cargado a los gastos o a las cuentas de gastos indirectos de un período contable. Estimar la parte que ha expirado del costo de un activo fijo tiene como propósito fundamental la de fusionar el costo de los activos recuperables a largo plazo con los ingresos de los períodos en los que los referidos activos fijos proporcionan servicio. Para determinar el

período de vida útil de un activo depreciable se consideran entre otros factores los siguientes:

- a) Número de turnos en que se utilizará el activo fijo.
- b) Los programas de reparaciones y mantenimiento establecidos por la empresa.
- c) La obsolescencia originada por cambios tecnológicos o mejoras en la producción. Asimismo, se considera la obsolescencia resultante de cambios en el mercado relativos a la demanda de los artículos producidos por los activos fijos.

Todos los factores arriba indicados, nos llevan a determinar tasas razonables de depreciación de los activos fijos que, en la mayoría de los casos, divergirán importantemente de las tasas de depreciación autorizadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 44.

En la mayoría de las empresas se puede observar que la depreciación contable es superior a la fiscal. La situación anterior origina que al reconocer contablemente el costo por depreciación y durante los primeros años en los que los activos fijos proporcionan sus servicios, se pague un impuesto anticipado al no considerar como deducible, para el cómputo del impuesto sobre la renta, el excedente de la depreciación contable sobre la fiscal. Sin embargo, los ejercicios posteriores se verán beneficiados al no existir gasto por depreciación para efectos contables y sí tener una deducción para efectos fiscales.

De la situación anterior, se deriva la necesidad de registrar un activo que muestre el impuesto sobre la renta que se pagó de más en relación al importe que le correspondería a la utilidad para efectos contables.

- C. Estimación para cuentas incobrables - Uno de los objetivos fundamentales que persiguen los principios contables consiste en reconocer, en forma oportuna, ciertos eventos que afectan las operaciones realizadas por las empresas. De esta manera, para el caso de las cuentas por cobrar, se requiere que las referidas cuentas se presenten a su valor

neto de recuperación y, por lo tanto, se deben establecer estimaciones razonables de las cuentas de cobro dudoso.

Cabe señalar, que en el artículo 24 fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta se especifica que "las pérdidas por cuentas incobrables se consideran realizadas cuando se consume el plazo de prescripción correspondiente o antes si fuera notoria la imposibilidad de cobro.

Asimismo, en el artículo 25 fracción IX de la propia Ley se tipifican como gastos no deducibles las provisiones para creación o incremento de reservas complementarias de activo

Así tenemos, que en lo que corresponde a las cuentas incobrables, la Ley no autoriza los cargos a resultados por concepto de incrementos a las estimaciones respectivas, pero acepta la deducción de los cargos efectuados en las referidas estimaciones siempre y cuando se cumpla con las disposiciones antes mencionadas.

De acuerdo con la técnica del impuesto diferido, es necesario registrar el beneficio futuro de impuesto generado en el año en que se incrementó la estimación para cuentas incobrables, reconociendo un activo diferido en el estado de posición financiera. Dicho activo se realizará en el momento en que se deduzcan fiscalmente las referidas cuentas incobrables.

- D. Provisiones de pasivo - Los principios contables establecen que para presentar en forma razonable la situación financiera de una empresa a una fecha determinada, es necesario registrar todos los pasivos conocidos. A este respecto, podemos afirmar que entre los pasivos más importantes que tienen las empresas mexicanas, destacan aquéllos que se derivan de las obligaciones contractuales con el personal que labora en las mismas. Así observamos que las provisiones de pasivo más comunes en nuestro medio son las relativas a las primas de antigüedad, gratificaciones, vacaciones, pensiones, etc. Aunque para los pasivos antes

mencionados, en ocasiones, no sea posible determinar con exactitud los importes respectivos, es necesario realizar estimaciones que sean lo más exactas posibles de los referidos pasivos y proceder a registrar los mismos.

En virtud de que en la Ley del Impuesto sobre la Renta no se acepta como deducibles para el cómputo del impuesto las provisiones para creación o incremento de pasivos, tendremos una discrepancia entre la utilidad contable y el resultado fiscal que origina un pago anticipado de impuesto, el cual debe considerarse como un activo diferido cuya aplicación se realizará hasta el momento en que se cumplan los requisitos necesarios para la deducibilidad de las partidas provisionadas.

2. Gastos que forman parte del resultado fiscal y no del resultado contable.

A. Valuación de inventarios por el método "UEPS" - La base fundamental en el registro de los inventarios es el costo de adquisición o producción. El costo para propósitos de inventarios se puede determinar por diversos métodos que se basan en distintas suposiciones respecto al flujo de los factores del costo (como son el de primeras entradas-primeras salidas, identificados, promedios, y últimas entradas-primeras salidas); al seleccionar un método de valuación, debemos tener como principal objetivo el escoger aquél que, bajo las circunstancias, nos permita cumplir con el principio contable relativo a la determinación apropiada de la utilidad por medio del proceso de asignar los costos a sus respectivos ingresos.

En una época como la actual que se caracteriza por la constante elevación de los precios, un creciente número de empresas ha adoptado el método de últimas entradas-primeras salidas (UEPS) con el propósito fundamental de expresar a precios actuales sus costos de ventas, aunque los inventarios al finalizar el ejercicio queden registrados a costos de adquisición o producción muy antiguos. Asimismo, otro

gran número de empresas que utilizan ya sea el método de primeras entradas-primeras salidas o el método de promedios para la determinación de su costo de ventas y la valuación de sus inventarios, están optando por utilizar el método UEPS únicamente para efectos fiscales.

A este respecto, en el artículo 60 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se indica que las empresas pueden cambiar al método de valuación UEPS presentando un aviso a las autoridades fiscales, siempre y cuando se hayan cumplido los siguientes requisitos:

1. Los inventarios de los tres últimos ejercicios mantengan el mismo factor de rotación o la variación no exceda del 25% de dicho factor.
2. La diferencia de valuación entre el método que utilizaba o utiliza la empresa y el método UEPS en el año en que haga el cambio para este último, origina una cuenta de activo compensable para efectos fiscales. Dicha cuenta sólo podrá deducirse, en períodos posteriores, en la proporción en la que el inventario final resulte inferior al inventario final del ejercicio en que se realizó el cambio.
3. Se conserve la documentación relativa a los inventarios valuados bajo los dos métodos durante los cinco ejercicios siguientes a aquél en que se terminó de deducir la cuenta de activo compensable para fines fiscales.

El cumplimiento con los lineamientos indicados anteriormente nos podría llevar a pensar en lo laborioso, complicado y costoso que significaría para las empresas el tener que mantener dobles registros para el control de los movimientos de sus inventarios. Sin embargo, la interpretación anterior es errónea ya que existe un desconocimiento de las características fundamentales de la valuación de inventarios bajo el método UEPS. A continuación se resumen dichas características:

1. Se supone que los últimos artículos comprados o fabricados son los primeros que se consumen o se venden.
2. Lo anterior significa que los costos más actuales serán los que se carguen al costo de ventas.
3. Por método de valuación se debe entender el método seleccionado por las empresas para asignar valores a los inventarios al final de cada ejercicio. En otras palabras, la aplicación de un método de valuación no está necesariamente vinculado con los sistemas para controlar los movimientos de inventarios.
4. Bajo cualquiera de los procedimientos que se adopten para aplicar el método de valuación UEPS, se deben calcular y establecer las diferentes capas de inventarios que se formen a partir del año base.
5. Por año base se entiende las cifras del inventario inicial del año en que se hizo el cambio al método UEPS. En las empresas que están iniciando operaciones, las cifras del año base están representadas por las primeras compras o los costos de los primeros artículos producidos.
6. La implementación de un método UEPS, no requiere de ningún cambio en el sistema contable para el control y registro de los movimientos de inventarios.
7. Los valores de los inventarios valuados conforme a los métodos adoptados por las empresas (PEPS o promedios), se comparan con los valores de esos mismos inventarios bajo el método UEPS. La diferencia resultante representa la reserva acumulada UEPS para la valuación de inventarios.
8. La diferencia que se origine al comparar el monto de las reservas acumuladas al final del año con la cifra de dicha reserva por el año precedente, representa el incremento que debe registrarse con cargo a los costos del ejercicio.

De acuerdo a lo que hemos descrito en los párrafos anteriores, la adopción del método UEPS de ninguna manera significa el tener que llevar una doble contabilidad para controlar los movimientos de inventarios ya que, como se ha señalado, dicho método constituye únicamente un procedimiento para asignar valores a los inventarios, lo que implicaría para las empresas que lo implementen, sólo un poco de trabajo adicional al final del año.

Con el objeto de visualizar claramente los diferentes efectos que se producen en las empresas que deciden adoptar el método UEPS únicamente para efectos fiscales, a continuación se ejemplificará un caso en el que se aprecian efectos que, en distintos períodos, tiene el reconocimiento de dicho cambio en el rubro del costo de producción y ventas para efectos contables y fiscales.

La Compañía "X", S. A., valúa sus inventarios por el método de costos promedios. En el año de 1981 decide cambiar al método de valuación UEPS únicamente para efectos fiscales. La valuación UEPS se realiza por medio del procedimiento de valores monetarios (método de índices encadenados).

CALCULO DE VALUACION DE INVENTARIOS POR MEDIO DEL METODO UEPS
(INDICES ENCADENADOS)

	1981	1982	1983
1. Inventario inicial valuado a UEPS	\$ 50,000	\$ 62,500	\$ 66,195
2. Inventario final valuado a los últimos costos del ejercicio	\$ 70,000	\$ 95,000	\$ 80,000
3. Inventario final valuado a costos del ejercicio anterior	\$ 60,870	\$ 73,075	\$ 57,140
4. Índice anual (2/3)	1.15	1.30	1.40
5. Índice acumulado (5-año anterior x 4-año actual)	1.15	1.50	2.10

	1981	1982	1983
6. Inventario final (2/5)	\$ 60,870	\$ 63,333	\$ 38,095
7. Inventario inicial (6-año anterior)	\$ 50,000	\$ 60,870	\$ 63,333
8. Aumento en comparación con el año base (6-7)	\$ 10,870	\$ 2,463	-
9. Aumento valuado a costos actuales (8x5)	\$ 12,500	\$ 3,695	-
10. Disminución en comparación del año base (7-6)	-	-	\$ (25,238)

			1983
			1982
			1981
			BA. E
			\$ (2,463)
			\$ (10,870)
			\$ (11,905)
11. Disminución valuada a costos actuales			
			1983
			1982
			1981
			BASE
			-
			\$ (3,695)
			\$ (12,500)
			\$ (11,905)
12. Inventario final valuado a UEPS (1+9) ó (1-11)	\$ 62,500	\$ 66,195	\$ 38,095
13. Reserva acumulada UEPS	\$ 7,500	\$ 28,805	\$ 41,905
14. Aplicación del año a resultados (reserva año actual-reserva año anterior)	\$ 7,500	\$ 21,305	\$ 13,100

De acuerdo al cuadro anterior, en el año de 1983 se operaría una reducción de la cuenta de activo compensable en la misma proporción en que el inventario final resulte inferior al inventario del ejercicio en que se realizó el cambio. El cómputo de la referida reducción se ilustra a continuación:

Inventario final UEPS de 1981	\$ 62,500	100%
Inventario final UEPS de 1983	<u>38,095</u>	<u>61%</u>
Disminución	\$ 24,405	39%
Activo compensable originado en 1981	\$ 7,500	
Importe que puede deducirse en 1983 por reducción del activo compensable (39% x \$ 7,500)	\$ 2,925	

La adopción del método UEPS para efectos fiscales originaría los siguientes efectos en el rubro de costo de ventas:

	1981	1982	1983
Incremento al costo de ventas	\$ 7,500	\$ 21,305	\$ 13,100
Activo compensable	(7,500)	-	-
Reducción del activo compensable	-	-	2,925
TOTAL DE DEDUCCION FISCAL	\$ -	\$ 21,305	\$ 16,025

Los efectos indicados en el cuadro anterior requieren que de acuerdo a la técnica del impuesto diferido, se reconozca y registre el pasivo por impuesto que se pagará en el momento en que dichos defectos se reversen.

B. Activos fijos (Intereses, fluctuaciones cambiarias y otros gastos indirectos) - En el artículo 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se establece que las depreciaciones o amortizaciones de las inversiones en activos fijos, cargos diferidos y gastos preoperativos se calculen aplicando los porcentajes máximos autorizados por la referida Ley a los montos originales de inversión. En el citado artículo se indica que "... el monto original de inversión comprende además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del impuesto al valor agregado, así como las erogaciones por concepto de derechos, fletes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales".

Discrepancias importantes se pueden observar al comparar los costos que integran un activo fijo según la Ley del Impuesto sobre la Renta contra lo que los principios de contabilidad generalmente aceptados establecen como los costos de adquisición o construcción de un activo fijo. En los párrafos siguientes se indican aquellos conceptos que forman parte del costo de un activo fijo y que no son considerados por la Ley como partes integrantes del referido costo.

- a) Intereses devengados durante el período de construcción del activo fijo.
- b) Fluctuaciones cambiarias que de acuerdo a la circular 19 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos deben formar parte

del costo del activo fijo.

- c) Gastos de prueba que se identifiquen intrínsecamente con la maquinaria y equipo. Dichos gastos podrían comprender conceptos tales como: 1) Mano de obra, 2) Impuestos por remuneraciones al personal, 3) Cuotas al Seguro Social, etc.

Al no estar regulados los costos y gastos arriba señalados en la sección que es aplicable a los activos fijos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, es necesario remitirse a las diversas secciones del capítulo II de la citada Ley y determinar para cada uno de los conceptos antes indicados, los requisitos que deben cumplirse para poder realizar fiscalmente las deducciones de dichos costos y gastos.

A manera de ejemplo, se indican a continuación las diversas estipulaciones que constituyen el soporte legal para considerar como deducciones para la determinación del impuesto sobre la renta, algunos costos y gastos que contablemente forman parte de los activos fijos.

- a) Intereses: De acuerdo a las fracciones VIII y XXI del artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los requisitos necesarios para efectuar la deducción íntegra de los intereses son los siguientes:
- 1) Que los capitales, de los cuales se derivaron los intereses capitalizados en el activo fijo, se inviertan en los fines del negocio.
 - 2) Que en los casos de intereses pagados al extranjero, las tasas de interés no excedan en dos puntos porcentuales a la tasa de interés por operaciones interbancarias que esté en vigor en el mercado de Londres (LIBOR) en la fecha en que se haya pactado la tasa de interés.
- b) Fluctuaciones cambiarias: De acuerdo al artículo 26 de la Ley del impuesto sobre la Renta, las pérdidas originadas por adeudos en moneda extranjera se consideran como deducibles para efectos de la determinación del impuesto cuando los referidos adeudos sean pagados.

c) Gastos de prueba: Algunas de las disposiciones fiscales que son aplicables a los diversos conceptos que integran los gastos de prueba se mencionan a continuación:

- 1) Mano de obra - Este rubro de acuerdo a las disposiciones vigentes de la Ley del Impuesto sobre la Renta se considera como deducible fiscalmente cuando es efectivamente erogada (pagada) en el ejercicio respectivo.
- 2) Impuestos y cuotas al Seguro Social - Estos conceptos se tipifican como deducibles siempre y cuando en las leyes que rigen a esos conceptos se especifique que dichas contribuciones o impuestos son a cargo de las empresas.

El hecho de que costos y gastos que forman parte del activo fijo sean considerados deducciones para efectos del cómputo del impuesto sobre la renta, origina un diferimiento en el pago del citado impuesto y, por lo tanto, en los estados financieros de las empresas debe reconocerse el pasivo a cargo de las empresas.

3. Ingresos que forman parte del resultado contable y no del resultado fiscal.

Los ingresos no acumulables en un ejercicio, pero que serán acumulables en ejercicios futuros, constituyen transacciones poco comunes ya que generalmente los ingresos se acumulan en el mismo ejercicio en que se registran.

A continuación se mencionan los dos tipos de transacciones en los que de acuerdo con las disposiciones fiscales en vigor, se presentan diferencias en el tiempo, entre el reconocimiento de los ingresos para efectos contables y fiscales.

