

14
2ej

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION



TRATAMIENTO CONTABLE
DE LOS IMPUESTOS
DIFERIDOS

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
PRESENTAN

Cedillo Gómez Alfredo
Farias Arellano Carlos Guillermo
Flores Parra Leticia Angélica

C.P. SEBASTIAN HINOJOSA COVARRUBIAS

1988



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 está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

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

I N D I C E

	<u>PAG.</u>
PREFACIO	1
INTRODUCCION	2
GENERALIDADES	
Antecedentes y Situaciones que le dan origen al I.S.R.	5
Conceptos y Definiciones	16
Qué son los Impuestos Diferidos	22
Antecedentes y Situaciones que le dan origen a los Impuestos Diferidos	24
DIFERENCIAS DE CRITERIO ENTRE LO FISCAL Y LO CONTABLE EN LA DETERMINACION DE PARTIDAS GRAVABLES Y DEDUCIBLES	
Concepto	31
Diferencias Permanentes	32
Diferencias Temporales	36
Gastos considerados para determinar la Utilidad Contable antes de que puedan hacerse deducibles fiscalmente.	39
Gastos considerados para determinar la Utilidad Gravable antes de que se registren contablemente	56
Ingresos que se incluyen para determinar la Utilidad Gravable antes de considerarlos contablemente	58
Ingresos contabilizados en los resultados de un Ejercicio con anterioridad al que se acumulan fiscalmente	60
Pérdidas netas de operación que fiscalmente se puede amortizar contra --	

las Utilidades de otros Ejercicios 61

METODOS DE REGISTRO DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

Concepto de obligación o pago anticipado e Impuesto Transferido	64
Concepto de Diferido	65
Concepto del Efecto Neto de Impuestos	66
Diferencia y Similitudes entre los Métodos	66
Registros Auxiliares que pueden ser usados	69

LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS Y LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

Principio del Período Contable	73
Principio del Negocio en Marcha o de la Continuidad	75
Principio de la Importancia Relativa	76
Principio de Realización	77
Criterio Prudencial de Aplicación	78

BOLETIN D-4 TRATAMIENTO CONTABLE DEL I.S.R. Y P.T.U. 81

Proyecto de Auscultación	82
Emisión del Boletín	101
Casos Prácticos	122
Ventajas y Desventajas	139

CONCLUSIONES 148

BIBLIOGRAFIA 150

P R E F A C I O

Es para nosotros grato presentar ante la comunidad universitaria este trabajo de investigación, que con mucho empeño y esfuerzo fue realizado.

Desde los inicios de nuestra carrera, surgió en nuestro pensamiento el anhelo de llegar firmemente a la terminación de ésta, e iniciar un nuevo capítulo en nuestra vida profesional.

Hemos elegido para obtener el Título de Lic. en Contaduría, el Tema de los Impuestos Diferidos, considerando que es de importancia y actualidad en México.

Esperamos que el trabajo realizado cumpla con los propósitos por el cual fue elaborado, deseando que las generaciones futuras lo utilicen como medio de consulta y lleguen algún día a concluir sus estudios profesionales.

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

A través de los últimos años se han venido desencadenando una serie de desacuerdos en lo que a Impuestos Diferidos se refiere.

Esto ha traído consigo problemas que se han visto reflejados en las contabilidades de las empresas. Por otra parte, esta forma en que la entidad presenta sus estados financieros y por otra, la manera en que el fisco nos la solicita.

Lógicamente, las diferencias de criterio no se hacen esperar; diferencias que se refieren a la determinación de partidas gravables y deducibles.

Por ésta y otras razones, creímos conveniente estudiar más a fondo la raíz de estos problemas y así mismo damos una idea clara y a grandes rasgos, de lo que fue y es el Impuesto Sobre la Renta en México y en el Mundo.

Es así, que en el Capítulo I "GENERALIDADES", exponemos tanto, los antecedentes y situaciones que dan origen al I.S.R. y a los Impuestos Diferidos, como el concepto de lo que es un Impuesto Diferido.

Siguiendo con la misma secuencia en el Capítulo II hacemos mención de lo comentado anteriormente las "DIFERENCIAS DE CRITERIO ENTRE LO FISCAL Y LO CONTABLE EN LA DETERMINACION DE PARTIDAS GRAVABLES Y DEDUCIBLES"; aquí se comentan las diferencias permanentes y temporales y algunos de los casos que pueden haber para que surjan estas diferencias.

En el Capítulo III consideramos de suma importancia tener en el conocimiento de cada uno de nosotros, los distintos "METODOS DE REGISTRO DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS" para que en el ejercicio de la profesión trabajemos con el método que creamos es el más conveniente y adecuado.

De la misma forma hacemos referencia en este Capítulo que para poder aplicar de manera constante los Impuestos Diferidos en los ejercicios que les correspondan, es necesario llevar un control por medio de auxiliares; este registro se explica ampliamente para un mejor comprendimiento.

En el transcurso de nuestra investigación y como Contadores Públicos que somos, era obvio el hacer una comparación entre "LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS Y LOS IMPUESTOS DIFERIDOS" que es el título que lleva el Capítulo IV.

Esta comparación surge a raíz de considerar que los Principios de Contabilidad son el Alma Mater del Contador Público, y por lo tanto, era ilógico no hacer esta similitud.

Cabe hacer señalar, que se tomaron sólo cuatro Principios Contables que para nosotros, son los de mayor importancia; éstos son:

- PERIODO CONTABLE
- NEGOCIO EN MARCHA
- IMPORTANCIA RELATIVA
- REALIZACION

Por último, en el Capítulo V, lo que consideramos puede ser la forma de unificación de criterios; se trata del Boletín D-4 " TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y P.T.U. "

Este boletín es de los más nuevos que hay actualmente, ya que fue aceptado en marzo de 1987. Tiene como objetivo principal, establecer reglas de observancia general para el tratamiento contable del I.S.R. y P.T.U., en la elaboración de estados financieros.

Anteriormente no existía regla alguna que nos señalara la forma en que deberíamos contabilizar a los Impuestos Diferidos; fue hasta que apareció el Boletín D-4 cuando se trata ya, que a los Impuestos Diferidos se les dé un tratamiento unificado de criterios.

GENERALIDADES

ANTECEDENTES Y SITUACIONES QUE LE DAN ORIGEN AL I.S.R.

Considerando que el Impuesto Sobre la Renta, es el punto de partida para los impuestos diferidos, los cuales representan una política contable, que tiene como objeto presentar información financiera que satisfaga adecuadamente las necesidades informativas de sus usuarios.

Es necesario, hacer un esbozo sobre los antecedentes del origen y evolución que ha tenido dicho impuesto en el país, con objeto de mostrar el desarrollo del Impuesto Sobre la Renta, que desde hace tiempo ha sido uno de los medios más importantes del estado, para allegarse buena parte de los recursos económicos con que se cubre el gasto público, que para las empresas significa una erogación considerable.

FUNDAMENTOS TEORICOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Como ya se sabe, los recursos económicos son fundamentales para que cualquier sociedad subsista, por lo que se hace necesario crear la fuente de tales recursos, para beneficio de los integrantes de la misma.

Antiguamente esta fuente consistió, en imposición de tributos que carecían del respaldo que justificara adecuadamente su existencia.

Esta situación se mantuvo así hasta que en 1766 el economista inglés Adan Smith, emite la base teórica para la creación de los impuestos, de la que surgen los llamados "principios teóricos fundamentales" que por la universalidad de su contenido han dado lugar a otros principios que bien puede decirse son ampliaciones o derivaciones de los primeros, - que a la fecha siguen teniendo vigencia como fundamento para el establecimiento de los impuestos.

Estos principios teóricos fundamentales se dividen en cuatro, que son:

- 1.- Principio de justicia: "Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, - en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades, es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del estado. De la observación o el menosprecio de esta máxima, depende la existencia de equidad o falta de equidad de los impuestos".

- 2.- Principio de certidumbre: "El impuesto que cada individuo esta obligado a pagar, debe ser fijo y no arbitrario, la fecha de pago, la forma de realizarse y la cantidad a pagar, deben de ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas..."
- 3.- Principio de comodidad: "Todo impuesto deberá recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga el pago al contribuyente".
- 4.- Principio de economía: "Todo impuesto debe planearse de manera que: la diferencia de lo que recaude y lo que ingresa en el tesoro público del estado, sea lo más pequeño posible".

PRINCIPIOS JURIDICOS DE LOS IMPUESTOS.

Basándose en los principios teóricos fundamentales descritos en párrafos anteriores, en México se ha creado una estructura legal que permite la existencia de los impuestos basados en ciertos principios jurídicos que forman parte de la legislación impositiva del país y que, según el Lic. Flores Zava-

la en su obra Finanzas Públicas Mexicanas, se puede clasificar en dos categorías:

- a) **Constitucionales;** que se encuentran establecidos en la Constitución General de la República y por ser esta la Ley Fundamental del país la actividad tributaria debe sujetarse a lo dispuesto en la misma. Por lo tanto, de conformidad con lo dispuesto en la Constitución, las imposiciones tributarias deben realizarse tomando en cuenta las necesidades económicas del estado y la existencia de los derechos individuales de sus habitantes, los cuales deben ser observados al crear las disposiciones fiscales respectivas.
- b) **Ordinarios;** que se encuentran contenidos en las leyes que reglamentan a las normas constitucionales. - En el caso específico del Impuesto Sobre la Renta -- las disposiciones jurídicas que lo contienen y regulan la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento y supletoriamente, en lo aplicable, el Código Fiscal de la Federación.

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL MUNDO.

El primer precedente que se tiene en el mundo de la existencia del Impuesto Sobre la Renta como tal, es en Inglaterra - en 1793 y se creó en un principio como un impuesto extraordinario para hacer frente a los gastos de guerra en contra de Francia. Posteriormente, se implantó en definitiva para hacer frente a los gastos ordinarios que tenía el estado inglés, no sin antes haber pasado por una serie de críticas en las que se cuestionaba la necesidad de su existencia después de haberse terminado la guerra.

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MEXICO.

En México, aún cuando se sabe de la existencia de un impuesto establecido en 1813, que tiene las características para considerarse como Impuesto Sobre la Renta, no es sino hasta después de promulgada la Constitución General de la República de 1917 en que aparece establecido dentro de la legislación tributaria del país.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en nuestro país, - nace en 1965, en sustitución de la anterior basada en el sistema cedular. Esta nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, - esta fundamentada en el sistema del impuesto a las Sociedades Mercantiles.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta consta de 8 títulos, 25 capítulos y 165 artículos. Además se consideran 119 artículos-BIS, y los artículos comprendidos entre el 801 al 817 correspondiente al título VIII. (con vigencia en el período 1987 a 1990).

			Artículos
TITULO	I	Disposiciones Generales	1 a 9
TITULO	II	De las Sociedades Mercantiles	
		Disposiciones Generales	10 a 14
Cap.	I	De los Ingresos	15 a 21
Cap.	II	De las deducciones	
		De las deducciones en general	22 a 31
		Del Costo. Derogada	32 a 40
		De las Inversiones	41 a 51
		De los Ingresos y de las deducciones para Instituciones de crédito de Seguros y de Fianzas	52 a 54

			Artículos
Cap.	III	De las pérdidas	55 a 57
Cap.	IV	De las Sociedades Mercantiles Controladoras	57A a 57M
Cap.	V	De las obligaciones de las So- ciedades Mercantiles	58 a 60
Cap.	VI	De las Facultades de las Auto- ridades Fiscales	61 a 67
TITULO	III	De las personas Morales con fi- nes no lucrativos	68 a 73
TITULO	IV	De las personas Físicas Disposiciones Generales	74 a 77
Cap.	I	De los Ingresos por Salarios y en general por la prestación de un servicio personal subor- dinado	78 a 83
Cap.	II	De los Ingresos por Honorarios y en general por la prestación de un servicio personal indepen- diente	84 a 88
Cap.	III	De los Ingresos por Arrendamien- to y en general por otorgar el- uso o goce temporal de inmuebles	89 a 94

			Artículos
Cap.	IV	De los Ingresos por Enajenación de Bienes	95 a 103
Cap.	V	De los Ingresos por Adquisición de Bienes	104 a 106
Cap.	VI	De los Ingresos por Actividades Empresariales	107 a 119
Cap.	VII	De los Ingresos por Dividendos y en general por las ganancias distribuidas por Sociedades - Mercantiles	120 a 124
Cap.	VIII	De los Ingresos por Intereses	125 a 128
Cap.	IX	De los Ingresos por Obtención de Premios	129 a 131
Cap.	X	De los demás Ingresos que ob- tengan las personas Físicas	132 a 135
Cap.	XI	De los Requisitos de las Deduc- ciones	136 a 138
Cap.	XII	De la Declaración Anual	139 a 143
TITULO	V	De los residentes en el extran- jero con ingresos provenientes de fuentes de riqueza ubicada- en territorio nacional	144 a 162

			Artículos
TITULO	VI	De los Estímulos Fiscales	163 a 165
TITULO	VII	Del Sistema Tradicional del Impuesto Sobre la Renta a las Actividades Empresariales.	
		Disposiciones Generales	10 BIS a 14 BIS
Cap.	I	De los Ingresos	15 BIS a 21 BIS
Cap.	II	De las Deducciones	
		De las Deducciones en general	22 BIS a 28 BIS
		Del Costo	29 BIS a 40 BIS
		De las Inversiones	41 BIS a 51 BIS
		De las Deducciones para Ins- tituciones de Crédito, de Se- guros y de Fianzas	52 BIS a 54 BIS
Cap.	III	De las Pérdidas	55 BIS a 57 BIS
Cap.	IV	De las Sociedades Mercantiles	
		Controladoras	57A BIS 57N BIS

			Artículos
Cap.	V	De las obligaciones de las Sociedades Mercantiles	58 BIS a 60 BIS
Cap.	VI	De las facultades de las Autoridades Fiscales	61 BIS a 67 BIS
Cap.	VII	De los Ingresos por Activi- dades Empresariales	107 BIS a 119 BIS
TITULO	VIII	Del Mecanismo de Transi- ción del Impuesto Sobre- la Renta a las Activida- des Empresariales	301 a 817

NOTA IMPORTANTE:

En el texto de esta Ley se encuentran integradas además de las reformas vigentes a partir de 1987, los nuevos Títulos VII y VIII.

Adicionalmente, en la sección de transitorios, bajo el rubro de TRANSITORIOS 1987, se encuentra completo el Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. De tal Decreto no se transcriben las disposiciones que ya se encuentran dentro del texto de la Ley, para evitar duplicidades y haciéndose las aclaraciones pertinentes mediante notas incluidas en el mencionado Decreto. Es muy importante consultar el multimencionado Decreto, pues en su Art. CUARTO se contienen diversas reformas que entran en vigor en 1991 en su Art. QUINTO están las Disposiciones de Vigencia durante el año de 1987.

También son importantes los Artículos transitorios del mismo Decreto.

Además se incluyen múltiples notas aclaratorias para facilitar el manejo de la nueva estructura de la Ley.

