

10621
103



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLAN

BOLETIN D-4: CUANTIFICACION Y REGISTRO CONTABLE
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO AL ACTIVO
DIFERIDOS.

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A N :
EVA GABRIELA NICASIO MIRANDA
SALVADOR ALEJANDRO SANCHEZ NAVA

ASESOR: C.P.C. GUSTAVO AGUIRRE NAVARRO

CUAUTITLAN IZCALLI, EDO. DE MEXICO

2003

A



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



ESTADO LIBRE Y SOBERANO
DE QUERÉTARO
SECRETARÍA DE EDUCACIÓN

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES**

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN
P R E S E N T E

ATN: Q. Ma. del Carmen García Mijares
Jefa del Departamento de Exámenes
Profesionales de la FES Cuautitlán

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

"Boletín D-4: Cuantificación y registro contable del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Activo Diferidos".

que presenta la pasante: Eva Gabriela Nicasio Miranda
con número de cuenta: 9651051-1 para obtener el título de :
Licenciada en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

ATENTAMENTE

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Méx. a 28 de Enero de 2003

PRESIDENTE

C.P. Jorge López Marín

VOCAL

C.P. Gustavo Aguirre Navarro

SECRETARIO

C.P. Alvaro Darío Segura Guerrero

PRIMER SUPLENTE

C.P. José Francisco Astorga y Carreón

SEGUNDO SUPLENTE

C.P. Rafael Cano Razo





UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN
P R E S E N T E

ATN: Q. Ma. del Carmen García Mijares
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la FES Cuautitlán

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

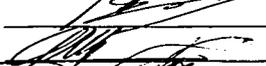
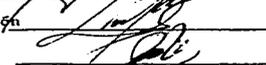
"Boletín D-4: Cuantificación y registro contable del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Activo Diferido"

que presenta el pasante: Salvador Alejandro Sánchez Nava
con número de cuenta: 9651054-2 para obtener el título de :
Licenciado en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

ATENTAMENTE
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Méx. a 28 de Enero de 2003

PRESIDENTE	<u>C.P. Jorge López Marín</u>	
VOCAL	<u>C.P. Gustavo Aguirre Navarro</u>	
SECRETARIO	<u>C.P. Alvaro Darío Segura Guerrero</u>	
PRIMER SUPLENTE	<u>C.P. José Francisco Astorga y Carreón</u>	
SEGUNDO SUPLENTE	<u>C.P. Rafael Cano Razo</u>	

C

*El tiempo, esfuerzo y dedicación aplicados
en este trabajo quiero ofrecerlos a mis
padres, por que no les puedo dar mejor
recompensa que ver a su hija, bien iniciada
en la vida, gracias a la salud, a los
principios, carácter firme, buena
educación y en general, a todo aquello que
procuraron a sus hijos y nos permitirá salir
victoriosos en la batalla de la vida.
Todo se los debo a ustedes, gracias.*

*A mis hermanos
Liliana,
José Luis,
Miriam
Por sus detalles.*

*Gracias a Dios, por darnos vida para llegar
a este momento.*

No encontraré nunca palabras para agradecer a Salvador por los momentos compartidos y por esa amistad que ahora nos permite vivir un sueño hecho realidad. A ti, a tus padres, y a mi querida Verónica, tu esposa, les agradezco todo su apoyo.

Muy significativamente, para el C.P.C. Gustavo Aguirre Navarro por sus consejos y el tiempo dedicado a la realización de este trabajo.

Mi agradecimiento y admiración.

Agradezco a la UNAM y a todos aquellos que forman parte de su comunidad, por permitirme ser parte de ella y proporcionarme todos los recursos, experiencias y conocimientos, que ahora me permiten ser una profesionalista de bien para poder retribuirle un poco de lo que como Alma Mater me brindó.

A todos aquellos que de una u otra manera han sido parte de mi vida y que con todo lo que me enseñaron participaron en la culminación de esta meta.

Por sus palabras de apoyo, las alegrías y las penas compartidas,
Mil gracias a todos ustedes.

A Dios

*A mis padres.
Que el mejor consejo que
me dieron fue su espléndido ejemplo*

*A Vero:
Que en la victorias y en
los fracasos está siempre a mi lado.*

*A Eva,
que además de ser mi amiga ha
puesto todo el corazón en este trabajo*

*A mis hermanos
Gabriel, Luis y Gerardo*

*A mis amigos,
con los que he aprendido
y vivido sin fin de agradables experiencias*

*A los C.P. Gustavo Aguirre y Juan Carlos
Estudillo,
quienes me han enseñado
la magia que encierra esta profesión*

*A la UNAM,
por forjarme una conciencia
más allá de lo profesional*

Instantes

*Si pudiera vivir nuevamente mi vida,
En la próxima, trataría de cometer más
errores.
No intentaría ser tan perfecto; me
relajaría más.
Sería más tonto de lo que he sido de
hecho.
Tomaría muy pocas cosas con seriedad.
Sería menos higiénico.
Correría más riesgos; haría más viajes;
contemplaría más atardeceres;
subiría más montañas; nadaría más
ríos....
Iría a más lugares a donde nunca he
ido;
comería más helados; y menos habas;
tendría más problemas reales; y menos
imaginarios.
Yo fui una de esas personas que vivió
sensata y profílicamente cada minuto
de su vida;
claro que tuve momentos de alegría....
Pero si pudiera volver atrás, trataría
de
tener solamente buenos momentos;
no te pierdas el ahora.
Yo era uno de esos que nunca iba
a ninguna parte sin termómetro, una
bolsa de agua caliente, un paraguas
y un paracaídas; si pudiera volver a
vivir,
viajaría más liviano.
Si pudiera volver a vivir comenzaría
a andar descalzo a principios de la
primavera
y seguiría así hasta concluir el otoño.
Daría más vueltas en calesitas;
contemplaría más atardeceres; y
jugaría
con más niños....
Si tuviera otra vida por delante,
Pero ya ven, tengo 85 años y sé que me
estoy muriendo.*

Moments

(Translated from Spanish)
*If I could live my life again,
Next time, I would try to make more
mistakes;
I would not try to be so perfect; I would
relax more.
I would be sillier than I have been.
I would take fewer things seriously.
I would be less fastidious.
Accept more risks; I would take more trips;
Contemplate more evenings;
Climb more mountains, and swim more
rivers....
I would go to more places where I have
not been,
Eat more ice cream and fewer beans.
I would have more real problems and less
imaginary ones.
I was one of those people who lived
sensibly and meticulously every minute of
their life.
Of course I have had moments of
happiness.
But if I could go back in time, I would try
to
have good moments only,
and not waste precious time.
I was someone never went
anywhere without a thermometer, a
hot water bag, an umbrella
and a parachute. If I could live again,
I would travel more frivolously.
If I could live again, I would begin
to walk barefoot at the beginning of the
spring
and I would continue to do so until the
end of autumn.
I would ride more merry-go-rounds;
I would contemplate more evenings and I
would play
with more children.
If I could have another life ahead,
But I am 85 years old you see, and I know
that I am dying.*

Jorge Luis Borges
(1899-1986)

ÍNDICE

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	I
JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	II
OBJETIVO	III
INTRODUCCIÓN	IV
CAPÍTULO I	
ANTECEDENTES	1
1.1 Impuestos	1
1.1.1 Qué son los impuestos	1
1.1.2 Los impuestos en México	2
1.1.2.1 Principios Constitucionales	3
1.1.2.2 Elementos de los Impuestos	5
1.1.3 Impuestos que se diferencian para efectos del cálculo del Boletín D-4	7
1.1.3.1 Impuesto Sobre la Renta	7
1.1.3.1.1 Elementos del Impuesto Sobre la Renta	8
1.1.3.2 Impuesto al Activo	9
1.2 Estados Financieros necesarios para la determinación del D-4	10
1.2.1 El Estado de Resultados	10
1.2.2 El Estado de Situación Financiera	12
1.3 Impuestos diferidos	13
1.3.1 Introducción a los Impuestos Diferidos	13
1.3.2 Antecedentes de los Impuestos Diferidos	16
1.4 Boletín D-4 de 1999	21
1.4.1 Características Generales	21
1.5 Comparativo D-4, FASB 109, NIC 12	23

CAPÍTULO 2	DETERMINACIÓN DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS	24
	2.1 Impuesto Sobre la Renta Diferido	24
	2.1.1 Diferencias Permanentes	24
	2.1.2 Diferencias Temporales	25
	2.1.2.1 Las bases fiscales de los activos	26
	2.1.2.1.1 La reconstrucción de las bases de los activos fiscales	38
	2.1.2.2 Las bases fiscales de los pasivos	40
	2.1.2.2.1 La reconstrucción de las bases fiscales de los pasivos	41
	2.1.2.3 Reflejo en las cuentas de capital	44
	2.1.2.4 Determinación del efecto diferido del ejercicio	48
	2.2 Certidumbre de los activos y pasivos por impuestos diferidos	52
	2.3 Pérdidas contables y fiscales. Su relación con los impuestos diferidos.	53
	2.3.1 Pérdidas fiscales	53
	2.3.2 Pérdidas contables iguales a perdidas fiscales	54
	2.3.3 Pérdidas contables y resultados fiscales distintos	54
	2.3.4 Pérdida contable y resultado fiscal de "cero"	55
	2.4 Reconocimiento de los efectos inflacionarios y su repercusión en los impuestos diferidos	57
	2.4.1 Partidas monetarias y su tratamiento para el cálculo del impuesto diferido	59
	2.4.2 Partidas no monetarias y su tratamiento para el cálculo del impuesto diferido	60
	2.4.3 Consecuencia de la inflación en el efecto diferido del ejercicio	63
	2.5 Efecto en el ISR diferido provocado por cambio de tasas	73
	2.6 Impuesto al Activo Diferido	73
	2.6.1 Impuesto Sobre la Renta pagado en exceso	78



CAPÍTULO 3	RECONOCIMIENTO CONTABLE	81
	3.1 Reglas de presentación y revelación	81
	3.1.1 Revelación de los impuestos diferidos en las notas a los estados financieros.	82
	3.2 Controles sugeridos para el manejo de los impuestos diferidos	88
	3.2.1 Mecánica sugerida para el cálculo de los impuestos diferidos acumulados	89
	3.2.2 Mecánica sugerida para la determinación del efecto por los impuestos diferidos del ejercicio	90
CAPÍTULO 4	CASO PRÁCTICO	92
CONCLUSIONES		112
BIBLIOGRAFÍA		115

5

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1. ¿ Por qué es importante la aplicación del Boletín D-4 en los estados financieros de empresas correspondientes al Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta?
2. ¿ Cómo se determina el ISR diferido en el ejercicio?
3. ¿ Qué partidas fiscales Y contables afectarán con mayor frecuencia a las entidades en materia de impuestos diferidos?
4. ¿ Por qué el Impuesto al Activo causado debe considerarse para efectos contables como un anticipo de ISR?
5. ¿ Cómo se determinará el efecto del Impuesto al Activo diferido en el ejercicio?
6. ¿ Qué información deberá incluirse en las notas a los estados financieros respecto a los impuestos diferidos?

JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

Consideramos que la investigación que llevaremos a cabo puede ser justificada por muy diversas razones.

En primer lugar, podemos afirmar que el boletín D-4, aunque no es reciente en México, sufre modificaciones considerables y se vuelve obligatorio a partir del 1° de Enero de 2000. Con ello se trata una vez más de que la contabilidad cumpla con el principio de revelación suficiente, el cual enuncia que la información financiera debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y situación financiera de la entidad, ya que la falta de este principio induce a errores a los usuarios de su interpretación.

Además, este tema para tesis se considera un estudio de actualidad que seguramente servirá para cualquiera de las diversas ramas que la contabilidad presenta (Contabilidad, Auditoría, Fiscal y Finanzas entre otras), tanto para los que queremos presentarlo como tesis de licenciatura como para todos aquellos que en un futuro la consulten.

OBJETIVO.

El Boletín D-4 "Tratamiento contable del impuesto sobre la renta, del impuesto al activo y de la participación de los trabajadores en la utilidad" tiene como finalidad establecer y definir las reglas de valuación, presentación y revelación del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Activo y la Participación de los Trabajadores en la Utilidad causados durante el ejercicio, y de los efectos diferidos del ISR y PTU derivados de operaciones y otros eventos económicos reconocidos en los estados financieros en períodos diferentes al considerado en las declaraciones que presentan las empresas.

La base para la determinación del impuesto sobre la renta, a pesar del alto reconocimiento de la sociedad económica a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), no es la utilidad que se calcula con base a dichos preceptos, sino que el gobierno desarrolla su propia base tal y como lo indica la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) en su artículo 10 para el caso de personas morales. La utilidad según el cálculo fiscal en la práctica no coincide con la utilidad contable.

A pesar de que las disposiciones fiscales hacen discrepar el cálculo del resultado fiscal del resultado contable, retienen en su esencia los conceptos de ingresos y gastos¹. De manera que la diferencia entre uno y otro, se debe principalmente a registros contables que por diferencias en los cálculos, fiscalmente no aparecen debido que se manifestarán en periodos distintos; y viceversa, partidas fiscales que contablemente se manifestarán en un futuro, o bien nunca se considerarán.

Dada la breve explicación anterior nuestro objetivo del estudio y análisis de este boletín, es aprender y conocer los elementos básicos así como los diversos procedimientos para el registro contable de los impuestos diferidos, además de conocer los efectos que ocasionan en los estados financieros.

¹ Fiscalmente se les llama ingresos acumulables y deducciones fiscales.

INTRODUCCIÓN.

El D-4 es un boletín expedido por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP, 1987), el cual pertenece a la serie D: "Problemas especiales en la determinación de resultados" y que actualmente se refiere al tratamiento contable del Impuesto Sobre la Renta, del Impuesto al Activo y de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades.

Este boletín trata de resolver el problema para cuantificar y registrar correctamente el efecto fiscal de las transacciones y eventos económicos de la entidad. La importancia de su aplicación radica en que provee de información fidedigna sobre la situación financiera actual y futura de la entidad en materia fiscal, permitiendo una mejor planeación financiera.

Se han ideado diversos métodos sobre la determinación de los impuestos diferidos. El método del diferido es un sistema incompleto, de acuerdo al pensamiento contable de la actualidad, no obstante es la piedra angular sobre la que parte la teoría acerca del método del pasivo; sin embargo, debido a que el método del pasivo no coincidía con los pronunciamientos internacionales promulgados en ese entonces, surgieron cuestionamientos en cuanto a si debía tener modificaciones, por lo que se promulgaron las Circulares 30 "Interpretación al Boletín D-4"(marzo 1988); 33 "Tratamiento contable del impuesto al activo de las empresas" (abril 1990); y 35. "Impuesto sobre dividendos". Finalmente con la publicación del Nuevo Boletín D-4 que entró en vigor el 1 de enero de 2000, se deja sin efectos al boletín anterior, así como a las circulares que lo complementaban. Lo anterior lo podremos apreciar con mayor amplitud en el capítulo 1, en el cual, se conocerán los antecedentes que se tomaron como base para la formulación del boletín actual.

Debido a que generalmente el efecto fiscal de los impuestos diferidos en la contabilidad es una partida importante, hace necesario que su impacto se determine con la mayor precisión posible. En el capítulo 2 conoceremos las diferencias que originan dichos registros, así como los activos o pasivos que se generan derivados de los mismos.

Cabe recordar que las disposiciones contenidas en este boletín, son obligatorias para los estados financieros iniciados a partir del 1° de enero del año 2000, por lo que sobra decir la actualidad y necesidad de su estudio. Para poder apreciar el efecto que los impuestos diferidos tienen en los estados financieros, es necesario apegarse a ciertas reglas de presentación y valuación las cuales se observan y estudian en el capítulo 3.

Finalmente, en el capítulo 4, aplicaremos en un caso práctico todo lo estudiado y analizado a lo largo de este trabajo.

Sin duda, este boletín traerá importantes consecuencias en los reportes financieros de las empresas mexicanas, ya que sus disposiciones presentan un considerable grado de complejidad. El incorporar los efectos del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Activo, de conformidad con esta nueva norma contable, traerá como consecuencia el tener que capacitar a los profesionistas contables, así como a los usuarios finales de la misma información; todo esto para que sean capaces de interpretar adecuadamente la cifra que se presenta en los estados financieros por concepto de impuestos diferidos.

PAGINACION

DISCONTINUA

1. El presente documento es una traducción de un documento original en español, el cual se encuentra disponible en el sitio web de la Organización de Estados Americanos (OEA) en la siguiente dirección: <http://www.oea.org>.

2. Este documento es una traducción de un documento original en español, el cual se encuentra disponible en el sitio web de la Organización de Estados Americanos (OEA) en la siguiente dirección: <http://www.oea.org>.

3. Este documento es una traducción de un documento original en español, el cual se encuentra disponible en el sitio web de la Organización de Estados Americanos (OEA) en la siguiente dirección: <http://www.oea.org>.

4. Este documento es una traducción de un documento original en español, el cual se encuentra disponible en el sitio web de la Organización de Estados Americanos (OEA) en la siguiente dirección: <http://www.oea.org>.

5. Este documento es una traducción de un documento original en español, el cual se encuentra disponible en el sitio web de la Organización de Estados Americanos (OEA) en la siguiente dirección: <http://www.oea.org>.

6. Este documento es una traducción de un documento original en español, el cual se encuentra disponible en el sitio web de la Organización de Estados Americanos (OEA) en la siguiente dirección: <http://www.oea.org>.

7. Este documento es una traducción de un documento original en español, el cual se encuentra disponible en el sitio web de la Organización de Estados Americanos (OEA) en la siguiente dirección: <http://www.oea.org>.

8. Este documento es una traducción de un documento original en español, el cual se encuentra disponible en el sitio web de la Organización de Estados Americanos (OEA) en la siguiente dirección: <http://www.oea.org>.

9. Este documento es una traducción de un documento original en español, el cual se encuentra disponible en el sitio web de la Organización de Estados Americanos (OEA) en la siguiente dirección: <http://www.oea.org>.

10. Este documento es una traducción de un documento original en español, el cual se encuentra disponible en el sitio web de la Organización de Estados Americanos (OEA) en la siguiente dirección: <http://www.oea.org>.

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES

1.1 IMPUESTOS

1.1.1 QUÉ SON LOS IMPUESTOS

Un concepto que podemos mencionar es el sugerido por Rodríguez Lobato, quien considera al impuesto como “una prestación en dinero o en especie que establece el estado conforme a la ley con carácter obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial directo o inmediato”.²

Según el Instituto de Investigaciones Jurídicas, el impuesto “es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre en dinero) a favor del estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la contraprestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria”.³

Podemos clasificar los impuestos de muy diversas formas, las más importantes y generalmente utilizadas son las siguientes:

- **Directos e Indirectos.** Esta clasificación es la más utilizada en el campo de la hacienda pública al hablar de los impuestos. Se señala que son impuestos directos aquellos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación puesto que no lo puede recuperar de otras personas; y son impuestos indirectos los que sí pueden ser trasladados de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo sino en el de otras personas de quienes lo recuperará. También se señala que los impuestos directos recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva en las que la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta, aspecto dinámico de la riqueza, o el patrimonio, aspecto estático de la riqueza; y son los impuestos indirectos los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva donde no gravan la riqueza en sí misma, ya sea en su

² Raúl Rodríguez Lobato, Derecho Fiscal, 2ª ed., Ed. HARLA, México 1992, pág.61.

aspecto dinámico o estático, sino una riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias. En esto último observamos que hay casos en los que ni la riqueza en sí misma ni la riqueza presunta (consumo o transferencia) evidencian la capacidad real contributiva del sujeto pasivo.

- Reales y Personales. Los impuestos reales son los que se establecen atendiendo, exclusivamente a las cosas o bienes que gravan, es decir, se desentienden de las personas o, mejor dicho, prescinden de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo y sólo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de riqueza; en cambio los impuestos personales son los que se establecen a las personas, esto es, en atención a los contribuyentes a los que se prevé serán los pagadores del gravamen sin importar los bienes o las cosas que posean o de donde deriva el ingreso gravado, por tanto toman en cuenta la situación y cargas de familia del sujeto pasivo.
- Específicos y Advalorem. El impuesto específico es aquél que se establece en función de una unidad de medida o calidad del bien gravado y el impuesto advalorem es el que se establece en función del valor del bien gravado.
- Generales y Especiales. Se puede señalar que el impuesto general es el que grava diversas actividades y operaciones pero que tienen un denominador común, por ser de la misma naturaleza; y el impuesto especial es el que grava una actividad en forma aislada.

1.1.2 LOS IMPUESTOS EN MÉXICO

En México, la única fuente formal de derecho fiscal es la ley, como se puede observar en el contenido del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dispone la obligación de contribuir a los gastos públicos de la federación, estados y municipios de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes. Refuerza esta opinión la circunstancia de que el artículo 73 fracc. VII de la misma constitución señale como atribución del Congreso de la Unión, discutir y aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Es decir, que si el primero de los dispositivos legales

¹ Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario jurídico Mexicano, 3ª ed., México, Porrúa-UNAM, 1989.

mencionados indica que las contribuciones deben estar establecidas en ley, correlativamente el segundo dispositivo jurídico otorga la facultad de establecer tales contribuciones al órgano en quien deposita la constitución la tarea de realizar la actividad legislativa.

Por otro lado, el Código Fiscal de la Federación en su art. 2, establece los tipos de contribuciones con las cuales se ha de aportar al gasto público, además de darnos un concepto de las mismas, clasificándolas en las siguientes:

Impuestos.- Son contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a otras contribuciones.

Aportaciones de seguridad social.- Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social, o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el estado.

Contribuciones de mejoras.- Son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

Derechos.- Son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación así como recibir servicios que presta el estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la ley federal de derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del estado.

1.1.2.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

Si nos internamos en el derecho fiscal, encontraremos principios doctrinales y constitucionales los cuales están contenidos en nuestra Constitución Política.

Dentro de los principales estudiosos de los principios doctrinarios de los impuestos está Adam Smith, autor de "La Riqueza de las Naciones", quien enunció cuatro importantes principios:

- Principio de Justicia: Se busca gravar igual a los iguales y proporcionalmente en el sentido de que se debe gravar al contribuyente de acuerdo a su capacidad contributiva; en nuestras leyes lo podemos encontrar en el art. 31 de la CPEUM.
- Principio de Certidumbre: Los tributos a los que el contribuyente está obligado deben tener tres características muy importantes: deben ser ciertos y estables, deben ser determinables y deben ser extinguidos. Esto significa que la ley debe ser clara para su entendimiento; debe ser puntual en delimitar claramente quien está obligado y quien no; y finalmente debe definir los medios de defensa del contribuyente, así como las facultades de la autoridad. La certidumbre es el principio que define claramente los elementos del impuesto: el sujeto obligado; el objeto del gravamen; la forma de determinar la base; la tasa aplicable; la forma, el medio y la fecha de pago; las sanciones aplicables y los medios de defensa (art. 31 fracc.IV CPEUM).
- Principio de comodidad: Los impuestos deberán cobrarse una vez que el contribuyente cuente con la liquidez necesaria para hacer frente a dicho gravamen. Lo anterior lo podemos encontrar en cada una de las leyes que imponen algún impuesto, al ser generalmente el día 17 de cada mes el último día para hacer exigible la contribución, lo cual le da tiempo al contribuyente de reunir fondos para hacer frente a sus obligaciones.
- Principio de Economía: Está relacionado con el costo de recaudar y el efecto en la recaudación, el gobierno federal debe ser muy cuidadoso de imponer gravámenes que le reporten ingresos razonables y no gastar esos recursos en intentos de recaudarlo; por ejemplo, en el anterior régimen de contribuyentes menores era mayor el costo de administrar la recaudación que el dinero recaudado.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es el principal ordenamiento en materia fiscal. Del art. 31 Fracc. IV mencionado anteriormente y en el cual textualmente reza así:

“Es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la federación, los estados y los municipios en que residan, de manera proporcional y equitativa según dispongan las leyes respectivas”

Del Texto anterior se desprenden seis principios básicos en los cuales podemos encontrar reflejados los principios de Adam Smith:

- Principio de Generalidad: “Es obligación de los Mexicanos” , establece una obligación general tanto para personas morales como personas físicas.
- Principio de Obligatoriedad: Como todos estamos obligados, el gobierno tiene la facultad coercitiva para que los contribuyentes paguen impuestos.
- Principio de Vinculación con el Gasto Público: La autoridad está obligada a cobrar impuestos hasta por el importe de lo que presupuesto erogar y no por encima. Los contribuyentes estamos obligados a contribuir para el gasto del gobierno y en caso de que éste estuviera cobrando más de lo que gasta, estaría obligado a reducir los impuestos.
- Principio de Legalidad: No puede existir ningún impuesto en México si no hay una ley que lo regule, le dé origen y vigencia.
- Principio de Proporcionalidad: El contribuyente debe contribuir de acuerdo con su capacidad contributiva: si tiene poco, paga poco; si tiene mucho, paga más.
- Principio de Equidad: Deberá gravarse igual a los iguales; la ley deberá aplicarse consistentemente gravando sin excepción a quienes realicen actos similares.

1.1.2.2 ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS

De acuerdo con la definición de “impuesto” del actual Código Fiscal de la Federación y de los principios nacidos de nuestra Constitución Política que regulan el aspecto fiscal de la nación, se puede resumir lo siguiente:

Primero. Contribuir se refiere a que el contribuyente aporte parte de sus ingresos para poder solventar el inmenso gasto del gobierno.

Segundo. De acuerdo al principio de Legalidad, para que exista un gravamen debe existir previamente una ley que regule algún acto o actividad.

Tercero. Son contribuyentes los que deben pagar, por lo que se da origen a una obligación a cargo de un sujeto pasivo, es decir, el contribuyente.

Cuarto. El sujeto es la persona física o moral que está obligada al pago de la contribución.

Quinto. Que se encuentre en la situación jurídica o de hecho. Solamente se gravará a quien se encuentre dentro de dicha situación; por lo que existe la necesidad de que el legislador especifique claramente dentro del texto legal la obligación respectiva para que el contribuyente pueda determinar si es sujeto o no del gravamen.

De lo anterior, se desprenden los cinco elementos básicos de los impuestos:

- **Sujeto del impuesto.** Lo primero que debe determinarse al aplicar un gravamen es el sujeto, que es quien realiza cierta actividad materia del impuesto. Dicho sujeto puede ser principal pero también puede haber responsables solidarios, para lo cual la legislación mexicana debe especificar claramente el rango de gravamen respecto de los ingresos que obtenga el sujeto principal o causante, pero también puede haber responsables solidarios de las contribuciones por la obligación de pagar o retener algún impuesto como es el caso del Impuesto Sobre la Renta.
- **Objeto del gravamen.** Al legislar se debe tener presente qué se pretende gravar; por ejemplo, el I.S.R. grava la renta, la ganancia, la utilidad; el Impuesto al Activo grava el activo neto de las empresas; el Impuesto al Valor Agregado grava ciertos actos o actividades realizadas en territorio nacional.
- **Determinación de la Base.** Una vez determinado el sujeto del impuesto que se encuentre en el supuesto de ley, deberá determinarse la base sobre la cual se aplicará la tasa o tarifa que se establezca en la ley para los diferentes gravámenes. Es, de acuerdo al art. 6 del C.F.F., el propio contribuyente quien está obligado a la autodeterminación de las contribuciones a su cargo.
- **Tasa, tarifa o cuota.** Una vez que el mismo contribuyente ha determinado la base para efectos del impuesto, quedará simplemente aplicar la tasa, tarifa o cuota, en su caso, para conocer el impuesto causado. En el caso del impuesto sobre la renta, se aplica para personas morales y físicas con actividad empresarial una tasa única del 35%. Las tarifas se aplican para gravar sueldos, honorarios o personas físicas por arrendamiento; y finalmente, las cuotas se encuentran en la Ley de Comercio Exterior.

- **Forma, medio y fecha de pago.** En la legislación también deberá definirse la forma oficial de pago, así como los medios (efectivo, cheque, traspasos), y la fecha límite de pago.

1.1.3 IMPUESTOS QUE SE DIFIEREN PARA EFECTOS DEL CÁLCULO DEL BOLETÍN D-4

1.1.3.1 IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El Impuesto Sobre la Renta es un impuesto que no es transferible, sino de tributación directa, es decir, que afecta las utilidades o el patrimonio de una persona física o moral, como resultado de sus actividades propias.