- A. Utilidad en cambios - Esta diferencia temporal está originada por la divergencia existente entre lo establecido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en la circular 19 de la Comisión de Principios de Contabilidad y lo que indica la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 17. En efecto, de acuerdo a la referida circular, las empresas que mantienen una posición monetaria activa en mo-

neda extranjera deben reconocer una ganancia cambiaria que forma parte de los resultados del ejercicio mientras que, por otra parte, las disposiciones fiscales requieren que la referida ganancia cambiaria se considere como ingreso acumulable hasta el momento en que se cumplan o se satisfagan las deudas que generaron la mencionada ganancia.

B. Dividendos - Dentro de las reformas fiscales que están en vigor a partir del 1 de enero de 1983, destaca la relativa a una nueva estructura obligatoria de "transparencia" o "integración". De acuerdo a dicha estructura los dividendos que pague una empresa constituirán una deducción fiscal para la referida empresa, mientras que para el accionista receptor esos dividendos formarán parte de sus ingresos acumulables con las excepciones que se mencionan a continuación.

- 1) Dividendos recibidos en acciones.
- 2) Dividendos percibidos en efectivo o en especie pero reinvertidos dentro de los treinta días siguientes en un aumento del capital de la sociedad que los pagó.

Para poder conocer si las transacciones arriba señaladas generan impuestos diferidos, será necesario analizar brevemente el tratamiento contable establecido para dichas transacciones.

La profesión contable ha considerado que los dividendos recibidos en acciones no constituyen un ingreso para la sociedad receptora. La posición anterior está basada en el principio contable relativo al reconocimiento y registro de las utilidades hasta el momento en que las mismas se realizan. Además, de manera más específica, los siguientes argumentos son tomados en consideración:

- 1) Los dividendos en acciones constituyen distribuciones de una empresa entre sus accionistas. Dicha distribución se lleva a cabo con la finalidad de dar a los accionistas una evidencia segregada de su participación

en las utilidades retenidas, sin la repartición de efectivo o de otros activos.

- 2) El accionista de una empresa no obtiene ganancias como resultado de que la misma tenga utilidades ya que el aumento del patrimonio del accionista por medio de utilidades no distribuidas, representa únicamente una utilidad potencial que se considera como realizada hasta que haya una distribución del activo de la sociedad.

De acuerdo a lo arriba expuesto, los dividendos en acciones no originan impuestos diferidos, debido a que los referidos dividendos no son considerados ingresos tanto desde el punto de vista contable como fiscal.

Por otra parte, en aquellas empresas que reciban dividendos en efectivo o en especie y que decidan, dentro de los treinta días siguientes a su percepción, reinvertirlos en la misma sociedad que los pagó, si se estaría generando un impuesto diferido, el cual sería necesario reconocer para registrar el beneficio derivado del diferimiento del pago del impuesto, al deducir de la utilidad fiscal el ingreso por dividendos que fue reconocido en la contabilidad financiera de la empresa.

4. Ingresos que forman parte del resultado fiscal y no del resultado contable.

Aunque teóricamente existen este tipo de diferencias, en las actuales disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta no se presentan situaciones en las cuales se grave un ingreso antes de su reconocimiento contable.

Diferencias permanentes - Las diferencias permanentes son las que existen entre el resultado contable y el fiscal y están originadas por transacciones que bajo las disposiciones fiscales aplicables no se reversarán o no se compensarán en períodos subsecuentes.

Estas diferencias no originan problemas en la contabilización del impuesto sobre la renta, ya que el aumento o reducción en el im-

puesto a pagar derivado de la no acumulación o no deducción de ciertas partidas, se considera como un costo o un beneficio aplicable al ejercicio en que dichas partidas son registradas.

A continuación se presentan algunos ejemplos de diferencias permanentes:

- 1) Pagos de impuesto sobre la renta a cargo de terceros.
- 2) Gastos de representación.
- 3) Gastos sin documentación comprobatoria.
- 4) Pérdidas derivadas de la fusión, reducción de capital o liquidación de sociedades.
- 5) Depreciaciones sobre revaluaciones de activo fijo.
- 6) Utilidades originadas por la aplicación del método de participación para la valuación de las inversiones en acciones.
- 7) Gastos relacionados con inversiones no deducibles (automóviles y motocicletas).

1.3 IMPUESTOS DIFERIDOS Y LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

A continuación expongo brevemente los principios de contabilidad que sirven de base para la utilización del método de impuestos diferidos.

A. Período contable y realización - Los oponentes a la utilización del método de impuestos diferidos sostienen que el impuesto sobre la renta que se debe registrar en resultados, debe ser el impuesto efectivamente causado en el ejercicio. Lo erróneo de esa interpretación es evidente, si recordamos que por medio del principio del período contable la vida de las empresas se divide en períodos de tiempo iguales, a fin de conocer, en forma razonable, la información relativa a los resultados de operación y la posición financiera de las mismas, ya que la implantación de este principio contable conlleva, conjuntamente, la aplicación del principio contable de realización. Recordemos que este último principio nos indica por qué y cuándo se deben registrar las transacciones que afectan la situación financiera y el resultado de operación de la empresa, considerando como aspecto relevante que

los costos y gastos se deben identificar con el ingreso que originaron independientemente de la fecha en que se paguen. De esta manera, el aceptar que el gasto por impuesto sobre la renta se determine de acuerdo al impuesto que corresponde a las operaciones que de acuerdo a las disposiciones fiscales, se realizaron en el ejercicio, implicaría que cuando existan diferencias temporales substanciales entre el resultado contable y el fiscal, el gasto por impuesto sobre la renta no corresponda al resultado contable de la empresa y, por consiguiente, el contenido y utilidad de los estados financieros se desvirtúe importantemente. De acuerdo a lo que se ha indicado en los párrafos anteriores, se puede afirmar que la utilización del método de impuestos diferidos está de acuerdo con los objetivos que persiguen los principios de realización y del período contable.

- B. Negocio en marcha - Por medio de este principio se establece que salvo evidencia en contrario, la existencia de una empresa se presume como indefinida y continua. Es bajo estas consideraciones que en la contabilidad se reconoce lo adecuado de registrar determinados activos intangibles que se irán amortizando de acuerdo a los períodos que benefician.

En lo que respecta al impuesto diferido, algunos de los oponentes a la aplicación del mismo, han argumentado que el hecho de que no exista una certeza absoluta de la realización del impuesto diferido, constituye la razón fundamental para no darle ningún reconocimiento en los estados financieros. Sin embargo, la aplicación del impuesto diferido implica la aplicación estricta del principio del negocio en marcha y la utilización de un criterio prudencial ya que, precisamente la técnica del diferido considera como válido el registrar un activo por el impuesto correspondiente a los gastos diferidos fiscalmente cuando la empresa en cuestión está obteniendo y, de acuerdo a una evaluación de su proyección futura, seguirá logrando dichas utilidades. Por otra parte, en los casos del impuesto correspondiente a ingresos diferidos fiscalmente o gastos reconocidos fiscalmente con anticipación a su registro contable como tales, invariablemente se deberá registrar el pasivo respectivo.

1.4 DIVERSAS CORRIENTES DE OPINION SOBRE EL REGISTRO DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

Existen diversos puntos de vista acerca del adecuado tratamiento contable de las diferencias permanentes y temporales. A este respecto, destacan dos principales corrientes de opinión relativas a la extensión en que se deben reconocer los efectos de las mencionadas diferencias.

Bajo el punto de vista de los que sostienen el criterio conocido como el de "alojamiento parcial", el impuesto sobre la renta que se reconoce, en un período, debe ser el impuesto a pagar en el mismo. De acuerdo a lo anterior, si un ingreso es incluido en los estados financieros del ejercicio pero su reconocimiento para efectos fiscales se difiere para ejercicios futuros, el gasto por impuesto sobre la renta, que es atribuible al referido ingreso, no se registra, debido a que dicho impuesto no se pagó en el ejercicio en que se registró contablemente el ingreso. A mayor abundamiento, los que apoyan el citado criterio consideran que la mayoría de las diferencias entre los resultados contable y fiscal tienen la característica de ser repetitivas y, consecuentemente, dan lugar a una permanente postergación del pago del impuesto o de la recuperación del mismo y, por lo tanto, el reconocimiento en diversos períodos de los efectos de las referidas diferencias no debe ser registrado. Asimismo, nos indican que al diferir los efectos de diferencias temporales que están posponiéndose indefinidamente, se están involucrando contingencias que, en el mejor de los casos, son remotas y por lo mismo, resultan en sobrevaluaciones o subvaluaciones de gastos, las cuales ocasionan distorsiones en los resultados netos que reportan los estados financieros de las empresas.

Por otra parte, los sostenedores del criterio del alojamiento parcial consideran que la única excepción en la aplicación del referido criterio, se origina en aquellas circunstancias en las cuales existen diferencias temporales, no repetitivas, entre el resultado contable y fiscal que pudieran conducir a una determinación errónea del gasto por impuesto sobre la renta y del resultado neto del ejercicio.

Si existen diferencias no repetitivas el gasto por impuesto sobre la renta, de un período, para fines contables debe ser aumentado o disminuido por el impuesto correspondiente a las referidas diferencias, dado que es razonable que dichos aumentos o disminuciones se paguen o se recuperen en un período relativamente corto de tiempo.

La otra corriente de opinión relativa a la contabilización del impuesto sobre la renta es la que es conocida como "alojamiento comprensivo". Bajo este criterio, el gasto por impuesto sobre la renta de un período está basado en el reconocimiento de los efectos impositivos correspondientes a las transacciones que entran en la determinación del resultado contable antes de impuesto; aún cuando algunas transacciones puedan afectar la determinación del impuesto por pagar en un período diferente.

Aquellos que apoyan el alojamiento comprensivo creen que los efectos impositivos de una diferencia inicial temporal deben reconocerse y que los efectos impositivos deben ser aplicados a los períodos en los que dichas diferencias se revierten. Asimismo, los que apoyan el alojamiento comprensivo señalan que la composición de los saldos de ciertos montos de impuestos diferidos rotan como las referidas diferencias temporales se reversan, y son reemplazadas por otras similares. Aunque estas diferencias tengan o no un efecto de compensación, la realidad es que dicha compensación no altera el hecho de la reversión; sin la reversión habría diferentes consecuencias impositivas. Además, quienes apoyan el alojamiento comprensivo nos indican que el hecho de que los efectos impositivos de las transacciones puedan ir en dirección opuesta, no invalida la necesidad de reconocer separadamente los efectos impositivos de diferentes operaciones tales como ellos ocurren.

Una vez analizados los fundamentos que sustentan los criterios del alojamiento parcial y el comprensivo, considero que éste último es el que representa la manera más completa y consistente de reconocer los efectos impositivos de las transacciones de ingresos y gastos incluidos en la determinación del resultado contable antes de impuesto.

Métodos de contabilización.

La profesión contable ha desarrollado diversos métodos para el registro de los impuestos diferidos. Los diferentes métodos que han surgido son, esencialmente, los siguientes:

- A. Método del pasivo - Este método establece que las diferencias temporales originan obligaciones y derechos. Dichas obligaciones y derechos si bien no tienen un reconocimiento legal, son reales y, en consecuencia, considera necesario registrarlas. Así, desde este punto de vista, los efectos esperados de impuestos sobre las diferencias temporales se determinan y presentan ya sea como pasivos por impuestos a pagar en el futuro o como activos que representan pagos anticipados de impuestos. Por otra parte, en el método del pasivo se establece que los saldos de impuestos diferidos se deben de ajustar si las tasas de impuestos cambian o nuevos impuestos entran en vigor.

De acuerdo a las consideraciones arriba señaladas, el gasto por impuesto sobre la renta de un período se integraría como sigue:

- a) El pasivo del impuesto por pagar.
- b) Las cifras de los impuestos que se espera pagar o se estima recuperar con respecto a las diferencias temporales que ocurran o se reviertan en el período en curso.
- c) Los ajustes a los saldos de los impuestos diferidos incluidos en el estado de posición financiera. Dichos ajustes estarían originados por los efectos de los cambios en tasas o el establecimiento de nuevos impuestos.

Al método de pasivo se le ha objetado que los activos y pasivos registrados no reúnen todas las características de una cuenta por cobrar o por pagar, ya que con el transcurso del tiempo, tal vez los pasivos no se liquiden o los activos no se realicen. Sin embargo, los que apoyan el método del pasivo argumentan que es normal que ante diversas situaciones sea necesario modificar los valores de los activos y pasivos y, para tales efectos, ejemplifican con el caso de las cuentas por cobrar en las que, para fines de valuación, se crean

o se incrementan estimaciones para cuentas de cobro dudoso, cuando se presentan situaciones que afectan la realización de las referidas cuentas.

- B. Método del diferido - Mediante este método los efectos impositivos se difieren y se asignan a los períodos futuros en que se revierten las diferencias temporales. Este método enfoca el tratamiento contable de dichas diferencias, desde el punto de vista del estado de resultados y, por lo tanto, al aplicar el referido método se originan cargos y créditos diferidos que se aplicarán a los resultados de ejercicios futuros.

De acuerdo al enfoque antes indicado, los saldos de impuestos diferidos en el estado de posición financiera no se considera que representan derechos a recibir efectivo ni obligaciones de pagarlo, sino que representan los efectos impositivos acumulados de las diferencias temporales. Al no considerar dichos saldos como cuentas por cobrar o por pagar el método del diferido no requiere de ajustes para reflejar cambios en tasas o nuevos gravámenes.

De acuerdo a lo expresado en los párrafos anteriores, bajo el método del diferido, el gasto por impuesto sobre la renta correspondiente a un período contable, se integraría como sigue:

- a) El pasivo del impuesto sobre la renta.
- b) Los efectos impositivos de las diferencias temporales diferidas a otros períodos.

Como se ha podido observar en los anteriores considerandos, el método del diferido se sustenta básicamente en la adecuada correlación de gastos e ingresos.

La principal objeción que se ha formulado contra el método del diferido consiste en que mediante dicho método no se reconocen los cambios en la situación financiera originados por cambios en las tasas de impuestos ya que en un período se podrían estar reversando los importes de ciertos efectos impositivos a tasas diferentes a las que están en vigor a la fecha de la reversión.

C. Método neto de impuestos - Bajo este método los efectos impositivos de las diferencias temporales se reconocen en la valuación de activos y pasivos. De la aseveración anterior se desprende que cuando una empresa adquiere un activo o incurre en un pasivo el efecto impositivo del mismo es parte de su valor y si se afecta el resultado fiscal con los activos o pasivos en un período diferente al que afecta para efectos contables, tales efectos, al ser factores de valuación, deben reflejarse en el valor del activo o pasivo respectivo.

Los que apoyan la aplicación del método neto de impuestos consideran que al registrar los activos y pasivos a sus valores netos de impuestos, se está expresando la información financiera de la empresa en base al valor de sus recursos económicos. La principal objeción que se ha presentado contra la aplicación de este método consiste en la dificultad para identificar el importe de los impuestos diferidos en virtud de que el mismo se presenta reduciendo los pasivos o los activos que le dieron origen.

En resumen, los tres métodos de contabilización reconocen la necesidad de reconocer las diferencias temporales, sin embargo, difieren en el énfasis que se le da a determinados criterios. En efecto, en el primer método analizado se considera el registro del impuesto diferido como un problema de registro de pasivos o activos; en el método del diferido se enfatiza que el problema fundamental a resolver en el registro del impuesto diferido es la adecuada aplicación de los gastos a sus ingresos relativos y, por último, el método neto de impuestos de prioridad a la valuación de los activos y pasivos del estado de posición financiera.

2. ALGUNOS ASPECTOS EN LA CONTABILIZACION DEL IMPUESTO DIFERIDO

2.1 ADOPCION INICIAL Y CALCULO DEL IMPUESTO DIFERIDO

En la aplicación por vez primera de la técnica del impuesto diferido, se pueden presentar los siguientes casos:

1. Adopción de la técnica del impuesto diferido en empresas que no han reconocido, en ejercicios anteriores, los efectos que en el futuro tendrán sus diferencias temporales. Para estas empresas, el problema fundamental al que se enfrentan es el relativo al tratamiento contable que se otorgará a las diferencias temporales originadas en ejercicios pasados y que existen a la fecha de la adopción de la referida técnica.
2. Utilización de la técnica del impuesto diferido en aquellas empresas que están iniciando operaciones o que, teniendo varios años en operaciones, por primera vez tienen diferencias temporales.