CONCEPTOS Y DEFINICIONES

La Participación de los Trabajadores en la Utilidad de las empresas.

El cambio sufrido en octubre de 1974 a la base para determinar la Participación de los Trabajadores en la Utilidad de las empresas (PTU) resultó ser similar a la que sirve para calcular el Impuesto Sobre la Renta, siendo el porcentaje de causación de la PTU. del 10% y en consecuencia, durante estos años (período de 1987 a 1990) el Impuesto Sobre la Renta será el que resulte de aplicar las tasas del 42% a la base tradicional y el 35% de la base nueva, considerando la proporción que de cada base deba de considerarse en función de los porcentos de aplicación.

Derivado de lo anterior, las partidas de conciliación entre la utilidad contable y la utilidad gravable para efectos del Impuesto Sobre la Renta referidas en el punto precedente son frecuentemente similares a las existentes con la base para determinar la PTU, por lo que, se origina un efecto para PTU a diferirse, también similar al del Impuesto Sobre la Renta.

Considerando esto y para efectos prácticos cuando se haga mención en este trabajo al Impuesto Sobre la Renta, a los Impuestos Diferidos o al término " efectos del Impuesto " - deberá entenderse que lleva implícito al Impuesto Sobre la Renta y la PTU por diferirse. Así mismo cuando se haga mención al término Impuesto Sobre la Renta, deberá entenderse que lleva involucrada la PTU.

Concepto Contable de Utilidad.

Es importante hacer mención de la existencia de una utilidad contable y una utilidad gravable como consecuencia de que las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta son diferentes a lo establecido por los principios de contabilidad generalmente aceptados. Para hacer más claros, estos conceptos en éste punto y en el siguiente se presentan las acepciones que se tienen sobre los mismos.

Dentro de la técnica contable existen varias opiniones acerca del concepto utilidad; M. A. Paton en su obra el Manual del Contador, define a la utilidad como rendimiento que que-

da después de que se han deducido los cargos que le son aplicables y a los productos netos cuando se devengan.

Roy. B. Kester en su libro Contabilidad Teoría y Práctica, dice, que cuando son conocidos los ingresos y los gastos, fácil es de determinar el beneficio el cual puede definirse como la diferencia entre los elementos de ingresos y gastos.

En la terminología de Mancera Hnos. y colaboradores, utilidad contable es la resultante de comparar los productos con los costos y los gastos exclusión hecha o incluyendo, según sea el caso, el Impuesto Sobre la Renta.

De las definiciones anteriores puede concluirse que la utilidad contable es un concepto de diferencia ya que para determinarla se considera a los ingresos como el minuendo y como sustraendo a todos los costos y gastos aplicados según principios de contabilidad, representando el producto final del capital y el trabajo como consecuencia de una serie de operaciones, llevadas a cabo en un lapso de tiempo, favorables a la empresa ya que en caso contrario se obtendría una pérdida contable.

Concepto Fiscal de Utilidad

En virtud de que la utilidad es la base sobre la cual el fisco obtiene por derecho su participación, ha dispuesto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta que para determinarla se deben disminuir de la totalidad de ingresos acumulables las deducciones autorizadas, incluyendo la deducción adicional. La utilidad que se determine podrá disminuirse con las pérdidas de operación que proviene de ejercicios anteriores.

Fiscalmente se consideran como:

- Ingresos Acumulables, aquéllos que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y de pesca. En las leyes Federales respectivas y en la Ley del Impuesto Sobre la Renta se mencionan en qué consisten cada una de esas actividades.

INGRESOS ACUMULABLES

SISTEMA TRADICIONAL

SISTEMA NUEVO

- | | |
|---------------------------------------|---------------------------------------|
| - Ventas | - Ventas |
| - Intereses y Utilidad
en cambios | - Intereses |
| - Dividendos recibidos
en efectivo | - Dividendos recibidos
en efectivo |
| - Dividendos recibidos
en acciones | |

- Deduciones Autorizadas, aquellas señaladas en las Leyes Federales respectivas y en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como son:

DEDUCCIONES AUTORIZADAS

SISTEMA TRADICIONAL

- Costo de Ventas
- Intereses y Pérdidas
en cambios
- Otras deducciones

SISTEMA NUEVO

- Compras
- Intereses deducibles
- Otras deducciones
- Dividendos pagados
en efectivo
- Deducción adicional

QUE SON LOS IMPUESTOS DIFERIDOS.

El concepto de Impuesto Sobre la Renta Diferido, es relativamente nuevo en nuestro país, y se ha incorporado al lenguaje de la profesión contable debido a su importancia ya que se trata de tomar una posición frente a él.

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

Sobre este principio de Contabilidad, recaen los principales problemas con respecto a la contabilización de provisiones del Impuesto Sobre la Renta, de acuerdo a las disposiciones fiscales dictadas por la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En México existían disposiciones de carácter fiscal, que se contraponen directamente con lo establecido por los Principios de Contabilidad y que producen una divergencia entre la utilidad contable antes del Impuesto Sobre la Renta, y la utilidad sujeta al pago del mismo impuesto. Esto origina que se consideren ciertas partidas de ingresos y egresos para efectos del cálculo del Impuesto Sobre la Renta sobre una base diferente a la seguida para efectos contables, resultando por lo tanto, impuestos pagados de más o de menos con respecto a la utilidad contable, impuestos a los que se les conoce con el nombre "Impuestos Diferidos".

A este respecto, el C.P. Jorge Wladislawoski, menciona, --- "Los Impuestos Diferidos resultan del medio de aplicar el gasto por concepto de Impuesto Sobre la Renta a la utilidad que realmente las haya generado".

"El exceso o defecto del gasto por impuesto a las utilidades, en comparación con el impuesto a cubrir por el período, es un Impuesto Diferido". (Boletín D-4).

ANTECEDENTES Y SITUACIONES QUE LE DAN ORIGEN A LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

En México, a la par de su avance económico, la Ley del Impuesto Sobre la Renta es cada vez más técnica y compleja, y no son pocas las operaciones a las que de conformidad a lo dispuesto en las mismas se les da un tratamiento diferente a lo establecido por los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Estas diferencias de criterio entre lo fiscal y lo contable en cuanto a qué ingresos, costos y gastos deben considerarse como tales en un ejercicio social, hacen que surjan frecuentemente partidas de conciliación, entre la utilidad gravable para efectos fiscales y la utilidad contable, que motivan que no siempre los resultados de un ejercicio reciban el importe que por concepto de Impuesto Sobre la Renta les corresponde, lo que hace que en ciertas ocasiones la utilidad neta no coincida con la base gravable. La importancia de este hecho resalta, si se toma en cuenta que la utilidad neta es uno de los conceptos que forman parte de los estados financieros sobre el que se basan muchas decisiones en relación a un negocio, por lo que, siendo uno de los objetivos -

preponderantes de la contabilidad el de proporcionar información financiera con un contenido adecuado para sus usuarios, es importante considerar el efecto que tiene sobre dicho concepto el Impuesto Sobre la Renta que puede representar hasta el 42% (base tradicional) y 35% (base ampliada) en el período de transición según Reformas Fiscales de 1987.

Esta situación ha dado lugar a la política contable de los Impuestos Diferidos, que tiene por objeto que el gasto por concepto del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio correspondiente este acorde con las operaciones que le originaron y que la utilidad neta reflejada en la información financiera no se vea distorsionada con el efecto impositivo que se origina por las partidas de conciliación existentes entre la utilidad contable y la utilidad gravable para efectos fiscales. De esta manera se trata de acercar a los verdaderos interesados en la información financiera, entre los que podemos mencionar a los accionistas de la empresa, administradores, acreedores, futuros inversionistas, el fisco y los trabajadores.

El Impuesto Sobre la Renta existe, siempre y cuando aparezcan las siguientes consideraciones:

- 1) Las operaciones de la entidad económica son continuas y sujetas al Impuesto Sobre la Renta, y las bases de aplicación del Impuesto Sobre la Renta, son coincidentes con las del ejercicio anterior.
- 2) El Impuesto Sobre la Renta, es un gasto como consecuencia de las utilidades de la empresa y no una participación que de la utilidad corresponde al gobierno.
- 3) El registro y contabilización del Impuesto Sobre la Renta, requiere una cuantificación e identificación con el período apropiado, y por lo tanto, comprende conceptos tales como las acumulaciones, el diferimiento y la estimación, tal y como se aplican para cuantificar e identificar otros gastos en el período aplicable.
- 4) La identificación entre los costos y gastos con ingre

...os o con períodos contables, es un procedimiento básico en la determinación de las utilidades. Los costos que se identifiquen con ingresos o con períodos futuros cuando ésta identificación no puede hacerse con dichos ingresos o períodos futuros, los costos y gastos se convierten necesariamente en gastos del ejercicio en que se incurren.

Pueden agruparse en cuatro los tipos de transacciones identificables que afectan la determinación del Impuesto Sobre la Renta que debe mostrarse en el estado de resultados de un período determinado, debido a que se reconocen para efectos contables en épocas diferentes de aquéllas en que se reconocen para efectos fiscales:

- 1) Las pérdidas de operación, tanto fiscales como contables de un período pueden deducirse de la utilidad gravable de otros períodos subsecuentes.
- 2) Algunos costos o pérdidas que tienen efecto en la determinación de la utilidad contable antes del Impues-

to Sobre la Renta, son deducidas, para efecto de de--
terminación de la utilidad gravable en períodos poste-
riores. Como ejemplo se pueden citar los gastos de -
publicidad y las reservas complementarias de activo,-
(incluyendo las de la depreciación cuando las tasas -
que son utilizadas para efectos contables son inferio-
res a aquellas que se utilizan para efectos fiscales).

- 3) Existen costos o pérdidas que son deducidos para efec-
tos de la determinación de la utilidad gravable en un
período anterior al cual se deducen para la determina-
ción de la utilidad contable antes de Impuesto Sobre
la Renta, siendo un ejemplo de este caso, los incre-
mentos a la reserva para depreciación a tasas mayores
para efectos fiscales que aquellas utilizadas para e-
fectos contables.
- 4) Ingresos reconocidos contablemente para la determina-
ción de la utilidad contable antes del Impuesto Sobre
la Renta y los cuales son considerados para efectos -
de la determinación de la utilidad gravable en perío-

dos posteriores; tal es el caso del sistema de ventas en abonos aplicado en negociaciones que realizan sus ventas a crédito.

Este método se basa en la consideración de que el gasto por concepto del Impuesto Sobre la Renta de un período, más el que haya que pagar, o al menos que haya de deducirse en el futuro, derivado de las "Diferencias Temporales" ocurridas en esos períodos, se sincronizan con la utilidad contable antes de impuesto y las partidas de conciliación descritas como "Permanentes", mediante este método, la diferencia entre el Impuesto Sobre la Renta a pagar en la declaración y el Impuesto Sobre la Renta que debe cargarse a resultados del período, constituye el "Impuesto Diferido", que puede consistir en un pago anticipado (activo) o en una obligación futura (pasivo).

En este procedimiento, el Impuesto Diferido se registra a las tasas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta actuales, pues las futuras se desconocen, pero reconoce la necesidad de hacer los ajustes pertinentes a fin de cada período, si es que hubo variación de tasas.

Se considera que los impuestos de una empresa en marcha, -
mientras no cambien las tarifas, no se ahorran o aumentan -
por partidas de "Diferencias Temporales", sino que únicamen-
te se anticipan o transfieren, ya que una deducción mayor a-
hora, provocará una menor deducción posterior y viceversa, -
ya que finalmente, las deducciones se limitan al costo de -
los bienes o servicios.

DIFERENCIAS DE CRITERIO ENTRE LO FISCAL Y LO
CONTABLE EN LA DETERMINACION DE PARTIDAS
GRAVABLES Y DEDUCIBLES

CONCEPTO

Como se mencionó anteriormente, el que se llegue a determinar una utilidad gravable para efectos fiscales y una utilidad contable es consecuencia de que las disposiciones fiscales son sustancialmente diferentes a los principios de contabilidad generalmente aceptados en cuanto a qué ingresos, costos y gastos deben considerarse como tales en un ejercicio social. El resultado de esta situación, es que frecuentemente se tienen diferencias (por los conceptos anteriores), las cuales se han clasificado como definitivas o permanentes y temporales o compensables.

Para efectos de este trabajo de investigación, cuando se haga referencia a dichas diferencias se hará tratándolas como permanentes y temporales, según sea el caso.

DIFERENCIAS PERMANENTES

Las diferencias permanentes se producen por ingresos no acumulables y/o deducciones no deducibles en ningún tiempo de acuerdo con la legislación fiscal vigente, a menos que sus disposiciones fueran modificadas en otro sentido. Estas diferencias tienen un efecto inmediato y único en la determinación del Impuesto Sobre la Renta causado de un ejercicio, ya que el efecto de impuestos que se origina por dichas diferencias no podrá diferirse, debiendo considerarse como un costo o un beneficio del ejercicio en que ocurran.

Estas diferencias no crean problemas para la determinación del Impuesto Sobre la Renta, ya que éste será el mismo para el ingreso global gravable que para la utilidad contable, en virtud de que no hay nada que se pueda diferir.

En conclusión, en el caso de diferencias permanentes, no deben reconocerse impuestos diferidos, ya que no habrá problema para determinar que el importe que por concepto de Impuesto Sobre la Renta debe aparecer en el estado de resultados, y que le corresponderá a la utilidad contable, es el causado.

Dentro de los conceptos que de acuerdo con la Ley del Impuesto Sobre la Renta no son acumulables o deducibles en ningún tiempo y dan lugar a diferencias permanentes son entre otros los siguientes:

A) Ingresos:

- Los dividendos o utilidades pagados por toda clase de sociedades mercantiles residentes de México.
- La ganancia derivada por la enajenación de inmuebles que se reinvierta en zona sujeta de estímulos fiscales.
- Dividendos provenientes de sociedades mexicanas o extranjeras establecidas en México, percibidos en calidad de accionistas.
- Ingresos por concepto de asistencia técnica o regalías provenientes de empresas ubicadas en el extranjero.

- Ganancias en la enajenación de inmuebles (activo fijo), si se reinvierten con la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Ganancias por enajenación de acciones obtenidas por sociedades que realicen actividades que fomenten el desarrollo industrial, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Rendimientos de fondos para jubilaciones.
- Devolución de impuestos indirectos (excepto de importación).

B) Deduciones:

- Impuesto Sobre la Renta pagado por la compañía, a cargo de terceros.
- Participación de las utilidades, tanto a los trabajadores, como de dividendos obtenidos.

- Intereses en acciones, sobre aportaciones a los accionistas.
- Gastos en el extranjero a prorrata con empresas no causantes del I.S.R.
- Provisiones, creación, o incremento de reservas de pasivo con cargo a costos y gastos en las que no se conozca beneficiario o monto, con excepción de las que representan pasivos exigibles y definidos en cuanto a beneficiario y monto.
- Reservas para indemnizaciones de antigüedad, (aunque se puede aceptar su deducibilidad, previa autorización de la Secretaría de Hacienda).
- Sobreprecio en el valor nominal que el causante pague por el reembolso de las acciones que emita.
- Pérdidas por fusión, reducción de capital o liquidación de sociedades en las que el causante hubiere adquirido acciones o partes sociales.