La ley que entró en vigor el 1 de enero de 2002 abrogó a la ley de I.S.R. que entró en vigor el 1 de enero de 1981, la cual tuvo su reforma más importante en el año de 1987 ya que se da un cambio radical en el sistema tributario mexicano al darle un reconocimiento a los efectos inflacionarios, siendo los principales renglones que sufren modificaciones los intereses pagados y cobrados, la ganancia y pérdida cambiaria, la ganancia y pérdida inflacionaria, generados todos ellos por tener pasivos incurridos y créditos concedidos a terceros, estableciendo así una base impositiva acorde a la situación inflacionaria en que se encontraba el país.

Para dar el gran cambio se implementó en ese año un mecanismo de transición, que contemplaba la aplicación de dos bases durante un periodo de cuatro años: la base del I.S.R. sobre cifras históricas y la base de I.S.R. sobre cifras actualizadas; sin embargo estas disposiciones sólo estuvieron vigentes durante dos años y para 1989 se anticipó la eliminación de dicho mecanismo transitorio, para conservar únicamente la base de I.S.R. sobre cifras actualizadas. Cabe destacar que después del '87 la ley no se reformó, sin embargo, en los años posteriores se emitieron reglas y disposiciones de carácter general que adicionaron esta ley (Miscelánea Fiscal).

1.1.3.1.1 ELEMENTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

En primer lugar, debemos aclarar quiénes son sujetos de este impuesto, para lo cual la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 1 establece que son las personas físicas y morales residentes en México y en el extranjero con establecimiento permanente o fuente de ingresos en el país, cualquiera que sea su ubicación.

El objeto del impuesto son los ingresos acumulables sobre los cuales se cobrará, entre los cuales están: efectivo, bienes, servicios, crédito y la ganancia inflacionaria como resultado del ajuste anual por inflación acumulable.

Existen tres momentos en los cuales se obtienen los ingresos mencionados:

- a) Cuando se enajenen bienes,
- b) Cuando se presta el servicio, y
- c) Cuando se otorga el uso o goce temporal de bienes muebles e inmuebles.

La base gravable para personas morales se determina de la siguiente manera:

Ingresos acumulables

- (-) Deducciones autorizadas
- (=) Resultado fiscal
- (-) Pérdidas pendientes de amortizar
- (=) BASE DEL IMPUESTO

La tasa del Impuesto Sobre la Renta en su art. 10 establece que las personas morales deberán calcular el impuesto aplicando a la base gravable la tasa del 35% para el ejercicio de 2002, disminuyéndose en un punto porcentual anual hasta llegar al 32% para el año 2005.

Se consideran ingresos acumulables, según el artículo 17 de la LISR la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o de cualquier otro tipo que se obtengan en el ejercicio, así como el ajuste anual por inflación acumulable que es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Se consideran deducciones autorizadas, según el artículo 29 de la misma ley, las devoluciones, descuentos y bonificaciones que se hagan, las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, los gastos, las inversiones, los créditos incobrables y pérdidas por caso fortuito, los fondos de pensiones y jubilaciones, las cuotas pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, los intereses devengados a cargo, el ajuste anual por inflación deducible y los anticipos o rendimientos a miembros de sociedades cooperativas y sociedades y asociaciones civiles.

La pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por la LISR, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos. La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los 10 ejercicios siguientes hasta agotarla. (Esta pérdida deberá actualizarse anualmente).

1.1.3.2. IMPUESTO AL ACTIVO.

El 1° de enero de 1989, entró en vigor la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas. En un principio, el objeto de este impuesto era gravar la tenencia de los activos de las empresas. Este Impuesto se concibió como un impuesto complementario al I.S.R. en virtud de que muchas empresas venían presentando sus declaraciones con pérdida, y por consiguiente sin pago por dicho concepto.

De acuerdo con el artículo 1° de la Ley son contribuyentes del impuesto:

- Personas físicas residentes en México que realicen actividades empresariales
- Las personas morales residentes en México
- Personas físicas o morales residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.
- Las personas físicas residentes en México que otorguen uso o goce temporal de inmuebles

- Las personas físicas y morales residentes en el extranjero son establecimiento permanente en el país que otorguen el uso o goce temporal de bienes muebles o inmuebles o los que mantengan inventarios en el país.

La base gravable que básicamente debe considerarse es el valor promedio de los activos en el ejercicio, disminuido con el valor promedio de algunas deudas; al resultado debe aplicársele la tasa del 1.8%.

1.2. ESTADOS FINANCIEROS NECESARIOS PARA LA DETERMINACIÓN DEL D-4

Para el cálculo de los impuestos diferidos es necesario considerar dos estados financieros que son básicos según Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados:

- El Estado de Resultados
- El Estado de Situación Financiera

1.2.1. ESTADO DE RESULTADOS

La determinación del resultado contable (utilidad o pérdida) se calcula de la siguiente manera:

Ventas Totales
 (-) Devoluciones/Rcbajas sobre ventas
 (=) Ventas Netas
 (-) Costo de lo Vendido
 (=) Utilidad Bruta
 (-) Gastos de Operación (Ventas y Administración)
 (=) Utilidad de Operación
 (+/-) Gastos y Productos Financieros
 (=) Utilidad Antes de Impuestos
 (-) Impuesto del Ejercicio y PTU
 (=) Utilidad/Pérdida Neta del Ejercicio

Ingresos: En el caso de las empresas industriales y comerciales, estos ingresos son obtenidos por las ventas de sus inventarios; y en las empresas de servicios, por la prestación de dichos servicios. Se debe evaluar la conveniencia de presentar los datos pertinentes de descuentos ofrecidos a los clientes, rebajas y devoluciones en cumplimiento de los principios de Importancia Relativa y Revelación Suficiente o bien como información mínima se debe presentar el monto de las ventas (ingresos) netos.

Costo de lo Vendido: Muestra el costo de producción o adquisición de los artículos vendidos que generaron los ingresos reportados en el renglón de ventas. La diferencia entre las ventas netas y el costo de lo vendido es la utilidad bruta.

Gastos de Operación: Están constituidos por los gastos de venta que son aquellos en los que se incurre para comercializar bienes o servicios; y los gastos de administración que son los que se incurren para la administración general de las operaciones de la empresa.

Otros gastos y productos: Esta sección comprende los ingresos y gastos distintos a los de operación. Se identifican como aquellos resultantes de transacciones inusuales u operaciones financieras de una empresa⁴

Utilidad/Pérdida Neta del Ejercicio: A la utilidad (pérdida) antes de impuestos se le resta el Impuesto Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades para determinar así la Utilidad o Pérdida Neta del Ejercicio.

La información contable de las entidades económicas es base fundamental en las decisiones de accionistas actuales y potenciales, instituciones de crédito, deudores, acreedores y terceros directa o indirectamente relacionados con dichas entidades. Esta multiplicidad de participantes en la vida económica y su diversidad de intereses, determinan que la información contable sea de uso general y por lo tanto deba cumplir con el requisito de utilidad para los diferentes intereses implicados.

Para que la información contable reúna las características fundamentales de utilidad y confiabilidad, deberá estar formulada con apego a normas éticas y reglas técnicas para que de acuerdo a principios de contabilidad reflejen razonablemente el estado de las transacciones que realiza una entidad económica en diferentes puntos del tiempo, los resultados de su operación y su evolución en un periodo dado. Consecuentemente, los responsables del proceso contable deben regirse principalmente por un criterio de equidad y el principio de revelación suficiente, conceptuándolo de la siguiente manera: “La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad”⁵

1.2.2 EL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA

El Estado de Situación Financiera muestra los activos, pasivos y el capital contable que tiene una empresa a una fecha determinada.

Según Principios De Contabilidad Generalmente Aceptados en su boletín A-11 señala que⁶:

El activo es el conjunto o segmento cuantificable de los beneficios económicos futuros fundadamente esperados y controlados por una entidad, representados por efectivo, derechos, bienes o servicios, como consecuencia de transacciones pasadas o de otros eventos ocurridos.

El pasivo es el conjunto o segmento cuantificable de las obligaciones presentes de una entidad particular, virtualmente ineludibles, de transferir efectivo, bienes o servicios en el futuro a otras entidades, como consecuencia de transacciones o eventos pasados.

El Capital Contable es el derecho de los propietarios sobre los activos netos, que surge por aportaciones de los dueños, por transacciones y otros eventos o circunstancias que afectan a una entidad y el cual se ejerce mediante reembolso o distribución.

⁴ Con base en el principio de Revelación Suficiente, se deberá presentar el costo integral de financiamiento desglosando su integración en el cuerpo del estado o en una nota.

⁵ Boletín A-11 parr. 46 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, 17ª ed. 2002

⁶ Idem.

1.3 IMPUESTOS DIFERIDOS

1.3.1 INTRODUCCIÓN A LOS IMPUESTOS DIFERIDOS.

Ahora bien, habría que cuestionarnos ¿cuál es el objetivo de conocer todo lo anterior? ¿Qué son los impuestos diferidos y cuál es el objetivo de su registro?

La mejor manera de comenzar a entender los problemas en cuestión, es conociendo el término diferir, el cual según la Real Academia Española lo define como “dilatarse, retardar o suspender la ejecución de una cosa. Distinguirse una cosa de otra o ser diferente y de sus distintas o contrarias cualidades”. Aunque la terminología pudiera parecer algo sugestiva es necesario aclarar que de ninguna manera se refiere a la búsqueda de mecanismos o formas de evadir, retardar o eludir el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de una entidad. En realidad es una técnica netamente contable que se utiliza para medir y registrar correctamente el efecto fiscal que lleva implícito las transacciones y efectos económicos reflejados en los estados financieros. En síntesis el problema que se nos plantea a través de los impuestos diferidos, consiste en medir y registrar correctamente, con base en los principios de contabilidad, el ISR y el IMPAC que correspondan a las transacciones y otros eventos económicos susceptibles de ser cuantificados y reflejados en los estados financieros de la entidad.

Debemos tomar en cuenta lo que establece la Ley del ISR como objeto del impuesto, y la base para su determinación⁷ la cual nos indica que para determinar el impuesto correspondiente de un ejercicio deberemos partir de los ingresos generados y sus deducciones para obtener una utilidad. Ahora bien, según el boletín A-11 “Definición de los conceptos básicos integrantes de los estados financieros”, define un gasto como “el decremento bruto de activos o incremento de pasivos experimentado por una entidad, con efecto en su utilidad neta, durante un periodo contable, como resultado de las operaciones que constituyen sus actividades normales y que tienen como consecuencia la generación de ingresos”. Por lo anterior, puede decirse que la naturaleza contable del ISR al disminuir los ingresos y por lo tanto la utilidad,

⁷ Art. 1, y art. 10 LISR 2002.

puede considerarse como un gasto del período en que se reconocen las partidas que producirán efectos en el ISR y son resultado de las operaciones de la entidad.

Antes de analizar el tratamiento contable que se propone para el registro del ISR, y teniendo claro que su naturaleza corresponde a la de un gasto, es necesario plantear los siguientes objetivos:

- a) Mostrar en los estados financieros, especialmente en el Estado de Situación Financiera, las partidas que a futuro afectarán la situación financiera de la entidad; ya que reconociendo los impuestos realmente causados por las operaciones en el ejercicio que se trate, se causarán derechos (activos por impuestos diferidos), y obligaciones (pasivos por impuestos diferidos) previamente a su cumplimiento.
- b) Lograr un adecuado enfrentamiento de los ingresos con los costos y gastos (entendiendo el ISR y el IMPAC como gastos) en que tuvo que incurrir la entidad.
- c) Determinar con la mayor precisión un gasto tan importante como es el ISR.
- d) Facilitar a la administración la estimación del flujo de efectivo relacionado con la carga fiscal de la entidad.

Como se observa en el desarrollo de este capítulo, los fines que persigue la contabilidad financiera en cuanto a la medición de la utilidad no coinciden con los que persigue la legislación fiscal para el mismo efecto. La información contenida en los estados financieros y las declaraciones de impuestos sirven para fines distintos; mientras que la primera, busca determinar de manera más objetiva la realidad económica de la entidad, la segunda, persigue fines claramente recaudatorios, y por lo tanto, es lógico que cada una de ellas se formule aplicando reglas que generalmente no son iguales.

Partiendo de lo anterior, con el fin de cuantificar y registrar correctamente el efecto fiscal de las transacciones y eventos económicos reflejados en los estados financieros surgen los impuestos diferidos.

Los impuestos diferidos se constituyen cuando la entidad económica adelanta o aplaza el pago de cualquier contribución a la autoridad producto de la discrepancia que existe entre la reglamentación fiscal y la normatividad contable.

Podemos afirmar entonces con todo lo anterior, y considerando que los Principios de Contabilidad son indispensables en todo momento para la correcta interpretación de los estados financieros, que el principio que trata de respetar con mayor apego los impuestos diferidos es el de periodo contable, el cual según el Boletín A-3 del IMCP menciona que "La cuantificación de un cambio en la situación financiera y/o en el resultado de operación de una entidad, debe identificarse con la época a que pertenece (periodo Contable)".⁸ En este sentido el Boletín A-1 establece lo siguiente:

La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, obliga a dividir su vida en periodos convencionales. Las operaciones y eventos, así como sus efectos derivados susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período en que ocurren. En términos generales, los ingresos, costos y gastos deben identificarse con el período en que se originaron

Ante esto, nos hacemos la pregunta: ¿Cuál es entonces la relación directa que existirá al reconocer el impuesto en el ejercicio en que ocurrió y el principio de periodo contable?, Que el impuesto corresponda en la misma proporción a la base que se genera con la utilidad neta contable, y no al calculado y pagado sobre una base fiscal, para así corresponder al principio del periodo contable.

⁸ Boletín A-3 parr. 11 y 12 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. 17ª ed. 2002.

1.3.2. ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

El problema del tratamiento contable de los Impuestos Diferidos se empezó a estudiar en los Estados Unidos desde los años cincuentas. En 1953 el Comité de Procedimientos Contables (Committee on Accounting Procedure, CAP) publicó en su boletín ARB-43 distintos procedimientos que se podrían utilizar para el registro del Impuesto Sobre la Renta entre Distintos periodos.

Uno de los procedimientos más importantes que menciona, fue el conocido con el nombre del Método del Diferido, en el cual los efectos por diferencias temporales entre el ISR causado y el devengado se difieren para asignarse en periodos futuros donde se estima se revertirán. El gasto en impuestos a la renta se determinaba aplicando la tasa corriente del impuesto sobre la renta a las utilidades contables antes de impuestos. Cualquier diferencia entre el gasto resultante y el importe de los impuestos sobre la renta a pagar era un ajuste a los impuestos diferidos. El método del diferido se centraba en primer lugar en el estado de resultados y la medición del gasto en impuestos sobre la renta determinaba los ajustes a efectuar en los elementos del balance general.

Otro de los métodos es el designado con el nombre del Método del Pasivo, el cual enuncia que los efectos esperados de impuestos sobre diferencias temporales se deben determinar y presentar consecuentemente como pasivos de impuestos por pagar o activos por pagos anticipados. El importe del gasto en impuestos a la renta registrado en un periodo es el valor de los impuestos sobre la renta actualmente pagaderos (o reembolsables), más menos el cambio en el total de los activos y pasivos diferidos. Este método se centra ante todo en el Estado de Situación Financiera y los cambios en éste son los que determinan el importe del gasto en el impuesto sobre la renta.

El Método de Neto de Impuestos considera que la gravación y deducibilidad fiscal son factores en la valuación de activos, pasivos y los ingresos o gastos con los que se relacionan, por lo que en este método no se registran por separado en el Estado de Situación Financiera

los saldos por impuestos diferidos, ya que están inmersos en el saldo de los activos y pasivos que les dan origen.

Lo que originaron en aquellos años los diversos métodos de registro y determinación fueron un sin fin de inconsistencias. La opinión APB 11 (Accounting Principles Board) fue emitida como pronunciamiento definitivo. Con vigencia del 31 de diciembre de 1967 esta opinión reafirmó el concepto general de que el impuesto sobre la renta es un gasto de las utilidades ganadas sujetas al impuesto de las entidades.

Entre los principales asuntos cubiertos por la opinión APB-11 se determinaron los siguientes:

- Asignar en diversos periodos los gastos por impuesto sobre la renta derivado de diferencias temporales
- Contabilización de las pérdidas fiscales por amortizar
- Presentación de los estados financieros del impuesto sobre la renta, incluyendo su distribución
- Adopta el método del diferido para la asignación de los impuestos rechazando cualquier otro.

Para 1979 La Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (International Account Standard Committee) publicó la Norma Internacional de Contabilidad 12, " Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta", donde se deja a un lado el método del impuesto causado para la contabilización del ISR y en su lugar se adopta el método de contabilización del efecto diferido de los impuestos, permitiendo para su aplicación tanto el método del diferido como el método del pasivo.

En el año de 1973 se constituyó en Estados Unidos el Comité de Normas de Contabilidad Financiera (Financial Account Standard Boards, FASB) la cual inmediatamente retomó el estudio de los impuestos diferidos. En el año de 1987 emitió el FASB-96 el cual estaba basado en el método del pasivo. Sin embargo dicho boletín tuvo muchas críticas teniendo que ser aplazado hasta en tres ocasiones (FASB-100, FASB-103 y FASB-108).

El FASB-96 estableció el método del pasivo, pero presentó las siguientes dificultades:

1. Determina las diferencias temporales a través de la conciliación contable-fiscal.
2. Determinación de otras diferencias temporales en los activos y pasivos a través de la búsqueda en las cifras de los estados financieros.
3. Reconocimiento único de activos por impuestos diferidos compensables con pasivos por ISR diferidos.
4. Reconocimiento de las pérdidas fiscales aplicables en ejercicios posteriores en la medida de la existencia de pasivos por ISR diferido.
5. Presentación de los activos y pasivos por impuestos diferidos como circulantes, los que se convierten como exigibles o deducibles en el año siguiente.

Finalmente, en el año de 1992 con la emisión del boletín FASB-109, "Contabilización del Impuesto Sobre la Renta", se reemplaza al FASB-96, y se convierte en Estados Unidos en el único principio de contabilidad generalmente aceptado para resolver el problema de los impuestos diferidos. Entre sus efectos más destacados en los estados financieros se incluyen los siguientes:

1. Se establece una metodología completa para comparar los saldos de los activos y pasivos contables y sus bases fiscales, a fin de poder determinar las diferencias temporales deducibles y gravables.
2. Pone énfasis principal en el registro y medición de los activos y pasivos impositivos diferidos. El gasto por impuestos sobre la renta, se determina residualmente. (es decir, como la diferencia entre los saldos de apertura y de cierre requeridos en los activos y pasivos diferidos del periodo).
3. Pide registrar todos los efectos del impuesto sobre la renta, de todas las utilidades, gastos, ganancias, pérdidas y de cualesquiera otros acontecimientos que produzcan diferencias entre las bases impositivas de los activos y pasivos y sus importes para los informes financieros.

4. Los importes del activo y pasivo impositivo diferidos se convierten históricamente si las tasas impositivas cambian para aproximarse más a los importes en los que esos activos y pasivos se realizarán.⁹

Es tanto el impacto que provocan las modificaciones emitidas en el FASB-109 en la comunidad contable internacional; que en el año de 1996 el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad modifica su NIC-12 anterior para reconocer en una nueva versión, al método del pasivo como el único vigente, eliminando así, para efectos internacionales el método del diferido.

Mientras en el mundo contable internacional se discutía la mejor manera para registrar los impuestos diferidos, en México en el año de 1987, mismo año en que se incorporaron a la ley del impuesto sobre la renta los efectos inflacionarios, la deducción fiscal de las compras en lugar del costo de ventas, y diversas cuestiones más que rompieron con la armonía entre la utilidad contable y la utilidad fiscal, por primera vez se trata de cuantificar el efecto de los impuestos diferidos

El IMCP incorpora a la normatividad contable mexicana el boletín D-4 " Tratamiento contable del Impuesto sobre la Renta y de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades", el cual entró con vigencia al 31 de Diciembre del mismo año.

Dentro de los lineamientos que presenta el D-4 de 1987 podemos mencionar como los más importantes los siguientes:

- Un mejor enfrentamiento de ingresos, costos y gastos incurridos por periodo.
- Determinar con mayor precisión los resultados financieros de un ejercicio
- Reflejar en el balance general aquellas partidas que con certeza afectarán resultados futuros.

⁹ Guia Miller de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Dicho boletín tuvo un enfoque bastante conservador y restrictivo en su aplicación ya que excluía las partidas temporales que generaban diferencias recurrentes por lo que su reconocimiento en cuentas de resultados así como en el balance general era sumamente escueto.

Cabe mencionar que los activos o pasivos por Impuestos Diferidos no recurrentes son aquellos que dada la operación de la entidad no sean sustituidos por partidas de la misma naturaleza en el tiempo y que el efecto de la constitución de los diferidos se vea compensada.

Otro grave problema del boletín de 1987 menciona que en el caso de pérdidas fiscales amortizables progresivamente no deberán constituirse como un activo por Impuesto diferido ya que esto implica un alto grado de incertidumbre.

La Comisión de Principios de Contabilidad consideró conveniente revisar el boletín de 1987 con el objeto de actualizarlo y de ser posible homologar su reglamentación con pronunciamientos internacionales recientes, en un ambiente de economía globalizada, considerando el entorno actual de las empresas nacionales¹⁰; por lo que en el transcurso del tiempo que duró tal revisión, se publicaron diversas circulares que intentaban despejar las dudas que el boletín original pudiera crear en los usuarios, como fueron las Circulares 30, "Interpretación al Boletín D-4"; 33, "Tratamiento contable del impuesto al activo de las empresas"; y 35, "Impuesto sobre Dividendos".

Finalmente en mayo de 1999 fue publicado el nuevo Boletín D-4 "Tratamiento contable del Impuesto Sobre la Renta, del Impuesto al Activo y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad", el cual deja sin efecto al boletín publicado en diciembre de 1987 así como a las circulares anteriormente mencionadas, y con vigencia obligatoria a partir del año 2000. El Boletín D-4, que ya ha sufrido modificaciones en dos ocasiones mediante las circulares 53 "Definición de la tasa aplicable para el reconocimiento contable del ISR a partir de 1999", y 54 "Interpretaciones al Boletín D-4", establece en México un lineamiento fundamentado para

¹⁰ Boletín D-4 párr. 1 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. 17ª ed. 2002

el registro de los impuestos diferidos que comulgue con los principios internacionales y se adecue a los cambios que han sufrido las disposiciones fiscales.

1.4 BOLETÍN D-4 DE 1999

1.4.1 CARACTERÍSTICAS GENERALES.

El boletín D-4, al igual que la NIC 12 y el FASB 109 indica que la determinación de los impuestos diferidos debe hacerse bajo el método de activos y pasivos¹¹, que compara los valores contables y fiscales de los mismos. De esta comparación surgirán diferencias temporales a las que deberá aplicarse la tasa fiscal correspondiente.

Según el boletín D-4 emitido por el IMCP las diferencias temporales son las diferencias en libros de un activo o pasivo en el balance y su valor fiscal. Este concepto es fundamental para comprender mejor el problema, por lo que en el capítulo 2 se tratará con mayor profundidad.

El objetivo específico del boletín es establecer y definir las reglas de valuación, presentación y revelación del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Activo causados durante el ejercicio y de los efectos diferidos del ISR e IA derivados de operaciones y otros eventos económicos reconocidos en los estados financieros diferentes a los considerados en las declaraciones de las empresas.

Finalmente, enunciamos las características generales que debe cumplir en esencia el Boletín D-4:

- ✓ **Diferimiento:** Claro sentido de adelantar o aplazar el registro del ISR e IA.
- ✓ **Origen e integración:** Deben tener origen claro y una interpretación
- ✓ **Cuantificación:** Deben cuantificarse cada vez que se elabore información financiera a la tasa de ISR vigente.

¹¹ Este método no es otro más que el método de pasivo enfocado al balance general que se considera en las normas internacionales mencionadas anteriormente (FASB-109 y NIC-12), simplemente se le hizo un pequeño ajuste al nombre para ilustrar la mecánica del cálculo de los impuestos diferidos.

- ✓ **Reversión:** En todos los casos debe probarse su reversión futura.
- ✓ **Netamente temporal:** Independientemente del número de años que le lleve revertirse al efecto constituido por Impuestos Diferidos, debe quedar claro que se trata de una cuenta transitoria, una partida temporal.
- ✓ **Principios Contables.** El registro de los impuestos diferidos debe cumplir completamente con los principios contables, en especial con el de revelación suficiente y el de periodo contable.

Al conocer todo lo anterior podemos anticipar que serán más comprensibles los capítulos siguientes, ya que la mayoría de los términos aquí tratados posteriormente volverán a ser utilizados.

1.5 COMPARATIVO D-4, FASB-109 Y NIC-12

PAIS MÉTODO PARA LA CUANTIFICACIÓN	D-4 MÉXICO ACTIVOS Y PASIVOS	FASB-109 E.U.A. ACTIVOS Y PASIVOS	NIC-12 INTERNACIONAL ACTIVOS Y PASIVOS
IMPUESTOS	ISR-IMPAC-PTU	Cualquiera	Cualquiera
PASIVO POR IMPUESTOS DIFERIDOS	Todos los existentes	Todos los existentes	Todos los existentes
ACTIVO POR IMPUESTOS DIFERIDOS	Probabilidad mayor al 80% de reinversión	Probabilidad mayor al 50% de reinversión	Probabilidad mayor al 75% de inversión
EFFECTO ACUMULADO	Al capital contable (1ª vez)	No hay	No hay
EFFECTO DEL EJERCICIO	Contra el resultado del ejercicio	Contra el resultado del ejercicio corriente	Contra el ejercicio corriente
REVELACIÓN CIRCULANTE NO CIRCULANTE	No circulante	Circulante a corto plazo. No circulante mayor a un año	No circulante
TASA ISR	La vigente	La vigente	La vigente

CAPÍTULO 2

DETERMINACIÓN DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

2.1 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO

Como ya se mencionó brevemente en el Capítulo 1, los procedimientos y reglas que deben seguirse para la obtención de la utilidad financiera se encuentran en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados; mientras que la obtención de la utilidad fiscal se hace con las disposiciones contenidas en la Ley Del Impuesto Sobre La Renta. A pesar de que la disposición fiscal aleja al monto de la utilidad fiscal del monto de la utilidad contable, retiene en su esencia los conceptos de ingresos y egresos contables y los llama ingresos gravables y deducciones fiscales. Podemos decir entonces, que tanto la utilidad financiera como la fiscal, se obtienen restando de los ingresos del ejercicio, los costos y gastos en que incurrió la entidad para la obtención de dichos ingresos. Sin embargo, se presenta el problema de que los citados ingresos, costos y gastos, no son considerados de la misma manera al determinar la utilidad financiera y la fiscal. Al existir discrepancias entre los dos resultados, se derivan diferencias; estas diferencias se dividen en diferencias temporales y diferencias permanentes. A su vez, las diferencias temporales se clasifican en diferencias temporales gravables y diferencias temporales deducibles.

A continuación y con el fin de que se comprenda mejor el boletín D-4 definiremos y ejemplificaremos los conceptos anteriores.

2.1.1 DIFERENCIAS PERMANENTES

Son aquéllas que se derivan de discrepancias entre la reglamentación fiscal y la normatividad contable y que permanecen como tales no obstante el paso del tiempo. Son aquellas ocasionadas por partidas que se incluyen exclusivamente en la determinación de la utilidad contable o el resultado fiscal, pero nunca en ambas. Estas diferencias se ocasionan por los conceptos que la Ley del Impuesto Sobre la Renta considera erogaciones no deducibles definitivas, como podría tratarse de gastos efectuados sin comprobante fiscal, amortización de

créditos mercantiles, etc. Por su naturaleza, este tipo de diferencias no dará lugar a la creación de un impuesto diferido, por lo tanto, el impuesto pagado originado por dichas diferencias será definitivo.

2.1.2 DIFERENCIAS TEMPORALES

Son aquellas diferencias que se originan por la discrepancia existente entre las normas fiscales y las normas contables respecto al momento de su reconocimiento. Se deben a partidas que se consideran en un periodo para efectos contables, pero para efectos fiscales se reconocen en otro distinto. Este tipo de diferencias darán lugar a un activo o pasivo por impuestos diferidos.

A continuación ejemplificaremos lo anterior:

Monto en libros de un activo	\$ 1,000
Valor Fiscal	900
Diferencia temporal	100
Monto en libros de un pasivo	\$ 700
Valor Fiscal	500
Diferencia temporal	200

Las diferencias temporales se dividen en dos grupos dependiendo de su efecto en el resultado fiscal de ejercicios posteriores: diferencias temporales gravables y diferencias temporales deducibles.