Para el primero de los casos que hemos mencionado, se presentan dos posibles alternativas para el tratamiento de los efectos derivados de las diferencias temporales provenientes de ejercicios anteriores. Dichas alternativas son las siguientes:

1. Reconocer en los estados financieros de ejercicios anteriores los efectos impositivos de todas las partidas temporales significativas de esos ejercicios. Dicho reconocimiento es considerado contablemente como un ajuste de ejercicios anteriores y, por lo tanto, los estados financieros de los ejercicios pasados son reestructurados para reflejar los referidos ajustes.
2. Determinar el impuesto sobre la renta correspondiente a la utilidad contable, computándolo a partir de la referida utilidad y adicionando o disminuyendo las diferencias permanentes y las diferencias temporales generadas en el año. Esto es, que en dicho cálculo, se eliminan los efectos impositivos de las diferencias temporales originadas en ejercicios anteriores. De este modo, el efecto que las diferencias temporales de ejercicios anteriores tengan en la determinación del resultado fiscal del año y en el im-

puesto sobre la renta a pagar, se considera como una partida extraordinaria y se presenta como tal en el estado de resultados.

De acuerdo a las distintas consideraciones que fundamentan las dos alternativas expuestas en los párrafos anteriores, considero que la aplicación de la primera alternativa es recomendable en empresas que tienen importes considerables de diferencias temporales originadas en ejercicios anteriores, las cuales, al cumplirse determinados requisitos fiscales, serán deducibles o acumulables en ejercicios posteriores.

Por otro lado, considero que, desde un punto de vista conservador, la aplicación de la segunda alternativa es recomendable en aquellas empresas que presentan fundamentalmente diferencias temporales de las que se derivan activos diferidos.

De cualquier manera, la aplicación indistinta de las dos alternativas antes señaladas, han sido consideradas por diversos tratadistas como procedimientos válidos para la contabilización de los diversos efectos impositivos de las diferencias temporales originadas en años anteriores.

En lo que respecta al segundo de los casos señalados, el impuesto diferido no representaría problema alguno en cuanto a su determinación, ya que el costo o beneficio de impuesto estaría originado por diferencias temporales originadas en el ejercicio en curso y, por lo tanto, su cálculo se efectuaría a la tasa impositiva que estuviera en vigor en ese ejercicio.

2.2 AGRUPACION Y REVERSAMIENTO DE DIFERENCIAS TEMPORALES

En las empresas pueden presentarse una gran cantidad de diferencias temporales en un determinado ejercicio; algunas de las referidas diferencias se pudieron originar en el mismo, mientras que otras, originadas en años anteriores, se están reversando. Cuando una situación como la anterior ocurre, se considera como permisible el agrupar diferencias temporales similares con el propósito de computar el incremento o disminución de la cuenta de impuestos diferido. Los dos métodos de agrupamiento más comúnmente utilizados en las empresas, son los siguientes:

1. Método del cambio bruto
2. Método del cambio neto

En el método del cambio bruto los efectos impositivos de las diferencias temporales que se originan en cada ejercicio se calculan a las tasas impositivas vigentes en ese ejercicio; mientras que los efectos impositivos de las diferencias que se reversan se calculan a la tasa impositiva que estuvo en vigor en la fecha o fechas en que se originaron las referidas diferencias.

A su vez, en el método del cambio neto el incremento o disminución en la cuenta del impuesto diferido se determina mediante la utilización de la tasa impositiva en ese momento vigente, tanto a las diferencias temporales que se originaron en el ejercicio como a las que se reversaron. Es decir, en el método del cambio neto, el impuesto sobre la renta se determina con y sin la inclusión de las diferencias temporales, y la diferencia entre los dos importes así determinados representa el cambio neto en los impuestos diferidos del ejercicio.

Para ilustrar el cómputo de los incrementos y disminuciones de los impuestos diferidos y los efectos de la aplicación de cualquiera de los dos métodos antes señalados en los resultados de las empresas, a continuación se presenta el siguiente ejemplo:

COMPUTO DEL IMPUESTO DIFERIDO BAJO EL METODO DEL CAMBIO BRUTO

1. Conciliación del resultado contable y el fiscal

	Base	Impuesto sobre la renta
Utilidad antes de impuesto sobre la renta	\$ 10,000	\$ 4,200
Más: Incrementos a la provisión de gratificaciones por pagar	1,000	420
Pérdida en cambios del ejercicio no realizada fiscalmente	2,000	840
Menos: Cargos a la provisión de gratificaciones por pagar	(500)	(210)

	Base	Impuesto sobre la renta
--	------	-------------------------------

Pérdida en cambios de ejercicios anteriores realizada fiscalmente en el presente ejercicio	(4,000)	(1,680)
--	---------	---------

Utilidad fiscal e impuesto causado	<u>\$ 8,500</u>	<u>\$ 3,570</u>
------------------------------------	-----------------	-----------------

2. Efectos impositivos de las diferencias temporales originadas en el ejercicio.

Utilidad fiscal	\$ 8,500
Más: Diferencias temporales originadas en el presente ejercicio	<u>(3,000)</u>

Utilidad fiscal sin la inclusión de las diferencias temporales	<u>\$ 5,500</u>
--	-----------------

Impuesto sobre la renta atribuible a la utilidad indicada en el párrafo anterior (42%)	\$ 2,310
--	----------

Impuesto causado	<u>3,570</u>
------------------	--------------

Efecto impositivo correspondiente a las diferencias temporales originadas en el año	<u>\$ 1,260</u>
---	-----------------

3. Efectos impositivos de las diferencias temporales reversadas en el ejercicio.

Pérdida en cambios	\$ 4,000
Gratificaciones pagadas	<u>500</u>
	<u>\$ 4,500</u>

Efecto impositivo computado a la tasa impositiva vigente en la fecha en que se originaron dichas diferencias (40%)	<u>\$ 1,800</u>
--	-----------------

4. El estado de resultados tendría la siguiente presentación:

Utilidad antes de impuesto sobre la renta	\$ 10,000
Impuesto sobre la renta:	
Causado	(3,570)
Diferido (1,800 - 1,260)	<u>(540)</u>
	<u>(4,110)</u>
Utilidad neta	<u>\$ 5,890</u>

Como se puede apreciar en el cuadro anterior, la utilidad contable antes de impuesto sobre la renta se ve afectada por un 41% de impuesto aunque la tasa vigente en el ejercicio es de 42%. Esta discrepancia está originada por la utilización de la tasa impositiva del 40% al computarse los efectos impositivos de las diferencias temporales reversadas.

Por otra parte, cabe señalar que en las empresas que utilizan el método del cambio bruto, puede resultar problemático el identificar los efectos impositivos de una diferencia temporal en particular, en virtud de que, en ciertas circunstancias, el saldo registrado de la misma está representado por acumulaciones anuales de diferencias temporales, las cuales, podrían estar valuadas a distintas tasas impositivas. Con la finalidad de solucionar la dificultad antes mencionada, se han desarrollado dos posibles alternativas para valorar los efectos impositivos de las diferencias temporales que se reversan. Dichas alternativas son las siguientes:

- a) Asumir un método de primeras entradas-primeras salidas, mediante el cual los efectos impositivos de las diferencias temporales más antiguas se amortizan primero y en forma consecutiva hasta su agotamiento.
- b) Aplicar un método de tasas promedio, por medio del cual la amortización de los efectos impositivos se calcula aplicando a las diferencias temporales que se reversan, el porcentaje que representa el impuesto diferido registrado al inicio del ejercicio en relación al total de diferencias temporales existentes a esa misma fecha.

La determinación del impuesto diferido por medio del método del cambio neto se presenta en los cuadros siguientes:

COMPUTO DEL IMPUESTO DIFERIDO BAJO EL METODO DEL CAMBIO NETO

1. Conciliación del resultado contable y el fiscal

	Base	Impuesto sobre la renta
Utilidad antes de impuesto sobre la renta	\$ 10,000	\$ 4,200
Más: Incrementos a la provisión para gratificaciones (neto de disposiciones por \$500)	500	210
Menos: Pérdida en cambios (incluyendo \$ 2,000 de pérdida en cambios no realizada fiscalmente)	<u>(2,000)</u>	<u>(840)</u>
Utilidad fiscal e impuesto causado	<u>\$ 8,500</u>	<u>\$ 3,570</u>

2. El estado de resultados tendría la siguiente presentación:

Utilidad antes de impuesto sobre la renta	\$ 10,000
Impuesto sobre la renta:	
Causado	\$ 3,570
Diferido	<u>630</u>
	<u>4,200</u>
Utilidad neta	<u>\$ 6,800</u>

Como se observa en el cuadro anterior, el impuesto sobre la renta causado es igual al determinado bajo el método del cambio bruto; sin embargo, en el método del cambio neto el impuesto sobre la renta cargado a resultados representa el 42% de la utilidad de operación, mientras que el impuesto registrado en resultados de acuerdo al método de cambio bruto representa el 41% de la referida utilidad. Ahora bien, considerado desde el punto de vista del estado de posición financiera, los efectos derivados de la utilización de los dos métodos aludidos se muestran en los cuadros siguientes:

1. El movimiento en la cuenta de activo diferido bajo la aplicación del método de cambio bruto es como sigue:

<u>Diferencias temporales</u>	<u>Saldo inicial</u>	<u>Incrementos</u>	<u>Aplicaciones</u>	<u>Saldo final</u>
Provisión de gratificaciones	\$ 200	\$ 420	\$ (200)	\$ 420
Pérdida en cambios	<u>6,800</u>	<u>840</u>	<u>(1,600)</u>	<u>6,040</u>
Impuestos diferidos	<u>\$ 7,500</u>	<u>\$ 1,260</u>	<u>\$ (1,800)</u>	<u>\$ 6,460</u>
Base	<u>\$17,500</u>	<u>\$ 3,000</u>	<u>\$ (4,500)</u>	<u>\$16,000</u>
Porcentaje	<u>40%</u>	<u>42%</u>	<u>40%</u>	

2. El saldo del impuesto diferido se integra como sigue:

<u>Concepto</u>	<u>Base</u>	<u>Tasa</u>	<u>Impuesto diferido</u>
Provisión de gratificaciones	\$ 1,000	42%	\$ 420
Pérdida en cambios:			
1982	\$13,000	40%	\$ 5,200
1983	<u>2,000</u>	42%	<u>1,840</u>
	<u>\$16,000</u>	40.37%	<u>\$ 6,460</u>

Por otro lado, el efecto en el estado de posición financiera que resulta de aplicar el método del cambio neto, es el siguiente:

<u>Diferencias temporales</u>	<u>Saldo inicial</u>	<u>Incrementos</u>	<u>Aplicaciones</u>	<u>Saldo final</u>
Provisión de gratificaciones	\$ 200	\$ 210	\$ 410	
Pérdida en cambios	<u>6,800</u>	<u>(840)</u>	<u>5,960</u>	
	<u>\$ 7,000</u>	<u>\$ (630)</u>	<u>\$ 6,370</u>	
	<u>40%</u>		<u>39.81%</u>	

Como se puede observar en los cuadros anteriores, las diferencias temporales valuadas bajo el método del cambio bruto se aproximan más a la tasa impositiva del ejercicio (42%) que las mismas diferencias valuadas mediante el método del cambio neto. En efecto,

mientras que en este último método no se ajustan, a la tasa impositiva actual, los saldos de impuestos diferidos que muestra el estado de posición financiera, en el método del cambio bruto la corrección de los saldos de impuestos diferidos se va realizando gradualmente y en el momento en que las diferencias temporales valuadas a tasas impositivas antiguas se reversan, de esta manera, el saldo del impuesto diferido quedará automáticamente expresado a la tasa impositiva que rija en ese momento.

De acuerdo a las consideraciones antes señaladas, podríamos concluir que desde un punto de vista teórico, el método del cambio bruto resulta el más adecuado para el tratamiento de las diferencias temporales que se reversan, ya que mediante la aplicación del mismo se logra una presentación más actualizada del impuesto diferido y la determinación del gasto por impuesto sobre la renta está más acorde con la utilidad de operación mostrada por el estado de resultados.

Por otra parte, cabe señalar que en México sólo en pocas ocasiones las empresas se ven afectadas por distintas tasas impositivas, en virtud de que la mayoría de ellas alcanzan resultados fiscales que exceden al millón y medio de pesos y, por lo tanto, se colocan en la máxima tasa impositiva señalada por Ley (42%). Es entonces, que de acuerdo a las circunstancias que prevalecen en México, la utilización indistinta de cualquiera de los dos métodos antes señalados, originarían resultados contables similares.

2.3 PERDIDAS DE OPERACION

De acuerdo a las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, la pérdida fiscal ajustada ocurrida en un ejercicio puede disminuirse del resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior y de la utilidad fiscal ajustada de los cuatro ejercicios siguientes.

De acuerdo a lo anterior, las pérdidas fiscales de un ejercicio pueden utilizarse ya sea para recuperar, total o parcialmente, el impuesto sobre la renta pagado en el ejercicio inmediato anterior o para reducir o eliminar el impuesto sobre la renta de los cuatro ejercicios siguientes.

Cuando la pérdida fiscal ajustada se disminuye de la utilidad fiscal del ejercicio anterior, la empresa está obteniendo un beneficio al tener un ahorro en el impuesto sobre la renta. Dicho ahorro se está realizando efectivamente en el ejercicio de la pérdida y, por lo tanto, el beneficio derivado de la contabilización de la referida pérdida se reconoce en los resultados del ejercicio en que se generó la misma y hasta por un importe máximo igual al impuesto sobre la renta causado en el ejercicio anterior. Por otro lado, el beneficio derivado de dicha amortización se presenta en el estado de resultados formando parte de la utilidad o pérdida antes de resultado extraordinario.

Ahora bien, para aquellos casos en que se pretende amortizar la pérdida fiscal en ejercicios futuros, se presenta una incertidumbre en relación a la realización del ahorro de impuesto ya que la amortización de la pérdida fiscal depende de la existencia de utilidades en los ejercicios siguientes. Por esta razón, el futuro beneficio potencial de impuestos relacionados con la pérdida fiscal no se reconoce en la contabilidad sino hasta los períodos en que se amortiza dicha pérdida. Por lo tanto, el beneficio de la amortización se reconoce en los resultados del ejercicio, posterior al de la pérdida, en que se genere utilidad fiscal y hasta por un importe máximo del impuesto causado en tal ejercicio. Para estos casos, el beneficio de la amortización se presenta como una partida extraordinaria en el estado de resultados.

Cabe señalar, que pueden presentarse casos excepcionales en los que puede considerarse apropiado el registro de beneficios derivados de pérdidas que se pretenden amortizar en ejercicios futuros. Para poder considerar como adecuado el registro de dicho beneficio se requiere que la realización del mismo esté asegurada más allá de cualquier duda razonable.

La condición arriba señalada, sólo puede cumplirse si se presentan las siguientes circunstancias:

- a) La pérdida resulta de una causa identificable, aislada y no repetitiva y la empresa tiene un historial de rentabilidad a través de un largo período y se espera que lo mantenga.
- b) Las utilidades fiscales futuras son virtualmente ciertas y suficientemente grandes para compensar la pérdida fiscal y dichas utilidades ocurrirán dentro del período en que se tiene derecho a realizar la amortización de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta.