DIFERENCIAS TEMPORALES

Las diferencias temporales existentes entre la utilidad contable y la utilidad gravable, se deben a ingresos y/o deducciones que se incluyen en los resultados de un ejercicio diferente de aquél en que se deberán acumularse o deducirse fiscalmente. Estas diferencias dan origen a efectos de impuestos que podrán diferirse en ejercicios futuros y ser aplicados en forma inversa de como surgieron, de la misma forma en que se hará con las diferencias permanentes de las que se derivaron. Esta situación traerá como consecuencia que el Impuesto Sobre la Renta causado de un ejercicio no represente el nivel de impuestos que le corresponde a la utilidad contable.

Como ejemplos de estas diferencias, tenemos las siguientes:

- 1) Cuando los gastos se deducen para efectos de determinar el ingreso global gravable antes de ser cargados a resultados, esto es, cuando las tasas de depreciación son mayores que las tasas utilizadas para efectos contables.

- 2) Cuando los ingresos se acumulan en el ingreso global gravable en uno o varios períodos posteriores al período en que se acreditaron a resultados.
- 3) Cuando los ingresos o productos se acumulan en el ingreso global gravable en ejercicios anteriores, al ejercicio en que se acreditan a resultados.

Es decir, se puede clasificar la naturaleza de los impuestos a diferirse en dos grupos:

- A) Los que representan activos originados por diferencias temporales que surgen por cargos hechos en resultados pero cuya deducción fiscal se hará en ejercicios futuros, cuando se reúnan ciertos requisitos legales o por las que surgen por concepto de ingresos que se incluirán a resultados en ejercicios posteriores, pero cuya acumulación para efectos fiscales se hace en el mismo ejercicio en los que se generan.
- B) Los que representan un pasivo originado por diferencias-

temporales que surgen por deducciones fiscales realizadas con anticipación a la fecha en que se incluirán contablemente en resultados, o por ingresos acumulados fiscalmente con posterioridad a la fecha en que se considerarán contablemente.

Los activos y pasivos por los impuestos a diferirse, mencionados en los incisos anteriores, se estarán incrementando en los años en que se estén dando las diferencias temporales, y se aplicarán, hasta saldarse, cuando las diferencias referidas se den en forma inversa a como surgieron según se mencionó al inicio de este punto. Se puede decir, de acuerdo con la política de los impuestos diferidos, que el nivel del Impuesto Sobre la Renta de un ejercicio, deberá ser el que va a causarse e incluyendo los efectos de impuestos (impuestos a diferirse) mencionados en los incisos anteriores.

Dentro de los activos por impuestos a diferirse, también deben considerarse, como un grupo especial, los que se originan por las pérdidas de operación cuando se amortizan contra utilidades de otros ejercicios. Estos impuestos a diferirse

se dan en forma diferente a los que surgen por las diferencias temporales, sin embargo, afectan la determinación del Impuesto Sobre la Renta calculado sobre la utilidad contable. Por ser un caso especial, los impuestos diferidos originados de esta forma se analizarán posteriormente.

Básicamente son cuatro las transacciones de las que se originan diferencias temporales, según se exponen a continuación:

GASTOS CONSIDERADOS PARA DETERMINAR LA UTILIDAD CONTABLE ANTES DE QUE PUEDAN HACERSE DEDUCIBLES FISCALMENTE.

El considerar contablemente en los resultados de un ejercicio ciertos gastos en un período en que la Ley del Impuesto Sobre la Renta no permite su deducción, por no reunir los requisitos exigidos o en su defecto en una cantidad mayor a la permitida, es con el objeto de presentar en los estados financieros los gastos que contablemente deben considerarse para la determinación de la utilidad o pérdida. El dejarlos de contabilizar acarrearía como consecuencia presentar información financiera incompleta por dejarse de observar el prin

cipio de realización y el del período contable.

Entre los gastos que más frecuentemente se contabilizan en resultados antes de deducirse fiscalmente son:

- A) La estimación de cuentas de cobro dudoso
- B) La estimación de los inventarios que han perdido su valor
- C) El incremento o creación de provisiones
- D) Publicidad y propaganda

- A) Es frecuente que en los negocios se tenga una estimación de cuentas de cobro dudoso que se considera difícil llegar a recuperarse. De acuerdo con el artículo 25 fracción IX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las cuentas de cobro dudoso se consideran realizadas cuando se consuma el plazo de prescripción o antes si fuere notoria la imposibilidad prác-

tica de cobro, si se lograra la recuperación de un crédito cancelado por incobrable, la cantidad percibida se acumulará a los resultados del ejercicio en que se perciba el pago. Esta última se cumple cuando se dan los supuestos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y son:

- I. Cuando el deudor ha fallecido o desaparecido, sin dejar bienes registrados a su nombre.
- II. Cuando hayan transcurrido cinco años, a contar del vencimiento o del último abono.
- III. Cuando se trate de créditos hasta de \$ 5,000.00- como suerte principal y no se hubiera logrado el cobro dentro de los dos años siguientes al vencimiento o al último abono.
- IV. Cuando acredite que el deudor ha sido declarado en quiebra, o bien, en suspensión de pagos.

Resumiendo, la Ley no autoriza los cargos a resultados por concepto de incrementos a este tipo de reservas, pero acepta

la deducción de los cargos a las mismas, cuando existan las mismas, cuando existan las situaciones mencionadas.

B) Es normal que en cualquier negocio existan mercancías que pierdan su valor por obsolescencia, lento movimiento, etc., por lo cual se crean estimaciones por el importe de las mercancías que se consideran deben deducirse por alguna de estas causas. Para efectos fiscales y de conformidad con el artículo 24 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta la deducción procederá si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público autoriza su destrucción o donación, siempre que las mercancías hayan perdido su valor por deterioro u otras causas bien establecidas.

C) Dentro de los incrementos o creaciones de provisiones por las que se derivan diferencias temporales se encuentran, entre otras, las siguientes:

I) El exceso en las provisiones para creación-

o incremento de las reservas complementarias de activos fijos depreciables (propiedades, planta y equipo). En estas provisiones es donde más comúnmente se presentan diferencias temporales. La razón de esto se debe a que en muchas ocasiones los administradores de las empresas basados en el demérito que sufren sus activos por las características especiales de la empresa, determinen la vida útil que tendrán éstos, adoptando para efectos contables porcentajes superiores a los establecidos fiscalmente, para reconocer un importe mayor por depreciación.

El cálculo de la depreciación puede llevarse a cabo mediante diferentes métodos entre los que se encuentran:

- Método de línea recta
- Método de números dígitos
- Método de unidades producidas
- Método de horas de trabajo
- Método de desecho

En cualquiera de estos métodos, al finalizar el término estimado de una unidad, se habrá recuperado la inversión original, es decir, el costo de adquisición del activo.

Cabe señalar, que el único método de depreciación aceptado por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es el de línea recta.

En el artículo 44 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se indica en relación a los porcentos aplicables fiscalmente, lo siguiente:

"I. No excederán de los siguientes porcentos anuales, - sobre el monto original de la inversión respectiva.."

A continuación y de acuerdo con el artículo citado anteriormente, se muestran los porcentajes más usuales para determinar la deducción por depreciación de las inversiones:

- Edificios y construcciones 5%
- Por la maquinaria y equipo destinado a:

Producción de energía eléctrica o su distribución	3%
Producción de azúcar y derivados, y de aceites comestibles	5%
Producción de metal (obtenido en primer proceso), productos de tabaco y derivados de carbón natural	6%
Fabricación de pulpa, papel y productos similares, petróleo y gas natural	7%
Fabricación de vehículos de motor y sus partes, de productos de metal; de maquinaria y de instrumentos profesionales y científicos; de alimentos y bebidas, excepto granos, azúcar, aceites comestibles y derivados	8%
Curtido de piel y fabricación de artículos de piel, de productos químicos, petroquímicos y farmacobiólogos	9%
Fabricación de ropa y productos textiles	11%

Otras actividades no específicas	10%
- Mobiliario y equipo	10%
- Automóviles y camiones de carga	20%
- Equipo de cómputo electrónico consistente en - una máquina o grupo de máquinas interconectadas conteniendo unidades de entrada o de salida	25%
- Dados, troqueles, moldes y herramientas	35%

El efecto de impuestos que se origina por las diferencias temporales que surgen por tomar un importe mayor de deducción por depreciación a la autorizada fiscalmente, muchas veces, sobre todo en las empresas con grandes inversiones en activo fijo, es de montos tan importantes que hará variar en forma sensible el Impuesto Sobre la Renta que llegue a determinarse sobre la utilidad contable del que le corresponda a la utilidad gravable para efectos fiscales. En este caso, el efecto de impuestos representaría un activo que al presen

tarse en la información financiera, pudiera cambiar la opinión de sus lectores respecto de la posición financiera y de los resultados de operación de una empresa.

II) Provisiones para creación o incremento de reservas complementarias de otros activos. Los otros activos de los que se originan diferencias temporales regularmente son las construcciones, instalaciones o mejoras en propiedades arrendadas, así como por los cargos y gastos diferidos. En este tipo de activos las diferencias temporales entre la utilidad contable y la utilidad gravable se causan por la aplicación de tasas mayores que las autorizadas fiscalmente para determinar la deducción por amortización. El objeto de utilizar tasas más altas es el mismo a que se hizo referencia en el inciso anterior.

De acuerdo con el artículo 43 en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los porcentajes máximos para determinar la deducción por amortización de los activos que se comentan son los siguientes:

- Cargos diferidos 5%
- Patentes de invención, marcas, diseños industriales, nombres comerciales, asistencia técnica o transferencia de tecnología y otros - gastos diferidos, así como erogaciones realizadas en períodos preoperativos 10%

En el caso de construcciones, instalaciones o mejoras en locales arrendados, la tasa de amortización aplicable es el 3%, y en caso de que las mejoras no se hayan amortizado en su totalidad al momento del término del contrato, dichas mejoras se amortizarán en su totalidad en el momento de que esto ocurra. Para efectos de precisar algunos de los conceptos mencionados anteriormente en el artículo 42 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se entiende por:

"...cargos diferidos los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación o mejorar la calidad o aceptación de un producto, durante un período limitado de tiempo que depende de la duración

del negocio". Y por gastos diferidos los que reúnan los requisitos anteriores, pero cuyo beneficio se concreta a un período limitado inferior a la duración de la empresa.

III) Las provisiones para creación o incremento de reservas de pasivos. Es frecuente que de los rubros que integran el pasivo se originen diferencias temporales básicamente porque al registrarse contablemente no reúnen los requisitos de deducibilidad establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. La contabilización de ciertas provisiones que integran el pasivo obedece a que la erogación ya se llevó a cabo, o bien que de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados la partida o partidas correspondientes ya se consideren realizadas, por lo que, de no afectar a los estados financieros con estos conceptos se estaría presentando información incorrecta, lo que en un momento dado pudiera ocasionar toma de decisiones equivocadas.

Ejemplo de este tipo de reservas de pasivo son - las que se constituyen para crear o incrementar - los fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley - del Seguro Social y de primas de antigüedad. De acuerdo con el artículo 28 en la Ley del Impuesto Sobre la Renta los requisitos que deben cumplirse para poder deducir los gastos por el concepto anterior son los siguientes:

"I. Deberán calcularse conforme a sistemas de cálculo actuarial, siempre que sea compatible con la naturaleza de las prestaciones establecidas y repartirse uniformemente en varios ejercicios, independientemente de sus resultados, de acuerdo con las bases que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En todos los casos, se requerirá autorización de esta dependencia la que continuará en vigor en tanto subsistan las condiciones conforme a las cuales se otorgó, siempre que el causante propor-

cione en cada aniversario del plan, la información que se indique a través de disposiciones de carácter general.

II. La reserva deberá invertirse cuando menos - en un 30% en bonos emitidos por la Federación y el resto en valores aprobados por la Comisión Nacional de Valores, como objeto - de inversión de las reservas técnicas de - las instituciones de seguros, o en adquisición o construcción de casas para trabajadores del causante que tengan las características de vivienda de interés social o en - préstamos para los mismos fines, de acuerdo con disposiciones de carácter general.

III. Los bienes que formen el fondo deberán afectarse en fideicomiso irrevocable, en institución de crédito autorizada para operar en la República.

IV. El causante no podrá disponer de los bienes y valores a que se refiera la fracción II de este artículo, sino para el pago de pensiones o jubilaciones y de prima de antigüedad al personal. Si dispusiere de ellos para fines diversos, cubrirá sobre la cantidad respectiva, impuesto a la tasa del 42%".

Otro concepto en el pasivo que da lugar a diferencias temporales aún cuando no es una reserva complementaria, son las pérdidas derivadas por las fluctuaciones del tipo de cambio de nuestra moneda en relación con las extranjeras. En efecto, es común y frecuente hoy en día que las empresas tengan pérdidas por ésta situación, ya que un buen número de operaciones que se celebran con residentes del extranjero o del país; tales como compra de materia prima o de maquinaria y equipo, préstamos de capital, etc., se concertan en moneda extranjera que al irse realizando contablemente o pagando, originan pérdidas en razón de que las deudas concier

tadas originalmente al paso del tiempo son mayores por el deslizamiento paulatino que ha venido sufriendo nuestra moneda desde hace varios años.

Para efectos fiscales, las pérdidas en cambios se realizan hasta que se paguen y siempre y cuando sean a su vencimiento, ya que de pagarse anticipadamente la deuda, la deducción por el concepto que nos ocupa procedería hasta su vencimiento. Dicha pérdida para efectos fiscales podrá deducirse a elección de quien la sufre, en el año en que ocurrió o bien en cuatro ejercicios por partes iguales, a partir de aquél en que se sufrió.

De lo anterior se desprende que en la mayoría de los casos en que ocurra pérdida en cambios, deberán crearse los impuesto diferidos.

- D) Los gastos por publicidad y propaganda que se realizan en los negocios, algunas veces se consideran en resultados en el ejercicio en que se lleva a ca

bo la erogación respectiva, debido a que el beneficio que se obtiene de ellos (incrementos en ventas) se realiza en dicho ejercicio, o bien por que el gasto realizado, bajo el criterio contable, se considera que no reúnen las características para considerarse publicidad o propaganda por no haberse realizado a través de medios masivos de comunicación (radio, televisión, etc.).

Este concepto es uno de los que más frecuentemente se derivan diferencias temporales, debido a que el criterio anteriormente mencionado difiere de lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, donde se indica que "...tratándose de publicidad y propaganda sólo se deduzca en el ejercicio en que se efectúe la erogación el 60% de la misma y se amortice el saldo en los ejercicios siguientes a razón del 15% en los dos primeros años y el 10% en el tercero".

Es decir, el método indicado, es el siguiente:

- 1) 60% cargable a resultados en el año en que se incurra el gasto por publicidad.
- 2) 15% en cada uno de los dos años siguientes a aquél en que se incurra el gasto.
- 3) 10% en el tercer año siguiente a aquél en que se incurra el gasto.