Las diferencias temporales gravables o acumulables aumentan las utilidades fiscales de los periodos futuros, cuando los activos contables a que se refieren son recuperados o los pasivos fiscales a que se refieren son considerados gravables.

Debemos considerar el término recuperable como el momento en que el activo nos genera un ingreso gravable o se devenga. En el caso de inventarios, se considera recuperable al momento de venderlo; en el caso de pagos anticipados, como los seguros y fianzas se recuperan al

momento de devengarse. En ambos casos no disminuirán las utilidades fiscales de periodos futuros por ser deducibles al momento de efectuarse.

Las diferencias temporales deducibles disminuyen las utilidades fiscales de periodos futuros, cuando los activos fiscales a que se refieren son deducibles (depreciación fiscal menor que la contable), o los pasivos contables a que se refieren son liquidados (anticipo de clientes).

Estas definiciones nos dan la pauta para su fácil identificación al mencionarnos el hecho de que deben aumentar o disminuir las utilidades fiscales de periodos futuros.

Es importante señalar que para la determinación de las partidas temporales se utiliza el Estado de Situación Financiera, ya que las diferencias temporales en la conciliación entre la utilidad contable y la utilidad fiscal, por virtud de la partida doble, se reflejan siempre como diferencias temporales entre los activos y pasivos fiscales y contables.

Estos conceptos son de suma importancia en el estudio del D-4 debido a que el efecto que provoca la comparación de las cifras contables del Estado de Situación Financiera determinadas por Principios Contables y las bases fiscales deriva en diferencias temporales, y dichas diferencias multiplicadas por la base de ISR vigente en la fecha del Estado de Situación Financiera son la base para determinar los activos y pasivos por impuestos diferidos.

2.1.2.1 LAS BASES FISCALES DE LOS ACTIVOS

Al conocer que existen diferencias temporales gravables y diferencias temporales deducibles, es necesario conocer el concepto de valor fiscal de un activo y de un pasivo, ya que derivado de la diferencia del valor fiscal de los activos y su valor contable, se descubren las diferencias temporales.

Según el boletín D-4 en su párrafo 15 define el valor fiscal de un activo como *"el monto que será deducible para fines de impuestos contra cualesquier beneficios económicos gravables que fluyan en una empresa, cuando ésta recupere el valor en libros del activo. Si dicha recuperación no será gravable, el valor fiscal del activo es igual a su valor en libros"*.

Para entender lo anterior analicemos el valor fiscal de la cuenta de inventarios. La definición nos menciona que será el monto deducible (en el futuro) para fines de impuestos cuando se obtenga un ingreso gravable por la venta de este activo. Sin embargo, el inventario fue deducible totalmente en el ejercicio que se adquirió; por lo tanto de acuerdo con lo anterior, el valor fiscal de la cuenta de inventarios siempre será de "cero".

Ahora bien, la cuenta de clientes, tanto fiscal como contablemente tienen el mismo saldo ya que cuando recuperemos ese activo no gravará para fines de impuestos. Esto cumple con la última parte de la definición: "si la recuperación no será gravable, el valor fiscal del activo es igual a su valor en libros".

De la definición podemos interpretar que si no existe ingreso por la venta del activo, no se tendrá cantidad gravable y por lo tanto el valor del activo será igual a su monto en libros.

Ejemplo 1:

	Valor Contable	Valor Fiscal	Diferencia Temporal
Inventarios	\$ 1000	\$ 0	\$ 1000
Cuentas por cobrar	\$ 500	\$ 700	\$ 200

El inventario es una cuenta netamente contable, por lo que su valor fiscal es de cero, así, siempre tendremos una diferencia temporal gravable por los saldos contables de los inventarios.

Ejemplo 2:

Por lo regular se suman al saldo contable los ajustes por estimaciones de cuentas incobrables que no hayan cumplido aún con los requisitos fiscales para su deducción.

	Cuentas por cobrar	\$ 700
(-)	Estimación p/ctas incobrables	\$ 200
(=)	Saldo Cuentas por cobrar	\$ 500

El valor fiscal de las cuentas por cobrar es \$ 700 porque la estimación para cuentas incobrables contablemente se deduce, pero fiscalmente hasta el momento en que cumple con los requisitos de deducibilidad estipulados en la LISR. Esto provoca una diferencia temporal deducible.

Para estudiar una diferencia temporal gravable derivada de un activo, podemos ejemplificar el caso de la diferencia temporal que produce la confrontación del costo de ventas con las compras.

Se compra mercancía en el año 2000 por \$800 más un impuesto al valor agregado de \$ 120 de contado.

Se vende la mercancía posteriormente a \$ 1000 más IVA a la tasa del 15 %, teniendo un costo de ventas de \$ 300.¹²

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000

	Valor Contable	Valor Fiscal	Diferencia
ACTIVO			
Bancos	160	160	-
IVA acreditable	120	120	-
Inventario	500	-	500
Suma del Activo	780	280	500
PASIVO			
IVA Causado	150	150	-
CAPITAL CONTABLE			
Utilidad del ejercicio	630	130	500
Total pasivo más capital	780	280	500

Como se mencionó anteriormente, el balance general es una herramienta fundamental para la determinación de los impuestos diferidos. Por medio de una comparación entre el Estado de

¹² Cabe mencionar que éste será la única operación del año con el fin de determinar la diferencia temporal y el registro de los impuestos diferidos.

Situación Financiera fiscal donde se considera el valor fiscal del activo, y el Estado de Situación Financiera contable, se pueden identificar la mayoría de las partidas temporales.

ESTADO DE RESULTADOS DEL 1° DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000

Concepto		Valor Contable	Valor Fiscal	Diferencia
Ingresos		\$ 1000	\$ 1000	0
(-) Costo de ventas		(300)	(800)	500
(=) Utilidad		700	200	500
(x) ISR del 35% *			35%	
(=) ISR del ejercicio		70	70	(175)
Utilidad del ejercicio.		630	130	500
* Sobre el resultado fiscal				

Ahora bien, debemos considerar ciertas cuestiones para comprender con mayor amplitud el ejemplo.

Contablemente reconocemos en el costo de ventas lo que extraemos de nuestros inventarios, mientras que fiscalmente lo que se deduce de los ingresos acumulables son las deducciones autorizadas, y entre ellas están las compras del ejercicio; es por eso que la deducción contable a los ingresos refleja menor valor que las deducciones fiscales.

Otro punto es el hecho de que el impuesto que se registra contablemente es el que se determina para efectos fiscales (\$ 70), y que si consideráramos el impuesto que le correspondería en ese periodo por la utilidad contable sería de $\$ 700 * 35\% = 245$.

Determinación del impuesto diferido producto de la diferencia temporal entre la deducción contable y fiscal:

Utilidad fiscal	200	*	35%	=	70
Utilidad contable	700	*	35%	=	245
Diferencia	245	-	70	=	175
Comprobación	500	*	35%	=	175

La diferencia existente entre el impuesto pagado derivado del resultado fiscal y lo que correspondería contablemente si el impuesto se pagará sobre esa base, es una diferencia temporal. Esta diferencia ciertamente se pagará, pero en otro periodo diferente a este ejercicio.

¿ Cómo se refleja dicha diferencia en nuestros Estados Financieros?

Dado que el objetivo del boletín D-4 es reflejar en los estados financieros el impuesto sobre la renta que se causa efectivamente durante un ejercicio, se necesita realizar un asiento de ajuste que, sumado con el impuesto a pagar del ejercicio refleje el impuesto real que corresponde a ese periodo contable; dicho ajuste es el que muestra el impuesto que se diferirá para ejercicios posteriores.

ISR diferido (Resultados)	175	
ISR diferido (E.S.F.)		175

Por lo que nuestro Estado de Resultados contable de 2000 quedaría de la siguiente forma :

Concepto		Valor Contable
Ingresos		\$ 1000
(-) Costo de ventas		(300)
(=) Utilidad		700
(*) ISR del 35%		245
(=) ISR del ejercicio	70	
(-) ISR diferido	175	
Utilidad del ejercicio.		455

Podemos observar que el ISR diferido más el ISR efectivamente pagado suman el total del 35 % sobre la utilidad contable del ejercicio $700 * 35 \% = 245$.

El impuesto diferido queda reflejado en el Estado de Situación Financiera de la siguiente manera:

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000

ACTIVO	
Bancos	\$ 160
IVA Acreditable	120
Inventario	500
Total del Activo	780
PASIVO	
IVA Causado	150
Pasivo diferido	175
CAPITAL CONTABLE	
Utilidad del Ejercicio	455
Total Pasivo y Capital	780

Al ser un impuesto que será pagadero en años posteriores debe generarse un pasivo por impuestos diferidos.

Se observa también, que el resultado del ejercicio disminuyó teniendo anteriormente \$ 630 de utilidad, y después del registro del D-4 ésta se redujo a \$ 455, mientras que en el pasivo se refleja una obligación por un impuesto que no se pagó y que en ejercicios posteriores se pagará.

¿ Qué sucederá en ejercicios posteriores?, considerando la siguiente operación:

En el año de 2001 no se adquirieron mercancías pero se realizó una venta por \$ 1,667 más IVA y teniendo un costo de ventas de \$ 500 dejando el saldo de los inventarios en cero.

A continuación se presenta el Estado de Resultados y el Estado de Situación Financiera correspondiente al ejercicio de 2001:

ESTADO DE RESULTADOS DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001

Concepto	Valor Contable	Valor Fiscal	Diferencia
Ingresos	\$ 1667.00	\$ 1667.00	0
(-) Costo de ventas	(500.00)	(0.00)	(500)
(=) Utilidad	1167.00	1667.00	(500)
(*) ISR del 35%		35%	
(=) ISR del ejercicio	583.50	583.50	0
Utilidad del ejercicio.	583.50	1083.50	(500)

Podemos ver que no existe costo de ventas en la parte fiscal ya que la totalidad de las compras se dedujeron de los ingresos acumulables en el ejercicio 2000; sin embargo contablemente se tomaron del inventario los \$ 500 restantes los cuales fueron aplicados al costo de ventas afectando el ejercicio 2001.

Utilidad contable	1167.00	*	35%	=	408.50
Utilidad fiscal	1667.00	*	35%	=	583.50
Diferencia	408.50	-	583.50	=	(175.00)
Comprobación	(500.00)	*	35%	=	(175.00)

**ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001
(ANTES DE REGISTRAR EFECTO DIFERIDO)**

	Valor Contable	Valor Fiscal	Diferencia
ACTIVO			
Bancos	1463.50	1463.50	-
Inventario	-	-	-
Suma del Activo	1463.50	1463.50	-
PASIVO			
IVA Causado	250.00	250.00	-
Pasivo diferido	175.00	-	(175.00)
CAPITAL CONTABLE			
Utilidad ejercicios anteriores	455.00	130.00	(325.00)
Utilidad del ejercicio	583.50	1083.50	500.00
Total pasivo más capital	1463.50	1463.50	-

En este ejercicio de 2001 llega el momento de pagar el impuesto que se difirió para años posteriores en el año de 2000, ya que como se puede observar, los ingresos acumulables no sufrieron ninguna deducción y sin embargo los ingresos contables sí, ya que el inventario que se tenía fue vendido por completo y forma parte del costo de ventas como una deducción contable.

ISR diferido (E.S.F.)	175	
ISR diferido (Resultados)		175

Con este asiento se cancela el impuesto que se había diferido en 2000 por concepto de ISR.

ESTADO DE RESULTADOS DEL 1° DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001

Concepto		Valor Contable
Ingresos		\$ 1667.00
(-) Costo de ventas		(500.00)
(=) Utilidad		1167.00
(*) ISR del 35%		408.50
(=) ISR del ejercicio	583.50	
(-) ISR diferido	(175.00)	
Utilidad del ejercicio.		758.50

Podemos observar que el ISR del ejercicio menos el ISR diferido en el ejercicio 2000 dan como resultado el total del 35 % sobre la utilidad contable del ejercicio. $1167 * 35 \% = 408.50$

**ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001
CON EL REGISTRO DEL D-4 DEL AÑO**

		Valor Contable
ACTIVO		
Bancos		1463.50
Inventario		-
Suma del Activo		1463.50
PASIVO		
IVA Causado		250.00
CAPITAL CONTABLE		
Utilidad ejercicios anteriores		455.00
Utilidad del ejercicio		758.50
Total pasivo más capital		1463.50

Cabe hacer la aclaración de que cuando la empresa no aplique el D-4 por ejercicios anteriores se recomienda cargar a una cuenta del capital contable denominada Efecto Neto Inicial De Los Impuestos Diferidos y abonar a una cuenta de pasivo o activo diferido, según sea el caso, debido a que el efecto de ejercicios anteriores no puede llevarse a resultados.¹³

Al término de este ejemplo, se puede observar que: primeramente, en el año 2000 se deja de pagar un impuesto el cual se difiere para años posteriores.

Finalmente, al ser deducibles las compras en un 100% en el año que se adquirieron, no disminuyen el resultado fiscal de ejercicios posteriores cuando se realiza la venta, por lo que la diferencia temporal derivada de los inventarios es una diferencia temporal gravable.

Ahora, ejemplificaremos una diferencia temporal deducible donde el saldo contable es menor a la base fiscal del activo ocasionando una diferencia temporal deducible.

Se crea una estimación para cobro dudoso en el año 2001 por la cantidad de \$800.

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001

	Valor Contable	Valor Fiscal	Diferencia
ACTIVO			
Bancos	1500	1500	-
Cuentas por Cobrar	2500	2500	-
Reserva para Cobro Dudoso	(800)	-	800
Suma del Activo	3200	4000	800
PASIVO			
Proveedores	3040	3040	-
IVA Causado	375	375	-
CAPITAL CONTABLE			
Utilidad del ejercicio	(215)	585	800
Total pasivo más capital	3200	4000	800

¹³ El efecto inicial del impuesto diferido y su registro contable será explicado con mayor amplitud en páginas posteriores.

ESTADO DE RESULTADOS DEL 1º DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001

Concepto	Valor Contable	Valor Fiscal	Diferencia
Ingresos	\$ 900	\$ 900	0
(-) Estimación cobro dudoso	(800)	-	800
(=) Utilidad	100	900	
(*) ISR del 35% *		35%	
(=) ISR del ejercicio	315	315	
Utilidad del ejercicio,	(215)	585	800
* Sobre el resultado fiscal			

Se disminuye contablemente el total de la estimación de cobro dudoso, pero fiscalmente no, sin embargo podría convertirse en deducible en un futuro.

Según la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 31 fracción XVI nos menciona que en caso de pérdidas por créditos incobrables, éstas se consideran realizadas en el mes en el que se consuma el plazo de prescripción que corresponda, o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro¹⁴.

Determinación del impuesto diferido producto de la diferencia temporal entre la deducción contable y fiscal:

Utilidad contable	100	*	35%	=	35
Utilidad fiscal	900	*	35%	=	315
Diferencia	35	-	315	=	(280)
Comprobación	800	*	35%	=	280

El asiento que debe realizarse en nuestros estados financieros para reflejar en ellos el ISR que no corresponde a este ejercicio y que sin embargo se pagó, es el siguiente:

ISR diferido (E.S.F.)	280	
ISR diferido (Resultados)		280

El Estado de Resultados que se presenta derivado de este ajuste es el siguiente:

ESTADO DE RESULTADOS DEL 1° DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001

Concepto		Valor Contable
Ingresos		\$ 900
(-) Estimación cobro dudoso		(800)
(=) Utilidad		100
(*) ISR del 35%		35
(=) ISR del ejercicio	(315)	
(+) ISR diferido	280	
Utilidad del ejercicio.		65

Podemos observar que el ISR diferido a favor de \$ 280 menos el ISR efectivamente pagado arrojan el total del 35 % sobre la utilidad contable del ejercicio $100 * 35 \% = 35$

El ISR diferido muestra (reflejado en nuestro resultado contable como un aumento a la utilidad del ejercicio), una utilidad que se reflejará en periodos venideros, ya que en este ejercicio se pagó por adelantado un impuesto que, según el resultado contable, no correspondería.

¹⁴ El inciso a, b y c de esta fracción indica lo que se considera imposibilidad práctica de cobro.

El impuesto diferido queda reflejado en el Estado de Situación Financiera de la siguiente manera:

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001

	Valor Contable
ACTIVO	
Bancos	1500
Cuentas por Cobrar	2500
Reserva para Cobro Dudoso	(800)
ISR diferido	280
Suma del Activo	3480
PASIVO	
Proveedores	3040
IVA Causado	375
CAPITAL CONTABLE	
Utilidad del ejercicio	65
Total pasivo más capital	3480

Al ser un impuesto mayor al que correspondería en este año, debe generarse un activo por impuestos diferidos.

En este caso, debido a que en un futuro (cuando la estimación para cobro dudoso cumpla con los requisitos de deducibilidad del artículo 31 de la LISR), disminuirá los resultados fiscales de ejercicios posteriores, se debe considerar como una diferencia temporal deducible.

2.1.2.1.1 LA RECONSTRUCCIÓN DE LAS BASES DE LOS ACTIVOS FISCALES

La reconstrucción de las bases de los activos fiscales puede hacerse siguiendo estas reglas:

a) Cuando los saldos contables de los activos y las bases fiscales son iguales, no surgen diferencias temporales. No hay cálculo de impuestos diferidos.

Es el caso de la cuenta de efectivo donde por lo general el saldo contable de esta cuenta y el saldo fiscal es el mismo.

b) Si los saldos de los activos contables son distintos a las bases de los activos fiscales y la diferencia es permanente, no dará lugar a diferencias temporales deducibles o gravables en el futuro.

c) Cuando se adquiere un activo y su base fiscal es menor desde el inicio, entonces el valor fiscal del activo es adicionado por la parte no deducible.

Según el artículo 42 de la LISR en su fracción II el requisito de deducibilidad para los automóviles en el año 2002 es de \$200,000. Si una empresa adquiere un automóvil por \$ 350,000 el valor fiscal del activo debe ser adicionado por \$ 150,000 como parte no deducible.

	Valor fiscal	Valor Contable
Costo contable del automóvil	\$ 200,000	\$ 350,000
No deducible	\$150,000	-
Total	\$350,000	\$350,000

d) Si el saldo del activo contable es mayor a la base del activo fiscal, la diferencia será una diferencia temporal gravable porque para efectos de impuestos, en el futuro se tendrá una deducción fiscal menor.

Para comprender mejor lo anterior, podemos poner de ejemplo la cuenta de inventarios, ya que su base fiscal siempre es cero. Las compras y gastos de producción son deducibles cuando se incurre en ellos. Por tanto, como nos dice la definición, al ser el activo contable mayor que la base del activo fiscal, se genera una diferencia temporal gravable.

e) Si el saldo del activo contable es menor a la base fiscal del activo, la diferencia será una diferencia temporal deducible, porque el flujo contable futuro del efectivo tendrá una deducción fiscal mayor.

El párrafo anterior se puede ejemplificar cuando la depreciación contable es mayor a la fiscal, ya que el saldo neto contable del activo será menor al saldo neto fiscal y, por tanto tendremos una diferencia temporal deducible.

2.1.2.2 LAS BASES FISCALES DE LOS PASIVOS

En su párrafo 16 el boletín D-4 nos menciona:

Valor fiscal de un pasivo. Es su valor en libros, menos cualquier monto que será deducible para fines de impuestos respecto de dicho pasivo en ejercicios futuros. En el caso de beneficios económicos que se reciban por adelantado, el valor fiscal del pasivo resultante es su valor en libros, menos cualquier cantidad que no será gravable en ejercicios futuros.

Los pasivos son sacrificios de beneficios económicos en el futuro derivados de transacciones o eventos ocurridos. Surgen por activos adquiridos, gastos reconocidos o reclamaciones a cargo de la entidad. Los pasivos contables son pasivos fiscales en la medida que la contrapartida del pasivo contable haya sido deducible y, en consecuencia es válido afirmar que los pasivos fiscales en la hoja de trabajo de los impuestos diferidos, son los pasivos contables menos las partidas que serán deducibles en años futuros.

Tomemos como ejemplo el saldo de anticipos de clientes que tenemos al final del año, los cuales son beneficios económicos que se reciben por adelantado. Su valor fiscal será "cero", ya que su valor contable y el monto que no será gravable en ejercicios futuros (debido a que gravaron en éste año), es el mismo.

2.1.2.2.1 LA RECONSTRUCCIÓN DE LAS BASES FISCALES DE LOS PASIVOS.

La reconstrucción de las bases fiscales de los pasivos puede hacerse siguiendo las siguientes reglas:

a) Cuando los pasivos contables no tienen pertinencia fiscal, en la hoja de trabajo de impuestos diferidos se toma como base fiscal el mismo monto que el pasivo contable. No hay diferencias temporales y no surgen impuestos diferidos.

Esto se puede ejemplificar claramente en la cuenta de proveedores o acreedores ya que no tienen efectos fiscales en el futuro. Por tanto los saldos fiscales deben igualarse a los saldos contables.

b) A los saldos contables restar las partidas que serán deducibles en declaraciones fiscales posteriores.

Ejemplo de lo anterior se puede considerar a los pasivos por intereses devengados y no pagados ya que son deducibles hasta el momento de su pago, por lo que representan una diferencia temporal deducible y se deben restar al saldo contable para determinar la base fiscal

c) Disminuir a los saldos contables las partidas que ya fueron gravadas en las declaraciones.

Los anticipos de clientes son gravables en el momento de ser recibidos por la entidad. El saldo contable de esta cuenta representa los anticipos recibidos. La base fiscal será el saldo contable menos los anticipos que ya fueron incluidos en las declaraciones fiscales anteriores. La diferencia es una diferencia temporal deducible, puesto que los anticipos, al convertirse contablemente en ingresos devengados, no serán gravados como un ingreso en la declaración en ese ejercicio.

Para estudiar una diferencia temporal deducible derivada de un pasivo, podemos ejemplificar el caso de la diferencia temporal que producen los anticipos de clientes.

Supongamos que en el año 2001 se recibe un anticipo de clientes por la cantidad de \$ 500 para la compra de mercancías.

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001

	Valor Contable	Valor Fiscal	Diferencia
ACTIVO			
Bancos	800	800	-
Clientes	400	400	-
Suma del Activo	1200	1200	-
PASIVO			
Anticipo de clientes	500	-	500
Proveedores	875	875	-
CAPITAL CONTABLE			
Resultado del ejercicio	(175)	325	(500)
Total pasivo más capital	1200	1200	

ESTADO DE RESULTADOS DEL 1° DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001

Concepto	Valor Contable	Valor Fiscal	Diferencia
Ingresos	\$ 300	\$ 800	(500)
(-) Gastos	300	300	-
(=) Utilidad	-	500	(500)
(*) ISR del 35%		35%	
(=) ISR del ejercicio	175	175	0
Resultado del ejercicio.	(175)	325	(500)

En ejercicios posteriores este anticipo de clientes ya no gravará como un ingreso fiscal, por lo que se considera una diferencia temporal deducible.

A continuación presentamos el asiento de ajuste por impuesto diferidos, así como su estado de situación financiera y de resultados.

ISR diferido (E.S.F.)	175	
ISR diferido (Resultados)		175

**ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001
CON EL REGISTRO DEL D-4 DEL AÑO**

	Valor Contable
ACTIVO	
Bancos	800
Clientes	400
ISR diferido	175
Suma del Activo	1375
PASIVO	
Anticipo de clientes	500
Proveedores	875
CAPITAL CONTABLE	
Resultado del ejercicio	(175)
ISR diferido	175
Total pasivo más capital	1375

ESTADO DE RESULTADOS DEL 1º DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001

Concepto	Valor Contable
Ingresos	\$ 300
(-) Gastos	300
(=) Utilidad	-
(*) ISR del 35%	
(=) ISR del ejercicio	175
(+) ISR Diferido	(175)
Utilidad del ejercicio.	-

Cabe señalar que como resultado de las disposiciones fiscales, pueden existir diferencias temporales que no forman parte del balance general, pero que tienen valor fiscal, por lo que deben ser consideradas al determinar diferencias temporales.

Hay que tener presente que las diferencias temporales deducibles generan activos por impuestos diferidos y que las diferencias temporales gravables crean un pasivo por impuestos diferidos. Además de las diferencias temporales deducibles, otros generadores de activos por ISR diferido son las pérdidas fiscales por amortizar y los créditos por impuestos no usados.¹⁵

Los activos por impuestos diferidos consisten en beneficios económicos futuros adquiridos, identificables y cuantificables, como consecuencia de eventos ocurridos.

Los pasivos por impuestos diferidos consisten en un sacrificio de beneficios económicos en el futuro como consecuencia de eventos ocurridos.

2.1.2.3 REFLEJO EN LAS CUENTAS DE CAPITAL.

El capital contable también puede ser afectado por las diferencias temporales como lo menciona el párrafo 23 del Boletín D-4, el cual se enuncia a continuación:

Cuando de acuerdo con la normatividad contable se registren partidas relacionadas con diferencias temporales sin pasar por los resultados del ejercicio, los efectos diferidos de impuestos se deben registrar en el capital contable.

Este párrafo se refiere a partidas temporales que por alguna razón no deban registrarse en el resultado del ejercicio ya que no van a afectar el resultado de ese periodo. En ese caso esa diferencia debe registrarse en el capital contable.

Un ejemplo de lo anterior sucede cuando se registra por primera vez el efecto de los impuestos diferidos. Debido a que las diferencias temporales que se derivan de la primera determinación de los impuestos diferidos no son identificables con un periodo específico, ese efecto no debe afectar el resultado de un sólo periodo.

El párrafo 79 del Boletín complementa al 23 mencionando:

Debido al impacto potencial que la adopción inicial de los lineamientos establecidos en este boletín producirá entre las sociedades o entidades afectadas, se ha considerado prudente que el efecto neto acumulado inicial (tanto el de impuesto sobre la renta como el de impuesto al activo) sea reconocido en los estados financieros afectando la cuenta denominada "efecto acumulado de ISR". Sin embargo, se podrá distribuir el saldo de dicha cuenta en las cuentas correspondientes de capital contable.

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA 31 DE DICIEMBRE DE 2000

	Valor Contable	Valor Fiscal	Diferencia
ACTIVO			
Bancos	500	500	-
Clientes	700	700	-
Inventario	400	0	400
Suma del Activo	1600	1200	400
PASIVO			
Anticipo de clientes	500	-	500
Proveedores	875	875	-
CAPITAL CONTABLE			
Resultado del ejercicio	225	325	(100)
Total pasivo más capital	1600	1200	400

¹³ Párrafo 5, Boletín D-4 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados Decimoséptima edición.

ESTADO DE RESULTADOS DEL 1º DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000

Concepto	Valor Contable	Valor Fiscal	Diferencia
Ingresos	\$ 900	\$ 1400	(500)
(-) Gastos	500	900	(400)
(=) Utilidad	400	500	(100)
(*) ISR del 35%		35%	
(=) ISR del ejercicio	175	175	
Resultado del ejercicio.	225	325	(100)

En ejercicios posteriores este anticipo de clientes ya no gravará como un ingreso fiscal, por lo que se considera una diferencia temporal deducible, sin embargo los inventarios ya fueron deducidos fiscalmente y contablemente no han pasado por resultados.

Diferencia	Tasa	ISR diferido
100	35%	35

Como saldo neto de las diferencias temporales gravables y deducibles nos resultan \$35 de ISR diferido que se pagaron de más este ejercicio correspondiente a algún ejercicio posterior.

A continuación presentamos el asiento de ajuste por impuesto diferidos.

ISR diferido (Activo)	35	
Efecto acumulado de ISR (Capital)		35

Ya que es la primera vez que se registran los diferidos, muchas veces es imposible reconocer en qué ejercicio fueron deducibles las compras del inventario que se encuentran en el **balance**, o en que año fueron gravables los diversos anticipos de clientes (en caso de que fueran varios) que presenta nuestra contabilidad. Es por ello que se registra un activo por impuesto diferido siendo el capital contable su contra cuenta, para de esta manera no afectar el resultado de 2000 debido a movimientos de ejercicios anteriores.