A continuación se presenta un ejemplo de cómo se presenta la amortización de pérdidas fiscales en los estados de resultados y los asientos contables a registrar:

	Año en que se generó la pérdida fiscal		
	<u>1981</u>	<u>1982</u>	<u>1983</u>
Utilidad (pérdida) contable igual a la utilidad (pérdida) fiscal	\$ 200,000	\$ (220,000)	\$ 240,000
Impuesto sobre la renta (42%)	<u>84,000</u>	<u>(84,000)</u>	<u>100,800</u>
Utilidad (pérdida) antes de resultado extraordinario	116,000	(136,000)	139,200
Resultado extraordinario:			
Recuperación del impuesto sobre la renta proveniente de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>8,400</u>
Utilidad (pérdida) neta	<u>\$ 116,000</u>	<u>\$ (136,000)</u>	<u>\$ 147,600</u>

(a) Cómputo de la pérdida fiscal amortizable:

Pérdida fiscal (1982)	<u>\$ (220,000)</u>
42% de \$ 220,000	\$ 92,400
Impuesto amortizado contra el impuesto del año anterior	<u>84,000</u>
Impuesto amortizado contra el impuesto de 1983	<u>\$ 8,400</u>

El registro contable en 1982 y 1983 de la amortización de la pérdida fiscal de 1982, es como sigue:

1982

-- 1 --

Impuesto sobre la renta por recuperar	\$ 84,000	
Impuesto sobre la renta (cuenta de resultados)		\$ 84,000

Registro de la amortización parcial de la pérdida fiscal incurrida en 1982.

1983

-- 1 --

Impuesto sobre la renta (cuenta de resultados)	\$100,800	
Impuesto sobre la renta por pagar		\$100,800

Registro del impuesto sobre la renta correspondiente a la utilidad obtenida en 1983.

-- 2 --

Impuesto sobre la renta por pagar	\$ 8,400	
Impuesto sobre la renta (resultado extraordinario)		\$ 8,400

Registro del beneficio proveniente de la amortización de la pérdida fiscal de 1982.

Otra problemática relativa al tratamiento contable de los efectos impositivos de las pérdidas fiscales, se presenta cuando las empresas tienen registrados pasivos por impuestos diferidos y al mismo tiempo tienen pérdidas que pretenden amortizar en ejercicios futuros. Para este caso en particular, la existencia de los referidos pasivos nos proporcionan evidencia de que el ahorro de impuestos derivado de la pérdida fiscal, se puede realizar total o parcialmente. En efecto, los pasivos por impuestos diferidos están originados por diferencias temporales cuya deducción o no acumula-

ción se realiza primeramente para efectos fiscales y, por lo tanto, cuando los importes de dichas diferencias se reversan, por sí mismas originan utilidades gravables por las mismas cantidades.

Así tenemos, que las consideraciones anteriores constituyen el fundamento para reconocer el efecto impositivo del futuro aprovechamiento fiscal de la pérdida. El reconocimiento de ese beneficio se realiza ajustando el pasivo por impuestos diferidos hasta por el importe menor de:

- a) El efecto impositivo de la pérdida pendiente de amortizar, o bien;
- b) El importe de aquellas diferencias temporales que se revertirán o pueden revertirse durante los siguientes cuatro años.

De esta manera, el aprovechamiento fiscal se registraría en resultados con cargo al saldo acreedor del impuesto diferido. El reconocimiento de dicho aprovechamiento como una compensación del impuesto diferido está fundamentado en lo injusto que resulta el reconocer pasivos por impuestos diferidos y, al mismo tiempo, negarse a registrar activos por el beneficio fiscal proveniente de la pérdida pendiente de amortizar y, por otro lado, se toma en consideración que tanto los activos y pasivos antes señalados, se revertirán aproximadamente en los mismos periodos.

Si la referida pérdida fiscal es amortizada total o parcialmente en periodos subsecuentes a aquél en que se obtuvo la pérdida, las diferencias temporales eliminadas del pasivo por impuestos diferidos deben ser restablecidas a la tasa impositiva vigente y hasta por el importe del beneficio impositivo de la pérdida amortizada.

En aquellos casos en que el beneficio impositivo de una pérdida no está asegurado bajo cualquier duda razonable y al mismo tiempo existen activos por impuestos diferidos, no sólo el referido beneficio no se registra sino que también los activos por impuestos diferidos se deben cancelar. La situación anterior obedece a la interrogante que surge respecto a lo apropiado de mantener registrado un activo que posiblemente no se realice, ya que se pueden presentar situaciones en las que las empresas, en los ejercicios siguientes, no obtengan utilidades fiscales o las obtengan en magnitudes no suficientes para absorber las diferencias temporales que

están registradas en el citado activo. Por lo tanto, la inseguridad en la realización del activo por impuestos diferidos, nos lleva a cancelarlo para apegarse a los criterios prudenciales en los que se sustentan los principios de contabilidad.

A continuación se presenta un caso práctico que ilustra el cómputo de los efectos impositivos que se derivan de reconocer el beneficio de una pérdida cuando existen pasivos por impuestos diferidos y, por otro lado, se indican los asientos que deben registrarse contablemente.

Las consideraciones que se asumen en este caso práctico son las siguientes:

- 1 - La Compañía X S.A. incurre en una pérdida contable y fiscal en el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 1982.
- 2 - La pérdida fiscal es amortizada parcialmente con la utilidad fiscal del año anterior.
- 3 - Las diferencias entre los resultados contables y fiscales están representadas por utilidades en cambios, no realizadas para efectos fiscales.
- 4 - La tasa impositiva de impuestos que se considera en este caso práctico es del 50%.

El siguiente cuadro resume los efectos que en los resultados y en los impuestos diferidos de 1982 y ejercicios subsecuentes, originaría el reconocimiento del beneficio de la pérdida fiscal por parte de Compañía X, S. A.

Compañía X, S.A.

Año	Resultado		Impuesto sobre la Renta Cargado a resultados			Impuestos diferidos Acumulados
	Contable	Fiscal	Causado	Diferido	Total	
1980	\$100,000	\$50,000	\$25,000	\$25,000	\$50,000	\$25,000
1981	70,000	20,000	10,000	25,000	35,000	50,000
1982	(110,000)	(130,000)	(10,000) a)	(25,000) b)	(47,000) d)	13,000
				(12,000) c)		
1983	20,000	20,000	-	10,000	10,000	23,000
1984	15,000	15,000	-	7,500 e)	7,500	30,500
1985	25,000	37,000	-	(6,000) f-a)	12,500	43,000
				18,500 f-b)		
1986	17,000	29,000	-	(6,000)	8,500	51,500
				24,500		

Los asientos contables a registrar y la determinación de los mismos se presentan a continuación.

- a) Por la recuperación del impuesto sobre la renta causado en el ejercicio anterior, se registraría el siguiente ajuste:

1982	
-- 1 --	
Cuenta por cobrar	\$ 10,000
Impuesto sobre la renta	\$ 10,000

- b) El siguiente paso consiste en el ajuste que debe realizarse a los impuestos diferidos para reconocer la amortización parcial de la pérdida contable de 1982 contra la utilidad del ejercicio anterior. Dicho ajuste se determina de la siguiente manera:

Pérdida contable de 1982	\$ 110,000
Importe amortizado de la pérdida	<u>70,000</u>
Importe pendiente de amortizar	<u>\$ 30,000</u>
Pérdida contable amortizada	\$ 70,000
Efecto impositivo (para efectos contables) de la cifra anterior	35,000
Impuesto recuperado	<u>10,000</u>
Ajuste a los impuestos diferidos	<u>\$ 25,000</u>

El asiento contable a registrar es como sigue:

1982	
-- 2 --	
Impuestos diferidos	\$ 25,000
Impuesto sobre la renta (cuenta de resultados)	\$ 25,000

Como se podrá observar, mediante el registro de los dos asientos que hemos realizado, el impuesto sobre la renta acreditado a resultados representa el 50% de la pérdida contable amortizada.

c) El reconocimiento del beneficio impositivo derivado de la pérdida contable pendiente de amortizar, se determina como sigue:

1 - Determinación del efecto impositivo de la pérdida contable pendiente de amortizar:

Pérdida contable por amortizar	<u>\$ 30,000</u>
Efecto impositivo (50%)	<u>\$ 15,000</u>

2 - Para la determinación de las diferencias temporales que se reversarán en el período que indica la Ley del Impuesto sobre la Renta para la amortización de las pérdidas, se considera que las diferencias temporales que hasta el 31 de diciembre de 1982, ascienden a \$ 90,000, se aplicarán en los siguientes años:

1983	\$ -
1984	-
1985	12,000
1986	<u>12,000</u>
	<u>\$ 24,000</u>
Efecto impositivo	<u>\$ 12,000</u>

3 - De acuerdo a los cálculos indicados en los puntos 1) y 2) anteriores, el futuro aprovechamiento fiscal que se reconoce contablemente asciende a \$ 12,000, que es el importe menor que resultó en los referidos cálculos. Por lo tanto, el asiento contable a registrar es el siguiente:

1982	
-- 3 --	
Impuestos diferidos	\$ 12,000
Impuesto sobre la renta (cuenta de resultados)	\$ 12,000

d) Como se podrá apreciar en el cuadro siguiente, el impuesto sobre la renta que se acreditó a los resultados de 1982 ascendió a \$47,000 y se integra como sigue:

	<u>Base</u>	<u>Efecto Impositivo</u>
Pérdida contable amortizada contra la utilidad contable de 1981	\$ (70,000)	\$ (35,000)
Pérdida contable que se amortizará contra utilidades gravables, las cuales se generarán por las diferencias temporales que se reversarán en 1985 y 1986	<u>(24,000)</u>	<u>(12,000)</u>
	<u>\$ (94,000)</u>	<u>\$ (47,000)</u>

- e) En el año de 1983 y 1984, es necesario restablecer, hasta por el importe del beneficio originado por la pérdida fiscal de 1982, el efecto impositivo que fue compensado en 1982 contra el pasivo de impuestos diferidos:

1983		
-- 1 --		
Impuesto sobre la renta (cuenta de resultados)	\$ 10,000	
Impuestos diferidos		\$ 10,000

1984		
-- 1 --		
Impuesto sobre la renta (cuenta de resultados)	\$ 10,000	
Impuestos diferidos		\$ 10,000

- f) En el año de 1985 se reconocen las siguientes situaciones:
- a) Registro de las diferencias temporales reversadas en el año:

1985		
-- 1 --		
Impuestos diferidos	\$ 6,000	
Impuesto sobre la renta (cuenta de resultados)		\$ 6,000

- b) Restablecimiento del efecto impositivo que fue compensado en 1982 contra el pasivo por impuestos diferidos y hasta por el importe de la pérdida fiscal amortizada.

1985

-- 2 --

Impuesto sobre la renta (cuenta de resultados)	\$ 18,500	
Impuestos diferidos		\$ 18,500

\$37,000 de pérdida fiscal amortizada, al 50% de efecto impositivo.

- g) En el año de 1986, se realizan cálculos similares a los que se indicaron en los párrafos a) y b) anteriores.

Una vez que se han registrado cada uno de los ajustes anteriores, se podrá notar que el impuesto sobre la renta cargado o acreditado a resultados en los años subsiguientes al de la pérdida, representa el 50% de la utilidad o pérdida contable.

Otra problemática relativa al reconocimiento de los efectos impositivos de las pérdidas fiscales, se presenta en situaciones como las ocurridas en 1981, en que se estableció en la Ley del Impuesto sobre la Renta un nuevo plazo de amortización de las pérdidas fiscales. En efecto, a partir de ese año se amplió el plazo a cinco años para amortizar una pérdida, es decir, el año anterior y cuatro ejercicios siguientes.

Por lo arriba indicado, se desprende la interrogante relativa a lo adecuado de reconocer un beneficio adicional de la pérdida pendiente de amortizar, en virtud de la ampliación del plazo de amortización.

Con la finalidad de apreciar claramente la problemática indicada en los párrafos anteriores, se presenta a continuación el siguiente ejemplo:

En el año de 1980 una empresa incurre en una pérdida contable de \$ 200,000 (efecto impositivo de \$ 100,000).

La empresa tiene registrados \$ 150,000 de pasivos por impuestos

diferidos, de los cuales \$ 50,000 se reversarán en los próximos tres años y la totalidad del saldo se reversará en 1984.

De acuerdo a lo señalado por los principios contables la empresa, en 1980, registró una compensación contra el pasivo por impuestos diferidos por el importe que resultó menor de:

- a) El efecto impositivo de la pérdida pendiente de amortizar (\$ 100,000) o bien;
- b) El importe de las diferencias temporales que se reversarán en el plazo de amortización establecido por la Ley (tres años de acuerdo a las disposiciones fiscales vigentes en 1980).

Bajo las anteriores consideraciones, la empresa registró el futuro beneficio de la pérdida pendiente de amortizar por la cantidad de \$ 50,000.

En el año de 1981, se establece en la Ley del Impuesto sobre la Renta que las pérdidas correspondientes a ejercicios fiscales terminados antes del 1 de enero de 1981 pueden amortizarse en cuatro ejercicios en lugar de tres.

Respecto a lo anterior, se plantearía el problema relativo a si la compañía debe reconocer en 1981, y a través de una compensación del pasivo por impuestos diferidos, el beneficio adicional de la pérdida de 1980 que se espera realizar en el nuevo plazo de amortización. Por lo tanto, para el caso específico de este ejemplo, la compañía podría reconocer el efecto impositivo remanente de la pérdida contable (\$ 50,000) ya que dicho efecto resulta menor que los efectos impositivos derivados de las diferencias temporales que se reversarán en el nuevo plazo de amortización.

Considero que dicho reconocimiento adicional debe reflejarse en el estado de resultados de 1981, ya que se puede aplicar, por analogía, el criterio de que los activos por impuestos diferidos derivados de pérdidas pendientes de amortizar se registran siempre y cuando existan en las magnitudes necesarias los pasivos por impuestos diferidos.

2.4 REGISTRO DEL IMPUESTO DIFERIDO EN LOS ESTADOS FINANCIEROS INTERMEDIOS

Los principios de contabilidad requieren que, tanto en los estados financieros intermedios como en los anuales, se sigan los mismos procedimientos para la determinación del impuesto sobre la renta.

Es entonces, que la determinación del gasto por impuesto sobre la renta atribuible a los resultados contables que muestran los estados financieros intermedios presenta el problema relativo al cálculo de las diferencias temporales o permanentes, ya que la mayoría de las veces, los importes de dichas diferencias se conocen hasta el momento en que se determina el impuesto sobre la renta del ejercicio.

Por lo tanto, al final de cada período intermedio la compañía debe utilizar una tasa impositiva que refleje la mejor estimación de la tasa que se espera aplicar a los resultados anuales de la empresa.

En los períodos intermedios, el impuesto sobre la renta se calcula multiplicando la tasa anual estimada por el resultado contable acumulado desde el principio del año, y al importe resultante se le resta el impuesto calculado en el período inmediato anterior.

La tasa impositiva anual estimada debe incluir solamente los beneficios impositivos de pérdidas ya realizadas o cuya realización futura está asegurada más allá de cualquier duda. Por lo tanto, si una empresa incurre en una pérdida de operación en un período intermedio pero sus presupuestos y proyecciones para el cierre del año fiscal indican resultados favorables, la referida empresa deberá reconocer el beneficio impositivo de la pérdida del período intermedio.

En el siguiente ejemplo se muestra el cálculo y aplicación de la tasa anual estimada. Para este ejemplo se asumen las suposiciones siguientes:

- 1 - Los presupuestos de Compañía "X" S.A. muestran que por el año terminado el 31 de diciembre de 1983, la referida empresa obtendrá una utilidad de operación que ascenderá a \$ 2,000,000.

2 - La tasa impositiva estimada para el ejercicio fiscal de 1983 es del 42%.

3 - Basándose en las situaciones descritas en los dos párrafos anteriores, los cálculos trimestrales del impuesto sobre la renta se muestran en el cuadro siguiente:

<u>Trimestre</u>	<u>Utilidad contable antes de impuesto (trimestral)</u>	<u>Acumulada</u>	<u>Tasa impositiva estimada</u>	<u>Impuesto sobre la renta registrado en periodos.</u>	
				<u>Trimestral</u>	<u>Acumulado</u>
Enero-Marzo	\$ (300,000)	\$ (300,000)	42%	\$ (126,000)	\$ (126,000)
Abril-Junio	800,000	500,000	42%	336,000	210,000
Julio-Septiembre	1,700,000	2,200,000	42%	714,000	924,000

Como se puede observar en el cuadro anterior, en el primer trimestre se reconoció el beneficio impositivo de la pérdida en virtud de que la empresa había considerado en sus presupuestos que, en ese período, incurriría en una pérdida, y en los resultados anuales se obtendrían utilidades suficientes para amortizar dicha pérdida.