Por lo tanto, y al aplicarse el criterio contable -- para deducir la publicidad y propaganda de acuerdo - con lo anterior, se tendrá un diferimiento por este concepto durante tres ejercicios después de aquél al que se consideró como formando parte de los resultados del ejercicio para efectos contables, produciéndose efectos de impuestos diferidos hasta que la publicidad y propaganda se amortice fiscalmente en su totalidad.

Desde el punto de vista contable, los gastos por concepto de publicidad no deberán diferirse, registrán-

dose el impuesto pagado por anticipado dentro del activo, "pagos anticipados". Asimismo, deberán registrarse en cuentas de orden el diferimiento de los gastos para fines fiscales.

Una forma de evitar esta situación es a través de una solicitud de autorización por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para poder deducir aquéllos gastos por publicidad y propaganda que se considere van a redituar su beneficio en el año en que se llevó a cabo la erogación respectiva o que no constituyan publicidad masiva.

GASTOS CONSIDERADOS PARA DETERMINAR LA UTILIDAD GRAVABLE ANTES DE QUE SE REGISTREN CONTABLEMENTE

Al contrario de la situación descrita en el punto anterior, algunas veces las diferencias temporales entre la utilidad gravable y la utilidad contable se originan por efectuar deducciones fiscales en un importe mayor al realizado contablemente. El caso más frecuente por el que se originan las dife

rencias temporales de la forma mencionada, es cuando se aplican contablemente tasas menores de depreciación, o bien que fiscalmente se están aplicando tasas superiores a las que establece la Ley de la materia (depreciación acelerada).

El utilizar tasas menores de depreciación para efectos contables se debe a razones técnicas por las que se determina de manera contraria a las mencionadas en el punto precedente, que la vida útil de ciertos bienes que forman parte del activo fijo será más larga, de tal manera que su depreciación debe efectuarse en un mayor número de años a los previstos fiscalmente.

Aunque en la Ley del Impuesto Sobre la Renta se permita aplicar tasas menores de depreciación, se prefiere aplicar tasas menores sólo para efectos contables, por las razones ya expuestas anteriormente y, adicionalmente, con objeto de obtener recursos financieros temporalmente.

En el caso de la depreciación acelerada, se opta tomarla debido al beneficio fiscal que se obtiene y que se traduce en un ahorro de recursos financieros durante los años en que se a-

plican de esta forma las tasas fiscales. El no aplicarlas para efectos contables, al igual que el caso anterior, se debe a que los procedimientos fiscales no son adecuados para distribuir la vida útil de los activos depreciables.

INGRESOS QUE SE INCLUYEN PARA DETERMINAR LA UTILIDAD GRAVABLE ANTES DE CONSIDERARLOS CONTABLEMENTE

En la práctica generalmente los ingresos reconocidos contablemente, regularmente coinciden con los ingresos determinados para fines de la utilidad gravable, sin embargo, pueden presentarse diferencias temporales por ingresos cuando en una empresa se efectúan ventas que sean contabilizadas como en abonos, pero que fiscalmente no pueda hacerse así por que no se cumplan los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para que sean consideradas como tales.

De acuerdo con el artículo 16 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, fiscalmente se consideran ventas en abonos, cuando se difiera la mitad del precio del bien cuando menos. En este

caso se podrán acumular los abonos que efectivamente le hubieren sido pagados, con deducción del costo que les corresponda según el ejercicio en que se hubiera celebrado la venta. Este costo será la cantidad que resulte de aplicar a los abonados, por operaciones realizadas durante determinado ejercicio, el por ciento que en el precio total pactado en las ventas en abonos celebradas durante el mismo, represente el costo de los bienes vendidos.

De acuerdo con lo anterior, si en una empresa se realizan ventas en donde se reciba un pago a cuenta, superior al 50% y se tiene como política registrar contablemente los ingresos en el momento en que se cobren (ventas en abonos), deduciéndoles el costo correspondiente a los mismos, se estarían provocando diferencias temporales, ya que estos mismos ingresos de conformidad con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se deberán acumular en el ejercicio en que se realice la venta, en su totalidad, como formando parte de la utilidad gravable. Las empresas que realicen ventas en abonos de acuerdo con el supuesto de la Ley mencionada se les pueda considerar así, pueden evitar el surgimiento de las diferencias mencionadas si se solicita la autorización respectiva a la Secretaría de Hacienda

y Crédito Público, para que se opte por acumular los ingresos bajo esta forma en lugar del régimen general de Ley que es el que comúnmente se debe llevar a cabo para declarar los ingresos generados durante un ejercicio social.

INGRESOS CONTABILIZADOS EN LOS RESULTADOS DE UN EJERCICIO CON ANTERIORIDAD AL QUE SE ACUMULAN FISCALMENTE

En algunas empresas que obtienen ingresos por concepto de operaciones por arrendamiento financiero, tienen establecida la política de registrarlos mensualmente, cuando se tienen devengados, formando parte de los resultados del ejercicio por considerarse que ya se tienen realizados independientemente de que para efectos fiscales sólo deban acumularse los cobros respectivos, deduciéndoles el costo correspondiente que hayan efectuado de acuerdo como se establece en el artículo 16 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Al registrarse contablemente un importe de ingresos diferente al que se acumula para efectos fiscales, da como resultado el que al final del ejercicio se tenga una diferencia temporal -

que podrá amortizarse hasta que se acumulen fiscalmente los -
ingresos que fueron contabilizados anticipadamente.

PERDIDAS NETAS DE OPERACION QUE FISCALMENTE SE PUEDEN AMORTI- ZAR CONTRA LAS UTILIDADES DE OTROS EJERCICIOS

La Ley del Impuesto Sobre la Renta admite la aplicación de -
las pérdidas de operación determinadas en un ejercicio social
en contra de la utilidad gravable de otros períodos, esto re-
presenta un gran avance técnico en la legislación fiscal y -
convierte al Impuesto Sobre la Renta en un impuesto más justo
y equitativo, pues reconoce un problema muy frecuente que se
produce en las empresas durante sus primeros años de opera--
ción o bien de otros períodos en que las pérdidas se causan -
por situaciones específicas, tales como, la baja de la deman-
da de los productos o servicios en el mercado, por daños físi
cos en la empresa sufridos por causa fortuita o fuerza mayor,
etc., permitiéndose la recuperación del capital social y/o de
las utilidades generadas que se hubieran visto disminuidas -
por las pérdidas de operación mencionadas.

Este beneficio que otorga el fisco, puede considerarse como una participación del mismo en las pérdidas sufridas por un causante, cuando estas últimas se amorticen en los siguientes ejercicios y los impuestos a liquidar sean menores que los que se hubiesen tenido que pagar en el caso de no haber tenido pérdida.

De conformidad con el artículo 55 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las pérdidas de operación ocurridas en ejercicios anteriores podrán amortizarse conforme a lo siguiente:

La pérdida fiscal ajustada ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse del resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior y de la utilidad fiscal ajustada de los cuatro siguientes. Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal ajustada de otros ejercicios, pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores hasta por la cantidad en que pudo haberlo efectuado.

El derecho para disminuir pérdidas es personal del con-

tribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido a o
tra persona, ni como consecuencia de fusión.

De acuerdo con lo anterior, al amortizarse las pérdidas de o
peración contra la utilidad gravable de los siguientes cinco
ejercicios, se reducirá el Impuesto Sobre la Renta por pa-
gar obteniéndose un beneficio por concepto de dicho impuesto.

METODOS DE REGISTRO DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

CONCEPTO DE OBLIGACION O PAGO ANTICIPADO E IMPUESTO TRANSFERIDO

Este método, es un procedimiento por medio del cual las diferencias existentes entre la utilidad contable y el ingreso global gravable, originan pasivos exigibles en el futuro -- cuando:

- 1) Se reconocen ingresos en los estados financieros, - antes de ser gravados por la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- 2) Se deducen gastos para efectos fiscales con anticipación al reconocimiento en los estados financieros o derechos por impuestos pagados por anticipado -- cuando:
 - a) Un ingreso es gravado antes de ser reconocido en los estados financieros.

- b) Un gasto es reconocido en los estados financieros con anticipación a la deducción para efectos fiscales.

CONCEPTO DE DIFERIDO

Este método persigue, igualmente, el propósito de sincronizar el gasto por concepto del Impuesto Sobre la Renta con los ingresos que deben soportarlos, a través de alojar la reducción o aumento en el Impuesto Sobre la Renta de un período, causado por "diferencias temporales", en aquellos años-futuros en que estas partidas afectan o dejan de afectar fiscalmente. Se considera que dicha reducción o aumento constituye un cargo o un crédito diferido y en esta forma no requiere de ajustes si las tarifas del Impuesto Sobre la Renta cambian.

De esta forma el gasto por Impuesto Sobre la Renta en el estado de resultados queda estructurado de la siguiente manera:

- 1) El impuesto aplicable al período. (El real a pagar).

- 2) Más o menos impuestos aplicables a ejercicios futuros y,
- 3) Más o menos aplicaciones de impuestos de ejercicios pasados

CONCEPTO DEL EFECTO NETO DE IMPUESTOS

Este método, también tiene por objeto el sincronizar el gasto por Impuesto Sobre la Renta con los ingresos que deben soportarlo, a través de ajustar el efecto en Impuesto Sobre la Renta directamente en la partida que dio origen a la diferencia temporal. En el caso de este método, se pierde su presentación en el balance general ya que queda absorbida por el concepto de activo o pasivo que le dio origen.

DIFERENCIA Y SIMILITUDES ENTRE LOS METODOS

En resumen, los tres métodos de contabilización coinciden en la necesidad de reconocer como gastos periódicos por concep-

to de Impuesto Sobre la Renta el que realmente le corresponde a la utilidad contable antes de impuestos, y difieren en lo siguiente:

EFFECTO EN EL CAMBIO DE TARIFAS

Quando hay cambios en tarifas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, este hecho se reconoce de inmediato en el primer método (Concepto de obligación) o sea aquél que reconoce pagos anticipados, provocando un ajuste a estos conceptos. En cambio en los otros dos métodos (Diferido y neto de Impuestos), no se reconocen ya con las partidas por "diferencias temporales", se cancelan según vayan teniendo efecto.

En México hay algunas situaciones especiales a considerar:

- Hasta la fecha, las tarifas del Impuesto Sobre la Renta nunca se han reducido.
- El Impuesto Sobre la Renta se determina con una tarifa progresiva a base de pequeñas escalas que dificulta la determinación del Impuesto Sobre la Renta dife

rado, excepto en el caso que obtengan normalmente utilidades superiores a las establecidas por la misma Ley, monto a partir del cual se paga un porcentaje fijo.

- Estando en una etapa de desarrollo, con una Ley del Impuesto Sobre la Renta con fundamentos diferentes, no se puede dejar de pensar en un cambio de tarifas, si bien es cierto que no, para aumentar el porcentaje máximo, sí para reestructurar las escalas de progresividad.

En el caso de Impuesto Sobre la Renta en México, se pueden determinar los "Impuestos Diferidos", por los siguientes procedimientos:

- a) Sacar el factor del Impuesto Sobre la Renta que corresponda a cada peso de utilidad.
- b) Determinar el Impuesto Sobre la Renta que corresponda a las partidas de conciliación por "diferencias temporales", a través de calcular el Impuesto Sobre

la Renta, incluyendo dicha partida y sin incluirla.

REGISTROS AUXILIARES QUE PUEDEN SER USADOS

Para efectos de aplicar consistentemente los impuestos diferidos en los ejercicios que les correspondan, es necesario que se lleve un control por medio de auxiliares que contengan este tipo de información:

- Fecha de la operación.
- Descripción breve pero precisa de la operación.
- Importe de la partida.
- La tasa que representa el efecto.
- Importe del impuesto diferido acumulado.
- Fecha en que se producirá la aplicación de los impuestos diferidos.

El reconocimiento por primera vez de los impuestos diferidos,

por empresas que han tenido partidas de conciliación por "diferencias temporales", en años anteriores tiene diferentes posibilidades:

- 1) Reconocer en sus Estados Financieros, los efectos de impuestos de todas las partidas conciliadas en años anteriores.
- 2) Reconocer los efectos de impuestos, únicamente sobre las partidas de importancia material, considerando un período razonable de años anteriores.
- 3) Iniciar el reconocimiento a partir de un año e ignorar el pasado.

Ante la imposibilidad práctica que tengan algunas empresas de reconocer todas las partidas, se considera razonable la segunda postura y recomendable la tercera sobre todo en el caso de pasivos anteriores no reconocidos.

C E D U L A N o . 1

FECHA	DESCRIPCION	IMPORTE	TASA EFECTO	IMPORTE IMPUESTO DIFERIDO	FECHA APLICACION
-------	-------------	---------	----------------	------------------------------	---------------------

En México, la técnica de los impuestos diferidos, no es una práctica usual, por ser un concepto novedoso, el cual no se había definido sino hasta la aparición del Boletín D-4 en 1986.

Una de las razones principales que ha contribuido a que esta práctica no se generalizó en el pasado, es porque hasta 1964 la Ley del Impuesto Sobre la Renta no aceptaba la aplicación de pérdidas de operación contra utilidades de ejercicios futuros. A partir del año de 1965, al aceptar la Ley, la aplicación de las pérdidas, empezó a tener mayor difusión esta práctica, que lógicamente con la emisión del Boletín D-4 por nuestro Instituto de Contadores, se unificara el criterio para su aplicación.

La evolución de esta técnica en Norteamérica, fue también lenta, ya que aunque era práctica aceptada por el Instituto Americano de Contadores Públicos, en el año de 1955 solo el 12% de las empresas la aplicaban; en 1960 un 30%; de 1960 a 1964 un 60%; siendo que en 1974 esta cifra llegó al 80%, actualmente se aplica en un 100%.

LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE
ACEPTADOS Y LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

PRINCIPIO DEL PERIODO CONTABLE

Este principio es un convencionalismo necesario que indica que la vida de la entidad económica debe ser dividida en períodos de tiempos iguales, determinados por anticipado, con el objeto de proporcionar información previa y comprobable.

El problema que plantea este principio, es el de cuantificar las utilidades o las pérdidas reales de una empresa, ya que existen partidas estimativas como las depreciaciones o las amortizaciones, que serían realmente cuantificadas, si fuese el único o el último ejercicio de operaciones realizado por la empresa.

Un período contable es cada una de las partes en que para efectos prácticos, se divide la vida indefinida de los negocios para la obtención de información, que será utilizada para la toma de decisiones de las personas interesadas en ellos.

La implantación de este principio, trae consigo, la obligación del registro y aplicación de las operaciones correspondientes a cada período, la cual se anuncia de la siguiente manera:

"A todos los ingresos correspondientes a un período contable, deben deducírceles todos los costos y gastos incurridos para obtenerlos".

Como consecuencia lógica, la empresa deberá registrar en cada ejercicio contable los ingresos realmente obtenidos durante su transcurso y los egresos que se han incurrido para la obtención de dichos ingresos, o sea que los ingresos deben acoplarse a sus costos y gastos.