El estado de situación financiera una vez ya reconocido el ISR diferido en el capital sería como sigue:

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000

	Valor Contable	Valor Fiscal	Diferencia
ACTIVO			
Bancos	500	500	-
Clientes	700	700	-
Inventario	400	0	400
ISR diferido	35	35	-
Suma del Activo	1635	1235	400
PASIVO			
Anticipo de clientes	500	-	500
Proveedores	875	875	-
CAPITAL CONTABLE			
Resultado del ejercicio	225	325	(100)
Efecto acum. de ISR diferido	35	35	-
Total pasivo más capital	1635	1235	400

Otro ejemplo del párrafo 23 del boletín D-4 es un caso que se da con el Impuesto al Activo, del cual se encontrará un caso práctico en el apartado concerniente al IMPAC y su relación con los diferidos.

El análisis de las diferencias temporales en el capital no es obligatorio en la determinación de los mismos; sin embargo en periodos cortos, por ejemplo, un ejercicio, su estudio puede servir como comprobación, ya que el monto neto de las diferencias temporales entre los saldos contables y las bases fiscales, por consecuencia de la partida doble, es la diferencia temporal entre el capital fiscal y el contable.

En casos de querer efectuar dicha comprobación, el efecto diferido se verá reflejado en las siguientes cuentas:

- Capital Social actualizado:** Debe compararse contra el capital de aportación actualizado y determinar la diferencia entre ambos.
- Resultados Acumulados actualizados:** Deben compararse contra los saldos de las cuentas de UFIN y UFINRE actualizadas, sin incluir el efecto del propio ejercicio.

- c) Resultado del Ejercicio: Debe compararse contra la UFIN del propio ejercicio.
- d) Exceso o Insuficiencia en la Actualización del Capital: Su saldo fiscal es el mismo. El impuesto diferido se genera por las diferencias que el RETANM genera en las cuentas de Activo.
- e) Se debe generar, solamente en la hoja de trabajo donde se comparen los saldos contables y fiscales, un renglón para el manejo de otras diferencias, es decir, las diferencias existentes entre los activos y pasivos contables y fiscales menos las diferencias en las cuentas de capital (los mencionados en los incisos "a" al "d").

2.1.2.4 DETERMINACIÓN DEL EFECTO DIFERIDO DEL EJERCICIO.

Para determinar el efecto diferido del ejercicio aplicable a resultados, se tomará el saldo del ISR diferido al final del ejercicio y se comparará con el saldo al principio del ejercicio (sin actualizar a pesos constantes), a esta diferencia, se le restará algebraicamente el monto que se registró en el capital contable con base en el párrafo 23, así como en su caso el incremento durante el ejercicio en el saldo del ISR diferido provocado por la inflación. El resultado así obtenido representa el efecto diferido del ejercicio que se debe registrar como gasto (ingreso) de ISR del mismo.

ISR DIFERIDO AL FINAL DEL EJERCICIO

(-) SALDO DE ISR DIFERIDO AL INICIO DEL EJERCICIO¹⁶

(=) DIFERENCIA DEL AÑO

(-) MONTO REGISTRADO DIRECTAMENTE EN EL CAPITAL CONTABLE

(-) INCREMENTO DE ISR PROVOCADO POR LA INFLACIÓN

(=) EFECTO DIFERIDO DEL EJERCICIO COMO GASTO (INGRESO)

¹⁶ El saldo inicial de ISR diferido que se tomara para la comparación será aquel que se envió inicialmente a resultados, de tal manera que en el primer ejercicio que se calcule esta fórmula dicho valor será de cero ya que el efecto inicial por ISR diferido siempre se mandará directamente a capital sin pasar por resultados.

Ahora bien, tomemos como ejemplo el caso desarrollado en el numeral 2.1.2.3. del registro inicial de ISR de 2000 en donde se tiene un impuesto diferido activo por 35 y un abono al capital contable por la misma cantidad.

Para el 31 de diciembre de 2001 se tiene el siguiente balance:

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001

	Valor Contable	Valor Fiscal	Diferencia
ACTIVO			
Bancos	1050	1050	-
Clientes	460	460	-
Estimación Cuentas incobrables	(100)	0	(100)
Inventario (remnente) 2000	100	0	100
Inventario adquirido 2001	200	0	200
ISR diferido	35	0	35
Suma del Activo	1745	1510	235
PASIVO			
Anticipo de clientes 2000	200	-	200
Anticipo de clientes 2001	400	-	400
Proveedores	80	80	-
CAPITAL CONTABLE			
Resultado del ejercicio	805	1105	(300)
Resultado de ejercicios ants	225	325	(100)
Efecto acum. de ISR diferido	35	0	35
Total pasivo más capital	1745	1510	235

Para efectos de nuestro ejemplo y con el objeto de comprender mejor la fórmula del ISR diferido del ejercicio, tengamos en cuenta lo siguiente:

- Existen \$ 100 de inventarios de 2000 que no se mandaron al costo en 2001 y que ya están considerados en el efecto de ISR diferido que refleja el Estado de Situación Financiera.

- Existen también \$ 200 de anticipos de clientes de 2000 que debido a que en ese año se tomaron como ingresos fiscales no contables, ya están registrados en el ISR diferido del Estado de Situación Financiera y por consiguiente no pueden formar parte nuevamente del ISR diferido del ejercicio que se determinará para 2001.

Ahora bien, como primer paso, según la fórmula para obtener el ISR diferido correspondiente a 2001, necesitamos el ISR diferido al final del ejercicio, el cual podemos determinarlo viendo las diferencias temporales de activos y pasivos en el Estado de Situación Financiera de 2001.

Diferencias temporales gravables: \$ 300

Diferencias temporales deducibles: \$ 700

Neto diferencias temporales: \$ 400 Deducibles.

El ISR diferido al final del ejercicio sería de $400 \times 35\% = \$ 140$

Saldo al final del ejercicio		\$ 140
(-) Saldo al inicio del ejercicio		0
Diferencia del año		140
(-) Monto registrado en el capital		35
(-) Incremento de ISR por inflación		0
(=) Efecto diferido del ejercicio		105

Con esta fórmula se evita volver a considerar en los impuestos diferidos de este ejercicio y en el ISR diferido (Activo), los impuestos diferidos originados en el ejercicio anterior derivados de remanentes de inventarios de 2000 y anticipos de clientes del ejercicio 2000 no registrados contablemente en resultados.

El asiento contable quedaría de la siguiente manera:

ISR diferido (Activo)	105	
ISR Diferido (Resultados)		105

ESTADO DE RESULTADOS DEL 1° DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001

Concepto	Valor Contable	Valor Fiscal
Ingresos	\$ 2300	\$ 2700
(-) Gastos	900	1000
(=) Utilidad	1400	1700
(-) ISR del ejercicio	595	595
(+) ISR diferido del ej.	105	
Resultado del ejercicio.	910	1105

Una vez registrado el ajuste por el efecto del ISR diferido del año, para el 31 de diciembre de 2001 se tiene el siguiente estado de situación financiera:

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001

	Valor Contable	Valor Fiscal	Diferencia
ACTIVO			
Bancos	1050	1050	-
Clientes	460	460	-
Estimación Cuentas incobrables	(100)	0	(100)
Inventario (remanente) 2000	100	0	100
Inventario adquirido 2001	200	0	200
ISR diferido	140	-	140
Suma del Activo	1850	1510	340
PASIVO			
Anticipo de clientes 2000	200	-	200
Anticipo de clientes 2001	400	-	400
Proveedores	80	80	-
CAPITAL CONTABLE			
Resultado del ejercicio	910	1105	(195)
Resultado de ejercicios ants	225	325	(100)
Efecto acum. de ISR diferido	35	-	35
Total pasivo más capital	1850	1510	340

2.2. CERTIDUMBRE DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

Las normas contables en México, como en las normas internacionales de contabilidad implican que los pasivos por impuestos diferidos siempre se reconozcan formalmente en los registros contables. En cambio, cuando se trata de los activos por impuestos diferidos, su reconocimiento contable queda condicionado a que se cumplan ciertos requisitos.

El Párrafo 28 del boletín D-4 precisa que solamente se deben reconocer activos por ISR diferidos por el monto en que:

a) Existan diferencias temporales gravables que se espera se reviertan en el mismo ejercicio que la reversión esperada de la diferencia temporal deducible; o que se revertirán en ejercicios en los cuales puede aplicarse retroactiva o prospectivamente la pérdida fiscal originada por la deducción de la diferencia temporal deducible.

b) Una vez efectuado el análisis anterior cualquier remanente de diferencias temporales deducibles, más las pérdidas fiscales por amortizar y los créditos fiscales no utilizados, deben ser reconocidos, cuando exista una alta probabilidad de que habrá utilidades gravables futuras suficientes.

En resumen, como todos los activos, los activos por impuestos diferidos deben ser objeto de un riguroso análisis de realización. El boletín D-4 es bastante exigente para reconocer a dichos activos; dice que solamente se deben reconocer activos por impuestos diferidos:

a) Si existen pasivos por impuestos diferidos relativos a la misma autoridad tributaria y a la misma entidad gravable, cuyas diferencias gravables se reviertan en el mismo ejercicio de la reversión esperada para el activo,

b) O bien, cuando exista una alta probabilidad de que habrá utilidades gravables futuras suficientes.

2.3 PÉRDIDAS CONTABLES Y FISCALES. SU RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS DIFERIDOS.

El boletín D-4, considera las pérdidas fiscales como potenciales fuentes de activos por impuestos diferidos.

Cuando se trata de activos por impuestos diferidos, al basarse en activos fiscales que serán deducibles en un periodo posterior, su recuperación depende de un ingreso gravable independiente.

El artículo 61 de la LISR menciona que la pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos.

2.3.1 PÉRDIDAS FISCALES

De acuerdo al art. 10 fracc.II, a la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de otros ejercicios. El activo potencial por el derecho a compensar las pérdidas fiscales, constituye una cuenta por cobrar declarada a las autoridades y que se distingue de los activos por impuestos diferidos gracias a esa particularidad.

Para poder recuperar un activo por impuestos diferidos (APID), es necesario que en un futuro se generen ingresos independientes de la fuente por la cual se generaron dichos activos, ya que éstos surgen principalmente de activos fiscales que serán deducibles en ejercicios posteriores, y que representan bases supuestas que no existen económicamente en la entidad.

Si en la fecha de reversión o recuperación de los activos por impuestos diferidos, existen pasivos por impuestos diferidos que se convierten en causados, los APID se reconocen porque la existencia de esos pasivos es una fuente segura de la recuperación de los activos.

Si las pérdidas fiscales son compensables en el futuro durante un plazo de 10 años, existe la esperanza de su recuperación; no obstante, el boletín D-4 menciona que debe existir una alta probabilidad de recuperación, lo cual en el caso de las pérdidas por activos por impuestos diferidos no es muy sencillo.

Debemos analizar el caso de una entidad que tiene siempre utilidad contable antes de impuestos y ocurren pérdidas fiscales en algunos de ellos; esto se debe a diferencias temporales, las cuales seguramente en ejercicios posteriores se compensarán.

2.3.2 PÉRDIDAS CONTABLES IGUALES A PERDIDAS FISCALES

Si ocurre una pérdida contable y no hay diferencias permanentes ni temporales, entonces nace una pérdida fiscal por el mismo monto y un activo por pérdidas fiscales amortizables.

2.3.3 PÉRDIDAS CONTABLES Y RESULTADOS FISCALES DISTINTOS

Si se presenta una pérdida contable y hay partidas temporales, el resultado fiscal se modifica pudiendo obtener una utilidad o una pérdida fiscal.

El beneficio fiscal justo, será entonces el resultado de la suma del ISR por la pérdida fiscal (o ISR causado por utilidad), más (menos) el gasto por ISR diferido (o beneficio por ISR diferido) en el estado de resultados.

2.3.4 PÉRDIDA CONTABLE Y UTILIDAD FISCAL DE "CERO"

Veamos este caso con un ejemplo.

Si en un periodo disminuimos contablemente una estimación obtenemos lo siguiente:

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000

	Valor Contable	Valor Fiscal	Diferencia
ACTIVO			
Bancos	2000	2000	-
Cientes	600	600	-
Estimación	(300)	-	(300)
Suma del Activo	2300	2600	(300)
PASIVO			
Proveedores	2600	2600	-
CAPITAL CONTABLE			
Resultado del ejercicio	(300)	-	(300)
Total pasivo más capital	2300	2600	(300)

La diferencia temporal deducible que se origina de la estimación se determina a través de la comparación entre el balance contable y el balance fiscal.

En 2000, al tener una diferencia temporal deducible, el asiento contable que se realizaría es el siguiente:

ISR Diferido (activo)	105	
ISR Diferido (resultados)		105

Si analizamos el asiento observaremos que debemos reconocer un activo por un impuesto que, debido a las diferencias temporales dejaremos de pagar en años posteriores, y además registramos en resultados el impuesto a favor que correspondería al resultado contable registrándose ya no una pérdida por 300, sino una pérdida únicamente por \$ 195

CONCEPTO	BASE	TASA	A CARGO (FAVOR)
Resultado contable	(300)	35%	(105)
Resultado fiscal	-	35%	-

ESTADO DE RESULTADOS DEL 1º DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000

	CONTABLE	FISCAL
Ventas	1500	1500
Costo de Ventas	1500	1500
Estimación	300	
Utilidad (pérdida) antes de ISR	(300)	0
ISR causado (por cobrar)	0	0
Beneficio por ISR diferido	105	0
Utilidad (pérdida)	(195)	0
Tasa efectiva de ISR	35%	

El beneficio por ISR diferido es un ISR por cobrar o recuperar.

Al siguiente año, suponiendo que no tuvimos ingresos ni gastos, y que la estimación se vuelve fiscalmente deducible, se presentaría una pérdida fiscal y el ISR diferido por cobrar se convierte en ISR por recuperar por pérdidas fiscales.

ISR Diferido (resultados)	105	
ISR Diferido (activo)		105

Entonces tendríamos:

ESTADO DE RESULTADOS DEL 1º DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001

	CONTABLE	FISCAL
Ventas	0	0
Costo de Ventas	0	0
Estimación		300
Utilidad (pérdida) antes de ISR	0	(300)
ISR causado (por cobrar)	(105)	(105)
Beneficio por ISR diferido	105	
Utilidad (pérdida)	0	(195)

No obstante, si se presentara en 2001 un ingreso gravable, el ISR por cobrar se recuperaría y nunca se manifestaría una pérdida fiscal por amortizar.

	CONTABLE	FISCAL
Ventas	1000	1000
Costo de Ventas	-	-
Estimación		300
Utilidad (pérdida) antes de ISR	1000	700
ISR causado (por cobrar)	245	245
Beneficio por ISR diferido	105	
Utilidad (pérdida)	650	455
Tasa efectiva de ISR	35%	

2.4 RECONOCIMIENTO DE LOS EFECTOS INFLACIONARIOS Y SU REPERCUSIÓN EN LOS IMPUESTOS DIFERIDOS.

Uno de los problemas más graves a los que se ha enfrentado México, y en especial en los últimos 15 años es la inflación. Este fenómeno económico ha provocado un sinnúmero de cambios y se ha convertido en un problema mundial.

La inflación se produce cuando la cantidad de dinero aumenta más rápidamente que la de los bienes y servicios; cuanto mayor es el incremento de la cantidad de dinero por unidad de producción la tasa de inflación es mas alta¹⁷.

En México, se estableció el Boletín B-10 "Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera" del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el cual tiene por objeto establecer las reglas pertinentes relativas a la valuación y presentación de las partidas

relevantes contenidas en la información financiera que se ven afectadas por la inflación. Este boletín es aplicable a todas las entidades que preparan los estados financieros básicos definidos en el boletín B-1 "Objetivos de los Estados Financieros", publicado por el mismo instituto.

Actualmente en México, debido a la aplicación del boletín B-10, se maneja un marco contable consistente diseñado para eliminar los efectos distorsionantes de la inflación, basado en ajustes contra el índice general de precios, así como una indexación de maquinaria y equipo adquiridos en el extranjero. Por el contrario, el marco inflacionario fiscal es inconsistente con el contable, ya que para calcular los efectos inflacionarios se excluyen ciertas cuentas que se estimó podrían eventualmente manipular el resultado fiscal.

Si el procedimiento del resultado contable y fiscal fuera consistente, la incorporación de la inflación a los marcos contables y fiscales sería una variable que no afectaría el resultado de los cálculos por los impuestos diferidos. Sin embargo no ocurre de esa manera, y surgen discrepancias que pueden modificar los montos de impuestos diferidos independientes al mero cambio de unidades monetarias de poder adquisitivo semejante.

Como sabemos, para determinar los efectos de la inflación de la información financiera debemos distinguir las partidas que la conforman entre aquellas que están valuadas en unidades monetarias corrientes y aquellas que sí requieren ajustes para que sean valuadas en términos de unidades monetarias actuales. A las primeras se les conoce como partidas monetarias y a las segundas como partidas no monetarias.

Las partidas monetarias son aquéllas cuyos valores representan derechos u obligaciones sobre valores nominales de dinero, independientemente de los cambios en el nivel general de precios. Es decir, que es igual entregar o recibir dinero sin considerar los efectos de la inflación. Ejemplo de estas partidas: el efectivo, las cuentas por cobrar, cuentas por pagar.

¹⁷ Con respecto a la inflación, un conocido exbanquero en una declaración señaló: "No hay que olvidar que para aumentar la oferta se requieren años y, en cambio, para estimular la demanda solo se requiere poner dinero en circulación".

Cabe señalar que el párrafo 61 del Boletín D-4 menciona que las cuentas por cobrar o por pagar derivadas de impuestos diferidos deben considerarse como partidas monetarias.

Las partidas no monetarias son aquéllas que protegen a sus tenedores contra los cambios de precios, ya que éstas conservan su valor intrínseco.

2.4.1 PARTIDAS MONETARIAS Y SU TRATAMIENTO PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO DIFERIDO.

A la diferencia entre los pasivos monetarios menos los activos monetarios de cada uno de los meses del ejercicio, se le aplicará un factor de ajuste mensual. La cantidad que de cómo resultado será el Resultado por Posición Monetaria (REPOMO), correspondiente al mes de su cálculo. Dicho REPOMO deberá ser reexpresado a pesos de cierre por medio del factor de actualización.

El REPOMO tenía su contrapartida fiscal hasta el ejercicio 2001 en el componente inflacionario, el cual a partir del 2002 desaparece y es sustituido por un único ajuste anual por la inflación que conserva en esencia el objetivo de incorporar los efectos inflacionarios al resultado fiscal. Sin embargo, aunque ambos cálculos buscan incorporar los efectos de la inflación, debido a las restricciones que establece la LISR, el resultado del ajuste inflacionario fiscal y el REPOMO contable son completamente distintos.

El ajuste anual por inflación se determina obteniendo la diferencia entre el saldo promedio anual de las deudas y el saldo promedio anual de los créditos. Dicha diferencia se multiplicará por el factor de ajuste anual. En caso de que el saldo promedio anual de las deudas sea mayor al de los créditos se obtendrá un ajuste anual por inflación acumulable; en caso contrario, el resultado será un ajuste anual por inflación deducible.

Para explicar lo anterior, analicemos la mecánica para ambos cálculos.

Mientras que para el Repomo se consideran todos los activos y pasivos monetarios, para el ajuste anual por inflación, de acuerdo al art. 47 LISR, no se consideran como créditos las

cuentas por cobrar a cargo de socios o accionistas, funcionarios y empleados, personas físicas no empresarias, pagos provisionales de impuestos, saldos a favor de contribuciones, estímulos fiscales, enajenaciones a plazo, acciones y títulos de crédito, y el efectivo. El art. 48, nos señala que no se consideran deudas los pasivos por ISR, IMPAC e IMSS por cuota patronal y obrera sólo en caso de salarios mínimos; pasivos por participación de utilidades, cualquier reserva complementaria de activo o pasivo que no sea deducible con excepción de las gratificaciones laborales, pasivos por adeudos fiscales y reservas por indemnización de personal. En este sentido, es claro que el procedimiento fiscal es sumamente restrictivo, mientras que el procedimiento contable en materia de la determinación del resultado por posición monetaria no hace una sola excepción, inclusive la segunda adecuación incluye como partida monetaria, y por consecuencia constitutiva del REPOMO cualquier partida de la cual se dude de su naturaleza.

Dado lo anterior, y al ver que tanto el procedimiento como las bases son distintos, en la mayoría de los casos consideraremos estas diferencias como diferencias permanentes o definitivas que evidentemente no generan impuestos diferidos.

2.4.2. PARTIDAS NO MONETARIAS Y SU TRATAMIENTO PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO DIFERIDO.

Las partidas no monetarias más comunes son las inversiones en acciones, los inventarios, el activo fijo, y el capital contable. Dado que estas partidas no pierden su valor intrínseco con el paso del tiempo, cuando se reexpresan (según las reglas del boletín B-10), presentan en el estado de situación financiera un valor extra a su valor histórico original producto de los efectos de la inflación que, al momento de compararse con el valor de las partidas fiscales para el cálculo de los impuestos diferidos crea una diferencia que debe eliminarse pues no deben existir diferencias temporales por concepto de efectos inflacionarios.

Para explicar lo anterior, la Comisión de Principios de Contabilidad en la circular No 54 correspondiente a interpretaciones específicas del D-4, señala en su párrafo 3.8 lo siguiente:

Para determinar las diferencias temporales en activos y pasivos y calcular el ISR diferido correspondiente, deben compararse las cifras contables y las bases de los valores fiscales actualizados a la fecha de los estados financieros.

Específicamente, en las partidas no monetarias que analizamos anteriormente aplica como sigue:

El inventario contable parte de un valor histórico más un efecto inflacionario; ésto, al compararse con el valor fiscal de los inventarios, que es cero, produce una diferencia temporal gravable. Sin embargo la diferencia sólo debe corresponder a la base histórica¹⁸, por lo que la base fiscal debe estar incrementada por la reexpresión del inventario, ocasionando que la única diferencia temporal real sea el valor histórico del inventario y se elimine la diferencia derivada de la inflación.

En el valor neto del activo fijo el problema fundamental se tiene en la reexpresión de la depreciación del ejercicio, la cual contablemente se actualiza desde su fecha de adquisición al último día de los estados financieros, mientras que fiscalmente se actualiza desde el mes de adquisición hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio. Debido a que no existen las diferencias por inflación para efectos de D-4, el resultado fiscal de la depreciación del ejercicio debe actualizarse desde el último día de la primera mitad del ejercicio hasta el último día de los estados financieros con el fin de empatar la actualización contable y la fiscal, lo que tendrá como consecuencia que las diferencias que se encuentren sean por causa de variaciones en la aplicación de tasas, por diferencias en la constitución contable y fiscal del valor del activo fijo, o por bienes parcialmente deducibles fiscalmente, pero nunca por efectos de actualización.

Las inversiones permanentes en acciones en que no se tiene control o influencia significativa conforme al boletín B-8 en el párrafo 34, deben valuarse al costo histórico actualizado con el Índice Nacional de Precios al Consumidor. En esta inversión, la base fiscal para los efectos de ISR diferido es igual al valor contable de la inversión, y por lo tanto, de su comparación no

surge ISR diferido, salvo que se presenten posteriormente eventos o transacciones que alteren las condiciones originales como: a) presunción razonable a la fecha del balance de realización de la inversión, caso en que para la determinación del ISR diferido se compara el monto contable (costo histórico actualizado o valor de realización, el menor) contra el costo fiscal actualizado de las acciones; o b) castigo por deterioro en el monto contable de la inversión, caso en que para la determinación del ISR diferido, se comparará su importe contable (nuevo valor deteriorado) contra la base fiscal de la inversión ¹⁹

Cuando se registra por el método de participación el importe de las inversiones en los estados financieros individuales de la tenedora, representa la parte proporcional del capital contable de la subsidiaria o asociada, que debe incluir del efecto del ISR diferido. En consecuencia, no debe calcularse ISR diferido sobre esas inversiones.

Cuando existe un exceso del costo de adquisición de las acciones de subsidiarias y asociadas sobre el valor en libros, existe un crédito mercantil. De acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, el crédito mercantil es un activo que debe amortizarse en un plazo no superior a 20 años, fiscalmente dicha amortización no es deducible lo que genera una diferencia permanente. Sin embargo, la circular 54 admite que puede ser tratada como una diferencia temporal que origina un ISR por cobrar, el cual se recupera cuando la tenedora de las acciones venda las acciones y obtenga un ingreso gravable.

El reconocimiento de la cuenta por cobrar está sujeto a las condiciones impuestas por los párrafos 28 y 29 del boletín D-4, los cuales establecen que una cuenta por cobrar por ISR diferido puede reconocerse como tal si:

- a) Existen diferencias temporales que se reviertan en el mismo ejercicio;
- b) Al revertirse la diferencia temporal deducible se convierte en una pérdida fiscal;
- c) Cuando exista una alta probabilidad de que habrá utilidades futuras gravables suficientes.

¹⁸ Fiscalmente sólo se dedujo de los ingresos acumulables el costo histórico de las compras del año, y la base fiscal nunca se vio afectada por efectos inflacionarios en esas compras.

¹⁹ Circular 54 "Interpretaciones al boletín D-4". Comisión de Principios de Contabilidad, Julio 2000.

Dado que la recuperación del ISR diferido por cobrar de la amortización del crédito mercantil requiere que las acciones de la subsidiaria y asociada se vendan, si no existe una decisión administrativa de venta, no hay una fecha de reversión y en consecuencia no se pueden aplicar los criterios en los incisos a) y b) anteriores, solamente es factible el reconocimiento de la cuenta por cobrar cuando exista una alta probabilidad de venta de las acciones.

Es conveniente aclarar que la consideración del crédito mercantil como una diferencia permanente, no altera la tasa efectiva por operaciones continuas de la entidad consolidada.

2.4.3 CONSECUENCIA DE LA INFLACIÓN EN EL EFECTO DIFERIDO DEL EJERCICIO

El párrafo 24 del boletín D-4 nos indica que cuando exista un régimen fiscal que reconozca parcial o totalmente los efectos de la inflación y esto provoque que se actualice el efecto del ISR diferido derivado de las partidas temporales que le dieron origen, es necesario reconocer que dicha actualización compensa también parcial o totalmente el resultado por posición monetaria originado por la cuenta por cobrar o por pagar del ISR diferido.

El párrafo 26 complementa lo anterior mencionando que el incremento durante el ejercicio en el saldo del ISR diferido provocado por la inflación deberá incluirse dentro del Repomo del ejercicio.

Tomemos como antecedentes del caso práctico que a continuación se explica, los siguientes puntos:

1.- La empresa Spectrum, S.A. de C.V. reconoció anticipadamente en 1999 el efecto de I.S.R. Diferido, por lo que en ese año registró un Impuesto diferido de \$ 386,353 realizando el siguiente asiento:

Efecto Inicial de I.S.R. Diferido (Capital)	\$ 386,353	
I.S.R. Diferido (Pasivo)		\$ 386,353

Al reconocer el efecto de la inflación para 2000 su saldo es de \$386,353 x F.A. 1.0895 = \$ 420,969²⁰

En 2000, se determinó un ISR Diferido de \$ 410,530

<u>PARTIDAS TEMPORALES</u>	<u>DICIEMBRE</u> <u>2000</u>
<u>Activos</u>	
Inventarios	\$ 2,127,098
Activo fijo	<u>2,127,098</u>
Pérdidas fiscales por amortizar	<u>(3,300,040)</u>
Base	(1,172,942)
Tasa	<u>35%</u>
Impuesto diferido al 31 de diciembre de 2000	<u>410,530</u>

Al aplicar la fórmula para determinar el ISR Diferido a resultados quedaría como sigue:

Saldo al final del ejercicio		\$ 410,530
(-) Saldo al inicio del ejercicio		0
Diferencia del año		\$ 410,530
(-) Monto registrado en el capital		(386,353)
(-) Incremento de ISR por inflación (420,969-386,353)		(34,616)
(=) Efecto diferido del ejercicio		831,499

Registro contable:

I.S.R. Diferido (Activo)	\$ 831,499	
I.S.R. Diferido (Resultados)		\$ 831,499

²⁰ Factor de actualización de Diciembre de 1999 a Diciembre de 2000 $336.596/308.919 = 1.0895$

Considerando el párrafo 65 del Boletín D-4, el cual menciona que el ISR diferido debe mostrarse como una sola cifra neta en el balance general, hacemos el siguiente asiento:

I.S.R. Diferido (Pasivo)	\$ 420,969	
I.S.R. Diferido (Activo)		\$ 420,969

Así el saldo por ISR diferido en nuestro pasivo se elimina para disminuir el ISR diferido Activo y presentar una cifra neta arrojando un saldo final de impuesto diferido activo de \$ 410,530.