Por otro lado, se pueden presentar situaciones en las que al finalizar un período intermedio, la empresa deba revisar la estimación de su tasa impositiva y, de ser necesario, tenga que modificarla para reflejar circunstancias no consideradas en su estimación original. Para estos casos, los cambios realizados son contabilizados sobre bases prospectivas.

En el siguiente cuadro se muestran las cifras que resultan al contabilizar un cambio en la tasa impositiva estimada. Las consideraciones que sirvieron de base para la elaboración de dicho cuadro, son las siguientes:

- 1 - El presupuesto original de la empresa muestra una utilidad de \$ 400,000 por el ejercicio que terminará el 31 de diciembre de 1983.
- 2 - Durante el segundo trimestre, la compañía después de revisar sus presupuestos, establece que la utilidad que se estima obtener en el ejercicio fiscal ascenderá a \$ 2,000,000.

3 - Para este caso, se considera que la utilidad de operación es igual al resultado fiscal.

	<u>Enero-Marzo</u>	<u>Abril-Junio</u>	<u>Enero-Junio</u>
Utilidad contable antes de impuesto sobre la renta	\$ 210,000	\$ 550,000	\$ 760,000
Ajuste por cambio en la tasa anual estimada		33,600	
Impuesto sobre la renta	\$ 54,600	\$ 231,000	\$ 319,200
Tarifa según artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (porcentaje determinado sobre la utilidad anual estimada)	26%	42%	42%

Como se muestra en el cuadro anterior, el efecto resultante del cambio en la estimación de la tasa impositiva, se registra en el período en que se realizó el cambio, ya que no se deben reestructurar los estados financieros intermedios de los períodos anteriores.

2.5 EL REGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL Y SU EFECTO EN LA CONTABILIZACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Como se había mencionado en el primer capítulo de este trabajo, a partir de 1983 se ha modificado en forma radical el régimen fiscal aplicable a los dividendos, tanto para las empresas como para las personas físicas. Dicha modificación establece de manera obligatoria un régimen de transparencia o integración, el cual, mediante la globalización del ingreso gravable de las personas físicas, tiende a eliminar en gran parte el impuesto a cargo de las empresas, en virtud de que los pagos realizados por ese concepto, constituyen para las empresas anticipos o pagos provisionales a cuenta del impuesto definitivo que tienen que cubrir los accionistas personas físicas.

Entonces, el pago del impuesto sobre la renta es recuperado hasta los ejercicios en que la empresa decreta el pago de dividendos en efectivo o en especie, en virtud de que dicho pago es acreditado contra las utilidades de esos ejercicios.

Cabe señalar, que bajo ciertas circunstancias (ausencia de partidas no deducibles o no acumulables, ambas de naturaleza permanente) la deducción de los dividendos pagados permitiría a las empresas llegar a un 5.79% de tasa de impuesto sobre la renta.

El cuadro siguiente nos muestra cómo una sociedad puede recuperar hasta un 86% del total del impuesto pagado por la misma.

Para la elaboración de este ejemplo se consideran las siguientes situaciones:

- a) El resultado fiscal es igual a la utilidad contable antes de impuesto sobre la renta y participación al personal en la utilidad.
- b) El ahorro que obtiene la empresa al deducir fiscalmente los dividendos, se reparte como dividendo en el ejercicio siguiente.
- c) En el año de 1982, la compañía obtiene los siguientes resultados contables y fiscales.

Cifras en miles
de pesos

Utilidad contable antes de impuesto sobre la renta y participación al personal en la utilidad = Resultado fiscal	\$ 10,000
Impuesto sobre la renta (42%)	4,200
Participación al personal en la utilidad (8%)	<u>800</u>
Utilidad disponible para los accionistas	<u>\$ 5,000</u>

RECUPERACION DEL IMPUESTO PAGADO POR LA EMPRESA			INGRESO DEL ACCIONISTA		
Deducción del dividendo	Impuesto recuperado (42%)	Utilidad adicional disponible para dividendos	Dividendo percibido	Impuesto máximo 55%	Ingreso neto
	(B)	(C)	(D)		
5,000	2,100	2,100	5,000	2,750	2,250
2,100	882	882	2,100	1,155	945
882	370	370	882	485	397
370	156	156	370	204	166
156	65	65	156	86	70
65	27	27	65	36	29
27	12	12	27	15	12
12	5	5	12	7	5
5	2	2	5	3	2
2	1	1	2	1	1
<u>1</u>	<u>0.5</u>	<u>0.5</u>	<u>1</u>	<u>0.5</u>	<u>0.5</u>
<u>8,620</u>	<u>3,620.5</u>	<u>3,620.5</u>	<u>8,620</u>	<u>4,742.5</u>	<u>3,877.5</u>

(a) El impuesto definitivo se determina como sigue:

Impuesto pagado	\$ 4,200 (A)
Impuesto recuperado	<u>3,620.5 (C)</u>
Impuesto definitivo	<u>\$ 579.5</u>

(b) El dividendo total que perciben los accionistas se integra como sigue:

Utilidad de 1983 disponible para los accionistas	\$ 5,000
Impuesto recuperado en los ejercicios siguientes y que se convirtió en utilidad adicional	<u>3,621 (C)</u>
Dividendo percibido por los accionistas	<u>\$ 8,621 (D)</u>

De acuerdo al cuadro anterior, la sociedad está absorbiendo en forma definitiva el costo del 8% de participación al personal en la utilidad y el impuesto sobre la renta equivalente, es decir el 5.79% de la utilidad de operación.

En otras palabras, de acuerdo al nuevo régimen de integración

fiscal el impuesto sobre la renta a cargo de la empresa se derivaría exclusivamente de las diferencias de carácter permanente entre la utilidad neta y el resultado fiscal. Es decir, además de la participación al personal en la utilidad, otras partidas (depreciación de activos revaluados, cuotas al IMSS pagadas por la empresa por cuenta de los trabajadores, gastos de representación, etc.) intervenirían en la determinación del impuesto sobre la renta que en definitiva absorberá la empresa.

Por otra parte, cabe señalar que pueden presentarse situaciones en las cuales las empresas no recuperen el impuesto pagado. Dichas situaciones pueden presentarse en los siguientes casos:

- 1) Cuando la empresa se liquida y la utilidad fiscal del último ejercicio en operación resulte inferior al monto de las utilidades acumuladas, ya que dichas utilidades al pagarse originarían una pérdida fiscal, la cual no es recuperable.
- 2) En los ejercicios en que la empresa incurre en pérdidas que absorben las utilidades retenidas y dichas pérdidas no se pueden amortizar fiscalmente en ejercicios futuros.

Una vez que hemos presentado las consideraciones anteriores, debemos proceder a examinar los efectos que tiene el régimen de transparencia fiscal en la contabilización del impuesto sobre la renta. Así tenemos que se presentan dos posibles alternativas para la determinación del gasto por impuesto sobre la renta, las cuales son:

- 1) Reconocer como cargo a resultados la parte del impuesto sobre la renta pagado por la empresa y que no será recuperable cuando se distribuyan las utilidades pendientes de repartir. Por lo tanto, en esta alternativa se reconoce como un activo el impuesto que se espera recuperar en ejercicios futuros.
- 2) Reconocer la recuperación del impuesto sobre la renta pagado hasta el momento en que efectivamente se distri-

buyan las utilidades.

A continuación se presenta un ejemplo en el que una empresa adopta la primera alternativa para contabilizar el gasto por impuesto sobre la renta.

Para este ejemplo se consideran las siguientes suposiciones:

- a) La conciliación entre el resultado contable y el resultado fiscal de Compañía X, S. A. por los años terminados el 31 de diciembre de 1983, 1984 y 1985, se presentan en el cuadro siguiente:

	<u>1983</u>	<u>1984</u>	<u>1985</u>
Utilidad contable antes de impuesto sobre la renta y participación al personal en la utilidad	\$ 8,000	\$ 18,000	\$ 13,000
Más: depreciación de activos revaluados	<u>2,000</u>	<u>2,000</u>	<u>2,000</u>
Utilidad fiscal	<u>\$ 10,000</u>	<u>\$ 20,000</u>	<u>\$ 15,000</u>
Dividendos pagados	<u>-</u>	<u>(5,171)</u>	<u>(13,794)</u>
	10,000	14,829	1,206
Impuesto sobre la renta	<u>4,200</u>	<u>6,229</u>	<u>507</u>
Participación al personal en la utilidad (8% sobre la utilidad fiscal)	<u>800</u>	<u>1,600</u>	<u>1,200</u>

- b) El impuesto sobre la renta que se debe registrar en resultados se determina mediante una fórmula que considera el efecto piramidal acumulativo causado por la participación al personal en la utilidad y la depreciación de activos revaluados, ya que dichos conceptos disminuyen la utilidad repartible a los accionistas y también el impuesto sobre la renta de esos mismos conceptos. La citada fórmula es la siguiente:

(Diferencias permanentes + Participación al personal en la utilidad) ÷ (100% - 42%) - (diferencias permanentes + participación al personal en la utilidad) = Impuesto sobre la renta cargado a resultados.

Para el año de 1983, el gasto por impuesto sobre la renta se determina como sigue:

$$(2,000 + 800) \div (100 - 42) - 2,800 = 2,029$$

- c) Por lo tanto, aplicando la fórmula aritmética antes señalada, el estado de resultados por los tres años terminados el 31 de diciembre de 1983, 1984 y 1985, se presenta en el cuadro siguiente:

Estado de resultados

	<u>1983</u>	<u>1984</u>	<u>1985</u>
Utilidad contable antes de participación al personal en la utilidad e impuesto sobre la renta	\$ 8,000	\$ 18,000	\$ 13,000
Impuesto sobre la renta:			
Causado	4,200	8,400	6,300
Por recuperar	<u>(2,171)</u>	<u>(5,793)</u>	<u>(3,983)</u>
	2,029	2,606	2,317
Participación al personal en la utilidad	<u>800</u>	<u>1,600</u>	<u>1,200</u>
Utilidad neta	<u>\$ 5,171</u>	<u>\$ 13,794</u>	<u>\$ 9,483</u>

- d) Los asientos contables a registrar son los siguientes:

1983

Impuesto sobre la renta por recuperar	\$ 2,171	
Impuesto sobre la renta (cuenta de resultados)		2,029
Bancos		\$ 4,200

1984

Impuesto sobre la renta por recuperar	\$ 3,622	
Impuesto pagado en 1984	5,793	
Impuesto recuperado - 1983	(2,171)	
Impuesto sobre la renta (cuenta de resultados)		2,607
Bancos		6,229

1985

Impuesto sobre la renta por recuperar \$ (1,810)
Impuesto pagado en 1985 \$3,983
Impuesto recuperado - 1984 (5,793)

Impuesto sobre la renta (cuenta de
resultados) 2,317

Bancos \$ 507

Una vez que hemos presentado los efectos que produciría en los estados financieros de las empresas la adopción de la primera alternativa, analizaremos a continuación las consideraciones de los que sostienen el otro punto de vista alternativo:

Los que apoyan la segunda alternativa consideran inadecuado el reconocer los beneficios de impuestos derivados de las utilidades pendientes de distribuir, en virtud de los siguientes considerandos:

- a) Registrar el beneficio impositivo derivado del régimen de integración fiscal, implica reconocer en los estados financieros activos que tienen las características de ser de naturaleza contingente. Los activos de esa naturaleza, de acuerdo a principios de contabilidad, no deben reflejarse en los resultados de operación de las empresas, debido a que representan utilidades aún no realizadas.
- b) La realización del beneficio de impuestos depende de personas ajenas (los accionistas) a la administración de la empresa y, por lo tanto, una de las características básicas que definen a un activo como es el control por parte de la entidad de los probables beneficios económicos futuros no se cumpliría al adoptar la primera alternativa. Por otro lado, las políticas de retención, capitalización y reparto de utilidades adoptadas por los accionistas, pueden ser extremadamente variables. Así tenemos empresas que no pagan dividendos en efectivo, en virtud de factores como los siguientes: (1) Compañías que están en programas de expansión y que, por lo tanto, requieren de desembolsos de grandes cantidades de efectivo, (2) Empresas con pocos

años de operación y que, consecuentemente, necesitan de la reinversión de sus utilidades. (3) Compañías con utilidades altamente irregulares o inestables, (4) Insuficiencia de efectivo que impida el pago de dividendos, (5) Política permanente de decretar dividendos en acciones. Dicha política podría estar motivada por la intención de los accionistas de obtener beneficios de su inversión mediante la venta de sus acciones.

- c) El derecho de la empresa para acreditar los dividendos contra las utilidades fiscales se origina hasta el momento en que efectivamente son distribuidas dichas utilidades. Es decir, las transacciones que dan lugar al derecho de acreditamiento aún no han sido realizadas. De acuerdo a lo anterior, si se registrara como activo el probable derecho de acreditamiento, se estaría en contraposición con el principio contable de realización, el cual, nos indica que la contabilidad sólo debe reconocer las operaciones y eventos económicos ya realizados.

En resumen, las consideraciones indicadas en los párrafos a), b) y c) anteriores, constituyen las bases para que los sostenedores de la segunda alternativa concluyan que el efecto impositivo de las utilidades generadas se deben reconocer en el momento en que dichas utilidades sean distribuidas, ya sea en efectivo o en especie.

Una vez analizadas las dos alternativas que se presentan en el tratamiento contable de los efectos derivados del régimen de transparencia fiscal, considero que en vista del alto grado de incertidumbre a que está sujeta la realización del multicitado beneficio, la opción de la segunda alternativa resulta la más adecuada. Asimismo considero conveniente revelar en las notas a los estados financieros que la utilidad del año y, en su caso, las utilidades acumuladas podrán reducir el impuesto sobre la renta futuro de la empresa, en el caso de que las mismas se distribuyan como dividendos.

3. IMPUESTOS DIFERIDOS Y ESTADOS FINANCIEROS

3.1 CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS EN EL ESTADO DE POSICION FINANCIERA

En lo que respecta a la presentación de los impuestos diferidos en el estado de posición financiera, se han desarrollado cuatro alternativas diferentes, las cuales se relacionan a continuación:

a) Separación de activos y pasivos a corto y largo plazo.

En esta forma de presentación, todas las cuentas del estado de posición financiera que resultan de los impuestos diferidos, son clasificadas en cuatro categorías:

1. Activo circulante
2. Activo no circulante
3. Pasivo a corto plazo
4. Pasivo a largo plazo

En esta alternativa las porciones a corto y largo plazo se presentan separadamente, para así mantener la distinción apropiada entre partidas circulantes y a largo plazo.

b) Importes netos circulantes y no circulantes. En esta clasificación todas las cuentas del estado de posición financiera resultantes de los impuestos diferidos son clasificadas en dos categorías:

1. Porciones circulantes (netas)
2. Porciones no circulantes (netas)

c) Importe único. En esta presentación todas las cuentas son combinadas para presentar únicamente una cifra, la cual, dependiendo de su realización, puede ser circulante o no circulante.

d) Neto de impuestos. En esta clasificación cada cuenta del impuesto diferido del estado de posición financiera, es presentada como una valuación del activo o pasivo que dió origen a los impuestos diferidos. La presentación neta de impuestos es una extensión del concepto de valuación y trata al impuesto diferido como ajuste a la valua-

ción de los activos y pasivos relacionados con dichos impuestos.

Otro punto de vista que sobresale en relación con la presentación de los impuestos diferidos, es el que sostiene el Comité de Principios de Contabilidad del Instituto Americano de Contadores Públicos, el cual, en su boletín No. 11 nos indica lo siguiente:

Las cuentas de impuestos diferidos en el estado de posición financiera se agrupan en dos posibles clasificaciones:

1. Cargos y créditos diferidos correspondientes a las diferencias temporales.
2. Reembolsos de impuestos pagados o beneficios futuros de impuestos derivados del reconocimiento de los efectos impositivos de una pérdida de operación.

En dicho pronunciamiento se considera que las cuentas de cargos y créditos diferidos no representan en sentido estricto cuentas por cobrar o por pagar, sino que las cuentas de impuestos diferidos solamente representan acumulaciones de los efectos impositivos de las diferencias temporales. Por otro lado, en el referido pronunciamiento se establece que los impuestos diferidos deben presentarse como circulantes y no circulantes, basándose en la clasificación que en el estado de posición financiera tienen los activos y pasivos de los cuales se derivan las diferencias temporales.