Al considerar el Impuesto Sobre la Renta como un gasto aplicable a las utilidades del período correspondiente, es necesario que exista una realización entre ambos, es decir, que el Impuesto Sobre la Renta asignado a la utilidad contable del período sea lógica y razonable.

Puede afirmarse, con toda justicia, que el no reconocer esta

práctica, viola el principio del período contable, ya que cuando existen diferencias sustanciales entre la utilidad contable y la gravable, se desvirtúa el contenido de los estados financieros.

PRINCIPIO DEL NEGOCIO EN MARCHA, O DE LA CONTINUIDAD

" La continuidad del negocio se presupone, que salvo evidencia en contrario, la vida de la empresa es indefinida".

Al no considerar este principio, los estados financieros de las empresas, deberían presentarse a valores de realización, debiendo desaparecer lo más rápidamente posible de ellos, -- los activos intangibles, tales como los gastos aplicables a períodos futuros (gastos de organización, experimentación, - crédito mercantil, etc.).

Se ha establecido que la validez de los impuestos diferidos con relación a activos en el balance general, está supeditada a la realización de utilidades gravables en períodos futu

ros.

La continuidad de los negocios, implica que estos van a tener utilidades futuras, por lo que, los impuestos diferidos pueden ser considerados como un activo, pues de no ser así, el valor de la mayoría de los activos disminuirá sustancialmente o desaparecerá.

PRINCIPIO DE LA IMPORTANCIA RELATIVA

La integración de los estados financieros con cifras significativas, que al mismo tiempo facilitan su comprensión y permiten dar opiniones haciendo caso omiso de partidas de poca importancia, esto trae mayores ventajas a los lectores de dichos estados.

La técnica de los impuestos diferidos, deberá ser aplicada igualmente, con este criterio en aquellas situaciones en que haya diferencias importantes entre la utilidad contable y la gravable.

CRITERIO PRUDENCIAL DE APLICACION

"En los casos en que para un problema se tengan soluciones alternativas, se deberá elegir la que menos optimismo refleje".

Esto significa que se evitará en lo posible el optimismo excesivo en el registro de las operaciones que traigan como consecuencia una transferencia de parte de los resultados de un ejercicio a otro.

Los opositores a la técnica de los impuestos diferidos, han considerado que esta teoría va en contra del antiguo principio conservador, pues los gastos no se registran cuando se conocen.

Al desconocer la aplicación del Impuesto Sobre la Renta al período correspondiente, se está presentando una situación irreal de la empresa, ya que está dejando de reconocer un activo o un pasivo potencial para la compañía. Consecuentemente, los resultados del ejercicio no muestran cifras relacionadas, pues el importe del impuesto no guarda proporción con

las utilidades de la compañía."

PRINCIPIO DE REALIZACION

En este postulado se menciona que la contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes de la actividad económica de -- ciertos eventos económicos que la afectan, los cuales se consideran contablemente realizados cuando:

- Ha efectuado transacciones con otros entes económicos.
- Han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de sus recursos o fuentes.
- Han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.

De acuerdo con este principio, sólo cuando se esté en los su

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

puestos anteriores se podrá registrar un activo o un pasivo del cual ha quedado suficientemente claro que va a modificar la estructura financiera-económica de un negocio. Por lo -- que si se conoce de un hecho que va a alterar la información financiera y se tiene una estimación de provisión razonable, en virtud de que se desconozca su monto exacto, deberá presentarse en los estados financieros en ese momento y no hasta que se lleve a cabo totalmente. De acuerdo con esto y -- considerando la directa relación que existe entre el Período de Realización y el del Período Contable los ingresos o gastos se deben registrar cuando ya se conozcan o si existe la certidumbre de que se van a obtener o a erogar, según sea el caso, pudiéndose ajustar en períodos contables subsecuentes las diferencias que se tengan al conocerse las cifras definitivas estableciéndose de esta forma la provisionalidad, característica de la información financiera.

La relación que se ha dado a lo anterior con los impuestos diferidos, es en el sentido de que si los efectos de impuestos originados por las partidas de conciliación se pueden -- cuantificar y si existe certidumbre de que posteriormente se puedan cancelar, cuando la diferencia temporal se considere-

para determinar la utilidad contable o la utilidad gravable-
dependiendo en qué concepto se incluyó por primera vez, se -
puede registrar.

BOLETIN D-4 TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA Y LA PARTICIPACION DE LOS
TRABAJADORES EN LA UTILIDAD

En este capítulo trataremos de analizar con detalle un boletín que a nuestra consideración creemos de vital importancia en el ejercicio de los Impuestos Diferidos; se trata del Boletín D-4 "Tratamiento Contable del I.S.R. y P.T.U."

Este boletín que tiene como objetivo establecer reglas de observancia general para el Tratamiento Contable del I.S.R. y P.T.U., en la elaboración de estados financieros, es de los más actuales, ya que fue aceptado por la Comisión de Principios de Contabilidad del I.M.C.P., A.C., en marzo de 1987 - (Revista Mensual "Contaduría Pública" I.M.C.P. marzo 1987).

El Proyecto de Auscultación, oficialmente se realizó en marzo de 1986 y su aceptación se efectuó un año después. Años atrás ya se tenía planeado la ejecución de este boletín, pero su retraso se debió, a que muchos expertos en la materia consideraron que no era necesario establecer los Impuestos Diferidos dentro de las contabilidades de las empresas.

PROYECTO PARA AUSCULTACION

BOLETIN D-4

Este Proyecto de Auscultación fue realizado el 19 de marzo de 1986, por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE
LA RENTA Y LA PARTICIPACION DE LOS
TRABAJADORES EN LA UTILIDAD

19 de marzo de 1986

INTRODUCCION

El Impuesto Sobre la Renta (ISR) y la Participación de los Trabajadores en la Utilidad (PTU), constituyen normalmente uno de los renglones más importantes en la de terminación de la utilidad neta. 1

Por otra parte, la información contenida en los estados financieros y la de las declaraciones de impuestos-- 2

tos sirven para fines distintos. Consecuentemente, es lógico y además totalmente válido, que cada una de ellas se formule aplicando reglas que en algunos casos no son iguales.

Por esta razón, el resultado reportado en los estados financieros puede ser distinto al que aparece en la declaración de impuestos. 3

Las diferencias entre el resultado contable (utilidad o pérdida) y el resultado fiscal, son de dos tipos: 4

- Aquéllas derivadas de transacciones que son determinantes de la utilidad contable antes o después de ser determinantes del resultado fiscal. Es decir, son partidas que se acumulan o deducen para efectos fiscales en un período diferente a aquél en que forman parte de la determinación del resultado contable. 5
- Aquéllas resultantes de transacciones y eventos que son determinantes exclusivos, ya sea del resul 6

tado fiscal, pero nunca de ambos.

Actualmente, en la práctica se han estado dando dife-- 7
rentes tratamientos contables a las partidas de Impues
to Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores-
en las Utilidades de las empresas.

Algunos consideran que el monto de impuesto que debe - 8
presentarse en el estado de resultados es el mismo que
el de la declaración de impuestos. Otros opinan que -
debe ser un monto distinto.

Esto trae por consecuencia que la comparabilidad entre 9
los resultados de las empresas se vea afectada.

Las consideraciones anteriores hacen evidente la nece- 10
sidad de establecer guías que minimicen la diversidad
de prácticas que se han desarrollado al respecto.

Este boletín tiene como propósito establecer reglas de 11
observancia general para el tratamiento contable del -
ISR y de la PTU, en la elaboración de estados financi-
ros.

Abarca los aspectos inherentes al tratamiento contable de:	12
a) El efecto de ISR y PTU de aquellas operaciones en que existan discrepancias de criterio, en cuanto al momento de su reconocimiento entre las disposiciones legales y la técnica contable.	13
b) Los efectos contables originados por la amortización de pérdidas fiscales.	14
c) El ISR y PTU aplicables a las partidas extraordinarias y a los ajustes a resultados de períodos anteriores.	15

Para la elaboración de las reglas contenidas en este boletín se estudiaron y evaluaron los diferentes criterios que se han desarrollado y seguido tanto en nuestro medio como en otros países. Se escogió seguir un enfoque práctico, que por un lado permita un mejor enfrentamiento de ingresos contra gastos y por el otro, evitar que surjan en el balance partidas de montos importantes, pero de poco significado.

Para lograr lo anterior, se seleccionó el método del pasivo, que requiere que el efecto de los cambios en las tarifas impositivas se reconozca de inmediato en los resultados del período en que tal cambio ocurre y no hasta los períodos en que se materialicen las diferencias temporales. Bajo el método del pasivo, conceptualmente se generan cuentas por cobrar y por pagar y no cargos o créditos diferidos, como ocurre bajo el método diferido.

Consecuentemente, la aplicación de las normas de este boletín tiene por finalidad lograr los objetivos siguientes: 17

- Contribuir a que los usuarios dispongan de información suficiente sobre impactos favorables o desfavorables de carácter fiscal que surtirán efectos legales en el futuro. 18
- Lograr un mejor enfrentamiento de ingresos y costos en el estado de resultados. 19
- Determinar más adecuadamente el costo fiscal asigna 20

ble a los distintos ejercicios.

- Evitar el reconocimiento de efectos favorables en los resultados cuando exista incertidumbre de que se materialicen en el futuro. 21
- Facilitar la estimación de los impactos esperados en el flujo de efectivo de la entidad, derivados de la carga fiscal. 22
- Reflejar en el balance general aquellas partidas que, con certeza razonable, afectarán los resultados de futuros ejercicios. 23
- Promover la comparabilidad en la información de una entidad con otras entidades semejantes. 24

DEFINICION DE TERMINOS

Diferencia permanente. Es la discrepancia entre el resultado contable y el fiscal resultante de transacciones y eventos que son determinantes exclusivos ya sea 25

del resultado contable o del resultado fiscal, pero no de ambos.

Diferencia temporal. Es aquélla que surge debido a la discrepancia entre el criterio contable y fiscal respecto al momento de su reconocimiento. 26

Diferencias temporales de corto plazo. Son aquéllas que se pueden identificar con transacciones específicas y normalmente se materializan en el ejercicio contable siguiente: 27

Impuestos diferidos. Son los efectos de ISR y PTU atribuibles a ciertas diferencias temporales. Para lograr un mejor enfrentamiento de ingresos contra gastos, se distribuye el efecto fiscal provocado por ciertas diferencias temporales en los períodos en que dichas diferencias se revierten. Esto provoca necesariamente el reconocimiento de un cargo o un crédito en el balance, resultante de la diferencia entre el monto de ISR, y PTU se presenta en el estado de resultados. 28

Materialización. Exigibilidad de la cuenta por cobrar 29

o por pagar originada por una diferencia temporal.

Partidas extraordinarias. Eventos y transacciones que son de naturaleza poco común y de ocurrencia infrecuente. 30

Pérdida fiscal. Se origina cuando en la determinación del resultado fiscal; las deducciones son superiores a los ingresos acumulables. 31

Resultado contable. Es el monto de utilidad o pérdida que arroja el estado de resultados antes de afectarlo por ISR y PTU. 32

Resultado fiscal. Monto resultante después de restarle a los ingresos acumulables las partidas deducibles de acuerdo a lo establecido en las disposiciones fiscales. 33

Para lograr los objetivos mencionados en los párrafos 17 a 24 y para dar cumplimiento particularmente a los principios de contabilidad de Período Contable, Realización y Revelación Suficiente, esta Comisión conside- 34

Al final de cada período la empresa debe revisar su - 3
situación de impuestos diferidos tomando en considera-
ción las evidencias más recientes para determinar qué
saldos de impuestos diferidos se deben crear, mantener
o eliminar. Cuando en un determinado ejercicio el re-
sultado contable o fiscal sea una pérdida, puede presu-
mirse que existe duda con respecto a la futura recupe-
ración de los saldos deudores de impuestos diferidos.

Para la determinación del efecto de diferimiento de - 39
ISR y PTU señalado en los párrafos 34, 35, 36 y 38, se
debe aplicar la tasa vigente al cierre del ejercicio -
al que se refieren los estados financieros.

Pérdidas fiscales

Quando en un período existen pérdidas fiscales, de a - 40
cuuerdo a las disposiciones legales se pueden traspasar
a períodos posteriores o anteriores y considerarse co-
mo una reducción de la utilidad fiscal ajustada, si -
hay utilidad en dichos períodos.

ra que se debe dar el tratamiento contable de impuestos diferidos:

a) A todas las diferencias temporales de corto plazo, 35
y

b) A las diferencias temporales importantes sobre las 36
que, aunque no sean de corto plazo, existe certidumbre de que vayan a provocar, dentro de un período razonable, que surja un pasivo o un beneficio fiscal no exista ningún indicio de que después de ese período vaya a cambiar esa situación de tal modo que los pasivos o los beneficios fiscales no se materialicen. Los saldos deudores correspondientes a impuesto diferidos se deben mantener sólo cuando exista una certeza prácticamente absoluta de que van a poder recuperarse en períodos futuros.

No se debe dar el tratamiento contable de impuestos diferidos a aquellas diferencias temporales que sean no identificables o cuya materialización no se pueda identificar en el tiempo, ya que en este caso no es probable que surja un pasivo o un beneficio fiscal. 37

Al aplicar la pérdida fiscal, la utilidad contable antes de impuestos y el resultado fiscal (después de deducir la pérdida fiscal) son necesariamente diferentes, originándose un beneficio para la entidad, representado por la reducción de ISR derivado de la amortización de la pérdida. 41

Si la pérdida fiscal se aplica a un período anterior, el efecto del impuesto sobre la pérdida trasladada, se reconoce en los resultados del período en el cual se sufrió la pérdida, dado que su realización está asegurada. 42

Si la pérdida fiscal se debe aplicar a períodos posteriores, su beneficio se reconocerá hasta el período de la amortización, ya que la realización de este beneficio, por regla general, implica un alto grado de incertidumbre. 43

Sin embargo, cuando se presenten circunstancias anormales que permitan asegurar, con certeza prácticamente absoluta, la realización de este beneficio o ingreso adicional, el efecto potencial de impuestos se puede re 44

gistrar en el período de la pérdida. Este tratamiento está restringido sólo a casos verdaderamente poco frecuentes.

La realización del beneficio fiscal de la amortización de la pérdida se considera segura, con certeza prácticamente absoluta, cuando se reúnan los dos siguientes requisitos: 45

- a) Que la pérdida se haya originado por una causa identificable, aislada y no recurrente, en una entidad con historia de utilidades continuas durante varios períodos, y 46
- b) Que exista una razonable certeza de que los futuros resultados fiscales serán suficientes para amortizar la pérdida traspasada a períodos posteriores, en el plazo previsto por las disposiciones legales. 47

Es posible que cuando se origine la pérdida fiscal existan registrados saldos acreedores netos correspondientes a impuestos diferidos, lo que podría permitir tam- 48

bién la realización, cuando menos en parte, del beneficio fiscal de la amortización de pérdidas fiscales.