A continuación se presenta Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre de 2000 y Estado de Resultados del 1° de enero al 31 de diciembre de 2000 mostrando el efecto del ISR diferido.

SPECTRUM, S.A. DE C.V.

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000

<u>A C T I V O</u>	<u>2000</u>	<u>P A S I V O</u>	<u>2000</u>
<u>CIRCULANTE:</u>		<u>A CORTO PLAZO:</u>	
Disponibles:		Proveedores	\$528,790
Caja y Bancos	233,275	Acreedores diversos	295,296
Inversiones en valores	<u>1,050</u>	Compañías afiliadas	3,933,214
	234,325	Impuestos por pagar	306,664
<u>CUENTAS POR COBRAR</u>		Participación de utilidades por pagar	<u>324</u>
Cuentas por cobrar	894,441		
		Suma el Pasivo	<u>5,064,288</u>
Compañías afiliadas	15,030	<u>PASIVO CONTINGENTE</u>	
Deudores diversos	423,112		
I.V.A. por acreditar	558,217	<u>CAPITAL CONTABLE:</u>	
Impuesto al activo por recuperar	31,125		
I.S.R. por recuperar	<u>112,442</u>	<u>CAPITAL SOCIAL</u>	
	2,034,367	Nominal	1,916
Inventarios	2,127,097	Complemento por actualización	<u>3,417,520</u>
			<u>3,419,436</u>
Pagos anticipados	6,429	<u>UTILIDADES ACUMULADAS:</u>	
		Reserva legal	421,635
Suma el Circulante	<u>4,402,217</u>	Reserva de reinversión	51
		Utilidades por aplicar	207,987,946
<u>INMUEBLES, MOBILIARIO Y EQUIPO (Neto)</u>	<u>586,377</u>	Resultado del ejercicio	-1,339,242
		Insuficiencia en la actualización del capital	-
<u>OTROS ACTIVOS</u>		Efecto inicial I.S.R. diferido	208,175,856
Acciones y Valores	4,898		<u>-420,969</u>
			<u>-1,526,435</u>
Dépósitos en garantía	<u>127,543</u>		
	132,442	<u>SUMA EL CAPITAL CONTABLE</u>	<u>1,893,001</u>
<u>CARGOS DIFERIDOS</u>			
Gastos de instalación (Neto)	1,425,723	<u>SUMA PASIVO Y CAPITAL CONTABLE</u>	<u>6,957,289</u>
Impuesto Sobre la Renta Diferido	410,530		
<u>SUMA EL ACTIVO</u>	<u>6,957,289</u>		

SPECTRUM, S.A. DE C.V.

ESTADO DE RESULTADOS POR EL PERIODO COMPENDIDO
DEL 1° DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000
(Cifras en pesos de poder adquisitivo al 31 de diciembre de 2000)

Ventas netas	\$ 8,874,046
Menos:	
Costo de Ventas	<u>6,568,327</u>
Utilidad Bruta	2,305,719
Menos:	
Gastos de operación:	
Gastos de Venta y administración	<u>4,410,790</u>
Pérdida de operación	(2,105,071)
Menos:	
Costo integral de financiamiento:	
Intereses a cargo (Neto)	126,859
Resultado por posición monetaria	<u>(60,499)</u>
	(66,360)
Otros Productos	<u>690</u>
Resultado antes de Impuesto Sobre la Renta	
Diferido	<u>(2,170,741)</u>
Menos:	
Impuesto Sobre la Renta Diferido	<u>(831,499)</u>
Resultado del ejercicio	<u>\$ (1,339,242)</u>

Para el ejercicio 2001, en primer lugar se deben actualizar las cifras según el Boletín B-10. Para efectos prácticos de este trabajo, únicamente actualizaremos las cuentas que están relacionadas con la determinación de los impuestos diferidos.

El efecto de la actualización del ISR diferido activo debe reconocerse en el Repomo del ejercicio.

Contablemente se registra de la siguiente manera:

Repomo desfavorable	\$ 18,063	
Corrección por Reexpresión		\$ 18,063

Al 31 de diciembre de 2001 y 2000 aplicando el 3er. Documento de Adecuaciones del Boletín B-10 del I.M.C.P., los impuestos diferidos están integrados como sigue:

<u>PARTIDAS TEMPORALES</u>	DICIEMBRE <u>2001</u>	DICIEMBRE <u>2000</u>
<u>Activos</u>		
Inventarios	\$ 2,206,852	\$ 2,220,690
Activo fijo	<u>3,922</u>	<u> </u>
	2,210,774	2,220,690
Pérdidas fiscales por amortizar	<u>(6,260,404)</u>	<u>(3,445,242)</u>
Base	(4,049,630)	(1,224,552)
Tasa	<u>35%</u>	<u>35%</u>
Impuesto diferido al 31 de diciembre de 2001 y 2000	1,417,370	428,593
Impuesto diferido actualizado al inicio 2001 y 2000	<u>(428,593)</u>	<u>(439,492)</u>
Afectación a resultados	<u>\$ 988,777</u>	<u>\$ 868,085</u>

Para determinar el efecto del ISR diferido del ejercicio, aplicamos la fórmula del párrafo 25:

Saldo al final del ejercicio		\$ 1,417,370
(-) Saldo al inicio del ejercicio		410,530
Diferencia del año		1,006,840
(-) Monto registrado en el capital		0
(-) Incremento de ISR por inflación (428,593-410,530) (a)		18,063
(=) Efecto diferido del ejercicio		988,777

Registro contable:

I.S.R. Diferido (Activo)	\$ 988,777	
I.S.R. Diferido (Resultados)		\$ 988,777

Considerando que en nuestro activo teníamos registrados anteriormente \$ 410,530 de impuestos diferidos, y en este ejercicio nuestro efecto diferido es un activo de \$ 988,777 por lo que finalmente tenemos un saldo al 31 de diciembre de 2001 de \$ 1,417,370.

El boletín menciona que el efecto de la inflación en la cuenta por cobrar o por pagar del ISR diferido debe registrarse en el Repomo (párrafo 24 y 26); sin embargo, en nuestra opinión, el registro final no debe permanecer en dicha cuenta, porque creemos que de esta forma el registro del efecto de la inflación en el resultado del ejercicio se duplica; veamos estas consideraciones:

1.- Como podemos observar en este ejemplo, se considera por primera vez disminuyendo el Repomo favorable del ejercicio por \$ 18,063 (ver asiento del registro de la actualización del diferido de 2000 para 2001), lo que incrementa la pérdida antes de Impuestos Diferidos;

2.- y por segunda ocasión, al restar el efecto inflacionario del ISR diferido al inicio del ejercicio según la fórmula del párrafo 25 (ver inciso a) el cual no está registrado contablemente ya que únicamente es una actualización como lo menciona el tercer documento

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

de adecuaciones del boletín B-10 y por lo tanto no existe asiento contable que soporte dicho movimiento; por lo tanto en este ejemplo se refleja como otro aumento en la pérdida contable del ejercicio, por los mismos \$ 18,063, los cuales afectan el resultado del ejercicio pero no están registrados en ningún asiento contable

En este caso se correrían los siguientes asientos para cancelar la duplicidad:

I.S.R. Diferido (Resultados)	\$ 18,063	
Repomo		\$ 18,063

Con este asiento se evita la duplicidad y se registra únicamente una disminución al resultado del ejercicio. Cabe mencionar que este asiento no debe modificar el resultado obtenido de aplicar la fórmula del párrafo 25.

Después de la aplicación de la fórmula del párrafo 25 en el ejercicio de 2001 y su comparativo con 2000 a pesos de poder adquisitivo de 2001, los estados financieros quedarán como sigue

SPECTRUM, S.A. DE C.V.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA COMPARATIVO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001 Y 2000

(Cifras en pesos de poder adquisitivo al 31 de diciembre de 2001)

<u>ACTIVO</u>	<u>2001</u>	<u>2000</u>	<u>PASIVO</u>	<u>2001</u>	<u>2000</u>
<u>CIRCULANTE:</u>			<u>A CORTO PLAZO:</u>		
Disponible:					
Caja y Bancos	\$ 649,288	\$ 243,539	Proveedores	\$ 151,619	\$ 552,057
Inversiones en valores	<u>336</u>	<u>1,096</u>	Acreedores diversos	114,632	308,290
	<u>649,624</u>	<u>244,635</u>	Compañías afiliadas	9,219,940	4,106,275
CUENTAS POR COBRAR			Impuestos por pagar	112,785	320,157
Cuentas por cobrar	724,375	933,796	Participación de utilidades por pagar	_____	<u>338</u>
Compañías afiliadas		15,691			
Deudores diversos	337,138	441,729	Suma el Pasivo	<u>9,598,976</u>	<u>5,287,117</u>
I.V.A. por acreditar	938,692	582,779			
Impuesto al activo por recuperar	31,125	32,495	<u>PASIVO CONTINGENTE</u>		
I.S.R. por recuperar	<u>146,878</u>	<u>117,389</u>			
	<u>2,178,208</u>	<u>2,123,879</u>	<u>CAPITAL CONTABLE:</u>		
Inventarios	<u>2,094,737</u>	<u>2,220,689</u>	<u>CAPITAL SOCIAL</u>		
			Nominal	2,000	2,000
Pagos anticipados	<u>5,274</u>	<u>6,712</u>	Complemento por actualización	<u>3,567,891</u>	<u>3,567,891</u>
Suma el Circulante	<u>4,927,843</u>	<u>4,595,915</u>		<u>3,569,891</u>	<u>3,569,891</u>
Impuesto Sobre la Renta Diferido	<u>1,417,370</u>	<u>428,593</u>			
INMUEBLES, MOBILIARIO Y EQUIPO (Neto)	<u>1,233,913</u>	<u>612,178</u>	<u>UTILIDADES ACUMULADAS:</u>		
			Reserva legal	440,187	440,187
OTROS ACTIVOS			Reserva de reinversión	53	53
Acciones y Valores		5,114	Utilidades por aplicar	215,741,247	217,139,416
Depósitos en garantía	<u>144,543</u>	<u>133,155</u>	Resultado del ejercicio	(2,352,563)	(1,398,169)
	<u>144,543</u>	<u>138,269</u>	Insuficiencia en la actualización		
CARGOS DIFERIDOS			Del capital	(217,290,313)	(217,335,594)
			Efecto inicial I.S.R. diferido	(439,491)	(439,491)
				<u>(3,900,880)</u>	<u>(1,593,598)</u>
Gastos de instalación (Neto)	<u>1,544,318</u>	<u>1,488,455</u>	SUMA EL CAPITAL CONTABLE	(330,989)	<u>1,976,293</u>
SUMA EL ACTIVO	\$ 9,267,987	\$ 7,263,410	SUMA PASIVO Y CAPITAL CONTABLE	\$ 9,267,987	\$ 7,263,410
	=====	=====		=====	=====

SPECTRUM, S.A. DE C.V.

ESTADO DE RESULTADOS POR EL PERIODO COMPRENDIDO

DEL 1° DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001 Y 2000

(Cifras en pesos de poder adquisitivo al 31 de diciembre de 2001)

	<u>2001</u>	<u>2000</u>
Ventas netas	\$ 7,581,165	\$ 9,264,504
Menos:		
Costo de Ventas	<u>5,902,638</u>	<u>6,857,333</u>
Utilidad Bruta	1,678,527	2,407,171
Menos:		
Gastos de operación:		
Gastos de Venta y administración	<u>5,050,281</u>	<u>4,604,865</u>
Pérdida de operación	(3,371,754)	(2,197,694)
Menos:		
Costo integral de financiamiento:		
Intereses a cargo (Neto)	176,639	132,441
Resultado por posición monetaria	(196,478)	(63,161)
	(19,839)	(69,280)
Otros Productos	<u>10,575</u>	<u>720</u>
Resultado antes de Impuesto Sobre la Renta		
Diferido	(3,341,340)	(2,266,254)
Menos:		
Impuesto Sobre la Renta Diferido	(988,777)	(868,085)
Resultado del ejercicio	<u>\$ (2,352,563)</u>	<u>\$ (1,398,169)</u>

SPECTRUM, S.A. DE C.V.

ESTADO DE RESULTADOS POR EL PERIODO COMPRENDIDO
DEL 1º DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001 Y 2000

(Cifras en pesos de poder adquisitivo al 31 de diciembre de 2001)

	<u>2001</u>	<u>2000</u>
Ventas netas	\$ 7,581,165	\$ 9,264,504
Menos:		
Costo de Ventas	<u>5,902,638</u>	<u>6,857,333</u>
Utilidad Bruta	1,678,527	2,407,171
Menos:		
Gastos de operación:		
Gastos de Venta y administración	<u>5,050,281</u>	<u>4,604,865</u>
Pérdida de operación	(3,371,754)	(2,197,694)
Menos:		
Costo integral de financiamiento:		
Intereses a cargo (Neto)	176,639	132,441
Resultado por posición monetaria	<u>(196,478)</u>	<u>(63,161)</u>
	(19,839)	(69,280)
Otros Productos	<u>10,575</u>	<u>720</u>
Resultado antes de Impuesto Sobre la Renta		
Diferido	<u>(3,341,340)</u>	<u>(2,266,254)</u>
Menos:		
Impuesto Sobre la Renta Diferido	<u>(988,777)</u>	<u>(868,085)</u>
Resultado del ejercicio	<u>\$ (2,352,563)</u>	<u>\$ (1,398,169)</u>

2.5 EFECTO EN EL ISR DIFERIDO PROVOCADO POR CAMBIO DE TASAS

De acuerdo al párrafo 27 del Boletín D-4, en la determinación del impuesto diferido se deben aplicar las tasas vigentes al cierre del ejercicio al que se refieran los estados financieros, excepto que hubiese una modificación aprobada a la fecha de los estados financieros y que entre en vigor posteriormente, en cuyo caso se utilizará la tasa que estará vigente al momento en que se estima que los activos y pasivos por los impuestos diferidos se recuperarán o se liquidarán.

Pongamos como ejemplo el ejercicio 2002, en el cual, está aprobada una tasa del 32% (Art. 10 LISR), y según el art. 2 transitorio de la LISR, la tasa aplicable para ISR en el mismo ejercicio será del 35% disminuyéndose un punto porcentual anual hasta llegar al 32% para 2005. Por lo anterior, ya conocemos las tasas aplicables para los próximos tres años, y esto nos da la pauta para que al determinar nuestro impuesto diferido del ejercicio consideremos tasas diferentes a la vigente dependiendo del ejercicio en que especulemos se recuperarán o liquidarán los impuestos diferidos.

Analizando el efecto derivado de este ajuste, tenemos que si se causa un impuesto diferido a la tasa del 35% como activo o pasivo, y anticipadamente sabemos que el siguiente año la tasa será distinta, en nuestros estados financieros se debe reflejar la utilidad o pérdida derivada de los puntos porcentuales de diferencia entre los impuestos diferidos causados y los recuperables o liquidables, que dejaremos de provisionar.

2.6 IMPUESTO AL ACTIVO DIFERIDO

El objetivo del Boletín D-4 en relación con el Impuesto al Activo (IMPAC), es establecer y definir las reglas de valuación, presentación y revelación del IMPAC diferido causado durante el ejercicio; para lo cual el boletín considera que puede surgir de pagos de este impuesto realizados efectivamente durante ejercicios anteriores, o bien, por diferencias contra el ISR causado del mismo ejercicio; pero esto, lo veremos más adelante.

El IMPAC causado es aquél que se tiene que enterar durante el ejercicio. Dada la legislación actual, el impuesto al activo se convierte en un impuesto sobre la renta mínimo, el cual se paga por anticipado con relación al impuesto del ejercicio anterior; eventualmente, si la empresa logra utilidades en ejercicios posteriores, se podrá acreditar el IMPAC pagado en ejercicios anteriores contra el ISR a cargo del ejercicio corriente, reduciendo así la carga fiscal aunque con ciertos límites.

De acuerdo a lo anterior, el impuesto al activo se define como el impuesto mínimo y complementario del ISR que grava los activos promedio de los sujetos que establece el art. 1 de la LIA, los cuales son principalmente entre otros:

- Personas físicas que realicen actividades empresariales y personas morales residentes en México;
- Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país;
- Las personas que otorguen uso o goce temporal de bienes.

Se dice que es un impuesto mínimo debido a que si una empresa tiene pérdidas fiscales que no generan ISR, tendrá que pagar como mínimo un 1.8% sobre la base del IMPAC (activos promedio menos deudas promedio).

Se dice que es complementario debido a que en ocasiones complementa la cantidad pagada por el ISR; por ejemplo, cuando el ISR causado es menor que el IMPAC causado podrá acreditarse el ISR al IMPAC pagando únicamente la diferencia por concepto de IMPAC.

ISR determinado	\$ 120.00
IMPAC determinado	150.00
IMPAC a pagar	<u>30.00</u>

Para que surja un impuesto diferido a favor por IMPAC deberán darse las siguientes condiciones:

1. Tener pérdida fiscal en el ejercicio, lo cual implica que no exista un ISR a pagar;
2. Haber pagado IMPAC en pagos provisionales y declaración del ejercicio.

El registro contable se deberá efectuar sobre el IMPAC causado del ejercicio, el cual es aquel que se tiene que enterar mediante pagos provisionales y la declaración anual correspondientes al ejercicio, de acuerdo al párrafo 32 del Boletín D-4. Al hacer el cálculo del IMPAC causado del ejercicio podemos ver si existe alguna diferencia contra el ISR del mismo ejercicio, y por lo tanto, saber si se puede registrar como un impuesto diferido a favor como anticipo de ISR. Cabe aclarar que esta disposición no debe entenderse en el sentido de registrar el IMPAC como si fuera un pago provisional de ISR, sino como un pago distinto que podrá aplicarse contra el ISR que se cause posteriormente.

El registro del impuesto diferido a favor en forma inicial deberá cargarse a una cuenta de anticipo de ISR (cuenta por cobrar) con abono a una cuenta de impuesto diferido del capital contable²¹.

Veamos lo anterior con un ejemplo:

Supongamos que en 1999 tuvimos ingresos por \$ 10,000.00 pero al final del ejercicio obtuvimos pérdida tanto fiscal como contable; por lo tanto, tendríamos que pagar el 1.8% de IMPAC con respecto al promedio de activos y pasivos, en este caso \$180.00. Si tenemos una alta probabilidad de la generación de utilidades futuras, tenemos que registrar el impuesto diferido a favor

Anticipo de ISR (cuenta por cobrar)	\$ 180.00	
Impuesto Diferido a Favor (capital contable)		\$ 180.00

²¹ Como se mencionó en el apartado de reflejo en las cuentas de capital, una partida relacionada con diferencias temporales, se registra en el capital contable y no pasa por el resultado del ejercicio.

Cuando se compense el impuesto, se cancelará la parte que se utilizó contra la cuenta de ISR en el estado de resultados, cargándose a la cuenta de capital contable y abonándose contra el ISR de resultados para reflejar el neto a pagar en resultados.

Impuesto Diferido a favor (capital contable)	\$ 180.00	
Impuesto diferido a favor (Del estado de resultados)		\$ 180.00

Debemos considerar que para poder compensar el impuesto pagado de ejercicios anteriores se debe cumplir el supuesto establecido en el art. 9 de la LIA, el cual consiste en que el ISR causado del ejercicio debe ser mayor que el IMPAC causado del mismo ejercicio, y se hayan efectuado pagos de IMPAC durante los 10 ejercicios anteriores. Es entonces, cuando ese impuesto pagado podrá compensarse o solicitar su devolución debidamente actualizado. Continuemos con el ejemplo:

Si para el año 2000 se causa un ISR de \$ 650.00 contra un IMPAC de \$190.00, podremos compensar el IMPAC pagado en 1999 actualizado, contra el ISR de 2000.

Estado de resultados:

	Contable	Fiscal
Utilidad	1,000.00	1,857.00
ISR	650.00	650.00

ISR ejercicio 2000 a pagar		650.00
IMPAC a compensar	180.00	
Actualización	20.00	
IMPAC actualizado		200.00
ISR del ejercicio a pagar Después de la compensación		450.00

Los asientos a correr por el impuesto a pagar serían los siguientes:

Por la Provisión del ISR a pagar:

Resultado del ejercicio	650.00	
Provisión de ISR		650.00

Por la Actualización del IMPAC en impuestos diferidos:

Anticipo de ISR	20.00	
Impuesto diferido a favor (capital contable)		20.00

Por el traspaso del ISR diferido del capital contable a resultados:

Impuesto diferido a favor Capital contable	200.00	
Resultado del ejercicio (ISR diferido a favor)		200.00

Por el pago del impuesto a cargo, utilizando la compensación:

Provisión de ISR	650.00	
Anticipo de ISR		200.00
Bancos		450.00

De acuerdo con el boletín D-4, el IMPAC causado así como el que se tenga pendiente de compensar de ejercicios anteriores, debe registrarse como anticipo de ISR a su valor estimado de recuperación a la fecha de los estados financieros. En la medida en que disminuya o desaparezca la probabilidad de la generación de la utilidad gravable suficiente para compensar o recuperar el impuesto, debe reducirse el monto reconocido hasta ese momento como activo. Cualquier reducción debe revertirse en la medida que vuelva a ser probable la existencia de utilidad gravable suficiente para recuperar el activo. Los efectos de la reducción y en su caso de la reversión deben reconocerse en los resultados del ejercicio como un gasto o un beneficio.

Otro motivo de reversión del IMPAC diferido será cuando se pierde el derecho de recuperar el IMPAC pagado en los últimos diez ejercicios y el contribuyente pudiendo aplicar el supuesto

no lo hace, por lo que pierde el derecho en los mismos términos del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo. En este caso deberá disminuirse en el siguiente ejercicio el anticipo de ISR (cuenta por cobrar) y el impuesto diferido a favor, con la finalidad de reflejar la cantidad perdida por no haber aprovechado el supuesto que se ha mencionado.

2.6.1 IMPUESTO SOBRE LA RENTA PAGADO EN EXCESO

Cuando una empresa paga Impuesto Sobre la Renta en exceso con respecto al Impuesto al Activo en los últimos tres ejercicios, y en el ejercicio corriente deba pagar Impuesto al Activo, se debe reconocer un impuesto diferido por el excedente de ISR contra Impuesto al Activo en los términos del Artículo 9 segundo párrafo de la LIA.

EJERCICIO	1999	2000	2001	2002
ISR CAUSADO	145,000	175,000	210,000	0
IMPAC CAUSADO	100,000	120,000	145,000	200,000
EXCEDENTE DE ISR	45,000	55,000	65,000	0
EXCEDENTE DE IMPAC				200,000
EXCEDENTE DE ISR ACREDITABLE			45,000 55,000 65,000	165,000
			IMPAC POR PAGAR	35,000

Desde el punto de vista técnico, el ISR pagado en exceso en los últimos tres ejercicios genera un derecho y por ende un activo por ISR diferido aunque en este caso no se proyecten utilidades, sino pérdidas fiscales.

En este caso se tendrían que realizar los siguientes asientos:

Por el año 1999:

Impuesto Diferido a Favor (C X C)	45,000	
Impuesto Diferido a Favor (Capital)		45,000

Por 2000:

Impuesto Diferido a Favor (C X C)	55,000	
Impuesto Diferido a Favor (Capital)		55,000

Por 2001

Impuesto Diferido a Favor (C X C)	65,000	
Impuesto Diferido a Favor (Capital)		65,000

Con estos asientos se tiene contemplado completamente en los estados financieros que en caso de pérdida fiscal y por consecuencia pago de IMPAC se pueda disminuir el monto del impuesto a pagar con el exceso de ISR sobre IMPAC de los tres años anteriores, (como se menciona en el art. 9 de la LIA)

Posteriormente en cuanto se reconozca la pérdida de 2002 se realizarán los siguientes asientos contables:

Para reconocer la provisión del impuesto a cargo.

Resultado del ejercicio	200,000	
IMPAC por Pagar		200,000

Ahora debemos traspasar el impuesto diferido (los 165,000 acumulados por exceso de ISR sobre IMPAC de los tres años anteriores registrados en el capital contable) a resultados:

Impuesto Diferido a Favor (Capital)	165,000	
Impuesto Diferido a Favor (resultados)		165,000

Es importante reconocer la actualización de nuestro impuesto diferido a acreditar en el ejercicio²².

²² El valor de la actualización es supuesto.

Impuesto Diferido a Favor (CxC)	4,000	
Impuesto Diferido a Favor (resultados)		4,000

Al momento de hacer el pago efectivo del IMPAC por 2002

IMPAC por Pagar	200,000	
Impuesto Diferido a Favor (CxC)		169,000
Bancos		31,000

Es importante aclarar que en caso de que no exista la pérdida en el cuarto año se tendría que reversar el impuesto diferido registrado en cuentas por cobrar correspondiente al ejercicio de 1999 ya que se pierde la posibilidad de acreditar ese impuesto.

Se puede observar que ahora se contempla un activo por impuestos diferidos recuperable al cumplirse un supuesto, el cual, de no considerar el registro de impuestos diferidos, no se tendría reflejado en contabilidad, sino únicamente en papeles de trabajo.

Puede decirse que mediante el boletín D-4, se presenta la oportunidad de corregir posibles deficiencias en la información financiera derivadas de la aplicación de la circular 30 de la Comisión de Principios de Contabilidad. Esta circular fue emitida en 1990 e indicaba que el IMPAC pagado en un ejercicio debía cargarse a resultados como un gasto, sin permitir bajo ninguna circunstancia su registro como activo. El boletín D-4 en su párrafo 32 autoriza a las entidades a analizar la posibilidad de recuperación de IMPAC pagado con anterioridad a la aplicación del boletín y, permite con la aplicación inicial, el reconocimiento del activo correspondiente al IMPAC que se espere recuperar.²³

²³ Natera Niño de Rivera, Christian; "Análisis del Boletín D-4"; Práctica Fiscal, Laboral y Legal-Empresarial; julio 2000

CAPÍTULO 3

RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

3.1 REGLAS DE PRESENTACIÓN Y REVELACIÓN

El boletín D-4 en sus párrafos 62 al 76, nos reglamenta la forma en que se tienen que presentar los impuestos diferidos y la información que nos tienen que revelar; sin embargo, el mismo procedimiento para la determinación de los impuestos diferidos y las normas contables y fiscales existentes, nos van dando la pauta sobre el manejo de la información obtenida con los procedimientos descritos a lo largo de este trabajo, y la manera de presentar el origen y destino de nuestros impuestos diferidos.

El ISR por pagar es el causado durante el ejercicio, y debe presentarse descontado de los pagos provisionales que se hubieran efectuado anteriormente, más los impuestos no liquidados en ejercicios anteriores; por lo que si los anticipos excedieran del impuesto a pagar, se debe presentar como un activo circulante; de lo contrario, la diferencia se presentará como pasivo a corto plazo. El ISR diferido, en cambio, es una cuenta por pagar o por cobrar no circulante y debe presentarse como una sola cifra neta en el estado de situación financiera como activo o pasivo diferido (párrafos 63 y 65). Cabe mencionar que los activos y pasivos de impuestos sobre la renta diferidos consolidados que no correspondan a la misma entidad gravada y la misma autoridad tributaria, no podrán ser compensados.

El IMPAC considerado como un pago anticipado de ISR, deberá compensarse contra el ISR diferido. En este caso, deberá mostrarse detalladamente en notas a los estados financieros el origen y monto de dicha compensación, así como la aplicación de pérdidas fiscales pendientes de amortizar, y las fechas de vencimiento para ejercer el derecho a la compensación y amortización.(párrafos 69 y 76)

Los efectos de las reducciones por disminución del valor en libros de los activos, y reversiones por probabilidad de generación de utilidades y recuperación de impuestos diferidos, al igual que las modificaciones en tasas vigentes, deberán presentarse como gasto por ISR, o IMPAC.

Así mismo, se deberán revelar las modificaciones que resulten de cambios en estimación en la evaluación sobre la recuperación de pérdidas fiscales, IMPAC, o cualquier otra partida que hubiera generado un activo por impuestos diferidos. (párrafos 68, 71, 72 y 73 Boletín D-4; circular 56)

3.1.1 REVELACIÓN DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS EN LAS NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Según el boletín B-1 "Objetivos de los estados financieros" emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, señala en su párrafo 9 que los estados financieros básicos deben cumplir el objetivo de informar sobre la situación financiera de la empresa en cierta fecha, los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por el periodo contable determinado en dicha fecha.