Para una mejor comprensión de las bases que se consideran para la determinación de los importes circulantes y no circulantes de los impuestos diferidos, a continuación se presentan diversas diferencias temporales y sus clasificaciones respectivas en los estados financieros:

<u>DIFERENCIA TEMPORAL</u>	<u>CUENTAS QUE ORIGINARON LAS DIFERENCIAS TEMPORALES</u>	<u>CLASIFICACION EN EL ESTADO DE POSICION FINANCIERA</u>
Estimación de cuentas incobrables	Cuentas por cobrar a corto plazo	Activo circulante
Estimación para obsolescencia de inventarios	Inventarios	Activo circulante
Exceso de depreciación contable sobre la fiscal o viceversa	Depreciación acumulada	Activo no circulante o pasivo a largo plazo

<u>DIFERENCIA TEMPORAL</u>	<u>CUENTAS QUE ORIGINARON LAS DIFERENCIAS TEMPORALES</u>	<u>CLASIFICACION EN EL ESTADO DE POSICION FINANCIERA</u>
Provisiones para: Gratificaciones, vacaciones, comisiones, etc.	Gastos acumulados por pagar	Activo a corto plazo
Provisiones para primas de antigüedad	Primas de antigüedad por pagar	Activo no circulante
Pérdida en cambios registrada en los resultados de la compañía	Cuentas por pagar a proveedores, documentos por pagar a bancos o proveedores, etc.	De acuerdo a los vencimientos de los pasivos que originaron la pérdida en cambios
Pérdida en cambios e intereses adicionales al costo de adquisición de las propiedades, planta y equipo	Ninguna (los pasivos que originaron la pérdida en cambios y los intereses, ya fueron pagados)	De acuerdo a la depreciación que se cargará a resultados (en función a la vida útil de los activos)

La presentación que se muestra en el cuadro anterior, es consistente con la distribución tradicional entre las categorías circulantes y no circulantes y también reconoce la muy estrecha relación entre las varias cuentas de impuestos diferidos, todas las cuales influyen en la determinación del gasto por impuesto sobre la renta. De esta manera tenemos que, si las cuentas por cobrar originadas por ventas en abonos se presentan como activo circulante en el estado de posición financiera, los créditos por impuestos diferidos derivados de los efectos impositivos de la utilidad en ventas en abonos no realizada para efectos fiscales, se presentan como un pasivo a corto plazo.

Asimismo, en el cuadro anterior se puede observar que en aquellos casos en que los cargos o créditos por impuestos diferidos no pueden identificarse con los activos o pasivos del estado de posición financiera, la clasificación de los citados impuestos diferidos atenderá a la fecha o fechas en que se estima que se reversarán las diferencias temporales.

Por otro lado, en aquellos casos que presentan incertidumbres con respecto al plazo en que se realizará un activo por impuestos di-

feridos, es recomendable el aplicar un criterio prudencial o conservador y, en consecuencia, clasificar el referido impuesto diferido como un activo no circulante; mientras que en los casos en que existen dudas respecto a la realización de un pasivo por impuestos diferidos, éste se podría presentar como un pasivo a corto plazo.

En lo que se refiere al impuesto sobre la renta pagado en el ejercicio anterior y que es recuperable para la empresa como resultado de la aplicación de una pérdida fiscal, así como los beneficios de pérdidas amortizables en el futuro, se muestran separadamente de los impuestos diferidos en el estado de posición financiera.

Los dos conceptos señalados en el párrafo anterior se clasifican ya sea como partidas circulantes o no circulantes dependiendo del período o ciclo operativo en que los activos representados por esos conceptos se realicen.

Cabe señalar, que ha sido una práctica contable aceptada el netear los activos y pasivos circulantes por impuestos diferidos y presentar un monto único en el estado de posición financiera, asimismo, los activos y pasivos no circulantes también pueden ser neteados para su presentación en el citado estado.

3.2 PRESENTACION EN EL ESTADO DE RESULTADOS

En lo que se refiere a la presentación del gasto por impuesto sobre la renta en el estado de resultados, se destacan tres principales alternativas de presentación, las cuales se relacionan a continuación:

- a) Monto combinado. En esta alternativa el gasto por impuesto sobre la renta se presenta el importe del impuesto causado, neto de los efectos impositivos de las diferencias temporales. En esta alternativa se enfatiza que el gasto por impuesto sobre la renta es proporcional a las transacciones incluidas en la determinación del resultado de operación.
- b) Monto combinado más revelación (dos o más montos separa-

dos). En esta presentación la cifra del impuesto sobre la renta presentada en la declaración de impuestos se considera como una importante información para los usuarios de los estados financieros. La cifra del impuesto causado se revela en una nota a los estados financieros o, alternativamente, el impuesto causado se puede incluir en el estado de resultados mediante la presentación del gasto por impuesto sobre la renta en dos cifras separadas; el impuesto causado y los efectos de las diferencias temporales.

- c) Presentación "Neto de impuestos". Bajo el concepto de "neto de impuestos" los efectos impositivos de las diferencias temporales son consideradas como ajustes de valuación a los activos o pasivos que dan lugar a dichos ajustes.

De las tres alternativas descritas en los párrafos a), b) y c) anteriores, la segunda alternativa ha sido la más utilizada en la práctica profesional, ya que se ha considerado que mediante la aplicación de la misma se logra una presentación y una información más relevante para los usuarios de la información financiera.

Cabe señalar, que como parte integrante del gasto por impuesto sobre la renta se deben revelar los efectos impositivos de pérdidas operativas. Asimismo, deben presentarse como partidas separadas en el estado de resultados, el gasto por impuesto sobre la renta atribuible a los siguientes conceptos:

- a) Utilidad antes de partidas extraordinarias
- b) Partidas extraordinarias

De acuerdo a lo anterior, el gasto por impuesto sobre la renta se relaciona con la utilidad antes de partidas extraordinarias y, por lo tanto, se determina sobre la utilidad y sin considerar las partidas extraordinarias. La diferencia entre el gasto por impuesto que se imputó a la utilidad antes de partidas extraordinarias y el gasto por impuesto sobre la renta cargado a resultados, constituye el gasto por impuesto atribuible a las partidas extraordinarias.

En aquellos casos en que se presentan dos o más partidas extraordinarias de características diferentes, el efecto impositivo de cada partida debe ser determinado por el diferencial de incluir y excluir cada partida en el cómputo del impuesto.

A continuación se presenta un ejemplo que nos muestra la presentación del gasto por impuesto sobre la renta en el estado de resultados de una empresa que ha incurrido en resultados extraordinarios.

Las siguientes suposiciones fueron consideradas para la elaboración de este ejemplo:

1. La empresa Compañía "X", S.A., incurrió en el año de 1976 en una pérdida en cambios que ascendió a \$ 4,000. Dicha pérdida fue considerada como una partida extraordinaria en el estado de resultados de ese año, ya que de acuerdo a las circunstancias económicas prevalecientes en esa época, la devaluación del peso mexicano se reconoció como un evento de carácter extraordinario.
2. La utilidad contable antes de impuesto y partida extraordinaria es igual al resultado fiscal.
3. La presentación del gasto por impuesto sobre la renta en el estado de resultados por el año terminado el 31 de diciembre de 1976, se muestra a continuación:

Utilidad antes de impuesto sobre la renta y resultado extraordinario	\$ 10,000
--	-----------

Impuesto sobre la renta	<u>4,200</u>
-------------------------	--------------

Utilidad antes de resultado extraordinario	5,800
--	-------

Resultado extraordinario:

Pérdida en traducción de pasivos menos activos denominados en monedas extranjeras	(4,000)
---	---------

Efecto impositivo de la partida arriba señalada	<u>1,800</u>
---	--------------

Utilidad neta	<u>\$ 3,600</u>
---------------	-----------------

Cuando una transacción se incluye para efectos fiscales en la determinación del resultado fiscal de un período y, contablemente, se registra como un ajuste a las utilidades retenidas del principio del año el efecto impositivo de dicha transacción debe ser alojado a las referidas utilidades iniciales.

Por otra parte, en aquellos casos en que la empresa cambia de un principio de contabilidad no aceptado a un principio contable generalmente aceptado y, por lo tanto, dicho cambio se registra retroactivamente afectando resultados de ejercicios anteriores, el impuesto sobre la renta atribuible a dicho cambio se determina sobre la base de las tasas aplicables en dichos períodos.

En lo que respecta a aquellas empresas que no han adoptado el método de impuestos diferidos, el impuesto sobre la renta correspondiente a la utilidad contable antes de impuesto sobre la renta, puede computarse partiendo de esta última y adicionando o disminuyendo las diferencias permanentes y las diferencias temporales generadas en el año. Esto es, se eliminan en el cómputo los efectos de las diferencias temporales provenientes de ejercicios anteriores. El impuesto sobre la renta así determinado se presentaría inmediatamente después de la utilidad de operación en el estado de resultados. El efecto que las diferencias temporales tengan en la determinación del resultado fiscal del año y el impuesto sobre la renta por pagar, se pueden considerar como una partida extraordinaria y se presentaría como tal en el estado de resultados.

3.3 REVELACION EN LAS NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

En relación a la revelación del gasto por impuesto sobre la renta en las notas a los estados financieros, se ha considerado de manera generalizada que la información que resulta de más utilidad a los usuarios de los estados financieros, es la que se relaciona a continuación:

- a) Los importes de cualquier pérdida pendiente de amortizar cuyos efectos impositivos no hayan sido reconocidos en el período de pérdida. Asimismo, se deben indicar las fechas de expiración de dichas pérdidas.
- b) Partidas significativas no frecuentes.

- c) Naturaleza de las diferencias temporales importantes.
- d) Explicación de las variaciones significativas entre el gasto por impuesto sobre la renta y el impuesto causado, al menos, que dichas variaciones se identifiquen en el estado de resultados.

En los párrafos siguientes se presenta un ejemplo relativo a la revelación de las pérdidas fiscales pendientes de amortizar en notas a los estados financieros.

NOTA C/ IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La Compañía ha incurrido en pérdidas fiscales, que están sujetas a revisión por las autoridades fiscales, y que pueden utilizarse para compensar el impuesto al ingreso de las sociedades mercantiles que la empresa llegase a causar en ejercicios futuros. Estas pérdidas se listan a continuación, indicando el año en que se incurrieron y el año en que expira el derecho a compensarlas.

<u>Año en que se incurrió en la pérdida</u>	<u>Año en que expira el derecho para compensarlas</u>	<u>Importe de la pérdida fiscal</u>
1981	1985	\$ 10,000
1982	1986	\$ 7,500
1983	1987	\$ 15,750

Las variaciones significativas entre el impuesto causado y el gasto por impuesto sobre la renta, pueden revelarse mediante el siguiente formato:

NOTA C/ IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El impuesto sobre la renta correspondiente a los años terminados el 31 de diciembre de 1983 y 1982, es diferente al que resulta de aplicar a la utilidad antes de impuesto sobre la renta y participación al personal en la utilidad, la tasa nominal del 42%, debido a lo siguiente:

42% aplicable a:	<u>1983</u>	<u>1982</u>
Utilidad antes de impuesto sobre la renta y participación al personal en la utilidad	\$ 645,000	\$ 459,000
Participación en resultados de compañías asociadas	(10,000)	(8,000)
Depreciación por revaluación de propiedades, planta y equipo	98,000	28,000
Diversos (gastos de representación, recargos, etc.)	5,000	4,000
Certificados de promoción fiscal, originados por la adquisición de propiedades, planta y equipo	<u>(100,000)</u>	<u>(89,000)</u>
Impuesto sobre la renta cargado a resultados	<u>\$ 638,000</u>	<u>\$ 394,000</u>

La naturaleza de las diferencias temporales importantes pueden revelarse en las notas a los estados financieros de la siguiente manera:

NOTA C/ IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El saldo de la cuenta de impuesto diferido al 31 de diciembre de 1983 y 1982 se integra de los siguientes conceptos:

	<u>1983</u>	<u>1982</u>
Pérdida por devaluación y flotación del peso	\$ 51,000	\$ 150,000
Intereses pagados sobre financiamientos para adquisiciones de activo fijo, capitalizados contablemente	(12,000)	(16,000)
Exceso de depreciación contable sobre la fiscal	43,000	40,000
Efecto del tratamiento de ventas en abonos	(91,000)	(75,000)
Estimación para incobrabilidad	<u>30,000</u>	<u>22,000</u>
	<u>\$ 121,000</u>	<u>\$ 121,000</u>

En aquellas empresas que no aplican el método de impuestos diferidos, la nota del impuesto sobre la renta en los estados financieros puede incluir una conciliación entre la utilidad contable antes de impuesto sobre la renta y participación al personal en la utilidad y el resultado fiscal indicando, dentro de esta conciliación, el impuesto correspondiente a la utilidad de operación del año y los efectos impositivos originados por diferencias temporales de años anteriores.

Como complemento a esta nota, es recomendable el indicar el importe de las diferencias temporales que podrán ser deducibles o acumulables en los ejercicios futuros en que se cumplan los requisitos fiscales aplicables e indicando los correspondientes efectos favorables o desfavorables en el impuesto sobre la renta que se cause en tales ejercicios futuros.

A continuación se presenta una de las formas en que las empresas que no han adoptado el método de impuestos diferidos, pueden revelar el impuesto sobre la renta causado por las mismas.

NOTA C/ IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Se presenta a continuación una conciliación entre la utilidad contable antes de impuesto sobre la renta y participación al personal en la utilidad y el resultado fiscal con base en el cual se determinó el impuesto sobre la renta cargado a resultados:

	<u>Conciliación de la utilidad</u>	<u>Impuesto sobre la renta (42%)</u>
Utilidad antes de impuesto sobre la renta y participación al personal en la utilidad según estado de resultados	\$ 212,000	\$ 89,000
Gastos no deducibles definitivos	1,940	816
Ingresos acumulables	(63,370)	(26,615)
Gastos no deducibles fiscalmente en 1983, pero que podrían serlo en los ejercicios futuros en que se cumplan los requisitos fiscales aplicables	<u>24,021</u>	<u>10,089</u>
Impuesto sobre la renta cargado a resultados y correspondiente a la utilidad de operación	174,591	73,290

	<u>Conciliación de la utilidad</u>	<u>Impuesto sobre la renta (42%)</u>
Menos:		
Gastos aplicados contablemente en ejercicios anteriores y deducibles fiscalmente en 1983	\$ (7,900)	\$ (3,300) (A)
Resultado fiscal y gravámenes causados	<u>\$ 166,691</u>	<u>\$ 69,990</u>

(A) Estos efectos impositivos se presentan como resultados extraordinarios.

Al 31 de diciembre de 1983 existen diferencias temporales con importe de \$ 25,000 aproximadamente que podrán ser deducibles en los ejercicios futuros en los que se cumplan los requisitos fiscales aplicables para disminuir el impuesto sobre la renta y participación al personal en la utilidad que se cause en esos ejercicios futuros.

4. REVISION DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS Y SUS EFECTOS EN EL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE

4.1 OBJETIVOS DE LA REVISION

Los objetivos de auditoría correspondientes al impuesto sobre la renta son esencialmente aquéllos que son aplicables a la revisión de los gastos de operación y pasivos. Es decir, el auditor debe evaluar la razonabilidad de las cifras reportadas en los estados financieros, sin embargo, la auditoría relativa al impuesto sobre la renta con frecuencia resulta más complicada que la correspondiente a otras áreas, en virtud de que las cifras involucradas en el cómputo del impuesto constituyen, la mayoría de las veces, porciones significativas en relación a los resultados de operación de las empresas. Asimismo, es necesario tener un conocimiento integral de las diversas disposiciones fiscales que pueden ser aplicables a una empresa en particular.

En la revisión del impuesto sobre la renta destacan los siguientes objetivos de auditoría.