En situaciones como ésta y en el caso normal de que el beneficio de la pérdida fiscal no se reconozca en el período en que ésta se sufrió, el efecto de impuestos de la pérdida fiscal se debe reconocer eliminándolo de los saldos acreedores netos correspondientes a impuestos diferidos y sólo hasta el importe que resulte menor de: 49

- a) El propio efecto de impuestos de la pérdida fiscal, 50
o
- b) El monto de la amortización de impuestos diferidos 51
que durante un lapso igual al existente para la amortización de pérdidas se habría de aplicar de no existir la pérdida.

Si se amortiza la pérdida fiscal total o parcialmente- 52
los importes que, en su caso, hayan sido eliminados de los saldos acreedores de impuestos diferidos deben re-
instalarse sobre una base acumulativa a medida que e-

fectivamente se realicen los beneficios fiscales y hasta por el monto de éstos.

Partidas extraordinarias y ajustes a resultados de períodos anteriores

El monto de ISR y PTU atribuible a la utilidad antes de partidas extraordinarias, debe corresponder al efecto de ingresos y gastos determinantes de dicha utilidad. Por lo tanto, el efecto de ISR y PTU atribuible a partidas extraordinarias y a ajustes a resultados de períodos anteriores se debe calcular en forma independiente y aislada. 53

REGLAS DE PRESENTACION

El pasivo por ISR que se presenta en el balance debe ser el neto entre el ISR causado menos los anticipos efectuados. Si los anticipos fuesen mayores que la provisión, el exceso se debe presentar como una cuenta 54

por cobrar.

Los pasivos por el ISR y PTU deben mostrarse por separado en forma individual, tal como lo establece el boletín C-9. 55

El efecto de impuestos diferidos no debe combinarse con el ISR y PTU por pagar o por recuperar, ni con el beneficio futuro de la amortización de pérdidas, en su caso. 56

Se deben revelar los componentes del ISR y PTU llevados a resultados, esto es, presentar individualmente los importes causados, los importes diferidos y el gasto neto. 57

Deben revelarse las diferencias temporales que generen impuestos diferidos y las diferencias permanentes entre el resultado contable y el fiscal del período. 58

Los saldos deudores y acreedores correspondientes a los efectos diferidos de impuestos de las diferencias temporales se clasifican en dos categorías: una para 59

cantidades netas circulantes y otra para no circular--
tes. Se considerará circulante la porción de impues--
tos diferidos que se estima se revertirá en el ejerci--
cio contable subsecuente, y no circulante el resto.

Cuando se reconozca el beneficio fiscal por aplicación 60
de una pérdida en el período en que se sufrió esta úl--
tima, dicho efecto se presentará en el balance general
como un activo (bajo una denominación distinta a la de
los impuestos diferidos) clasificado como circulante -
si se espera recuperarlo en el siguiente año, o como -
no circulante en caso contrario.

En caso de que el beneficio de una pérdida fiscal se - 61
reconozca hasta el período de su amortización, es nece--
sario revelarlo hasta en tanto no se efectúe o se pier--
da, según el caso, su amortización fiscal, las cantida--
des y las fechas de vencimiento de las pérdidas fisca--
les acumuladas. Dicho efecto, al momento de reconocer--
se, debe presentarse en el estado de resultados como u--
na partida extraordinaria.

Debe revelarse el monto acumulado del efecto de ISR y 62

y PTU sobre diferencias temporales sobre las que, por alguna razón (como el haberse originado en un período de pérdida) no se han creado los cargos o créditos diferidos.

El efecto de impuestos de la reversión de diferencias temporales originadas en períodos en los cuales se sufrió una pérdida, se debe presentar como una partida extraordinaria si no se reconoció el impuesto diferido correspondiente a estas partidas en el año en que se originaron. 63

Cuando en base a lo establecido en el boletín A-7, se ajusten a los resultados de períodos anteriores, el monto de los ajustes debe presentarse deducido por el efecto del ISR y la PTU que corresponda. Estas deducciones deben revelarse, ya sea en el cuerpo del estado correspondiente o en nota a los estados financieros. 64

Cuando al aplicar el párrafo 39 se determine que ha ocurrido un cambio en la tasa de impuesto, tal cambio y su efecto sobre los estados financieros deben revelarse. 65

El efecto de impuestos atribuible a partidas extraordinarias y cualquier ajuste a períodos anteriores se debe deducir de los conceptos que lo originaron, informando entre paréntesis (o en una nota) su monto. 66

Debe revelarse el monto de las partidas que se incluyen en el balance y que se estima que en el futuro generarán diferencias permanentes. 67

VIGENCIA

Estas normas entran en vigor a partir de los ejercicios sociales que concluyan el 31 de diciembre de 1986; sin embargo, esta Comisión exhorta a que su aplicación se haga con anticipación a esa fecha. 68

REGLAS TRANSITORIAS

Las entidades que hasta la fecha de vigencia de este boletín hayan venido aplicando impuestos diferidos sobre la totalidad de las diferencias temporales, deben 69

cancelar aquellas provisiones que de acuerdo a los lineamientos aquí establecidos sean innecesarias. Esta cancelación se registrará como una partida extraordinaria. Este tratamiento sólo es válido cuando por primera vez se adopten las reglas de este boletín.

Las entidades que con anterioridad a la adopción de este boletín no hayan venido aplicando impuestos diferidos, deberán dar el tratamiento de impuestos diferidos a todas las diferencias temporales que al inicio del período en que por primera vez deba adoptarse este boletín cumplan con los criterios señalados en los párrafos 34 a 39. Los efectos de las diferencias temporales originadas en períodos anteriores a aquél en que por primera vez se adopten las reglas de este ordenamiento, se tratarán como una partida extraordinaria. Los efectos de las diferencias temporales originadas en el período en que por primera vez se adopten las reglas de este boletín se debe llevar a los resultados de ese período, antes de partidas extraordinarias, dentro del ISR y PTU del año.

EMISION DEL BOLETIN

La emisión del boletín apareció en la revista mensual "Contaduría Pública", que emite el I.M.C.P. correspondiente al mes de marzo de 1987. Su redacción es casi la misma (salvo algunas notas que no son de suma importancia) a la que se hizo en el Proyecto de Auscultación. A continuación exponemos la redacción tal como apareció en marzo de 1987.

INTRODUCCION

El Impuesto Sobre la Renta (ISR) y la Participación de los Trabajadores en la Utilidad (PTU), constituyen normalmente uno de los renglones más importantes en la determinación de la utilidad neta. 1

Por otra parte, la información contenida en los estados financieros y la de las declaraciones de impuestos sirven para fines distintos. Consecuentemente, es lógico y además totalmente válido, que cada una de ellas se formule aplicando reglas que en algunos casos no son iguales. 2

Por esta razón, el resultado reportado en los estados- 3
financieros puede ser distinto al que aparece en la de
claración de impuestos.

Las diferencias entre el resultado contable (utilidad, 4
o pérdida) y el resultado fiscal, son de dos tipos:

- Aquéllas derivadas de transacciones que son determi 5
nantes de la utilidad contable antes o después de -
ser determinantes del resultado fiscal. Es decir, -
son partidas que se acumulan o deducen para efectos
fiscales en un período diferente a aquél en que for
man parte de la determinación del resultado conta-
ble.

- Aquéllas resultantes de transacciones y eventos que 6
son determinantes exclusivos, ya sea del resultado-
contable o del resultado fiscal, pero nunca de am-
bos.

Actualmente, en la práctica se han estado dando dife 7
rentes tratamientos contables a las partidas de Impues
to Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores-

en las Utilidades de las empresas.

Algunos consideran que el monto de impuesto que debe - 8
presentarse en el estado de resultados es el mismo que
el de la declaración de impuestos. Otros opinan que -
debe ser un monto distinto.

Esto trae por consecuencia que la comparabilidad entre 9
los resultados de las empresas se vea afectada.

Las consideraciones anteriores hacen evidente la necesi- 10
dad de establecer guías que minimicen la diversidad-
de prácticas que se han desarrollado al respecto.

ALCANCE Y OBJETIVO

Este boletín tiene como propósito establecer reglas de 11
observancia general para el tratamiento contable del -
ISR y de la PTU, en la elaboración de estados financia-
ros.

Abarca los aspectos inherentes al tratamiento contable 12
de:

- a) El efecto de ISR y PTU de aquellas operaciones en que existen discrepancias de criterio, en cuanto al momento de su reconocimiento, entre las disposiciones legales y la técnica contable.
- b) Los efectos contables originados por la amortización de pérdidas fiscales.
- c) El ISR y PTU aplicable a las partidas extraordinarias y a los ajustes a resultados de períodos anteriores.

Para la elaboración de las reglas contenidas en este boletín se estudiaron y evaluaron los diferentes criterios que se han desarrollado y seguido tanto en nuestro medio como en otros países. Se escogió seguir un enfoque práctico, que por un lado permita un mejor enfrentamiento de ingresos contra gastos y por el otro, evitar que surjan en el balance partidas de montos importantes, pero de poco significado. Para lograr lo anterior se seleccionó el método del pasivo, que requiere que el efecto de los cambios en las tarifas impositivas se reconozca de inmediato en los resultados-

del período en que tal cambio ocurre y no hasta los pe-
ríodos en que se materialicen las diferencias tempora-
les. Bajo el método del pasivo, conceptualmente se ge-
neran cuentas por cobrar y por pagar y no cargos o cré-
ditos diferidos, como ocurre bajo el método diferido.

Consecuentemente, la aplicación de las normas de este 14
boletín tiene por finalidad lograr los objetivos si-
guientes:

- Contribuir a que los usuarios dispongan de informa-
ción suficiente sobre impactos favorables o desfa-
vorables de carácter fiscal que surtirán efectos le-
gales en el futuro.
- Lograr un mejor enfrentamiento de ingresos y costos
en el estado de resultados.
- Determinar más adecuadamente el costo fiscal asigna-
ble a los distintos ejercicios.
- Evitar el reconocimiento de efectos favorables en -
los resultados cuando exista incertidumbre de que -
se materialicen en el futuro.

- Facilitar la estimación de los impactos esperados - en el flujo de efectivo de la entidad, derivados de la carga fiscal.
- Reflejar en el balance general aquellas partidas - que, con certeza razonable, afectarán los resultados de futuros ejercicios.
- Promover la comparabilidad en la información de una entidad con otras entidades semejantes.

DEFINICION DE TERMINOS

Diferencia permanente. Es la discrepancia entre el re 15
sultado contable y el fiscal resultante de transaccio-
nes y eventos que son determinantes exclusivos ya sea
del resultado contable o del resultado fiscal, pero no
de ambos.

Diferencia temporal. Es aquélla que surge debido a la 16
discrepancia entre el criterio contable y el fiscal -
respecto al momento de su reconocimiento.

Impuestos diferidos. Son los efectos del ISR y PTU atribuibles a ciertas diferencias temporales. Para lograr un mejor enfrentamiento de ingresos contra gastos, se distribuye el efecto fiscal provocado por ciertas diferencias temporales en los períodos en que dichas diferencias se revierten. Esto provoca necesariamente el reconocimiento de un activo o un pasivo en el balance, resultante de la diferencia entre el monto de ISR y PTU causado y la cantidad que por concepto de ISR y PTU se presenta en el estado de resultados. 17

Materialización. Exigibilidad de la cuenta por cobrar o por pagar originada por una diferencia temporal. 18

Partidas extraordinarias. Eventos y transacciones que son de naturaleza poco común y de ocurrencia infrecuente. 19

Pérdida fiscal. Se origina cuando en la determinación del resultado fiscal, las deducciones son superiores a los ingresos acumulables. 20

Resultado contable. Es el monto de utilidad o pérdida- 21

que arroja el estado de resultados antes de afectarlo por ISR y PTU.

Resultado fiscal. Monto resultante después de restarle a los ingresos acumulables las partidas deducibles de acuerdo a lo establecido en las disposiciones fiscales. 22

REGLAS DE VALUACION

Para lograr los objetivos mencionados en el párrafo 14 y para dar cumplimiento particularmente a los principios de contabilidad de Período Contable, Realización, y Revelación Suficiente, esta Comisión considera que se debe adoptar el sistema de impuestos diferidos bajo el método de pasivo. 23

Para tal fin se deberá dar tratamiento contable de impuestos diferidos a todas las diferencias temporales importantes sobre las que razonablemente se pueda presumir que van a provocar, dentro de un período definido de tiempo, que surja un pasivo o un beneficio fis-- 24

cal y no exista algún indicio de que vaya a cambiar - esa situación, de tal manera que los pasivos o los beneficios fiscales no se materialicen.

No se debe dar el tratamiento contable de impuestos di 25
feridos a aquellas diferencias temporales que no sean específicamente identificables en su origen, o cuya materialización no se pueda identificar en el tiempo porque, al momento de su reversión, vayan a ser sustituidas por otras de la misma naturaleza y montos semejantes, ya que en estos casos los efectos de la creación, y reversión de impuestos diferidos se verían compensados.

Al final de cada período la empresa debe revisar su si 26
tuación de impuestos diferidos tomando en consideración las evidencias más recientes, para determinar qué saldos de impuestos diferidos se deben crear, mantener o eliminar. En el caso de que se deban crear o eliminar algunas partidas, sus efectos se deben reconocer en el estado de resultados del período en que esto suceda.

Los saldos deudores correspondientes a impuestos dife 27

ridos se deben mantener sólo cuando exista una certeza prácticamente absoluta de que van a poder recuperarse en períodos futuros.

Cuando en un determinado ejercicio el resultado contable o fiscal sea una pérdida puede presumirse, sin ser determinante, que existe duda con respecto a la futura recuperación de los saldos deudores de impuestos diferidos.

Para la determinación del efecto de diferimiento de ISR y PTU se debe aplicar la tasa vigente al cierre del ejercicio al que se refieren los estados financieros. 28

PERDIDAS FISCALES

Al amortizar una pérdida fiscal, el resultado contable antes de impuestos y el resultado fiscal (después de deducir la pérdida fiscal) son necesariamente diferentes, originándose un beneficio para la entidad, representado por la reducción de ISR derivado de la amorti- 29

zación fiscal de la pérdida.

Cuando la pérdida fiscal se aplica a un período anterior, porque así lo permitan las disposiciones legales, el efecto del impuesto sobre la pérdida aplicada, se reconoce en los resultados del período en el cual se sufrió la pérdida, dado que su realización está asegurada. 30

Si la pérdida fiscal se aplica a períodos posteriores, su beneficio se reconocerá hasta el período de la amortización, ya que la realización de este beneficio, por regla general implica un alto grado de incertidumbre. 31

En la determinación del efecto de la pérdida fiscal se deben considerar los efectos de las diferencias temporales incluídas en la propia pérdida, para evitar una duplicación. 32

Es posible que cuando se origine la pérdida fiscal existan registrados saldos acreedores netos correspondientes a impuestos diferidos, lo que podría permitir también la realización, cuando menos en parte, del be- 33

neficio fiscal que se derive de la amortización de pérdidas fiscales.

El efecto de impuestos de la pérdida fiscal se debe reconocer eliminándolo de los saldos acreedores netos correspondientes a impuestos diferidos y sólo hasta el importe que resulte menor de: 34

- a) El propio efecto de impuestos de la pérdida fiscal,
o
- b) El monto de la amortización de impuestos diferidos que durante un lapso igual al existente para la amortización de pérdidas se habría de aplicar de no existir la pérdida.