De aquí se desprende que los estados financieros básicos además de comprender el estado de situación financiera, el estado de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, deben ser complementados con notas que son parte integrante de los mismos, y que por limitaciones prácticas de espacio, es frecuente que los estados financieros por sí mismos no contengan toda la información mínima necesaria. Es por ello que determinada información se presenta en notas explicativas de acuerdo a las reglas particulares de presentación que para cada caso emita la Comisión de Principios de Contabilidad, que a juicio de la administración de la compañía sea relevante revelar.²⁴

En términos generales, las notas a los estados financieros son explicaciones que amplían el origen y significado de los datos y cifras que se presentan en dichos estados, proporcionan información acerca de ciertos eventos económicos que han afectado o podrían afectar a la entidad, y dan a conocer datos y cifras sobre la repercusión de ciertas reglas particulares, políticas y procedimientos contables, y de aquellos cambios en los mismos de un periodo a otro. Debido a lo anterior, las notas explicativas a que se hace referencia forman parte de los estados financieros.²⁵

²⁴ Dicha información puede o no provenir del sistema contable y puede o no ser susceptible de cuantificación.

²⁵ Boletín A-5 "Revelación Suficiente" Principios de contabilidad Generalmente Aceptados. Decimoseptima edición.

La primera vez que se registran los impuestos diferidos, es necesario que se mencione en la nota correspondiente a las "Políticas Contables Significativas" ya que el empleo de nuevas disposiciones contables es un hecho importante en la determinación de la situación financiera y los resultados de operación de una entidad económica.

A continuación se presenta un ejemplo de una nota a los estados financieros derivada de la adopción de los impuestos diferidos en la contabilidad de una empresa:

A partir del 1° de enero de 2000, la compañía adoptó las disposiciones del Boletín D-4, Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta, Del Impuesto al Activo y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad. Este boletín cambia de manera importante el tratamiento contable del impuesto sobre la renta eliminando el enfoque anterior, conocido como el método del pasivo con enfoque parcial y establece en su lugar el método de activos y pasivos con enfoque integral. Bajo este método se reconoce, en principio, un impuesto diferido para todas las diferencias entre los valores contables y fiscales de los activos y pasivos.

De acuerdo con el Boletín, el efecto acumulado al 1° de enero de 2000 se aplicó directamente al capital contable.

En caso de que no sea el primer año de registro de los impuestos diferidos la nota se propondría de esta manera:

El impuesto sobre la renta a cargo de la entidad se contabiliza por el método de pasivos, el cual consiste en registrar los gastos y beneficios fiscales en el momento de su devengación contable, independientemente de la fecha en que son recuperados o liquidados los pasivos.

En el párrafo 67 del Boletín D-4, señala que la composición de los impuestos causados y diferidos debe mostrarse en el cuerpo del estado de resultados, o bien mediante notas a los estados financieros.

Para cumplir con el párrafo anterior, a manera de ejemplo sugerimos la siguiente nota a los estados financieros:

El ISR por pagar que aparece en el estado de situación financiera correspondiente a \$ 21,000 se determina y analiza como sigue:

IMPUESTO DIFERIDO POR PAGAR		DIFERENCIA	ISR DIFERIDO
Inventarios		\$100,000	\$35,000
Anticipo a Proveedores		20,000	7,000
SUMA		120,000	42,000
MENOS:			
IMPUESTO DIFERIDO POR COBRAR			
Estimación para cobro dudoso		10,000	3,500
Exceso en la Depn. Contable sobre la fiscal		50,000	17,500
SUMA		60,000	21,000
NETO		60,000	21,000

Analizando brevemente la nota observamos que se presentan las diferencias temporales gravables y deducibles que dan lugar al impuesto neto de \$ 21,000 que el balance que supone el ejemplo, está reflejando.

Como menciona el párrafo 70 del Boletín D-4, en las notas a los estados financieros se deberán revelar los conceptos y montos significativos (diferencias temporales) que dan lugar la saldo de los impuestos diferidos. Como complemento a este párrafo, el 71 menciona que igualmente se deberán revelar los conceptos y montos por los que la suma del impuesto causado y el impuesto diferido del periodo difiera substancialmente de la tasa legal aplicable. Dicho de otra manera, este último párrafo se refiere a que la nota debe mencionar además las diferencias permanentes que existen entre la base fiscal y la contable.

Como un ejemplo se muestra una nota referente a la conciliación entre las tasas real y efectiva del Impuesto sobre la Renta.

El ISR devengado en el año por \$ 26,300 como se muestra en el estado de resultados, equivale a 30.68 % respecto a la utilidad contable antes de impuestos. La tasa nominal de ISR para este año es de 35 % y la diferencia se explica como sigue:

ISR sobre la utilidad contable a la tasa real 35%		\$ 30,000
Más (menos) efecto de ISR sobre:		
Partidas permanentes		
Efectos de reexpresión		(6,000)
Gastos y provisiones no deducibles		5,000
Costo Integral de financiamiento		1,800
Ajuste anual por inflación		4,000
Diferencias temporales		
Depreciación		2,500
Costo de ventas		12,000
Compras		(10,000)
ISR causado en el año		39,300
Amortización de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores		(8,000)
ISR Diferido de años anteriores		<u>5,000</u>
Provisión del ejercicio		26,300
Tasa Efectiva		30.68 %

Respecto a esta nota debemos explicar lo siguiente: Deben revelarse las diferencias por partidas temporales y permanentes.

En esta nota se ve disminuida del resultado contable la partida por efecto de reexpresión, ya que el efecto de ésta es únicamente contable y para efectos fiscales es inexistente.

Aparecen incrementando el resultado contable partidas como los gastos no deducibles y el costo integral de financiamiento las cuales únicamente son deducciones contables pero fiscalmente no tienen el mismo efecto.

En este ejemplo se considera que el ajuste anual por inflación debe aumentar la utilidad contable ya que sirve de base para determinar la utilidad fiscal.

Al observar la depreciación aumentando el resultado contable, podemos deducir que las tasas de depreciación fiscal son menores que las contables, ya que la nota está presentando el saldo neto entre la depreciación contable y la fiscal.

Para terminar de analizar las diferencias, hay que recordar que el costo de ventas es deducible contablemente y fiscalmente sólo se deducen las compras.

Finalmente la nota nos explica por qué el impuesto pagado corresponde al 30.68% de la utilidad contable y no al 35 % que es la tasa de impuesto que se paga en México.

En su párrafo 73, el boletín D-4 señala que deberán revelarse las modificaciones que resulten de cambios en la estimación en la evaluación sobre la recuperación de pérdidas fiscales, IMPAC, o cualquier otra partida que hubiera generado un activo por ISR.

Para ejemplificar lo anterior se muestran las siguientes notas:

Activos con alta probabilidad de recuperación.

Las pérdidas fiscales por amortizar provienen de diferencias temporales por lo que se consideran recuperables ya que la entidad ha presentado utilidad antes de impuestos en ejercicios anteriores y no existen motivos razonables para que esta situación varíe en próximos ejercicios.

Estimación de activos no recuperables

Las partidas por ISR diferido por pagar que aparecen en el estado de situación financiera por un monto de \$ 55,000 se analizan como siguen:

ISR diferido por pagar		\$ 55,000
ISR diferido por cobrar	\$ 20,000	
(-) Estimación por no recuperación	5,000	
ISR diferido por cobrar real		\$15,000
ISR diferido por pagar neto		\$40,000

De los \$ 20,000 de ISR diferido por cobrar, \$ 15,000 tienen una fecha de recuperación. La diferencia de \$5,000 se estimó irrecuperable por lo que debe ser eliminado del activo por impuesto diferido que tiene la empresa.

El párrafo 76 menciona que se deberá revelar mediante notas a los estados financieros el IMPAC por compensar y las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, así como las fechas de vencimiento para ejercer el derecho a su compensación y amortización; en su caso, el monto de las que no participaron en la determinación del impuesto diferido.

En caso de que se tengan pérdidas fiscales y la seguridad de que no se podrán recuperar, la nota quedaría como sigue:

La entidad no tiene registrados en los estados financieros los activos por impuestos diferidos debido al historial de pérdidas contables de la entidad en los últimos cinco ejercicios.

Con respecto al activo por impuestos diferidos derivado del IMPAC, la nota podría sugerirse de la siguiente manera:

Tomando en cuenta el acreditamiento al que hace referencia el 4° párrafo del artículo 9 de la Ley del IMPAC sobre el impuesto pagado en los 10 ejercicios anteriores contra ISR, la empresa pagó \$ 10,000 de IMPAC en 2000 y \$ 8,000 en 2001 los cuales están registrados como un activo por impuestos diferidos. Las pérdidas que generaron este IMPAC se debieron a las constantes inversiones en la planta que se realizaron en ese periodo. El activo generado seguramente se recuperará en los próximos ejercicios gracias al crecimiento del mercado y por ende el incremento en las ventas.

3.2 CONTROLES SUGERIDOS PARA EL MANEJO DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

Los controles para la determinación de los impuestos diferidos podemos dividirlos en dos grupos: aquéllos que deben obtenerse de cálculos fiscales necesarios para el llenado de las declaraciones, y aquellos que deben efectuarse específicamente para la determinación de los impuestos diferidos.

Dentro de los primeros tenemos:

- Datos de los valores fiscales de los activos fijos netos de su depreciación.
- Valores fiscales de los terrenos y las inversiones en acciones.
- Información sobre anticipos recibidos y pagados.
- Información sobre ventas en abonos.
- Datos fiscales del capital de aportación, la utilidad fiscal neta (UFIN).
- Conciliaciones entre las partidas de compras y de costo de ventas, las cuales pueden obtenerse de la información contable.

En el caso de los segundos tenemos:

- Controles sobre las pérdidas por amortizar y los créditos fiscales no utilizados.
- Gastos que no se deducirán en el ejercicio corriente.

- Estimaciones para cuentas incobrables, distinguiendo las parte que se ha deducido de las mismas y la parte por deducir.
- Ingresos que vayan a acumularse hasta ejercicios posteriores
- Diferencias en el momento de acumulación de los intereses, principalmente los moratorios.
- Análisis de la parte deducida y por deducir de las reservas para indemnizaciones y jubilaciones.
- Análisis de las reservas para gastos y gratificaciones al personal.

Gran parte de la información anterior puede ser obtenida de la conciliación entre el resultado contable y el resultado fiscal con la que determinamos el impuesto causado del ejercicio. También hay algunas partidas que requieren un análisis detallado de las fechas de causación y aplicación como es el caso de las estimaciones para cuentas incobrables; o bien, es necesario algún cálculo específico, como es el caso de la utilidad fiscal neta.

3.2.1 MECÁNICA SUGERIDA PARA EL CÁLCULO DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS ACUMULADOS

Los pasos sugeridos en su determinación son:

- En principio, igualar los saldos fiscales a los contables mediante una comparación en el Estado de Situación Financiera
- Descontar o aumentar a los saldos fiscales, según sea el caso, las distintas partidas temporales que provocan impuestos diferidos.
- Sumar las diferencias acumuladas en las cuentas de activos y pasivos para obtener el neto de nuestras diferencias.
- Cuantificar el efecto del impuesto diferido, multiplicando la tasa vigente por las diferencias temporales en las cuentas de activo y pasivo.
- Reflejar en el capital contable el efecto inicial de los impuestos diferidos.

3.2.2 MECÁNICA SUGERIDA PARA LA DETERMINACIÓN DEL EFECTO POR LOS IMPUESTOS DIFERIDOS DEL EJERCICIO

Los pasos sugeridos en su determinación son:

- Determinar el efecto del impuesto diferido acumulado al final del ejercicio.
- Restarle el efecto diferido al inicio del ejercicio (Sin actualizar).
- Restar el efecto de las pérdidas fiscales.
- La diferencia resultante es el efecto diferido del ejercicio y debe registrarse en resultados abonándose a la cuenta de pasivo respectiva.

Además deberá tenerse presente:

- Si la empresa pagó impuesto al activo en el ejercicio, el importe deberá reclasificarse contra la cuenta de pasivo del I.S.R. diferido. Se sugiere manejar su efecto en una subcuenta por separado a la del efecto del I.S.R. diferido.
- Debe quitarse del REPOMO del periodo el efecto de la inflación provocado por el saldo inicial en el ejercicio de la cuenta de impuestos diferidos. El efecto debe llevarse a la cuenta de impuestos diferidos en resultados.
- Si de acuerdo con la normatividad contable se registran las diferencias temporales directamente en el capital contable, los efectos diferidos de impuestos deben registrarse directamente en el capital contable, separándose del efecto diferido del ejercicio (Esto se menciona en los párrafos 23 y 25 del Boletín D-4).

Otras consideraciones importantes

- a) Se recomienda analizar por empresa las principales diferencias temporales entre los resultados contables y fiscales, cuando menos por los últimos 5 ejercicios. Este trabajo va a ayudar a conocer cuales son los principales rubros o partidas a considerar en el manejo de los impuestos diferidos.

- b) Vigilar el efecto inicial de los impuestos diferidos, el cual puede ser impactante. A manera de ejemplo, podemos pensar el efecto resultante del impuesto diferido que va a provocarse en los rubros de inventarios y de pérdidas por amortizar.
- c) Se permite manejar una cuenta especial de capital denominada "Efecto acumulado de ISR diferido" para las diferencias iniciales que provoque la aplicación inicial de estas normas.
- d) Una diferencia existente a favor será la reclasificación del impuesto al activo por recuperar a una cuenta por cobrar o a un efecto de disminución en el impuesto diferido.
- e) Definir políticas para calificar la posibilidad de amortizar pérdidas fiscales con posibles resultados favorables en un futuro.

CAPITULO 4

CASO PRÁCTICO

CONSIDERACIONES

- 1.- La empresa Japanese, S.A. de C.V. tiene como actividad principal la exportación, importación, compraventa y distribución de todo tipo de máquinas y equipos de oficina.
- 2.- Reconoce los efectos de la inflación conforme a los lineamientos del boletín B-10 "Reexpresión de estados financieros" emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- 3.- A partir del año 2000 los estados financieros reconocen los efectos de los impuestos diferidos originados por las partidas temporales (diferencias entre el monto en libros de un activo o pasivo en el balance y su valor fiscal), de conformidad con el Boletín D-4 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- 4.- La compañía no tiene empleados ya que una empresa afiliada controla los gastos derivados de la nómina.
- 5.- El primer efecto del ISR diferido registrado en 2000 se reconoce en el Capital contable, posteriormente en 2001 el efecto del ejercicio se refleja en el estado de resultados.
- 6.- La empresa viene acumulando utilidades, por lo que no ha pagado Impuesto al Activo; además, proyecta utilidades futuras.
- 7.- Debido a que no se está analizando la reexpresión, únicamente se presentan los papeles de trabajo que nos ayuden en la comprensión del cálculo de los impuestos diferidos.

8.- Se presentan adicionalmente estados financieros en el supuesto caso de que existiera un cambio de tasa de ISR a partir del ejercicio siguiente teniendo las siguientes consideraciones:

- En el ejercicio 2001 la tasa vigente para ISR es del 35%;
- Se tiene aprobada una tasa del 32% para el año 2002.

JAPANESE, S.A. DE C.V.

**PAPELES DE TRABAJO Y ESTADOS FINANCIEROS QUE SE PRESENTAN PARA
SUSTENTAR EL CASO PRÁCTICO DE IMPUESTOS DIFERIDOS**

ANEXO 1 Se presenta estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2000 con el comparativo de valores contables y fiscales que sirve de base para la determinación de las diferencias temporales activas y pasivas en ese año. Además se anexa el cálculo para la determinación del efecto inicial de impuestos diferidos.

ANEXO 2 Se presenta conciliación contable fiscal del ejercicio 2000 clasificando las partidas que la integran en diferencias permanentes y en diferencias temporales activas y pasivas.

ANEXO 3 Se presenta papel de trabajo de la reexpresión del activo fijo así como de la depreciación acumulada y del ejercicio por el año terminado en 2000.

ANEXO 4 Se presenta papel de trabajo de la depreciación fiscal al 31 de diciembre de 2000, así como la actualización a fecha de cierre de los estados financieros según lo señala la circular 54 en el párrafo 3.8 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

ANEXO 5 Se presenta estado de situación financiera definitivo al 31 de diciembre de 2000 presentando además los ajustes en esquemas de mayor derivados del registro de los impuestos diferidos.

ANEXO 6 Se presenta estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2001 con el comparativo de valores contables y fiscales que sirve de base para la determinación de las diferencias temporales activas y pasivas en ese año. Se anexa además el cálculo para la determinación del ISR diferido aplicable a resultados y una conciliación de tasas que sirve de comprobación del efecto por ISR diferido determinado.

ANEXO 7 Se presenta conciliación contable fiscal del ejercicio 2001 clasificando las partidas que la integran en diferencias permanentes y en diferencias temporales activas y pasivas.

ANEXO 8 Se presenta papel de trabajo de la reexpresión del activo fijo así como de la depreciación acumulada y del ejercicio por el año terminado en 2001.

ANEXO 9 Se presenta cálculo del Resultado Por Posición Monetaria (REPOMO) del ejercicio 2001 con el fin de mostrar la inclusión del ISR diferido pasivo en dicho cálculo como partida monetaria, el cual posteriormente se reclasificará a la cuenta de ISR diferido del ejercicio.

ANEXO 10 Se presenta papel de trabajo de la depreciación fiscal al 31 de diciembre de 2001, así como la actualización a fecha de cierre de los estados financieros según lo señala la circular 54 en el párrafo 3.8 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

ANEXO 11 Se presenta estado de situación financiera definitivo al 31 de diciembre de 2001 y estado de resultados definitivo del 1° de enero al 31 de diciembre de 2001 considerando las partidas originadas por el ISR diferido.

ANEXO 12 Se presenta cálculo de ajuste por diferencia en tasas en el supuesto de que hubiera una modificación aprobada a la fecha de los estados financieros para el siguiente ejercicio:

- a) Ejercicio 2001 tasa de ISR 35%
- b) Ejercicio 2002 tasa de ISR 32%

ANEXO 13 Se presentan estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2001 y estado de resultados del 1° de enero al 31 de diciembre de 2001 considerando el ajuste por diferencia en tasas de ISR de un año con respecto a otro.

JAPANESE S.A. DE C.V.
DETERMINACIÓN DE LOS VALORES CONTABLES Y FISCALES
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000
(Pesos)

ANEXO 1

A C T I V O	Contable 2 0 0 0	Fiscal 2 0 0 0	Diferencias temporales (activas) pasivas	Impuesto diferido (activo) pasivo
CIRCULANTE				
Efectivo en caja y bancos	\$ 1,218,663	\$ 1,218,663	\$ -	\$ -
Cuentas por cobrar:				
Clientes	975,357	975,357	-	-
Partes relacionadas	2,302,251	2,302,251	-	-
Deudoras diversas	334,609	334,609	-	-
Impuestos por recuperar	507,243	507,243	-	-
	4,119,460	4,119,460	-	-
Rentas pagadas por anticipado	-	-	-	-
INVENTARIOS				
Máquinas, equipos y accesorios	11,449,325	-	11,449,325	4,007,264
Estimación para inventarios obsoletos	(607,878)	-	(607,878)	(212,757)
Anticipos a proveedores con factura	-	-	-	-
Anticipos a proveedores sin factura	35,149	35,149	-	-
Actualización	389,133	389,133	-	-
Total Inventarios	11,256,729	424,282	10,832,447	3,794,506
Suma el Circulante	16,403,852	5,762,405	10,641,447	3,794,506
PROPIEDADES Y EQUIPO				
Equipo de transporte	1,781,744	1,781,744	-	-
Equipo de oficina	1,850,590	2,213,200	(362,610)	(126,913)
Equipo de cómputo	1,300,588	1,300,588	-	-
Maiores a locales arrendados	-	-	-	-
Total propiedades y equipo	4,932,922	5,295,532	(362,610)	(126,913)
OTRO ACTIVO				
Gastos de instalación	-	-	-	-
Depositos en garantía	1,156,545	1,156,545	-	-
	1,156,545	1,156,545	-	-
SUMA EL ACTIVO	\$ 22,693,319	\$ 12,214,482	\$ 10,478,837	\$ 3,667,593
	\$(0)		\$ 13,402,842	

DETERMINACIÓN DEL EFECTO INICIAL DE IMPUESTO DIFERIDO

Diferencias temporales activas	(682,873)
Diferencias temporales pasivas	11,086,715
Meto diferencias temporales	10,402,842
Pérdidas fiscales por amortizar	-
Base impuestos diferidos	10,402,842
Impuesto diferido	3,640,995
Impuesto al activo por recuperar	-
Impuesto diferido pasivo al 31-12-00	3,640,995

PARA DETERMINAR EL ISR DIFERIDO, SE DEBEN COMPARAR LOS SALDOS CONTABLES DEL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA CON SUS VALORES FISCALES. LAS DIFERENCIAS SERÁN ACTIVAS O PASIVAS. EL NETO SE MULTIPLICARÁ POR LA TASA APLICABLE DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Y DARÁ COMO RESULTADO EL IMPUESTO DIFERIDO ACTIVO O PASIVO, QUE DEBERÁ QUEDAR REGISTRADO EN EL CUERPO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

96

P A S I V O	Contable 2 0 0 0	Fiscal 2 0 0 0	Diferencias temporales (activas) pasivas	Impuesto diferido (activo) pasivo
CORTO PLAZO				
Proveedores diversos	\$ 7,121,419	\$ 7,121,419	\$ -	\$ -
Acreedores diversos	425,973	425,973	-	-
Anticipos de clientes	67,800	-	(67,800)	(21,730)
Honorarios y rentas no pagados al cierre	8,199	-	(8,199)	(2,868)
Partes relacionadas (Nota 3)	1,376,711	1,376,711	-	-
Impuestos por pagar	403,062	403,062	-	-
Participación a los Trabajadores en las Utilidades	-	-	-	-
Suma el corto plazo	9,403,160	9,327,165	(75,995)	(26,598)
A LARGO PLAZO				
Obligaciones laborales	-	-	-	-
3% de Impuesto Sobre la Renta diferido (Nota 9a)	34,863	34,863	-	-
Suma el largo plazo	34,863	34,863	-	-
Suma el pasivo	9,438,023	9,362,028	(75,995)	(26,598)
CAPITAL CONTABLE				
Capital social	26,265,566	26,265,566	-	-
Resultado de ejercicios anteriores	14,015,379	14,015,379	-	-
Resultado del ejercicio	(7,362,165)	(7,362,165)	-	-
Ineficiencia en la actualización del capital contable	(19,664,484)	(19,664,484)	-	-
Suma el capital contable	13,255,296	13,255,296	-	-
SUMA EL PASIVO Y CAPITAL CONTABLE	\$ 22,693,319	\$ 22,617,324	\$(75,995)	\$(26,598)

NO HAY FALLA DE ORIGEN

JAPANESE, S.A. DE C.V.
CONCILIACION CONTABLE-FISCAL
 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000

	BASE	TASA	ISR
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS	-6,359,256	35%	-2,225,740
DIFERENCIAS PERMANENTES			
PARTIDAS QUE SUMAN			
EFFECTOS DE REEXPRESION	2,332,206	35%	816,272
INTERESES DEVENGADOS A CARGO	48,774	35%	17,071
PERDIDA CAMBIARIA	776,071	35%	271,625
NO DEDUCIBLES	191,493	35%	67,023
GANANCIA INFLACIONARIA	188,725	35%	66,054
INTERES ACUMULABLE	392,801	35%	137,480
	3,930,070	35%	1,375,525
PARTIDAS QUE RESTAN			
INTERESES DEVENGADOS A FAVOR	13,686	35%	4,790
UTILIDAD CAMBIARIA	700,763	35%	245,267
PERDIDA INFLACIONARIA	81,085	35%	28,380
INTERES DEDUCIBLE	413,314	35%	144,660
	1,208,848	35%	423,097
NETO PARTIDAS PERMANENTES	2,721,222	35%	952,428
	-3,638,034	35%	-1,273,312
DIFERENCIAS TEMPORALES			
PARTIDAS QUE SUMAN			
DEPRECIACION CONTABLE	1,106,785	35%	387,375
RENTAS PAGADAS POR ANTICIPADO 1999	2,278,800	35%	797,580
ESTIMACION PARA INVENTARIOS OBSOLETOS	607,878	35%	212,757
ANTICIPOS A PROVEEDORES '99 (SI)	40,440	35%	14,154
HONORARIOS 2000 NO PAGADOS (SF)	4,000	35%	1,400
RENTAS 2000 NO PAGADOS (SF)	4,195	35%	1,468
COSTO DE VENTAS	25,704,795	35%	8,996,678
UTILIDAD FISCAL EN VENTA DE ACTIVO FUO	0	35%	0
ANTICIPOS DE CLIENTES 2000 (S.F.)	87,800	35%	23,730
	29,814,693	35%	10,435,142
PARTIDAS QUE RESTAN			
OTROS INGRESOS NO ACUMULABLES	340,482	35%	119,169
UTILIDAD CONTABLE EN VENTA DE ACTIVO FUO	0	35%	0
ANTICIPOS DE CLIENTES 1999 (S.I.)	76,206	35%	26,672
DEPRECIACION FISCAL	1,358,107	35%	475,337
COMPRAS	21,539,266	35%	7,538,743
	23,314,061	35%	8,159,921
NETO PARTIDAS TEMPORALES	6,500,632	35%	2,275,221
UTILIDAD FISCAL / ISR CAUSADO	2,862,598	35%	1,001,909

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

SE RECOMIENDA ORDENAR DE ESTA MANERA LA CONCILIACION CONTABLE-FISCAL, YA QUE ASI SE PUEDEN IDENTIFICAR CLARAMENTE:

- LAS DIFERENCIAS PERMANENTES
- LAS DIFERENCIAS TEMPORALES GRAVABLES
- LAS DIFERENCIAS TEMPORALES DEDUCIBLES

DEBEMOS TOMAR EN CUENTA QUE TODAS LAS PARTIDAS DE LA CONCILIACION ENTRAN EN ALGUNO DE LOS CONCEPTOS ANTERIORES, YA QUE COMO SABEMOS, EL NETO DE DICHAS PARTIDAS SIRVE DE BASE PARA QUE, PARTIENDO DEL RESULTADO CONTABLE, LLEGUEMOS AL RESULTADO FISCAL.

DEBEMOS CONSIDERAR QUE LOS VALORES DE ALGUNAS PARTIDAS AQUI PRESENTADAS SON SUPUESTOS PARA EFECTOS PRACTICOS; TAL ES EL CASO DE LAS CIFRAS DE COMPONENTE INFLACIONARIO

CABE MENCIONAR QUE A PARTIR DE 2002 SE DEJA DE CALCULAR EL COMPONENTE INFLACIONARIO, SUSTITUYENDOSE POR EL AJUSTE ANUAL POR INFLACION.