1. Determinación de que las cifras del impuesto sobre la renta incluidas en el estado de posición financiera presentan razonablemente, en el contexto de los estados financieros considerados como un todo, las cuentas por cobrar o por pagar y los importes que de acuerdo a los procedimientos del alojamiento comprensivo entre períodos deben mostrarse como impuestos diferidos. Asimismo, el auditor debe cerciorarse de la adecuada clasificación de las diversas cuentas originadas por los impuestos diferidos, en el estado de posición financiera.
2. Comprobar que el impuesto sobre la renta cargado o acreditado en el estado de resultados fue correctamente determinado.
3. Verificar la adecuada revelación del impuesto sobre la renta en las notas a los estados financieros. Dicha revelación deberá informar como mínimo lo siguiente:
 - a) Pérdidas fiscales que se planean aplicar contra futuros ejercicios y sus respectivas fechas de expiración.

b) Explicación de la variación que resulta de comparar la tasa nominal de impuesto contra la tasa efectiva del mismo.

c) Revelación de la naturaleza de las diferencias temporales significativas.

4. Revisar la adecuada presentación del impuesto sobre la renta en los estados financieros, es decir, que los activos y pasivos estén correctamente clasificados en sus porciones a corto y largo plazo según sea el caso y que en el estado de resultados se presente separadamente el impuesto sobre la renta causado del correspondiente impuesto diferido.

4.2 ASPECTOS IMPORTANTES QUE SE DEBEN TENER PRESENTES EN LA REVISIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO

Para que el auditor pueda satisfacerse de la razonabilidad de las cifras reportadas en los estados financieros y correspondientes al impuesto sobre la renta; el auditor debe conocer con suficiente detalle todas las disposiciones fiscales aplicables a la empresa que está revisando. La auditoría del impuesto sobre la renta está basada fundamentalmente en un enfoque substantivo, es decir, los procedimientos de auditoría que se aplican en su revisión no dependen de la efectividad de los procedimientos relativos al control interno contable del área correspondiente. Por lo tanto, el auditor obtendrá y revisará (o preparará) pruebas de detalle de las transacciones y saldos que afectan las cuentas del impuesto sobre la renta y verificará los cálculos realizados por la compañía en relación a la determinación del gasto por impuesto sobre la renta del ejercicio, así como los incrementos o disminuciones en la cuenta de impuestos diferidos.

En aquellas empresas que aplican por vez primera la técnica del impuesto diferido, el auditor deberá tener en consideración los siguientes aspectos:

1. Que las diferencias temporales sobre las cuales se está aplicando la técnica del impuesto diferido tengan efectivamente un efecto impositivo reversivo en ejercicios subsecuentes.

2. Que en aquellas situaciones en que se compute el impuesto diferido sobre diferencias temporales originadas en ejercicios anteriores, los efectos impositivos de las mismas se determinen de acuerdo a las tasas impositivas vigentes en esos ejercicios y los ajustes respectivos se apliquen retroactivamente a ejercicios anteriores.

Otro aspecto importante a considerar en la revisión del impuesto sobre la renta es el relativo a las pérdidas fiscales que se pretenden amortizar en futuros ejercicios. Dichos beneficios, como ya se había mencionado anteriormente, deben reconocerse hasta que efectivamente se realicen y sólo en circunstancias poco usuales en que esté asegurada más allá de cualquier duda la realización de los referidos beneficios, se considera permisible el reconocerlos contablemente en los ejercicios en que surgieron las pérdidas de operación. Por lo tanto, en casos excepcionales como el considerado en párrafos anteriores, el auditor deberá obtener evidencia suficiente que suministre un alto grado de confianza de que existen las condiciones que permiten asegurar la realización del beneficio, de la pérdida fiscal. Asimismo, el auditor deberá reunir y evaluar suficiente información relacionada con las proyecciones futuras de la empresa, con el objeto de cerciorarse si, y en qué medida, la compañía es capaz de obtener en los próximos ejercicios suficientes utilidades gravables para absorber las pérdidas fiscales.

Además de las consideraciones anteriores, otro aspecto importante para el auditor es el de cerciorarse de que la causa que originó la referida pérdida, es identificable, aislada y no recurrente.

Indudablemente que la realización de las revisiones indicadas en los párrafos anteriores, requieren por parte del auditor de un cuidadoso juicio profesional para verificar que las evidencias obtenidas son válidas, apropiadas y suficientes.

Otra situación interesante que se presenta con respecto a las pérdidas fiscales que se aplican contra la utilidad fiscal del ejercicio anterior, y ante la cual el auditor debe estar alerta, es la que se refiere a la contabilización de los impuestos diferidos y los beneficios de la amortización de la pérdida fiscal. En efecto,

si las empresas contabilizan las transacciones anteriores de manera separada, existe el riesgo de que el beneficio de la amortización se duplique en cuanto a su registro contable.

En el siguiente ejemplo se muestra el cómputo que tendrá que ser revisado o elaborado por el auditor para asegurarse de la correcta contabilización del beneficio impositivo de una pérdida fiscal y de los impuestos diferidos. Los datos y suposiciones considerados para este ejemplo se indican a continuación:

1. La empresa Compañía "X", S. A., en el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 1982, pagó un impuesto sobre la renta por \$ 1,098,052 que corresponde a una utilidad gravable de \$ 2,614,410.
2. El cálculo del impuesto sobre la renta y participación al personal en la utilidad por el año terminado el 31 de diciembre de 1983 se determinó como sigue:

	<u>Base</u>	<u>42% de impuesto sobre la renta</u>	<u>8% de participación al personal en la utilidad</u>
Utilidad antes del impuesto sobre la renta y participación al personal, según estado de resultados	\$1,405,246	\$ 590,203	\$ 112,420
Diferencias permanentes:			
Impuesto sobre productos del trabajo pagado sobre salarios del personal sindicalizado	185,294	77,824	14,823
Cuotas al IMSS no retenidas al personal	25,186	10,578	2,015
Gastos cuya documentación comprobatoria no reúne los requisitos necesarios	<u>15,145</u>	<u>6,361</u>	<u>1,212</u>
Total de diferencias permanentes	<u>225,625</u>	<u>94,763</u>	<u>18,050</u>

	<u>Base</u>	<u>42% de im- puesto sobre la renta</u>	<u>8% de par- ticipación al personal en la utilidad</u>
Impuesto y participación atribuibles a la utilidad antes del impuesto sobre la renta y participación	\$1,630,871	\$ 684,966	-(Ajuste I)- \$ 18,050
Diferencias temporales:			
Intereses sobre finan- ciamientos devengados en 1983, pero capita- lizados en instalacio- nes y construcciones en proceso	(146,320)	(61,455)	(11,705)
Exceso de depreciación fiscal sobre la conta- ble, de maquinaria y equipo	(443,210)	(186,148)	(35,457)
Pérdida por devaluación y flotación del peso, incurrida en 1983, pero capitalizada en instala- ciones y construcciones en proceso	<u>(2,120,321)</u>	<u>(890,535)</u>	<u>(169,626)</u>
Total de diferencias temporales	<u>(2,709,851)</u>	<u>(1,138,138)</u>	<u>(216,788)</u>
Pérdida e impuesto y par- ticipación a incluir en la declaración del impues- to sobre la renta de 1983	<u>\$ (1,078,980)</u>	<u>\$ (453,172)</u>	<u>\$ (86,318)</u>

3. Los asientos de diario a registrar en 1983 por la partici-
pación del personal, el impuesto sobre la renta y los im-
puestos diferidos, son los siguientes:

1983

-- 1 --

Impuesto sobre la renta (cuenta de resultados	\$ 684,966
Participación al personal en la utilidad (cuenta de resultados)	130,470
Impuesto sobre la renta por recu- perar	453,172
Participación al personal en la utilidad por recuperar	86,318

Impuesto sobre la renta diferido	\$ 1,138,138
Participación al personal diferida	216,788

Registro del impuesto sobre la renta y participación correspondiente a 1983 y los respectivos impuestos diferidos.

-- 2 --

Participación al personal en la utilidad (resultados)	\$ 86,318
Participación al personal en la utilidad por recuperar	\$ 86,318

Diferencias temporales originadas en el cálculo de la participación al personal en los resultados de 1983 y que no tendrán ya ningún efecto en el cómputo de la participación correspondiente a futuros ejercicios.

Como se puede apreciar en el asiento de diario No. 1, al registrar el impuesto sobre la renta que se reflejará en el estado de resultados y los efectos impositivos de las diferencias temporales, al mismo tiempo queda registrada la recuperación del impuesto sobre la renta pagado el año anterior.

Otro aspecto que el auditor debe tener presente al revisar el registro del beneficio de la pérdida fiscal amortizada contra el ejercicio anterior, consiste en cerciorarse de que los beneficios de la referida amortización se reflejen en el estado de resultados sobre la base de la utilidad (o pérdida) contable y no sobre los resultados para efectos fiscales. En otras palabras, el estado de resultados debe mostrar la devolución de impuestos del año anterior que se tendría si no hubiera diferencias temporales y, por o tanto, la diferencia entre el importe registrado en el mencionado estado y el importe que corresponde a la devolución a recibir debe incrementarse o disminuirse de la correspondiente cuenta de balance de los impuestos diferidos.

4.3 EFECTOS EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR

Como se mencionó en capítulos anteriores de este trabajo, la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos no ha emitido ningún pronunciamiento relativo al tratamiento contable del impuesto sobre la renta. De la situación anterior se desprende el hecho de que las empresas pueden adoptar o no la técnica del impuesto diferido para el registro del gasto por impuesto sobre la renta.

Ante la falta de disposiciones que regulen el tratamiento contable del impuesto sobre la renta, considero que registrar como gasto el impuesto realme. te causado o reconocer adicionalmente los efectos impositivos de las diferencias temporales, representaría para las empresas el seleccionar entre dos prácticas contables alternativas, las cuales, dentro del ámbito de los negocios han sido de aceptación general. Así tenemos, que el auditor sólo se limitaría a cerciorarse de la adecuada revelación de la política contable adoptada por la empresa, para la contabilización del impuesto sobre la renta y la correcta determinación del mismo de acuerdo a la política seguida por la compañía.

De acuerdo a las consideraciones descritas en los párrafos anteriores, el auditor que dictamine de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas en México, no puede incluir en su dictamen excepción alguna en los estados financieros de las empresas, relativa al seguimiento de la técnica del impuesto diferido.

Por otro lado, en aquellas empresas que sí han adoptado la técnica del impuesto diferido se pueden presentar situaciones que pueden tener efectos en el dictamen del auditor. Dichas situaciones y sus efectos en la opinión del auditor se relacionan en los párrafos siguientes:

1. La empresa Compañía "X", S. A. adopta, en el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 1983, la técnica del impuesto diferido. Como consecuencia de la adopción de dicha política, la opinión del auditor incluiría una salvedad relativa a la uniformidad en la aplicación de las prácticas contables de la citada compañía. El texto del dictamen relativo se ejemplifica a continuación:

Hemos examinado los estados de posición financiera de Compañía "X", S. A. al 31 de diciembre de 1983 y 1982 y los correlativos estados de resultados, de inversión de los accionistas y de cambios en la posición financiera por los dos años terminados en esas fechas. Nuestros exámenes se efectuaron de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

A partir de 1983, la compañía adoptó la política contable denominada el método de impuestos diferidos por medio de la cual se difieren a los ejercicios que le corresponden, el impuesto sobre la renta correspondiente a costos y gastos contables cuya deducción fiscal se permite en los ejercicios en que se cumplan con los requisitos fiscales aplicables. La adopción de esta política dió nacimiento a diferencias temporales con importe de \$ 30,000 causadas en 1983, pero diferidas contablemente como activo para su recuperación mediante deducciones futuras. Por esta razón, el impuesto sobre la renta cargado a la utilidad antes de impuesto sobre la renta por el año de 1983, es \$ 10,000 inferior al impuesto causado fiscalmente.

En nuestra opinión, los estados financieros que se mencionan en el párrafo precedente, presentan razonablemente la posición financiera de Compañía "X", S. A., al 31 de diciembre de 1983 y 1982, los resultados de sus operaciones y los cambios en su posición financiera por los dos años terminados en esas fechas, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados consistentemente, excepto por la adopción en 1983 del método contable de impuestos diferidos, cambio con el cual estamos de acuerdo.

2. En los casos en que las empresas incurren en pérdidas de operación y deciden no cancelar sus activos por impuestos diferidos, el efecto de dicha decisión en el dictamen del auditor sería el siguiente:

.....de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

El impuesto sobre la renta diferido por \$ 5,000 que muestra el estado de posición financiera al 31 de diciembre de 1983, es recuperable en la medida en que Compañía "X", S. A., obtenga en los próximos años utilidades gravables que generen impuestos de la magnitud necesaria para absorber el importe mencionado.

En nuestra opinión, sujeta a que los impuestos a causar en el futuro absorban los importes diferidos descritos en el párrafo precedente, los estados financieros que se mencionan en el primer párrafo presentan razonablemente la posición financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 1983 y 1982, los resultados de sus operaciones y los cambios en su posición financiera por los dos años terminados en esas fechas, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados consistentemente.

3. En aquellas situaciones en que una empresa sólo reconozca parcialmente los efectos impositivos de las diferencias temporales, el efecto de dicha situación en el dictamen del auditor se ilustra a continuación:

.....los demás procedimientos que consideramos necesarios en las circunstancias.

A partir de 1983, la compañía calcula, para fines fiscales la depreciación de su maquinaria mediante el método de depreciación acelerada; mientras que para fines contables utiliza el método de línea recta. El impuesto sobre la renta que muestra el estado de resultados de 1983 no considera los efectos impositivos de la situación antes descrita, como lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados. De haberse registrado el efecto impositivo originado por la referida diferencia

entre la utilidad contable y el resultado fiscal, la utilidad neta de 1983 se hubiera incrementado en \$5,000.

En nuestra opinión, excepto por el efecto no reconocido en los estados financieros de 1983 del impuesto diferido descrito en el párrafo anterior, los estados financieros que se mencionan en el primer párrafo presentan razonablemente la posición financiera de Compañía "X", S. A. al 31 de diciembre de 1983 y 1982, los resultados de sus operaciones y los cambios en su posición financiera por los dos años terminados en esas fechas, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados consistentemente.

5. CASO PRACTICO

Los datos considerados en la elaboración del siguiente caso práctico se relacionan en los párrafos siguientes:

1. La empresa Compañía "X", S. A., sigue el método de impuestos diferidos con el objeto de reconocer el efecto futuro de las diferencias temporales en el registro de impuesto sobre la renta y participación al personal en la utilidad.