Si posteriormente se amortiza la pérdida fiscal total o parcialmente, los importes que, en su caso, hayan sido eliminado de los saldos acreedores de impuestos diferidos, deben reinstalarse sobre una base acumulativa a medida que efectivamente se realicen los beneficios fiscales y hasta por el monto de éstos. 35

Partidas extraordinarias y ajustes a resultados de períodos anteriores

El monto de ISR y PTU atribuible a la utilidad antes - 36
de partidas extraordinarias, debe corresponder al efec-
to de ingresos y gastos determinantes de dicha utili-
dad. Por lo tanto, el efecto de ISR y PTU atribuible-
a partidas extraordinarias y a ajustes a resultados de
períodos anteriores se debe calcular en forma indepen-
diente y aislada.

REGLAS DE PRESENTACION

El pasivo por ISR que se presenta en el balance debe - 37
ser el neto entre el ISR causado menos los anticipos e
fectuados. Los pasivos por el ISR y PTU deben mostrar
se por separado en forma individual, tal como lo esta-
blece el Boletín C-9.

El efecto de impuestos diferidos presentado en el ba-- 38
lance, no debe combinarse con el ISR y PTU por pagar o

por recuperar.

Se deben revelar los componentes del ISR y PTU llevados a resultados, esto es, presentar individualmente - los importes causados, los importes diferidos y el gasto neto. 39

Deben revelarse las diferencias temporales que generen impuestos diferidos y las diferencias temporales entre el resultado contable y el fiscal del período. Asimismo, se deberá revelar la naturaleza y el monto acumulado del efecto del ISR y PTU sobre diferencias temporales en las que, por alguna razón (como el haberse originado en un período de pérdida o ser de naturaleza recurrente), no se han creado las cuentas por cobrar o - por pagar correspondientes. 40

Los saldos deudores y acreedores correspondientes a - los efectos diferidos de impuestos de las diferencias- temporales se clasifican en dos categorías: una para cantidades netas circulantes y la otra para no circulantes. Se considerará circulante la porción de impues--tos diferidos que se estima se revertirá en el ejerci- 41

cio contable subsecuente, y no circulante el resto.

Deberán revelarse las pérdidas fiscales pendientes de amortizar y las fechas de vencimiento para ejercer el derecho a su amortización. El beneficio respectivo, al momento de reconocerse en períodos posteriores al de la pérdida, debe presentarse en el estado de resultados como una partida extraordinaria. 42

El efecto de impuestos de la reversión de diferencias temporales originadas en períodos en los cuales se sufrió una pérdida, se debe presentar como una partida extraordinaria si no se reconoció el impuesto diferido correspondiente a estas partidas en el año en que se originaron. 43

Cuando en base a lo establecido en el Boletín A-7, se ajusten los resultados de períodos anteriores, el monto de los ajustes debe presentarse deducido por el efecto del ISR y de la PTU que corresponda. 44

Cuando al aplicar el párrafo 28 se determine que ha ocurrido un cambio en la tasa de impuesto, tal cambio y 45

su efecto sobre los estados financieros deben revelarse.

El efecto de impuestos atribuible a partidas extraordinarias se debe deducir de los conceptos que lo originaron, informando entre paréntesis (o en una nota) su monto. 46

Debe revelarse el monto de las partidas que se incluyen en el balance y que se estima que en el futuro generarán diferencias permanentes. 47

Las cuentas por cobrar y por pagar que se generen como consecuencia de la aplicación de las reglas de este boletín, deben considerarse como partidas monetarias. 48

VIGENCIA

Estas normas entran en vigor a partir de los ejercicios sociales que concluyan al 31 de diciembre de 1987; sin embargo, esta Comisión exhorta a que su aplicación se haga con anticipación a esa fecha. 49

REGLAS TRANSITORIAS

Las entidades que hasta la fecha de vigencia de este - 50
boletín haya venido aplicando impuestos diferidos so-
bre la totalidad de las diferencias temporales, deben
cancelar aquellas provisiones que de acuerdo a los li-
neamientos aquí establecidos sean innecesarias. Esta
cancelación se registrará como una partida extraordina-
ria. Este tratamiento sólo es válido cuando por prime-
ra vez se adopten las reglas de este boletín.

Las entidades que con anterioridad a la adopción de es- 51
te boletín no hayan venido aplicando impuestos diferi-
dos, deberán dar el tratamiento de impuestos diferidos
a todas las diferencias temporales que, al inicio del
período en que por primera vez deba adoptarse este bo-
letín, cumplan con los criterios señalados en el mismo.
Los efectos de las diferencias temporales originadas -
en períodos anteriores a aquél en que por primera vez
se adopten las reglas de este ordenamiento, se trata-
rán como una partida extraordinaria. Los efectos de
las diferencias temporales originadas en el período en
que por primera vez se adopten las reglas de este bole

tín se debe llevar a los resultados de ese período, antes de partidas extraordinarias, dentro del ISR y PTU del año.

Carta emitida por el I.M.C.P. a la opinión pública, para dar conocimiento del Proyecto de Auscultación del Boletín D-4.

Vicepresidencia de Legislación

México, D.F. a 26 de junio de 1986

A la membresía del

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Asunto: Boletín D-4 Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta y Participación de Utilidades a los Trabajadores.

De conformidad con lo previsto en el Artículo 306 del Reglamento de las Comisiones Legislativas y Normativas en vigor, - ponemos a consideración de todos ustedes, con carácter de - auscultación, el texto del boletín del rubro, tal como ha sido aprobado por la Comisión de Principios de Contabilidad, - en su sesión ordinaria del 10 de marzo de 1986, y por el Comité Ejecutivo, en su junta del 11 del mes en curso, ratificando este último el 21 del actual.

El período de la auscultación a que se refiere el párrafo anterior se inicia el 26 de junio del año en curso y concluye el 26 de octubre del propio año. Se invita a todos ustedes, en consecuencia, a leer detenidamente el texto anexo y a formular, en su caso, las observaciones de carácter técnico que consideren pertinentes, haciéndolas llegar al domicilio del Instituto.

Asimismo, se les invita a estar pendientes de la realización de los foros de consulta pública que se están programando para la presentación, por parte de diferentes miembros de la Comisión de Principios de Contabilidad, del contenido técnico del boletín de referencia, a fin de que en los mismos se tenga amplio intercambio al respecto y se puedan recoger en ellos las opiniones más relevantes que sirvan de base, conjuntamente con sus observaciones escritas, para elaborar el pronunciamiento definitivo.

Nos interesa dejar constancia de que el proyecto de ordenamiento que se acompaña es el fruto de una labor de varios años desarrollada por diferentes Comisiones de Principios de Contabilidad, y de trabajo ininterrumpido de dos años, llevado a cabo por la Comisión inmediata anterior y por la ac-

tual. Esto se explica por la complejidad del tema, por la diversidad de prácticas existentes y por la igualmente diversidad de puntos de vista de los integrantes de la Comisión - respecto a los diferentes aspectos técnicos involucrados. En este sentido, es necesario destacar que prácticamente cada uno de los integrantes de la Comisión en funciones, tuvo que renunciar a uno o varios de sus puntos de vista personales - en relación con la gran variedad de aspectos técnicos incluidos, a fin de hacer posible lograr un acuerdo de la mayoría prevista por los estatutos que permitieran la emisión de un documento de la trascendencia e importancia del que se acompaña y que desde hace mucho tiempo se ha hecho necesario para unificar las actuales prácticas profesionales ejercidas - con criterios diferentes.

Atentamente

Vicepresidencia de Legislación

CASOS PRACTICOS

Nota. Los Casos Prácticos 1 y 2 son ilustrativos; no se pretende que cubran todas las situaciones que pueden presentarse en las diferentes circunstancias de cada empresa y no forman parte integrante de las disposiciones normativas del Boletín D-4.

CASO PRACTICO 1

EJEMPLOS DE DIFERENCIAS TEMPORALES QUE PUEDEN ESTAR SUJETAS A DIFERIMIENTO Y DE DIFERENCIAS PERMANENTES

Los conceptos que se listan a continuación cuando reúnen la característica descrita en el párrafo 16 constituyen para efectos del párrafo 24 del boletín D-4, diferencias temporales sujetas a diferimiento:

- a. Fluctuaciones cambiarias.
- b. Ingresos y costos financieros (intereses, comisiones, etc.), incluyendo los relativos a contratos celebrados-

con FICORCA.

- c. Depreciación contable diferente a la utilizada para efectos fiscales.
- d. Resultados provenientes de la aplicación del método de participación en inversiones en subsidiarias y asociadas.

Los conceptos que se listan a continuación, cuando reúnen la característica descrita en el párrafo 15 del boletín D-4, constituyen ejemplos de diferencias permanentes:

- a. Depreciación, amortización y agotamiento correspondiente al monto revaluado de activos no monetarios.
- b. Resultados por posición monetaria, del período, registrado en resultados.
- c. Revaluaciones y disposiciones de activos fijos. Cuando se revalúa un activo no monetario no se origina un impuesto por pagar. Este sólo surge cuando se dispone -

del activo a un precio en exceso de su costo original o de su costo fiscal indexado y no existe ningún incentivo fiscal que permitan que no se cause el impuesto sobre la ganancia fiscal que se determine en la disposición del activo. Tan pronto se prevea que en base al valor revaluado que se presenta en el balance general se incurrirá en un pasivo de Impuesto Sobre la Renta o en la disposición de un activo, de acuerdo al párrafo 24 del boletín D-4, el excedente sobre el costo de adquisición (monto revaluado) se convertirá en una diferencia temporal sujeta a diferimiento.

CASO PRACTICO 2

EJEMPLOS DE CUANTIFICACION Y REGISTRO DEL EFECTO DE IMPUESTOS DIFERIDOS Y PERDIDAS FISCALES

Ejemplo 1

En 1984, el Impuesto Sobre la Renta y la Participación de -

los Trabajadores en la Utilidad se determinaron como sigue:

	Base	42% de ISR	8% de PTU
Utilidad antes de I.S.R. y P.T.U., - según estado de resultados.	\$2,508,000	\$1,053,360	\$200,640
Más: Costos y gastos no deducibles, que no tendrán efectos en ejercicios futuros (diferencias permanentes)	130,000	54,600	10,400
Base ajustada e ISR y PTU cargados a resultados	2,638,000	1,107,960	211,040
Diferencias temporales	(24,000)	(10,080)	(1,920)

Resultado fiscal- e ISR y PTU inclu- ídos en la declara- ción de 1984	2,614,000	1,097,880	209,120
--	-----------	-----------	---------

El ISR y la PTU de 1984, determinados en el cuadro anterior,
pueden registrarse:

	Debe	Haber
GASTOS 1984	\$1,319,000	
I.S.R.	\$1,107,960	
P.T.U.	<u>211,040</u>	
I.S.R. POR PAGAR		\$1,097,880
P.T.U. POR PAGAR		209,120
I.S.R. y P.T.U., DIFERIDOS		12,000

I.S.R.	10,080
P.T.U.	<u>1,920</u>

Para registrar el pasivo y efectos diferidos del I.S.R. y la P.T.U.

EJEMPLO 2

El I.S.R. y la P.T.U., correspondientes al año terminado el 31 de diciembre de 1985, se determinaron como sigue:

	Base	42% de ISR	10% de PTU
Utilidad antes de I.S.R. y P.T.U. según estado de resultados	\$ 800,000	\$ 336,000	\$ 80,000
Diferencias perma nentes	326,000	136,920	32,600
Base ajustada e- ISR y PTU cargados a resultados	1,126,000	472,920	112,600

Diferencias tempo

rales	<u>(2,294,000)</u>	<u>(963,480)</u>	<u>(229,400)</u>
(Pérdida) fiscal	<u>\$(1,168,000)</u>	<u>\$(490,560)</u>	<u>\$(116,800)</u>

El I.S.R. y la P.T.U. de 1985, determinados en el cuadro anterior, pueden registrarse mediante los siguientes asientos:

		Debe	Haber
- 1 -			
GASTOS, 1985		\$585,520	
I.S.R.	\$ 472,920		
P.T.U.	<u>112,600</u>		
I.S.R. y P.T.U. -			
POR RECUPERAR (1)		607,360	
I.S.R.	490,560(2)		
P.T.U.	<u>116,800</u>		
I.S.R. y P.T.U. -			
DIFERIDOS			1,192,880
I.S.R.	963,480		
P.T.U.	<u>229,400</u>		

Registro del ISR
 y de la PTU corres-
 pondientes a 1985
 y de los efectos -
 diferidos

- 2 -	Debe	Haber
GASTOS 1985	116,800	
P.T.U.		
I.S.R. y P.T.U.		
POR RECUPERAR		116,800
P.T.U.		

Cancelación del efecto de la P.T.U. sobre diferencias tempo-
 rales originadas en 1985 y que no representan importes recu-
 perables, ya que para efectos de la participación las pérdi-
 das fiscales no son traspasables a períodos anteriores ni -
 posteriores a aquél en que se incurren.

(1) Este asiento cumple con lo establecido en el párrafo 42

del boletín D-4.

- (2) El saldo del I.S.R. por recuperar se cancelará contra - las aplicaciones de la pérdida fiscal que, en las declaraciones del I.S.R. se hagan contra el resultado fiscal del año anterior, y si éste no fuera suficiente, contra las aplicaciones a efectuar contra los resultados fiscales de futuros ejercicios siempre y cuando, en este último caso, se cumpla con el requisito del párrafo 31 del boletín D-4. De no satisfacer con este párrafo, el saldo que no se recupere contra los resultados fiscales del año anterior, no debe registrarse como un activo.

El I.S.R. y la P.T.U. del año y diferidos, podrían presentarse en el estado de resultados como sigue:

Utilidad antes de I.S.R. y P.T.U.	\$ 800,000
I.S.R. y P.T.U.	490,560
Del año	<u>(1,192,880)</u>
Diferido	<u>(702,320)</u>
Utilidad neta	\$ <u><u>97,680</u></u>

EJEMPLO 3

A continuación se incluye un cuadro que muestra el tratamiento contable referente a la aplicación de pérdidas fiscales - al período anterior y a posteriores, cuando existen saldos a creedores netos correspondientes a impuestos diferidos que, de acuerdo a lo que establecen los párrafos 29 a 35 del boletín D-4 se eliminan en el período en que se incurre la pérdida y se reinstalan a medida que se realizan los beneficios de ésta. Debido a que la legislación vigente referente a la P.T.U. no permite la aplicación a períodos anteriores ni posteriores de las pérdidas fiscales que se determinan para efectos de esa participación, en el ejemplo sólo se hace referencia al I.S.R.

El ejemplo ilustra el caso de una empresa que durante cuatro años había venido operando con utilidades, en el quinto ocurrió en pérdidas y en el sexto año vuelve a obtener utilidades. Para facilidad del lector, se asume que los resultados contables en todos los años de utilidad son iguales y que, en todos los años, la diferencia entre la utilidad contable y la fiscal corresponde únicamente a diferencias temporales.