JAPANESE, S.A. DE C.V.
REEXPRESIÓN DE ACTIVOS FIJOS Y SU DEPRECIACIÓN
ENERO-DICIEMBRE 2000

ANEXO 3

FECHA AÑO	MONTO ORIGINAL MAX.	MESES DE USO	% DEPR.	INPC			ACTIVO ACT DIC-00	AJUSTE POR REEXP AL ACTIVO FIJO	DEPRECIACIÓN ACUMULADA		MESES USO 2000	DEPRECIACIÓN DEL EJERCICIO		AJUSTE POR REEXP ACUM + DEL EJERCICIO	DEPRE. ACUMULADA		
				MES ADO.	DIC-00	FACTOR			INICIAL HIST.	INICIAL ACT. 00		HISTÓRICA	ACTUALIZADA		HISTÓRICA	ACTUALIZADA	
MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA																	
Mar-95	127,856.00	70	10.00%	118.2700	336.5960	2.8459	363,780.01	235,954.01	61,853.58	176,029.11	12	12,782.80	36,378.00	137,770.93	74,636.18	212,407.11	
Jul-95	377,200.00	66	10.00%	140.0490	336.5960	2.4034	906,562.48	529,382.48	169,740.00	407,953.12	12	37,720.00	90,656.25	291,149.36	207,460.00	498,609.36	
Oct-96	211,090.00	51	10.00%	191.2730	336.5960	1.7597	371,455.07	160,365.07	68,135.16	119,897.44	12	21,109.00	37,145.51	67,798.79	89,244.16	157,042.95	
Feb-97	411,598.00	47	10.00%	208.9950	336.5960	1.6105	662,878.58	251,280.58	118,791.76	191,314.12	12	41,159.80	66,287.86	97,650.43	159,951.56	257,601.98	
Sep-98	154,785.00	27	10.00%	260.0880	336.5960	1.2941	200,307.27	45,522.27	19,864.08	25,706.10	12	15,478.50	20,030.73	10,394.25	35,342.58	45,736.83	
Oct-99	272,835.00	14	10.00%	303.1590	336.5960	1.1102	302,901.42	30,066.42	5,077.76	5,637.33	12	27,283.50	30,290.14	3,566.21	32,361.26	35,927.47	
Dic-00	250,031.00	-	10.00%	336.5960	336.5960	1.0000	250,031.00	-	-	-	12	-	-	-	-	-	
1,805,365.00							3,057,915.83	1,252,550.83	443,462.34	926,537.22		155,533.40	280,788.48	608,329.97	598,995.74	1,207,325.70	
															1,850,590.13		
EQUIPO DE TRANSPORTE																	
Mar-95	211,090.00	48	25.00%	118.2700	336.5960	2.8459	600,741.03	389,651.03	211,090.00	600,741.03	0	-	-	389,651.03	211,090.00	600,741.03	
Ago-95	278,950.00	48	25.00%	142.3720	336.5960	2.3642	659,493.59	380,543.59	278,950.00	659,493.59	0	-	-	380,543.59	278,950.00	659,493.59	
Oct-96	452,360.00	48	25.00%	191.2730	336.5960	1.7597	796,017.89	343,657.89	452,360.00	796,017.89	0	-	-	343,657.89	452,360.00	796,017.89	
Abr-97	146,280.00	44	25.00%	213.8820	336.5960	1.5737	230,200.84	83,920.84	97,520.00	153,467.22	12	36,570.00	57,550.21	76,927.43	134,090.00	211,017.43	
Oct-97	146,280.00	38	25.00%	226.1520	336.5960	1.4803	217,708.52	71,428.52	79,235.00	117,925.45	12	36,570.00	54,427.13	56,547.58	115,805.00	172,352.58	
Ene-98	346,280.00	35	25.00%	236.9310	336.5960	1.4266	491,925.37	145,645.37	165,925.83	235,714.24	12	86,570.00	122,981.34	106,199.75	252,495.83	358,695.58	
Feb-98	325,020.00	34	25.00%	241.0790	336.5960	1.3962	453,792.92	128,772.92	148,967.50	207,988.42	12	81,255.00	113,446.23	91,214.15	230,222.50	321,436.65	
Ago-98	487,451.00	28	25.00%	255.9370	336.5960	1.3151	641,046.81	153,595.81	162,483.67	213,682.27	12	121,862.75	160,251.70	89,597.56	284,346.42	373,943.97	
Ene-99	460,803.00	23	25.00%	281.9830	336.5960	1.1936	560,014.46	89,211.46	105,600.69	126,044.98	12	115,200.75	137,503.62	42,747.16	220,801.44	263,548.60	
Ene-99	549,870.00	23	25.00%	281.9830	336.5960	1.1936	656,324.83	106,454.83	126,011.88	150,407.77	12	137,467.50	164,081.21	51,009.61	263,479.38	314,488.98	
Nov-99	245,750.00	13	25.00%	305.8550	336.5960	1.1005	270,447.88	24,697.88	5,119.79	5,634.33	12	61,437.50	67,611.97	6,689.01	66,557.29	73,246.30	
Dic-00	359,013.00	-	25.00%	336.5960	336.5960	1.0000	359,013.00	-	-	-	0	-	-	-	-	-	
TOTAL							4,009,147.00	5,926,727.14	1,917,580.14	1,833,264.35	3,267,117.21		676,933.50	877,865.41	1,634,784.76	2,510,197.85	4,144,982.61
EQUIPO DE CÓMPUTO																	
Mar-95	121,000.00	40	30.00%	118.2700	336.5960	2.8459	344,353.90	223,353.90	121,000.00	344,353.90	0	-	-	223,353.90	121,000.00	344,353.90	
Abr-95	64,572.00	40	30.00%	127.6900	336.5960	2.6360	170,211.79	105,639.79	64,572.00	170,211.79	0	-	-	105,639.79	64,572.00	170,211.79	
May-95	187,542.00	40	30.00%	133.0290	336.5960	2.5302	474,518.77	286,976.77	187,542.00	474,518.77	0	-	-	286,976.77	187,542.00	474,518.77	
Jun-95	92,457.00	40	30.00%	137.2510	336.5960	2.4524	226,741.55	134,284.55	92,457.00	226,741.55	0	-	-	134,284.55	92,457.00	226,741.55	
Jul-95	70,505.00	40	30.00%	140.0490	336.5960	2.4034	169,451.72	98,946.72	70,505.00	169,451.72	0	-	-	98,946.72	70,505.00	169,451.72	
Ago-95	86,759.00	40	30.00%	142.3720	336.5960	2.3642	205,115.63	118,356.63	86,759.00	205,115.63	0	-	-	118,356.63	86,759.00	205,115.63	
Jun-96	259,824.00	40	30.00%	180.9310	336.5960	1.8603	483,350.59	223,526.59	259,824.00	483,350.59	0	-	-	223,526.59	259,824.00	483,350.59	
Abr-97	136,857.00	40	30.00%	213.8820	336.5960	1.5737	215,371.86	78,514.86	109,485.60	172,297.49	8	27,371.40	43,074.37	78,514.86	136,857.00	215,371.86	
Jul-98	404,975.00	29	30.00%	253.5000	336.5960	1.3277	537,695.31	132,710.31	172,114.38	226,516.25	12	121,492.50	161,305.59	96,214.97	293,606.88	389,821.85	
Sep-99	350,923.00	15	30.00%	301.2510	336.5960	1.1173	392,086.27	41,163.27	26,319.23	29,406.47	12	105,276.90	117,625.88	15,436.23	131,596.13	147,032.35	
Oct-00	403,538.00	2	30.00%	330.1680	336.5960	1.0194	411,366.64	7,828.64	-	-	2	20,176.90	20,568.33	391.43	20,176.90	20,568.33	
Dic-00	516,872.00	-	30.00%	336.5960	336.5960	1.0000	516,872.00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
2,695,824.00							4,147,126.01	1,451,302.01	1,190,578.20	2,503,964.15		274,317.70	342,574.18	1,381,642.43	1,464,895.90	2,846,538.33	
8,510,336.00							13,131,768.99	4,621,432.99	3,467,304.89	6,697,618.58			1,106,784.60	1,501,228.07	3,624,757.16	4,574,089.49	8,198,846.65

NOTA: EL ACTIVO FIJO Y SU DEPRECIACIÓN SE ACTUALIZA CONTABLEMENTE SEGÚN EL BOLETÍN B-10, LA CUAL SE COMPARARÁ CONTRA SU VALOR FISCAL

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

98

JAPANESE, S.A. DE C.V.
DEPRECIACIÓN FISCAL DE ACTIVO FIJOS A DICIEMBRE 2000
ACTUALIZACIÓN PARA EFECTOS DE D-4
CIRCULAR 54 PCGA

FECHA	MONTO ORIGINAL	MES DE USO	% DEB	MILES USOS	DEPRECIACIÓN	MES ADD	SOLIC	MULTIPLICAR LA UNIDAD	FACTOR	DEPRN	ACTUALIZACIÓN ACTIVO FIJO		ACTUAL	DEPRN FISC	DEPRECIACIÓN	DEPRN ACUMULADA	RESERVA	
											FACTO	ACTA						DEPRN FISC
MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA																		
Mar-95	11,826.00	10	7.00%	12	8,947.87	118.2700	322.4950	2.7267	24.204.02	336.5960	2.8459	363.780.01	1.0437	25.464.60	43.297.51	123.220.37	148.684.90	52,245.33
Jul-95	377.200.00	66	7.00%	12	26,404.00	140.0490	322.4950	2.3027	60,800.49	336.5960	2.4034	906,262.48	1.0437	63,459.37	118,818.00	285,567.18	349,020.55	145,222.02
Oct-95	209.500.00	51	7.00%	12	14,776.30	191.2730	322.4950	1.6660	24,912.84	336.5960	1.7597	371,455.07	1.0437	26,001.86	47,994.91	83,926.21	109,330.07	62,470.91
Feb-97	411.598.00	47	7.00%	12	28,811.86	208.9950	322.4950	1.5430	44,496.70	336.5960	1.6109	667,878.56	1.0437	46,401.50	83,154.23	133,019.83	180,321.39	111,966.09
Sep-98	154.785.00	27	7.00%	12	10,834.95	260.0880	322.4950	1.2399	13,434.25	336.5960	1.2941	200,307.27	1.0437	14,021.51	13,904.85	17,994.47	32,015.78	24,739.30
Oct-99	277.835.00	14	7.00%	12	19,098.45	303.1580	322.4950	1.0837	20,315.02	336.5960	1.1102	302,361.42	1.0437	21,203.10	3,183.08	3,533.85	24,768.95	22,281.53
Dic-00	250.031.00	-	7.00%	12	-	336.5960	336.5960	1.0000	-	336.5960	1.0000	300,031.00	-	-	-	-	-	-
				1,805,365.00	108,873.38	-	-	-	188,317.33	-	-	3,057,915.83	-	196,551.94	310,052.28	648,163.77	844,715.71	418,925.66
EQUIPO DE TRANSPORTE																		
Mar-95	311.090.00	48	25.00%	0	-	118.2700	322.4950	2.7267	-	336.5960	2.8459	600,741.03	1.0437	-	211,090.00	600,741.03	600,741.03	211,090.00
Ago-95	278.950.00	48	25.00%	0	-	142.3770	322.4950	2.2651	-	336.5960	2.3642	659,483.59	1.0437	-	278,950.00	659,483.59	659,483.59	278,950.00
Oct-96	452.360.00	48	25.00%	0	-	191.2730	322.4950	1.6660	-	336.5960	1.7597	798,017.89	1.0437	-	452,360.00	798,017.89	798,017.89	452,360.00
Abr-97	146.280.00	44	25.00%	12	36,570.00	210.8820	322.4950	1.5078	55,140.25	336.5960	1.5737	230,200.84	1.0437	57,550.21	97,520.00	153,467.22	211,017.43	134,090.00
Oct-97	146.280.00	38	25.00%	12	36,570.00	226.1520	322.4950	1.4863	52,148.82	336.5960	1.4883	217,708.52	1.0437	54,427.13	79,235.00	117,925.45	172,352.58	115,805.00
Ene-98	348.280.00	35	25.00%	12	86,570.00	236.8310	322.4950	1.3611	117,830.43	336.5960	1.4208	481,925.37	1.0437	122,981.34	165,925.83	235,714.24	358,695.58	252,495.83
Feb-98	325.020.00	34	25.00%	12	81,253.00	241.0760	322.4950	1.3377	106,694.81	336.5960	1.3962	453,782.92	1.0437	113,448.23	148,987.50	207,088.42	321,436.65	230,227.50
Ago-98	487.451.00	28	25.00%	12	121,862.75	255.9370	322.4950	1.2600	153,547.07	336.5960	1.3151	641,098.81	1.0437	180,281.70	187,483.87	213,682.27	313,943.97	284,346.42
Ene-99	460.803.00	23	25.00%	12	115,200.75	281.8630	322.4950	1.1436	131,743.58	336.5960	1.1938	550,014.48	1.0437	137,503.82	105,600.89	126,044.98	263,548.60	220,801.44
Ene-99	549.870.00	23	25.00%	12	137,487.50	281.8630	322.4950	1.1436	137,207.83	336.5960	1.1938	658,324.83	1.0437	164,081.21	126,011.88	150,407.77	314,488.98	263,479.38
Nov-99	245.750.00	13	25.00%	12	61,437.50	305.8550	322.4950	1.0544	64,779.70	336.5960	1.1005	270,447.86	1.0437	67,811.97	5,119.79	6,534.33	73,246.30	66,557.29
Dic-00	359.013.00	-	25.00%	0	-	336.5960	336.5960	1.0000	-	336.5960	1.0000	359,013.00	-	-	-	-	-	-
TOTAL				4,009,147.00	878,933.50	-	-	-	841,027.48	-	-	5,926,727.14	-	877,865.81	1,833,264.35	3,267,117.21	4,144,982.81	2,510,197.85
EQUIPO DE COMPUTO																		
Mar-95	121.000.00	40	30.00%	0	-	118.2700	322.4950	2.7267	-	336.5960	2.8459	344,353.90	1.0437	-	121,000.00	344,353.90	344,353.90	121,000.00
Abr-95	64.572.00	40	30.00%	0	-	127.8800	322.4950	2.2651	-	336.5960	2.4060	170,211.79	1.0437	-	64,572.00	170,211.79	170,211.79	64,572.00
May-95	187.542.00	40	30.00%	0	-	133.0290	322.4950	2.4242	-	336.5960	2.5302	474,518.77	1.0437	-	187,542.00	474,518.77	474,518.77	187,542.00
Jun-95	92.457.00	40	30.00%	0	-	137.2510	322.4950	2.3496	-	336.5960	2.4524	228,741.55	1.0437	-	92,457.00	228,741.55	228,741.55	92,457.00
Jul-95	70.505.00	40	30.00%	0	-	140.0490	322.4950	2.3027	-	336.5960	2.4034	169,451.72	1.0437	-	70,505.00	169,451.72	169,451.72	70,505.00
Ago-95	86.759.00	40	30.00%	0	-	142.3770	322.4950	2.2651	-	336.5960	2.3642	205,115.63	1.0437	-	86,759.00	205,115.63	205,115.63	86,759.00
Oct-96	259.824.00	40	30.00%	0	-	160.8310	322.4950	1.7824	-	336.5960	1.8603	483,356.09	1.0437	-	259,824.00	483,356.09	483,356.09	259,824.00
Abr-97	136.857.00	40	30.00%	8	27,371.40	210.8820	322.4950	1.5078	41,270.80	336.5960	1.5737	215,311.86	1.0437	43,074.37	109,485.60	172,297.49	215,371.86	136,857.00
Jul-98	404.975.00	29	30.00%	12	121,492.50	253.5000	322.4950	1.2721	154,550.81	336.5960	1.3277	537,885.31	1.0437	161,305.59	172,114.38	228,518.26	389,821.85	293,826.88
Sep-99	530.23.00	15	30.00%	12	105,276.80	301.2610	322.4950	1.0705	112,898.82	336.5960	1.1173	392,088.27	1.0437	117,825.88	26,319.23	29,406.47	10,032.35	131,598.13
Oct-00	403.538.00	2	30.00%	2	20,178.90	330.1680	330.1680	1.0194	-	330.1680	1.0194	411,388.84	-	-	-	-	-	20,178.90
Dic-00	516.872.00	-	30.00%	-	-	336.5960	336.5960	1.0000	-	336.5960	1.0000	516,872.00	-	-	-	-	-	-
				2,695,824.00	274,317.70	-	-	-	328,697.03	-	-	4,147,128.01	-	342,574.18	1,190,578.70	2,503,064.15	2,846,538.33	1,464,895.90
TOTAL				8,510,338.00	1,060,124.58	-	-	-	1,358,108.84	-	-	13,131,768.89	-	1,418,981.52	3,333,884.83	6,619,245.13	7,836,228.45	4,364,819.41
																5,295,532		

COTEJO ACTIVO FIJO		
BALDO INICIAL	ACTIVO FIJO CONTABLE	FISCAL
REEXPRESIÓN	8,510,338	8,510,338
DEPRECIACIÓN ACUM A INICIO DEL EJERCICIO	4,621,433	4,621,433
DEPRECIACIÓN DEL EJERCICIO HISTÓRICA	6,697,619	6,419,245
DEPRECIACIÓN DEL EJERCICIO REEXPRESADA	1,106,789	1,000,129
DEPRECIACIÓN DEL EJERCICIO REEXPRESADA	394,443	297,082
DEPRECIACIÓN DEL EJERCICIO REEXPRESADA	-	50,885
IMPORTE	4,932,922	5,295,532
SALDO SEGUN E/S F	4,932,922	4,932,922
VARIACION	-	-

- NOTISE QUE LA DEPRECIACIÓN FISCAL PRIMERO SE ACTUALIZA AL ÚLTIMO MES DE LA PRIMERA MITAD DEL EJERCICIO Y POSTERIORMENTE, COMO LO INDICA LA CIRCULAR 54 DEL I.M.C.P., EN EL PUNTO 3 SE ACTUALIZA A LA FECHA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS
- EL VALOR CONTABLE DEL ACTIVO FIJO (CONSIDERANDO TAMBIÉN LA REEXPRESIÓN), ES IGUAL A SU VALOR FISCAL DE ACUERDO A LA DEFINICIÓN DEL PÁRRAFO 15 DEL BOLETÍN D-4.
- LA DIFERENCIA EN TASAS DE DEPRECIACIÓN DE MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA SERÁ LA ÚNICA CAUSA DE IMPUESTOS DIFERIDOS QUE SE DERIVE DEL ACTIVO FIJO Y SU DEPRECIACIÓN YA QUE COMO MENCIONA EL PUNTO No 1 POR ACTUALIZACIÓN NO EXISTE DIFERENCIA ALGUNA
- SE REALIZÓ COTEJO AL ACTIVO FIJO NETO CONTABLE Y EL ACTIVO FIJO NETO FISCAL

TALLA DE ORIGEN

JAPANESE, S.A. DE C.V.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2000

ANEXO 5

(Pesos)

<u>A C T I V O</u>	Contable 2 0 0 0	<u>P A S I V O</u>	Contable 2 0 0 0
CIRCULANTE:		CORTO PLAZO:	
Efectivo en caja y bancos	\$ 1,218,663	Proveedores	\$ 7,121,419
Cuentas por cobrar:		Acreeedores diversos	425,973
Clientes	975,357	Anticipos de clientes	67,800
Partes relacionadas	2,302,251	Honorarios y rentas no pagados al cierre	8,195
Deudores diversos	334,609	Partes relacionadas	1,376,711
Impuestos por recuperar	507,243	Impuestos por pagar	403,062
	4,119,460	Participación a los Trabajadores en las Utilidades	-
Rentas pagadas por anticipado	-	Suma el corto plazo	9,403,160
INVENTARIOS		A LARGO PLAZO:	
Máquinas, equipos y accesorios	11,449,325	Obligaciones laborales	-
Estimación para inventarios obsoletos	(607,878)	3% de Impuesto Sobre la Renta diferido	34,863
Anticipos a proveedores con factura	-	Suma el largo plazo	34,863
Anticipos a proveedores sin factura	35,149		
Actualización	389,133	Impuesto sobre la Renta diferido	3,640,995
Total Inventarios	11,265,729	Suma el pasivo	13,079,018
Suma el Circulante	16,603,852	CAPITAL CONTABLE	
PROPIEDADES Y EQUIPO		Capital social	26,265,566
Equipo de transporte	1,781,744	Resultado de ejercicios anteriores	14,015,379
Equipo de oficina	1,850,590	Resultado del ejercicio	(7,361,165)
Equipo de cómputo	1,300,588	Insuficiencia en la actualización del capital contable	(19,664,484)
Mejoras a locales arrendados	-	Efecto acumulado de ISR diferido	(3,640,995)
Total propiedades y equipo	4,932,922	Suma el capital contable	9,614,301
OTRO ACTIVO		Suma EL PASIVO Y CAPITAL CONTABLE	\$ 22,693,319
Gastos de instalación	-		
Depositos en garantía	1,156,545		
	1,156,545		
SUMA EL ACTIVO	\$ 22,693,319		
	\$ -		

DERIVADO DE LOS AJUSTES POR D-4 SE PROPONE EL SIGUIENTE ASIENTO CONTABLE:

EFECTO ACUMULADO DE ISR DIFERIDO	ISR DIFERIDO (PASIVO)
1) 3,640,995	3,640,995 (1)

SIENDO QUE EL AÑO 2000 ES EL PRIMERO EN EL QUE SE REGISTRAN IMPUESTOS DIFERIDOS, EL EFECTO INICIAL DEBE REFLEJARSE EN EL CAPITAL CONTABLE EN LA CUENTA DE EFECTO INICIAL DE ISR DIFERIDO, Y NO EN EL ESTADO DE RESULTADOS.

SE PRESENTAN LOS ESQUEMAS DE MAYOR CON EL ASIENTO QUE DEBERÁ CORRERSE CONTABLEMENTE.

**TESIS
FALLA DE ORIGEN**

JAPANESE. S.A. DE C.V.
DETERMINACIÓN DE LOS VALORES CONTABLES Y FISCALES
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001

(Pesos)

A C T I V O	Contable	Fiscal	Diferencias	Impuesto	P A S I V O	Contable	Fiscal	Diferencias	Impuesto
	2 0 0 1	2 0 0 1	temporales (activas)pasivas	diferido (activo)pasivo		2 0 0 1	2 0 0 1	temporales (activas)pasivas	diferido (activo)pasivo
CIRCULANTE:					CORTO PLAZO:				
Efectivo en caja y bancos	\$ 1,224,619	\$ 1,224,619	\$ -	\$ -	Proveedores	\$ 5,916,947	\$ 5,916,947	\$ -	\$ -
Cuentas por cobrar:					Acreeedores diversos	760,951	760,951	-	-
Clientes	1,688,264	1,688,264	-	-	Anticipos de clientes	-	-	-	-
Partes relacionadas (Nota 3)	2,931,771	2,931,771	-	-	Honorarios y rentas no pagados al ci.	-	-	-	-
Deudores diversos	18,819	18,819	-	-	Partes relacionadas (Nota 3)	418,077	418,077	-	-
Impuestos por recuperar	397,737	397,737	-	-	Impuestos por pagar	324,328	324,328	-	-
	5,016,591	5,016,591	-	-	Participación a los Trabajadores en las Utilidades	-	-	-	-
Rentas pagadas por anticipado	-	-	-	-	Suma el corto plazo	7,420,303	7,420,303	-	-
INVENTARIOS					A LARGO PLAZO:				
Máquinas, equipos y accesorios	11,593,407	-	11,593,407	4,057,692		-	-	-	-
Estimación para inventarios obsoletos	(608,083)	-	(608,083)	(212,829)		-	-	-	-
Anticipos a proveedores con factura	-	-	-	-		-	-	-	-
Anticipos a proveedores sin factura	288,614	288,614	-	-	Suma el largo plazo	-	-	-	-
Actualización	497,286	497,286	-	-		-	-	-	-
Total Inventarios	11,771,324	785,900	10,985,324	3,844,863	Impuesto sobre la Renta diferido	3,640,995	3,640,995	-	-
Suma el Circulante	18,012,434	7,027,110	10,985,324	3,844,863	Suma el pasivo	11,061,298	7,420,303	-	-
PROPIEDADES Y EQUIPO					CAPITAL CONTABLE				
Equipo de transporte	1,478,623	1,478,623	0	0	Capital social	27,421,251	27,421,251	-	-
Equipo de oficina	1,750,274	3,221,629	(471,355)	(164,974)	Resultado de ejercicios anteriores	6,946,999	6,946,999	-	-
Equipo de cómputo	770,209	770,209	0	0	Resultado del ejercicio	2,069,456	2,069,456	-	-
Mejoras a locales arrendados	-	-	-	-	Insuficiencia en la actualización del capital contable	(20,529,721)	(20,529,721)	-	-
Total propiedades y equipo	3,999,106	4,470,461	(471,355)	(164,974)	Efecto acumulado de ISR diferido	(3,801,198)	(3,801,198)	-	-
OTRO ACTIVO					Suma el capital contable	12,106,787	12,106,787	-	-
Depositos en garantía	1,156,545	1,156,545	-	-	SUMA EL PASIVO Y CAPITAL CONTABLE	\$ 23,168,085	\$ 19,527,090	\$ -	\$ -
	1,156,545	1,156,545	-	-					
SUMA EL ACTIVO	\$ 23,168,085	\$ 12,654,116	\$ 10,513,969	\$ 3,679,889					

101

**TESTIS CO
FALLA DE ORIGEN**

Diferencias temporales activas	(608,083)
Diferencias temporales pasivas	11,132,052
Neto diferencias temporales	10,513,969
Pérdidas fiscales por amortizar	-
Base impuestos diferidos	10,513,969
Impuesto diferido	3,479,889
Impuesto al activo por recuperar	-
Impuesto diferido pasivo al 31-12-01	(A) 3,479,889
Impuesto diferido al 31-12-00 (histórico)	(B) 3,640,995
Gasto (ingreso) por ISR diferido 2001	(C) 38,894
(-) Inflación registrada en REPOMO	(D) 160,203
Gasto (ingreso) por ISR diferido 2001	(121,309)

LA FÓRMULA DEL PÁRRAFO 25 NOS MENCIONA QUE PARA DETERMINAR EL ISR DIFERIDO DEL EJERCICIO APLICABLE A RESULTADOS:

- (A) SE DEBERÁ TOMAR EL SALDO AL FINAL DEL EJERCICIO (3,479,889)
 (B) SE LE RESTARÁ EL SALDO AL PRINCIPIO DEL EJERCICIO SIN ACTUALIZAR A PRECIS CONSTANTES (SALDO REGISTRADO EN EL PASIVO)
 (C) EL RESULTADO OBTENIDO SERÁ EL EFECTO DIFERIDO DEL EJERCICIO.

(D) TOMAMOS EN CUENTA QUE LA ACTUALIZACIÓN DEL ISR DIFERIDO REFLEJADA EN REPOMO DEBE TRASFASARSE AL RESULTADO DEL ISR DIFERIDO PARA CUMPLIR CON LA FÓRMULA DEL PÁRRAFO 25, QUE MENCIONA QUE DEBERÁ RESTARSE EL INCREMENTO PROVOCADO POR LA INFLACION DURANTE EL EJERCICIO EN EL SALDO DEL ISR DIFERIDO (ACTIVO O PASIVO) , DEL GASTO (INGRESO) POR ISR DIFERIDO DEL EJERCICIO.

SE PRESENTA TAMBIÉN UNA CONCILIACION DE TASAS, LA CUAL MUESTRA QUE SI APLICAMOS EL 35% AL RESULTADO CONTABLE DEL EJERCICIO, Y LO COMPARAMOS CON LA SUMA DEL IMPUESTO CAUSADO DEL EJERCICIO MAS EL 35% DEL TOTAL DE PARTIDAS PERMANENTES Y EL IMPUESTO DERIVADO DE LAS PARTIDAS TEMPORALES, EL RESULTADO SERÁ EL MISMO.