En el ejercicio terminado el 31 de octubre de 1983, el impuesto sobre la renta y la participación en la utilidad se determinaron como sigue:

	<u>Cifras en miles de pesos</u>	
Utilidad contable antes de impuesto sobre la renta y participación al personal en la utilidad		\$ 2,282,845
Gastos no deducibles:		
Pérdida en venta de acciones	\$ 346,537	
Depreciación por revaluación de propiedades y equipo	393,992	
Infracciones y multas	15,000	
Gastos de representación	8,269	
Estimación para cuentas incobrables	29,931	
Provisión para gratificaciones	70,083	
Provisión para vacaciones	31,539	
Provisión para primas de antigüedad	69,473	
Pérdida en cambios y en reexpresión de pasivos denominados en monedas extranjeras	<u>306,549</u>	1,271,373
Gastos y otros conceptos deducibles:		
Dividendos pagados en efectivo a los accionistas	\$ (474,888)	
Intereses adicionados a propiedades, planta y equipo	(317,565)	
Gastos de administración capitalizados a construcciones en proceso	(387,203)	
Exceso de depreciación fiscal sobre la contable	(49,060)	
Pérdida en cambios proveniente de pasivos redocumentados, capitalizada en instalaciones en proceso	<u>(398,058)</u>	(1,626,774)

Cifras en miles
de pesos

Ingresos no acumulables:

Dividendos cobrados y reinvertidos en la sociedad emisora	\$ (224,000)	
Participación en resultados de compañías asociadas	<u>(307,831)</u>	(531,831)

Ingresos acumulables:

Utilidad en cambios de ejercicios anteriores realizada fiscalmente en el ejercicio de 1983	<u>15,300</u>	
Utilidad fiscal ajustada		1,410,913

Más:

Dividendos pagados en efectivo a los accionistas	474,888	
Dividendos cobrados y reinvertidos en la misma sociedad emisora	<u>224,000</u>	<u>698,888</u>
Utilidad fiscal		<u>\$ 2,109,801</u>
Impuesto sobre la renta (42% de la utilidad fiscal, ajustada)		<u>\$ 592,584</u>
Participación al personal en la utilidad (8% de la utilidad fiscal)		<u>\$ 168,785</u>

2. Las operaciones más relevantes que ha realizado la empresa, así como las respectivas políticas contables adoptadas por la misma, se indican a continuación:

- a) Desde el año de 1976, la compañía ha obtenido diversos préstamos a largo plazo, en moneda extranjera, destinados a financiar la construcción de una nueva planta para la producción de tubos destinados a la perforación de pozos. Como consecuencia de las devaluaciones del peso mexicano frente a otras monedas extranjeras, la compañía ha incurrido en importantes pérdidas cambiarias, las cuales han sido consideradas como gastos no deducibles en el cómputo del impuesto sobre la renta

- y la participación al personal en la utilidad.
- b) Los intereses derivados de los préstamos mencionados en el párrafo a) anterior, se han adicionado al costo de construcción de la nueva planta.
 - c) Las inversiones en compañías asociadas en las que la compañía posee más del 20% de las acciones comunes, han sido registradas en proporción al capital contable de la emisora, por lo que Compañía "X", S.A. incluye en sus resultados de operación la utilidad correspondiente al último ejercicio terminado de tales compañías.
 - d) Para efectos contables la depreciación se computa por el método de línea recta en base a las vidas útiles estimadas por peritos valuadores independientes. Las vidas útiles que utiliza la compañía son menores a las establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta.
 - e) Atendiendo a recomendaciones del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, la administración de Compañía "X" S.A. incorporó en el estado de posición financiera al 31 de octubre de 1983 el resultado de un avalúo, de sus propiedades, planta y equipo, practicado por peritos independientes a esa fecha. La depreciación correspondiente a dicha revaluación, que no es deducible para efectos fiscales, ascendió a \$ 393,992.
 - g) En el mes de septiembre de 1983 la compañía decretó y pagó dividendos en efectivo a sus accionistas por la cantidad de \$ 474,888.
 - h) Compañía "X" S.A. recibió dividendos en efectivo de una compañía asociada por la cantidad de \$ 224,000. Dicho importe, en el mismo mes en que se recibió, fue aportado para aumentar el capital social de la referida compañía asociada.
3. De acuerdo a los datos mencionados en los párrafos anteriores, en el cuadro siguiente se presenta el impuesto sobre la renta y la participación al personal en la utilidad que debe reflejarse en el estado de resultados, así como los

incrementos o disminuciones que se registran en la cuenta de impuestos diferidos.

	<u>Base</u>	<u>Impuesto sobre la renta 42%</u>	<u>Participación al personal (8%)</u>
Utilidad contable antes de impuesto sobre la renta y participación al personal en la utilidad			
Más: Diferencias permanentes			
Pérdida en venta de acciones	\$ 346,537	\$ 145,545	\$ 27,723
Depreciación por revaluación de propiedades y equipo	393,992	165,477	31,519
Infracciones y multas	15,000	6,300	1,200
Gastos de representación	8,260	3,473	662
Dividendos pagados en efectivo	(474,888)	(199,453)	-
Participación en resultados de compañías asociadas	(307,831)	(129,289)	(24,626)
	<u>(18,921)</u>	<u>(7,947)</u>	<u>36,748</u>
Utilidad base del impuesto sobre la renta y participación al personal en la utilidad, cargado a resultados	2,263,924	950,848	219,106
Más (menos) diferencias temporales:			
Provisiones para:			
Vacaciones, gratificaciones y primas de antigüedad	171,095	71,860	13,868
Estimación para cuentas de cobro dudoso	29,931	12,571	2,394
Pérdida en cambios y en reexpresión de pasivos menos activos denominados en monedas extranjeras	321,849	135,177	25,748
Pérdida en cambios, proveniente de préstamos redocumentados, capitalizados contablemente a la maquinaria y equipo	(398,058)	(167,184)	(31,845)

	<u>Base</u>	<u>Impuesto sobre la renta 42%</u>	<u>Participa- ción al personal (8%)</u>
Dividendos cobrados en efectivo, reinvertidos como aumento de capital en la sociedad decre- tante	(224,000)	(94,080)	-
Gastos de administración capitalizados a instala- ciones en proceso			
Intereses pagados sobre financiamientos para ad- quisiciones de activos fijos, capitalizados con- tablemente	(317,565)	(133,378)	(25,045)
Exceso de depreciación fiscal sobre la contable	<u>(49,060)</u>	<u>(20,605)</u>	<u>(3,925)</u>
Incremento neto a la cuen- ta de impuestos diferidos	<u>(853,011)</u>	<u>(358,264)</u>	<u>(50,321)</u>
Utilidad fiscal ajustada e impuesto sobre la renta y participación al perso- nal en la utilidad causa- da	<u>\$ 1,410,913</u>	<u>\$ 592,584</u>	<u>\$ 168,785</u>

4. De acuerdo al cómputo de los impuestos diferidos que muestra el cuadro anterior, a continuación se presenta un análisis estático y dinámico de movimiento del impuesto sobre la renta y participación al personal diferido. Asimismo, se determina la presentación, ya sea a corto o largo plazo, de los saldos con cifras al 31 de octubre de 1983 de los impuestos diferidos.

CONCEPTO	DIFERENCIA TEMPORAL IMPORTE	50% IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PAR- TICIPACION AL PERSONAL		INCREMENTOS		REVERSIONES		SALDO AL FINAL DEL AÑO		PRESENTACION EN EL ESTADO DE POSICION FINANCIERA P L A Z O	
		AL PERSONAL	DIFERENCIA TEMPORAL	EFECTO IMPOSITIVO	DIFERENCIA TEMPORAL	EFECTO IMPOSITIVO	DIFERENCIA TEMPORAL	EFECTO IMPOSITIVO	DIFERENCIA TEMPORAL	EFECTO IMPOSITIVO	CORTO
Estimación para cuentas incobra- bles	\$ 120,000	\$ 60,000	\$ 60,000	\$ 30,000	\$ 30,069	\$ 15,034	\$ 149,931	\$ 74,966	\$ 74,966		
Provisión para:											
Gratificaciones	140,000	70,000	210,000	105,000	139,917	69,959	210,083	105,041	105,041		
Vacaciones	41,000	20,500	72,000	36,000	40,461	20,231	72,539	36,269	36,269		
Primas de anti- güedad	310,000	155,000	110,000	55,000	40,527	20,264	379,473	189,736	189,736		
Pérdida en cambios y en reexpresión de pasivos denomi- nados en monedas extranjeras	3,740,000	1,870,000	427,360	213,680	120,811	60,406	4,046,549	2,023,274	268,560	\$1,754,624	
Intereses activa- dos a instalacio- nes en proceso	(189,000)	(94,599)	(317,565)	(158,783)	-	-	(506,565)	(253,283)	-	(253,283)	
Exceso de depre- ciación fiscal sobre la contable	(111,000)	(55,500)	(49,060)	(24,530)	-	-	(160,060)	(80,030)	-	(80,030)	
Dividendos cobra- dos y reinvertidos en la misma socie- dad decretante	-	-	(224,000)	(94,080)	-	-	(224,000)	(94,880)	-	(94,080)	
Gastos de adminis- tración capitali- zados a instala- ciones y construc- ciones en proceso	(140,364)	(70,162)	(387,203)	(193,602)	-	-	(527,527)	(263,764)	-	(263,764)	
Pérdida en cambios proveniente de pa- sivos redocumenta- dos, capitalizados en instalaciones en proceso	(123,469)	(61,710)	(498,327)	(294,164)	(100,269)	(50,135)	(521,478)	(260,739)	-	(260,739)	
Utilidad en cam- bios	(36,000)	(18,000)	(11,700)	(5,850)	(27,000)	(13,500)	(20,700)	(10,350)	(10,350)		
	<u>\$3,751,256</u>	<u>\$1,875,628</u>	<u>\$ (608,495)</u>	<u>\$ (286,329)</u>	<u>\$ (244,516)</u>	<u>\$ 122,259</u>	<u>\$2,898,245</u>	<u>\$1,467,040</u>	<u>\$ 664,312</u>	<u>\$ 802,728</u>	

5. Los asientos contables que se derivan del cómputo estático y dinámico del impuesto diferido son como sigue:

-- 1 --

Impuesto sobre la renta (resultados)	\$ 592,584	
Participación al personal en la utilidad	166,785	
Impuesto sobre la renta por pagar		\$ 592,584
Participación al personal en la utilidad por pagar		168,785

Registro del pasivo por impuesto sobre la renta y participación al personal en la utilidad, según declaración de impuestos de 1983.

-- 2 --

Impuesto sobre la renta diferido	358,264	
Participación al personal en la utilidad diferida	50,321	
Impuesto sobre la renta (resultados)		358,264
Participación al personal en la utilidad		50,321

Registro del incremento neto del impuesto sobre la renta y la participación al personal en la utilidad diferido.

-- 3 --

Impuesto sobre la renta y participación al personal diferido (corto plazo)	664,312	
Impuesto sobre la renta y participación al personal diferido (largo plazo)	802,728	
Impuesto sobre la renta diferido		
Participación al personal en la utilidad diferida		

Presentación del impuesto diferido en el estado de posición financiera.

- 81 -

6. De acuerdo a los cálculos realizados y a los asientos contables que se indican en el párrafo anterior, a continuación se presentan el estado de posición financiera y estado de resultados de Compañía X, S. A. por el año de 1983.

ESTADO DE POSICION FINANCIERA
 COMPAÑIA X, S. A.
 Al 31 de diciembre de 1983
 Presentado en miles de pesos

ACTIVOS CIRCULANTES

Efectivo	\$ 303,550	
Inversiones a plazo fijo	1,648,809	
Cuentas y documentos por cobrar:		
Cuentas y documentos por cobrar a clientes	\$ 1,209,996	
Otras cuentas por cobrar	250,300	
Compañías afiliadas	<u>120,150</u>	
	1,580,446	
Estimación para cuentas dudosas	<u>(149,931)</u>	1,430,515
Inventarios		2,315,761
Impuesto sobre la renta y participación al personal diferida		<u>664,312</u>
TOTAL DE ACTIVO CIRCULANTE		6,362,947
ACTIVO NO CIRCULANTE		
Inversión en compañías asociadas		800,320
Propiedades, planta y equipo	\$ 9,106,051	
Depreciación acumulada	<u>(5,693,269)</u>	
	3,412,782	
Instalaciones en proceso	<u>5,169,014</u>	8,581,796
Impuesto sobre la renta y participación al personal en la utilidad diferido		<u>802,728</u>
TOTAL DE ACTIVOS		<u>\$16,547,791</u>

PASIVOS A CORTO PLAZO

Cuentas y documentos por pagar a proveedores	\$ 3,329,500	
Otras cuentas por pagar	<u>462,046</u>	\$ 3,791,546
Impuestos por pagar		39,873
Gastos acumulados por pagar:		
Vacaciones	105,041	
Gratificaciones	<u>36,269</u>	141,300
Impuesto sobre la renta por pagar		329,784
Participación al personal en la utilidad por pagar		<u>168,785</u>
TOTAL DE PASIVOS A CORTO PLAZO		4,462,293
PASIVOS A LARGO PLAZO		
Documentos por pagar a bancos		6,407,563
Primas de antigüedad por pagar		379,473
INVERSION DE LOS ACCIONISTAS		
Capital social		2,800,000
Superávit por revaluación de propiedades, planta y equipo		1,532,200
Utilidades retenidas:		
Reserva legal	\$ 105,320	
Utilidades acumuladas	826,471	
Utilidad del ejercicio	<u>1,112,891</u>	
TOTAL DE INVERSION DE LOS ACCIONISTAS		<u>2,044,682</u>
TOTAL DE PASIVO E INVERSION DE LOS ACCIONISTAS		<u>\$16,547,791</u>

ESTADO DE RESULTADOS

COMPANIA X, S.A.

Por el año terminado el 31 de octubre de 1983

(Presentado en miles de pesos)

Ventas netas	\$ 8,400,320	
Intereses y otros productos	<u>98,823</u>	\$ 8,499,143
COSTOS Y GASTOS:		
Costo de ventas	\$ 4,753,897	
Gastos de venta y administración		
Intereses y gastos financieros, neto de intereses capitalizados	572,584	
Pérdida en cambios y en re-expresión de pasivos menos activos denominados en monedas extranjeras	<u>536,840</u>	<u>6,216,298</u>
Utilidad antes de impuesto sobre la renta y participación al personal en la utilidad		2,282,845
Impuesto sobre la renta	950,848	
Participación al personal en la utilidad	<u>219,106</u>	<u>1,169,954</u>
Utilidad neta		<u>\$ 1,112,891</u>

6. CONCLUSIONES

- I - Con el objeto de que los estados financieros de las empresas reflejen razonablemente la posición financiera y los resultados de operación de las mismas, es necesario considerar los efectos impositivos de ingresos, costos y gastos cuyo reconocimiento, contable o fiscal, ocurra en períodos distintos.
- II - El reconocimiento de dichos efectos impositivos debe realizarse mediante el método diferido y, por lo tanto, el estado de posición financiera mostrará cargos o créditos diferidos en los que se reflejarán los efectos impositivos acumulados provenientes de las diferencias temporales.
- III - En México, la aplicación del método de impuestos diferidos ha quedado a juicio de la administración de las empresas. Por lo tanto, considero que las empresas que no han adoptado la técnica del impuesto diferido deben revelar en sus notas a los estados financieros el importe de las diferencias temporales que podrán ser deducibles o acumulables en ejercicios futuros. Asimismo, considero conveniente que en las referidas notas se presente una conciliación entre la utilidad contable antes de impuesto sobre la renta y participación al personal en la utilidad y el resultado fiscal indicando, dentro de esta conciliación, los efectos impositivos originados por el reversamiento de diferencias temporales de ejercicios anteriores.
- IV - En lo que se refiere a la presentación de los impuestos diferidos en los estados financieros, considero que por medio del método de separación en importes circulantes y no circulantes en el estado de posición financiera y el método de combinación más revelación en el estado de resultados se logra una adecuada presentación y revelación de los impuestos diferidos.
- V - Los beneficios fiscales de una pérdida fiscal que no se puedan aplicar contra el impuesto pagado del ejercicio anterior,

deben de reconocerse en los años en que dichos beneficios se realicen. Por otro lado, las notas a los estados financieros deberán revelar los importes de las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, indicando sus respectivas fechas de expiración.

- VI - La adopción inicial del método de impuestos diferidos origina una salvedad, en el dictamen del auditor, relativa a la consistencia en la aplicación de principios de contabilidad.
- VII - Con respecto a los efectos que en la contabilización del impuesto sobre la renta produce el régimen de transparencia fiscal, considero que los probables beneficios fiscales derivados de las utilidades pendientes de repartir se deben reconocer en la contabilidad hasta el momento en que dichas utilidades se repartan efectivamente.
- VIII- Por último, considero que deben reanudarse los estudios de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos relativos al tratamiento contable del impuesto sobre la renta y participación al personal en la utilidad, con el objeto de establecer las reglas de observancia general a las que con ese respecto deberán sujetarse las empresas.

7. BIBLIOGRAFIA

Handbook of Accounting and Auditing

John C. Burton

Russell E. Palmer

Robert S. Kay

Warren Gorham & Lamont

1981

Financial Accounting Standards

Explanation and Analysis

Jon A. Booker

Bill D. Jarnazin

Commerce Clearing House, Inc.

1981

Accounting for Income Taxes

Opinion of the Accounting

Principles Board No. 11

American Institute of Certified

Public Accountants

1967

Accounting for taxes on Income

International Accounting Standard 13

1981

Boletines de Principios de Contabilidad

Comisión de Principios de Contabilidad del

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Varias fechas

Ley del Impuesto sobre la Renta - 1983

Reformas fiscales - 1983

C.P. Humberto Ortiz Gutiérrez

Conferencia - 1983

Valuación de inventarios - UEPS

C.P. Armando López Lara

Conferencia - 1982

El Nuevo Régimen Fiscal de Dividendos

Análisis y Comentarios

C.P. Rafael Alonso y Prieto

Revista, Contaduría Pública

Marzo 1983