Utilidad	Gasto (beneficio)	Saldo
(pérdida) antes de ISR	por ISR a incluir	acreedor
	en el estado de resultados	del ISR

<u>Año</u>	<u>Contable</u>	<u>Fiscal</u>	<u>Del año</u>	<u>Diferido</u>	<u>Total</u>	<u>Diferido</u>
1980	\$ 45,000	\$ 15,000	\$ 6,300	\$ 12,600	\$ 18,900	\$ 12,600
1981	45,000	15,000	6,300	12,600	18,900	25,200
1982	45,000	15,000	6,300	12,600	18,900	37,800
1983	45,000	15,000	6,300	12,600	18,900	50,400
1984	(55,000)	(85,000)	(6,300)	(16,800)	(23,100)	33,600
1985	45,000	75,000	2,100	16,800	18,900	50,400

Los importes que se incluyen en el cuadro anterior se determinaron, y pueden contabilizarse, como se muestra en los siguientes asientos y cálculos:

ASIENTOS DE DIARIO Y COMPUTOS CORRESPONDIENTES A 1980, 1981, 1982 y 1983:

	Debe	Haber
GASTO POR I.S.R.	\$ 18,900	
Del año	\$ 6,300	
Diferido	<u>12,600</u>	

ISR POR -	
PAGAR	\$ 6,300
ISR DIFE-	
RIDO	12,600

Registro del I.S.R. del año y diferido, determinados como si
gue:

Utilidad contable		
antes de ISR	\$ 45,000	\$ 18,900
Diferencias perma-		
nentes	<u> </u>	<u> </u>
Base e ISR a car-		
gar en el estado		
de resultados	45,000	18,900
Diferencias tempo-		
rales	<u>(30,000)</u>	<u>(12,600)</u>
Utilidad fiscal e		
ISR a incluir en		
declaración	<u>\$ 15,000</u>	<u>\$ 6,300</u>

ASIENTO DE DIARIO Y COMPUTOS CORRESPONDIENTES A 1984:

	Debe	Haber
GASTO POR I.S.R.	\$ 12,600	
Diferido		
I.S.R. POR RECUPERO		
RAR#	6,300	
I.S.R. DIFERIDO -		
(Cancelación de -		
Saldos)	29,400	
I.S.R. DIFERIDO -		
(Incremento por -		
las diferencias -		
temporales de 1984)		\$ 12,600
BENEFICIO POR ISR		35,700
Del año	\$ 6,300	
Diferido	<u>29,400</u>	

En este ejemplo se asume que al registrar este asiento, se tienen elementos suficientes que permiten afirmar que se está dando cabal cumplimiento a los párrafos 30 y 31 del boletín D-4.

Registro del I.S.R. del año y diferido, determinados como sigue:

	Base	ISR
Pérdida contable, antes de I.S.R.	\$ (55,000)	\$ (23,100)
Diferencias permanentes	<u> </u>	<u> </u>
Base e I.S.R. a acreditar en el estado de resultados	(55,000)	(23,100)
Diferencias temporales	(30,000)	(12,600)
Pérdida fiscal a incluir en declaración	(85,000)	(35,700)
Menos: Beneficio por la aplicación contra la utilidad fiscal de 1983	<u>15,000</u>	<u>6,300</u>

Remanente de pérdidas fiscales a aplicar contra las utilidades fiscales de los siguientes años	<u>(70,000)</u>	<u>(29,400)</u>
--	-----------------	-----------------

Importe de I.S.R. diferido acreedor, que debe eliminarse de acuerdo al párrafo 34 del boletín D-4		<u>29,400</u>
---	--	---------------

ASIENTOS DE DIARIO Y COMPUTOS CORRESPONDIENTES A 1985:

	Base	I.S.R.
Utilidad contable antes de I.S.R.	\$ 45,000	\$ 18,900
Diferencias permanentes	<u> </u>	<u> </u>
Base e ISR a cargar en el estado de resultados	45,000	18,900

Diferencias temporales		
Utilidad fiscal e I.S.R. del año	<u>30,000</u>	<u>12,600</u>
Aplicación del remanente de la pérdida fiscal incurrida en 1984	75,000	31,500
Resultado fiscal e I.S.R. a incluir en declaración	<u>(70,000)</u>	<u>(29,400)</u>
	<u>5,000</u>	<u>2,100</u>

Los asientos a registrar serían:

		Debe	Haber
GASTO POR I.S.R.		\$ 18,900	
Del año	(31,500)		
Diferido	(12,600)		
I.S.R. DIFERIDO		12,600	
ISR POR PAGAR			31,500

Registro del I.S.R. correspondiente a la utilidad fiscal de 1985.

- 2 -

I.S.R. POR PAGAR	29,400	
BENEFICIO POR ISR		29,400
Del año		

Registro del beneficio en 1985- de la aplicación contra la utilidad fiscal de 1985 del remanente de la pérdida fiscal incurrida - en 1984.

- 3 -

BENEFICIO POR I.S.R.	29,400	
Diferido		
ISR DIFERIDO		29,400

Reinstalación del I.S.R. diferido que había sido eliminado - en 1984, de acuerdo al párrafo 35 del boletín D-4.

VENTAJAS Y DESVENTAJAS

DIVERSOS PUNTOS DE VISTA SOBRE EL TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DE LA PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LA UTILIDAD

Como se mencionó anteriormente, este boletín es producto de un largo proceso de investigación y deliberación en el seno de la Comisión de Principios de Contabilidad. Para su formulación se buscó lograr un equilibrio entre lo técnicamente sustentado y lo viable de ser aplicado en la práctica.

Debido a lo controvertido del tema, en algunos aspectos existen puntos de vista diferentes a los sostenidos en el boletín, mismos que se presentan a continuación.

A. MONTO DE IMPUESTOS QUE DEBE APARECER EN EL ESTADO DE RESULTADOS

Existe un punto de vista diferente al que se presenta en el boletín, bajo el cual el monto de Impuesto Sobre la Renta -

que debe llevarse a resultados es el determinado en la declaración de impuestos.

Nosotros presentamos los siguientes argumentos a favor:

- a) El monto de I.S.R. depende exclusivamente de la utilidad gravable y no de la utilidad contable. Se presenta como gasto la cantidad que realmente se causó en el período, - siendo así más objetivo el enfrentamiento de ingresos - contra gastos.
- b) No está sujeto a la incertidumbre de posibles cambios.
- c) Es un método sencillo de aplicar e interpretar.
- d) Los gastos por impuestos son pagos al fisco por hacer ne- gocios en un período determinado y por lo tanto no afec- tan períodos futuros.
- e) Elimina la necesidad de emplear en el balance partidas - de un dudoso contenido informativo que se van incremen- tando progresivamente.

Los principales argumentos en contra son:

- a) La utilidad neta es muy fluctuante, ya que el monto del impuesto no es en proporción a la utilidad contable antes de impuestos.
- b) La cifra de utilidad neta que produce no tiene mucho significado cuando existe un flujo de efectivo que se puede anticipar en relación a las diferencias compensables.
- c) No se logra un enfrentamiento adecuado de ingresos contra gastos, lo cual es violatorio del principio del período contable.
- d) Es un criterio que se aproxima más a la contabilidad en base a efectivo que a lo devengado.
- e) Puede afectar significativamente la evaluación de la rentabilidad de una empresa.

El punto de vista sostenido en este boletín es el de "asignación de impuestos", que consiste en distribuir durante la vida de la empresa la cantidad pagada por concepto de impues--

tos, de tal manera que cada año reciba una porción del cargo total, en proporción a las partidas gravables y deducibles - que se pueden identificar con los eventos de ese año.

La idea básica de la "asignación de impuestos" es reconocer el efecto de éstos en el gasto de impuestos del período en - que el evento o transacción afecta la utilidad contable.

La "asignación de impuestos", tiene un efecto de normalización sobre las utilidades que se reportan a través de varios años, permitiendo así que la utilidad anual sea una mejor medida de la capacidad generadora de utilidades de la empresa, ya que evita distorsiones periódicas en las utilidades, provocadas por reglas y disposiciones fiscales.

Como argumento a favor de la "asignación de impuestos" se -- pueden señalar los siguientes:

- a) Se logra un mejor enfrentamiento de ingresos contra gastos, dando cumplimiento así al principio del período contable.
- b) Permite que la cifra de utilidad neta sea una mejor medi

da del potencial generador de utilidades de la empresa.

- c) Facilita la estimación de los flujos de efectivo.
- d) Permite una evaluación más realista de la rentabilidad de la empresa.

Por otra parte, los principales argumentos en contra de la "asignación de impuestos", son:

- a) El impuesto se calcula sobre el efecto agregado de cada uno de los elementos determinantes de la utilidad gravable y no sobre cada uno de ellos en particular.
- b) No existe una relación funcional entre el monto del impuesto y la utilidad contable; por lo tanto, toda asignación de impuestos, al querer forzar esa funcionalidad se aparta de la realidad.
- c) Depende de ciertos supuestos acerca del futuro que pueden o no suceder. Esto lleva al reconocimiento de contingencias cuya revelación es una nota sería suficiente.

- d) Los métodos que implica son complicados y no justifican el esfuerzo necesario para su funcionamiento, por el es caso significado que tienen las cifras.

B. CUANTO ASIGNAR DE IMPUESTOS

En relación al aspecto de cuánto asignar de impuestos entre los diferentes períodos, existen principalmente los siguientes criterios.

Diferimiento total

El monto de I.S.R. en el estado de resultados es igual a la cantidad pagada (o por pagar) de impuestos, más el efecto sobre los impuestos de todas las diferencias temporales.

Diferimiento parcial

El monto de I.S.R. en el estado de resultados es igual a la cantidad pagada o por pagar de impuestos, más el efecto sobre los impuestos de aquellas diferencias temporales sobre las que razonablemente se puede estimar el período en que se revertirán.

Entre los argumentos a favor del diferimiento total se mencionan los siguientes:

- a) Su determinación es más objetiva al no requerir evaluar qué se debe o no incluir.
- b) Es más fácil predecir el monto de las utilidades.

Algunos de los argumentos en contra son:

- a) No es útil como indicador del flujo futuro de efectivo.
- b) Existen numerosas diferencias temporales cuya recurrencia produce cifras difíciles de interpretar.

Algunos de los argumentos a favor del diferimiento parcial son:

- a) Facilita planear los flujos futuros de efectivo.
- b) El significado de sus cifras es más fácil de interpretar.

c) Refleja en una forma más adecuada la realidad económica.

El principal argumento en contra del método parcial es que requiere cierta dosis de subjetividad para definir las partidas cuyos efectos de I.S.R. se deben diferir, lo cual disminuye el grado de objetividad de la información.

C. PERDIDAS FISCALES

Existe el punto de vista de que el beneficio derivado de una pérdida fiscal que se pretende aplicar a períodos posteriores, sólo se puede reconocer contablemente hasta el momento en que se amortice. Con esto se logra, un mayor grado de objetividad en la información.

Por otra parte, existe el criterio de que en casos verdaderamente excepcionales, en donde existe una certeza prácticamente absoluta de la realización del beneficio fiscal, el no reconocerlo en el período de la pérdida implica eliminar injustamente información relevante para evaluar la situación financiera de la empresa.

D. PERIODO INICIAL DE APLICACION DE LAS REGLAS DE ESTE BO-
LETIN

Existe la opinión de que los ajustes derivados de la aplicación inicial de las reglas del boletín D-4 se deben llevar a los resultados de un solo período. Con esto, de acuerdo a los que sostienen este criterio, se logra "limpiar" la información de datos que no están de acuerdo con las reglas.

Por otra parte, hay personas que opinan que el monto de los ajustes derivados de la aplicación inicial de las reglas del boletín D-4 se debe amortizar en varios períodos (en el de adopción de las reglas y en períodos futuros), ya que el llevar todos los ajustes a un sólo período puede provocar serias distorsiones en los resultados, tanto por el monto de las partidas como por el hecho de que dichos ajustes corresponden a situaciones originadas en períodos anteriores.

CONCLUSIONES

La existencia de los Impuestos Diferidos, se debe a diferencias que surgen entre la utilidad contable y el Ingreso Global Gravable o utilidad fiscal.

La diferencia entre la utilidad contable y la fiscal debe reconocerse, utilizando para este reconocimiento, la técnica de los Impuestos Diferidos.

El reconocimiento de los Impuestos Diferidos, determinará el monto real que por concepto de gasto por el pago de impuesto sobre la renta, deberá presentarse en el Estado de Resultados.

Consideramos que el registro de los Impuestos Diferidos, debe hacerse por medio del método del Pasivo, presentándose el Impuesto Diferido en el Balance General como un cargo o un crédito diferido según sea el caso.

Dentro del Estado de Resultados, deberán mostrarse los siguientes elementos del gasto del Impuesto Sobre la Renta:

- a) Impuesto estimado por pagar
- b) Efecto de las diferencias de tiempo en los impuestos

En nuestra opinión, y de acuerdo a los lineamientos que presenta el Boletín D-4, "Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta y P.T.U!", consideramos que el no reconocer los Impuestos Diferidos, cuando su importancia sea significativa, por parte de la empresa, dará lugar a una salvedad a la opinión, por parte del Contador Público que dictamina los estados financieros de dicha Compañía.

Asimismo, consideramos que el reconocer los Impuestos Diferidos en un ejercicio y haberlos ignorado en anteriores, deberá dar lugar a una salvedad a la consistencia, siempre y cuando su importancia sea significativa.

Con la emisión del Boletín D-4 (Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta y P.T.U.), todos los Contadores Públicos que dictaminen los estados financieros de las empresas, se ven obligados a hacer referencia en notas a los estados financieros.

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

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

EDICION 1987

COMPILACION TRIBUTARIA

DOFISCAL EDITORES

EDICION 1987

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

EDICION 1987

EL DILEMA DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

C.P. JUAN MAURICIO GRASS. REVISTA CONTADURIA PUBLICA

DICIEMBRE 1978

IMPUESTOS DIFERIDOS

VICTOR BECERRIL GIL

U.N.A.M. 1976

IMPUESTOS DIFERIDOS

HECTOR AGUILAR ALAMILLA

U.N.A.M. 1976

IMPUESTOS DIFERIDOS

C.P. ENRIQUE DE LA GARZA. REVISTA CONTADURIA PUBLICA

ABRIL 1980

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO

C.P. ALEJANDRO VAZQUEZ DEL MERCADO. DIRECCION Y CONTROL

No. 90 y 91

LEY FEDERAL DEL TRABAJO

EDICION 1987

LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

C.P. ERNESTO VEGA VELASCO. REVISTA CONTADURIA PUBLICA

NO MAS IMPUESTOS DIFERIDOS

C.P. MANUEL GALVAN CEBRIAN. REVISTA CONTADURIA PUBLICA

FEBRERO 1984

NO MAS IMPUESTOS DIFERIDOS

C.P. MANUEL GALVAN CEBRIAN. REVISTA CONTADURIA PUBLICA

MARZO 1984

PEQUEÑO LAROUSSE ILUSTRADO

EDICIONES LAROUSSE 1987