SE PRESENTAN LOS ESQUEMAS DE MAYOR PARA EL REGISTRO DEL ISR DIFERIDO, Y PARA LA RECLASIFICACIÓN DEL EFECTO DE LA INFLACIÓN EN EL ISR DIFERIDO DEL EJERCICIO, DEL REPOMO A RESULTADOS.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

Conciliación entre la tasa legal y efectiva			
	Base	ISR	Porcentaje
Utilidad antes de ISR	3,011,399	1,053,940	35.00%
ISR causado	2,691,265	941,943	31.28%
ISR Diferido	111,126	38,894	1.29%
ISR Partidas permanentes	165,802	58,031	1.93%
total	2,968,193	1,038,868	34.50%
Diferencia no identificada (por diferencias reexpresión global)	43,206	15,112	0.50%
Comprobación del efecto en resultados por ISR diferido			
	Base	ISR	Porcentaje
Utilidad antes de ISR	3,011,399	1,053,940	35.00%
(-) Partidas permanentes	165,802	58,031	1.93%
ISR en estado de resultados	2,845,597	995,909	33.07%
ISR causado	2,691,265	941,943	31.28%
ISR Diferido	111,126	38,894	1.29%
total	2,802,391	980,837	32.57%
Diferencia no identificada (por diferencias reexpresión global)	43,206	15,112	0.50%

ANEJO 6
 7/2
 Los asientos a realizar para registrar los impuestos diferidos son los siguientes:

ISR DIFERIDO RESULTADOS	ISR DIFERIDO PASIVO
38,894	38,894

Con efecto de ISR Diferido en el Repomo

Utilidad antes de ISR	3,011,399
ISR causado	941,943
ISR diferido	38,894
Utilidad neta del ejercicio	2,030,562

REPOMO DEL EJERCICIO	ISR DIFERIDO RESULTADOS
1) 160203	160203

Con ajuste al Repomo	
Utilidad antes de ISR	2,851,196
ISR causado	941,943
ISR Diferido	-121,309
Utilidad neta del ejercicio	2,030,562

JAPANESE S.A. DE C.V.
CONCLICION CONTABLE FISCAL
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001

	INDICE	BASE	TASA	ISR
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS		3,011,399	35%	1,053,990
DIFERENCIAS PERMANENTES				
PARTIDAS QUE SUMAN				
EFFECTOS DE REEXPRESSION		83,217	35%	29,126
INTERESES DEVENGADOS A CARGO		83,157	35%	29,105
PERDIDA CAMBIARIA		832,368	35%	291,325
NO DEDUCIBLES		25,272	35%	8,845
GANANCIA INFLACIONARIA		55,380	35%	19,383
INTERES ACUMULABLE		725,860	35%	254,051
		<u>1,805,244</u>	<u>35%</u>	<u>631,835</u>
PARTIDAS QUE RESTAN				
INTERESES DEVENGADOS A FAVOR		4,407	35%	1,542
UTILIDAD CAMBIARIA		882,380	35%	301,833
PERDIDA INFLACIONARIA		83,852	35%	29,348
INTERES DEDUCIBLE		688,803	35%	241,081
		<u>1,639,442</u>	<u>35%</u>	<u>573,805</u>
NETO PARTIDAS PERMANENTES		<u>165,802</u>	<u>35%</u>	<u>58,031</u>
ISR EN RESULTADOS		<u>3,177,201</u>	<u>35%</u>	<u>1,112,020</u>
DIFERENCIAS TEMPORALES				
PARTIDAS QUE SUMAN				
DEPRECIACION CONTABLE		1,448,917	35%	507,121
COSTO DE VENTAS		27,516,123	35%	9,630,643
UTILIDAD FISCAL EN VENTA DE ACTIVO FIJO		2,470	35%	865
ANTICIPOS DE CLIENTES 2001 (S.F.)		0	35%	0
		<u>28,967,510</u>	<u>35%</u>	<u>10,138,629</u>
PARTIDAS QUE RESTAN				
PROVISIONES DE 2000 PAGADAS EN 2001		8,195	35%	2,868
UTILIDAD CONTABLE EN VENTA DE ACTIVO FIJO		2,470	35%	865
ANTICIPOS DE CLIENTES 1999 (S.I.)		67,800	35%	23,730
DEPRECIACION FISCAL		1,749,873	35%	612,455
AMORTIZACION FISCAL		0	35%	0
COMPRAS		27,625,109	35%	9,668,788
		<u>29,453,447</u>	<u>35%</u>	<u>10,308,706</u>
NETO PARTIDAS TEMPORALES		<u>-485,936</u>	<u>35%</u>	<u>-170,078</u>
UTILIDAD FISCAL /ISR CAUSADO		<u>2,691,265</u>	<u>35%</u>	<u>941,943</u>

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

JAPANESE, S.A. DE C.V.
REEXPRESIÓN DE ACTIVOS FIJOS Y SU DEPRECIACIÓN
ENERO-DICIEMBRE 2001

ANEXO 8

FECHA ADO	MONTO ORIGINAL MAX.	MESES DE USO	% DED.	INPC			ACTIVO ACT. DIC-01	AJUSTE POR REEXP AL ACTIVO FIJO	DEPRECIACIÓN ACUMULADA		MESES USO 2001	DEPRECIACIÓN DEL EJERCICIO		AJUSTE POR REEXP ACUM. DEL EJERCICIO	DEPRE. ACUMULADA		
				MES ADO.	DIC-01	FACTOR			INICIAL HIST.	INICIAL ACT. 01		HISTÓRICA	ACTUALIZADA		HIST.	ACT.	
MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA																	
Mar-95	127,826.00	81	10.00%	118.2700	351.4180	2.9713	379,809.39	251,983.39	73,661.13	218,869.33	12	12,782.60	37,980.94	170,406.53	86,443.73	256,850.27	
Jul-95	377,200.00	67	10.00%	140.0490	351.4180	2.5092	946,470.24	569,270.24	204,750.94	513,761.07	12	37,720.00	95,647.02	365,937.15	242,470.94	808,408.09	
Oct-95	211,090.00	62	10.00%	191.2730	351.4180	1.8372	387,814.55	176,724.55	88,081.47	161,823.27	12	21,109.00	38,781.45	109,190.47	200,604.73		
Feb-97	411,598.00	58	10.00%	208.9950	351.4180	1.6814	692,060.88	280,462.88	157,869.50	265,441.77	12	41,159.80	69,206.09	135,618.56	199,029.30	334,647.86	
Sep-98	154,785.00	39	10.00%	260.0880	351.4180	1.3511	209,130.01	54,345.01	34,886.03	47,134.51	12	15,478.50	17,682.99	50,384.53	68,047.51		
Oct-99	272,835.00	26	10.00%	303.1590	351.4180	1.1591	316,243.05	43,408.05	31,950.41	37,033.73	12	27,283.50	31,624.30	9,424.12	59,233.91	68,658.03	
Dic-00	250,031.00	12	10.00%	336.5960	351.4180	1.0440	261,032.36	11,001.36	-	-	12	25,003.10	26,100.24	1,100.14	25,003.10	26,100.24	
Jun-01	79,120.00	6	10.00%	343.6940	351.4180	1.0224	80,892.29	1,772.29	-	-	6	3,956.00	4,044.61	88.61	3,956.00	4,044.61	
Dic-01	44,185.00	-	10.00%	351.4180	351.4180	1.0000	44,185.00	-	-	-	0	-	-	-	-	-	
TOTAL							1,928,670.00	3,317,637.77	1,388,967.77	591,199.48	1,244,063.68	184,492.50	323,300.66	791,672.36	775,691.98	1,567,364.34	
EQUIPO DE TRANSPORTE																	
Mar-95	211,090.00	48	25.00%	118.2700	351.4180	2.9713	627,211.72	416,121.72	211,090.00	627,211.72	0	-	-	416,121.72	211,090.00	627,211.72	
Ago-95	278,950.00	48	25.00%	142.3720	351.4180	2.4683	688,532.29	409,582.29	278,950.00	688,532.29	0	-	-	409,582.29	278,950.00	688,532.29	
Oct-96	452,360.00	48	25.00%	191.2730	351.4180	1.8372	831,075.79	378,715.79	452,360.00	831,075.79	0	-	-	378,715.79	452,360.00	831,075.79	
Abr-97	146,280.00	48	25.00%	213.8820	351.4180	1.6430	240,338.04	94,058.04	134,090.00	220,309.87	4	12,190.00	20,028.17	94,058.04	146,280.00	240,338.04	
Oct-97	146,280.00	48	25.00%	226.1520	351.4180	1.5539	227,304.49	81,024.49	115,805.00	178,949.39	10	30,475.00	47,355.10	81,024.49	146,280.00	227,304.49	
Ene-98	346,280.00	47	25.00%	236.9310	351.4180	1.4832	513,602.50	167,322.50	252,495.83	374,501.82	12	86,570.00	128,400.82	163,836.61	339,065.83	502,902.44	
Feb-98	325,020.00	46	25.00%	241.0790	351.4180	1.4576	473,749.15	148,729.15	230,222.50	335,572.32	12	81,255.00	142,532.10	311,477.50	454,009.60		
Ago-98	487,451.00	40	25.00%	255.9370	351.4180	1.3730	669,270.22	181,819.22	284,348.42	390,407.63	12	121,862.75	167,317.56	151,516.02	406,209.17	557,725.19	
Ene-99	460,803.00	35	25.00%	281.9830	351.4180	1.2482	574,252.70	113,449.70	220,801.44	275,162.75	12	115,200.75	143,563.17	62,723.74	336,002.10	418,723.93	
Ene-99	549,870.00	35	25.00%	281.9830	351.4180	1.2462	665,247.99	135,377.99	263,479.38	328,348.00	12	137,467.50	171,312.00	98,713.12	400,946.88	499,660.00	
Nov-99	245,750.00	25	25.00%	305.8550	351.4180	1.1489	262,342.18	36,592.18	66,557.29	76,467.67	12	61,437.50	70,585.54	19,056.42	127,994.79	147,053.22	
Dic-00	358,954.00	12	25.00%	336.5960	351.4180	1.0440	374,747.98	15,793.98	-	-	12	89,738.50	93,686.99	3,948.49	89,738.50	93,686.99	
May-01	350,187.00	7	25.00%	342.8830	351.4180	1.0248	358,871.64	8,684.64	-	-	7	51,068.94	52,335.45	1,266.51	51,068.94	52,335.45	
Dic-01	272,637.00	-	25.00%	351.4180	351.4180	1.0000	272,637.00	-	-	-	0	-	-	-	-	-	
TOTAL							4,631,912.00	6,819,183.68	2,187,271.68	2,510,197.85	4,327,539.24	787,265.94	1,013,021.90	2,043,097.35	3,297,463.79	5,340,561.14	
EQUIPO DE COMPUTO																	
Mar-95	121,000.00	40	30.00%	118.2700	351.4180	2.9713	359,527.30	238,527.30	121,000.00	359,527.30	0	-	-	238,527.30	121,000.00	359,527.30	
Mar-95	10,000.00	40	30.00%	118.2700	351.4180	2.9713	29,713.00	19,713.00	10,000.00	29,713.00	0	-	-	19,713.00	10,000.00	29,713.00	
Abr-95	64,572.00	40	30.00%	127.6900	351.4180	2.7521	177,708.60	113,136.60	64,572.00	177,708.60	0	-	-	113,136.60	64,572.00	177,708.60	
May-95	187,542.00	40	30.00%	133.0290	351.4180	2.6418	455,410.95	307,868.95	187,542.00	455,410.95	0	-	-	307,868.95	187,542.00	455,410.95	
Jun-95	92,457.00	40	30.00%	137.2510	351.4180	2.5604	244,269.90	144,269.90	92,457.00	236,726.90	0	-	-	144,269.90	92,457.00	236,726.90	
Jul-95	70,505.00	40	30.00%	140.0490	351.4180	2.5092	178,911.15	106,406.15	70,505.00	178,911.15	0	-	-	106,406.15	70,505.00	178,911.15	
Ago-95	86,759.00	40	30.00%	142.3720	351.4180	2.4683	214,147.24	127,388.24	86,759.00	214,147.24	0	-	-	127,388.24	86,759.00	214,147.24	
Jun-96	259,824.00	40	30.00%	180.9310	351.4180	1.9422	504,630.17	244,806.17	259,824.00	504,630.17	0	-	-	244,806.17	259,824.00	504,630.17	
Abr-97	138,857.00	40	30.00%	213.8820	351.4180	1.6430	224,856.05	136,857.00	136,857.00	224,856.05	0	-	-	136,857.00	136,857.00	224,856.05	
Jul-98	404,975.00	40	30.00%	253.5000	351.4180	1.3882	561,376.35	156,401.35	293,606.88	406,997.85	11	111,368.13	154,378.49	156,401.35	404,975.00	561,376.35	
Sep-99	350,923.00	27	30.00%	301.2510	351.4180	1.1665	409,351.68	58,428.68	131,596.13	153,506.88	12	105,276.90	122,805.50	39,439.36	236,873.03	276,312.38	
Sep-99	52,031.00	27	30.00%	301.2510	351.4180	1.1665	60,694.16	8,663.16	19,511.63	22,760.31	12	15,609.30	18,208.25	5,487.63	15,129.93	40,968.56	
Oct-00	403,538.00	14	30.00%	330.1680	351.4180	1.0643	429,485.49	25,947.49	20,176.90	21,474.27	12	121,061.40	128,845.65	9,081.62	141,238.30	150,319.92	
Dic-00	516,872.00	12	30.00%	336.5960	351.4180	1.0440	539,614.37	22,742.37	-	-	12	155,061.60	161,884.31	6,822.71	155,061.60	161,884.31	
TOTAL							2,633,793.00	4,229,339.09	1,605,546.09	1,435,384.28	2,919,424.05	477,158.73	549,705.71	1,556,586.76	1,912,543.00	3,469,129.76	
TOTAL							9,194,375.00	14,378,180.54	5,181,785.54	4,536,781.61	8,481,028.97	-	1,448,917.18	1,886,028.27	4,391,356.47	5,985,698.78	10,377,055.24

SE ACTUALIZA CONTABLEMENTE SEGUN EL BOLETIN B-10 EL ACTIVO FIJO Y SU DEPRECIACION, LA CUAL SE COMPARARA CONTRA SU VALOR FISCAL

TESIS CONTABLE
FALLA DE ORIGEN

104

JAPANESE, S.A. DE C.V.
DETERMINACION DEL REPOMO ACTUALIZADO DEL EJERCICIO 2001

ACTIVO	CONCEPTO	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEP	OCT	NOV	ANEXO 9 DIC
CAJA		9,500	9,500	9,500	9,498	9,498	9,498	9,498	9,498	9,498	9,498	9,498	9,500
BANCOS		1,209,193	484,553	1,273,801	1,132,448	890,095	863,097	817,421	1,755,545	450,213	1,328,213	9,498	315,929
CLIENTES		875,357	1,895,247	387,529	688,513	1,522,067	604,285	1,062,430	841,984	1,240,013	1,210,611	1,893,525	1,083,433
INTERCOMPAÑIAS		2,302,251	2,056,932	2,377,991	2,005,252	2,531,893	2,379,598	5,670,473	2,141,331	2,296,310	3,108,877	1,025,263	1,334,394
DEUDORES		305,159	398,540	496,600	894,366	772,271	727,542	757,692	844,830	899,665	896,072	66,785	23,184
FUNCIONARIOS		29,450	750	750	2,903	750	750	-	-	-	-	-	-
IVA ACREDITABLE		11,259	11,260	11,260	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ANTICIPO A PROVEEDORES		19,257	2,054,070	1,229,217	138,484	176,042	156,749	105,211	244,369	536,088	1,108,665	1,108,665	528,178
ANTICIPO A AGENTES ADUANALES		15,892	238,958	105,047	393,901	407,105	381,651	18,851	81,601	82,587	108,210	304,002	127,526
ANTICIPO ISR		495,884	170,643	247,192	414,905	407,105	341,583	390,751	561,835	566,257	618,130	748,890	618,130
DEPOSITOS EN GARANTIA		1,156,545	1,140,045	1,137,645	1,137,645	1,136,645	1,136,645	1,136,645	1,136,645	1,136,645	1,136,645	1,136,645	1,136,645
PASIVO													
PROVEEDORES NACIONALES		(1,963,276)	(1,925,784)	(1,733,565)	(1,740,969)	(1,698,160)	(1,637,995)	(4,758,142)	(2,647,318)	(2,014,160)	(2,062,301)	(1,621,499)	(1,697,685)
PROVEEDORES EXTRANJEROS		(5,157,938)	(5,582,280)	(5,000,082)	(5,168,794)	(4,985,648)	(4,492,187)	(3,308,827)	(2,497,755)	(2,905,213)	(3,258,704)	(2,462,698)	(3,097,808)
ANTICIPO DE CLIENTES		(87,799)	(87,799)	(87,799)	(87,799)	(87,799)	(87,799)	-	-	-	-	-	-
ACREEDORES		(1,680,867)	(1,265,965)	(2,527,047)	(2,540,806)	(2,389,195)	(2,175,028)	-	-	-	-	-	-
ACREEDORES AGENTES ADUANALES		(130,012)	(120,819)	(265,521)	(293,750)	(73,652)	(117,234)	(1,696,105)	(834,377)	(800,297)	(815,736)	(140,669)	(260,883)
IMPUESTOS POR PAGAR		(403,062)	(286,427)	(282,896)	(70,283)	(123,807)	(110,859)	(118,524)	(93,391)	(62,204)	(85,566)	(129,718)	(242,102)
IVA POR PAGAR		-	197,605	(33,448)	(407,721)	(183,897)	142,844	-	142,844	(13,229)	41,188	-	-
		(2,873,137)	(2,811,084)	(2,563,431)	(2,561,474)	(2,313,275)	(2,178,972)	(153,667)	1,183,449	1,147,060	2,678,986	1,920,613	498,532
INPC MES ACTUAL		338 4820	338 2380	340 3810	342 0980	342 8830	343 8940	342 8010	344 8320	348 0420	349 6150	350 9320	351 4180
INPC MES ANTERIOR		338 5960	338 4620	338 2380	340 3810	342 0980	342 8830	343 8940	342 8010	344 8320	348 0420	349 6150	350 9320
FACTOR DE ACTUALIZACION MENS		0 0055	-0 0007	0 0063	0 0050	0 0023	0 0026	-0 0026	0 0059	0 0093	0 0045	0 0038	0 0014
REPOMO		(18,602)	1,968	(16,150)	(12,907)	(5,321)	(5,230)	400	6,864	10,668	12,055	7,298	698
INPC DICIEMBRE		351 4180	351 4180	351 4180	351 4180	351 4180	351 4180	351 4180	351 4180	351 4180	351 4180	351 4180	351 4180
INPC MES ACTUAL		338 4620	338 2380	340 3810	342 0980	342 8830	343 8940	342 8010	344 8320	348 0420	349 6150	350 9320	351 4180
		1 0382	1 0389	1 0324	1 0272	1 0248	1 0224	1 0251	1 0119	1 0096	1 0051	1 0013	1
REPOMO ACTUALIZADO		(16,406)	2,044	(16,673)	(13,258)	(5,452)	(5,347)	410	6,995	10,770	12,117	7,308	698
													(16,795)
ISR DIFERIDO (PASIVO)		(3,640,995)	(3,640,995)	(3,640,995)	(3,640,995)	(3,640,995)	(3,640,995)	(3,640,995)	(3,640,995)	(3,640,995)	(3,640,995)	(3,640,995)	(3,640,995)
INPC MES ACTUAL		338 4820	338 2380	340 3810	342 0980	342 8830	343 8940	342 8010	344 8320	348 0420	349 6150	350 9320	351 4180
INPC MES ANTERIOR		338 5960	338 4620	338 2380	340 3810	342 0980	342 8830	343 8940	342 8010	344 8320	348 0420	349 6150	350 9320
FACTOR DE ACTUALIZACION MENS		0 0055	-0 0007	0 0063	0 0050	0 0023	0 0026	-0 0026	0 0059	0 0093	0 0045	0 0038	0 0014
REPOMO DEL ISR DIFERIDO		(20,185)	2,549	(23,069)	(18,366)	(8,355)	(8,738)	9,460	(21,482)	(33,861)	(16,456)	(13,716)	(5,054)
INPC DICIEMBRE		351 418	351 418	351 418	351 418	351 418	351 418	351 418	351 418	351 418	351 418	351 418	351 418
INPC MES ACTUAL		338 462	338 238	340 381	342 098	342 883	343 894	342 801	344 832	348 042	349 615	350 932	351 418
		1 0383	1 0390	1 0324	1 0272	1 0249	1 0225	1 0251	1 0119	1 0097	1 0052	1 0014	1 0000
REPOMO ACT DEL ISR DIFERIDO		(20,957)	2,648	(23,817)	(18,867)	(8,563)	(8,935)	9,698	(21,892)	(34,190)	(16,541)	(13,735)	(5,054)
													(160,203)
													(176,998)

SEGUN EL PARRAFO 26, MENCIONA QUE EL INCREMENTO EN EL EJERCICIO EN EL SALDO DEL ISR DIFERIDO PROVOCADO POR LA INFLACION DEBERA INCLUIRSE DENTRO DEL REPOMO DEL EJERCICIO

POR LO ANTERIOR CALCULAMOS LA REEXPRESSION DEL ISR DIFERIDO EN EL EJERCICIO, SIN EMBARGO, POSTERIORMENTE SU EFECTO SE DEBERA DESCONTAR DEL REPOMO NETO E INCLUIRSE EN EL EFECTO DE ISR DIFERIDO DEL EJERCICIO CON AFECTACION DIRECTA A RESULTADOS.

105

TESIS C
FALLA DE O

JAPANESE, S.A. DE C.V.
DEPRECIACION FISCAL A DICIEMBRE DE 2001

FECHA AÑO	MONTO ORIGINAL MAY	MES DE URC	% UD	SISTEMA DE REGISTRO	EN DEPRECIACION	PRECIO		VALOR	FACTORES	ACTUALIZACION		FACTORES	DEPRECIACION		DEPRECIACION		ANEXO 10																		
						INICIAL	FINAL			ACTUALIZADA	ACTUALIZADA		ACTUALIZADA	ACTUALIZADA	HISTORICA	ACTUALIZADA																			
MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA																																			
Mar-95	127,820.00	6	7.00%	12	8,847.82	118,270.00	343,864.00	2,906.00	26,002.36	351,418.00	2,973.00	379,809.39	1,0224	26,584.82	51,562.79	153,208.53	60,510.61	179,793.35																	
Jul-95	27,450.00	6	7.00%	12	24,450.00	143,270.00	343,864.00	2,508.00	64,745.42	351,418.00	2,508.00	498,470.24	1,0224	66,748.83	143,323.86	358,832.75	199,729.66	459,578.58																	
Sep-95	211,090.00	6	7.00%	12	14,778.30	191,273.00	343,864.00	1,796.00	26,550.50	351,418.00	1,837.00	387,814.55	1,0224	27,144.78	81,957.03	113,276.29	76,433.23	140,421.07																	
Feb-97	411,000.00	6	7.00%	12	20,881.56	269,899.00	343,864.00	1,644.00	47,381.10	351,418.00	1,681.00	692,060.88	1,0224	46,442.44	110,508.65	185,809.24	126,320.81	234,251.68																	
Oct-98	154,785.00	39	7.00%	12	10,834.50	200,088.00	343,864.00	1,324.00	14,317.30	351,418.00	1,351.00	209,130.01	1,0224	14,838.01	24,202.22	32,994.18	35,252.15	47,632.17																	
Oct-99	272,835.00	25	7.00%	12	19,066.85	303,159.00	343,864.00	1,137.00	21,651.91	351,418.00	1,156.00	318,243.05	1,0224	22,136.92	31,683.50	3,889.50	22,261.53	25,826.42																	
Jun-00	296,000.00	12	7.00%	12	17,562.17	338,986.00	343,864.00	1,021.00	17,869.12	351,418.00	1,044.00	291,022.36	1,0224	18,270.00	17,002.17	18,272.37	26,004.34	36,342.26																	
Jun-01	78,120.00	6	7.00%	0	2,789.20	343,864.00	344,832.00	1,003.00	2,778.34	351,418.00	1,0224	80,692.29	1,0180	2,831.13	2,769.20	2,831.23	5,538.40	5,662.36																	
Dic-01	46,185.00	7	7.00%	0	-	351,418.00	351,418.00	1,000.00	-	351,418.00	1,000.00	46,185.00	1,000.00	-	-	-	-	-																	
1,928,870.00				129,144.75				221,346.21				3,317,637.77				226,294.92				414,928.79				869,713.96				544,073.54				1,096,068.68			
EQUIPO DE TRANSPORTE																																			
Mar-95	211,090.00	48	25.00%	0	-	118,270.00	343,864.00	2,860.00	-	351,418.00	2,973.00	627,211.72	1,0224	-	211,090.00	627,211.72	211,090.00	627,211.72																	
Ago-95	278,950.00	48	25.00%	0	-	142,370.00	343,864.00	2,410.00	-	351,418.00	2,464.00	686,532.29	1,0224	-	278,950.00	686,532.29	278,950.00	686,532.29																	
Oct-96	452,360.00	48	25.00%	0	-	191,273.00	343,864.00	1,796.00	-	351,418.00	1,837.00	831,075.79	1,0224	-	452,360.00	831,075.79	452,360.00	831,075.79																	
Mar-97	146,280.00	48	25.00%	4	12,190.00	213,820.00	343,864.00	1,869.00	19,548.11	351,418.00	1,843.00	340,338.04	1,0224	20,026.17	134,090.00	220,208.87	146,280.00	340,338.04																	
Oct-97	146,280.00	48	25.00%	10	30,475.00	228,152.00	343,864.00	1,519.00	46,312.86	351,418.00	1,539.00	227,304.49	1,0224	47,355.10	115,805.00	179,949.39	146,280.00	227,304.49																	
Feb-98	346,260.00	47	25.00%	12	86,570.00	238,821.00	343,864.00	1,456.00	125,576.44	351,418.00	1,483.00	515,862.50	1,0224	128,400.82	257,495.83	374,501.62	339,055.83	502,902.44																	
Feb-98	325,020.00	46	25.00%	12	81,255.00	241,070.00	343,864.00	1,425.00	115,837.13	351,418.00	1,456.00	473,740.15	1,0224	118,437.29	220,222.50	335,572.32	311,477.50	454,000.60																	
Ago-98	497,451.00	40	25.00%	12	121,862.75	256,932.00	343,864.00	1,342.00	163,632.30	351,418.00	1,370.00	669,270.22	1,0224	167,317.56	284,346.42	390,407.63	406,209.17	557,725.19																	
Feb-99	460,803.00	35	25.00%	12	115,200.75	281,863.00	343,864.00	1,216.00	140,466.87	351,418.00	1,246.00	574,252.70	1,0224	143,063.11	200,801.44	275,162.73	336,002.19	418,725.93																	
Feb-99	549,870.00	35	25.00%	12	137,467.50	281,863.00	343,864.00	1,216.00	187,545.39	351,418.00	1,246.00	685,247.99	1,0224	171,312.00	263,479.38	328,348.00	400,848.86	499,660.00																	
Nov-99	245,750.00	29	25.00%	12	81,437.50	309,855.00	343,864.00	1,137.00	68,032.18	351,418.00	1,169.00	392,242.18	1,0224	70,585.54	66,557.29	76,487.87	127,994.79	147,053.22																	
Dic-00	354,954.00	12	25.00%	12	89,738.90	338,986.00	343,864.00	1,021.00	91,623.01	351,418.00	1,044.00	374,747.98	1,0224	93,086.99	-	-	89,738.50	93,686.99																	
May-01	350,187.00	7	25.00%	7	51,068.94	342,863.00	344,832.00	1,006.00	51,354.92	351,418.00	1,024.00	358,871.84	1,0180	52,335.45	-	-	51,068.94	52,335.45																	
Dic-01	272,637.00	7	25.00%	0	-	351,418.00	351,418.00	1,000.00	-	351,418.00	1,000.00	272,637.00	1,000.00	-	-	-	-	-																	
TOTAL				781,265.84				990,921.15				8,819,183.68				1,013,021.90				2,310,197.65				4,327,539.24				3,297,463.79				5,340,561.14			
EQUIPO DE COMPUTO																																			
Mar-95	111,000.00	40	30.00%	0	-	118,270.00	343,864.00	2,906.00	-	351,418.00	2,973.00	329,814.30	1,0224	-	111,000.00	329,814.30	111,000.00	329,814.30																	
Abr-95	84,372.00	40	30.00%	0	-	127,660.00	343,864.00	2,618.00	-	351,418.00	2,752.00	177,708.00	1,0224	-	64,372.00	177,708.00	84,372.00	177,708.00																	
Jul-95	183,070.00	40	30.00%	0	-	133,070.00	343,864.00	2,568.00	-	351,418.00	2,641.00	495,410.95	1,0224	-	187,342.00	495,410.95	187,342.00	495,410.95																	
Abr-95	92,457.00	40	30.00%	0	-	137,251.00	343,864.00	2,504.00	-	351,418.00	2,564.00	236,726.00	1,0224	-	92,457.00	236,726.00	92,457.00	236,726.00																	
Jul-95	70,505.00	40	30.00%	0	-	140,049.00	343,864.00	2,454.00	-	351,418.00	2,502.00	176,911.15	1,0224	-	70,505.00	176,911.15	70,505.00	176,911.15																	
Ago-95	66,759.00	40	30.00%	0	-	140,930.00	343,864.00	2,410.00	-	351,418.00	2,464.00	170,214.00	1,0224	-	66,759.00	170,214.00	66,759.00	170,214.00																	
Jul-96	259,824.00	40	30.00%	0	-	180,931.00	343,864.00	1,895.00	-	351,418.00	1,942.00	504,830.17	1,0224	-	259,824.00	504,830.17	259,824.00	504,830.17																	
Jul-97	136,857.00	40	30.00%	0	-	136,857.00	343,864.00	1,869.00	-	351,418.00	1,916.00	224,660.25	1,0224	-	136,857.00	224,660.25	136,857.00	224,660.25																	
Jul-98	404,975.00	40	30.00%	11	111,366.13	253,509.00	343,864.00	1,669.00	150,961.77	351,418.00	1,682.00	561,378.35	1,0224	154,378.49	293,606.85	408,987.85	404,975.00	561,378.35																	
Sept-99	298,892.00	27	30.00%	12	19,667.60	301,251.00	343,864.00	1,408.00	102,292.80	351,418.00	1,465.00	348,657.82	1,0224	104,597.26	112,064.50	130,746.57	201,752.10	235,343.83																	
Jul-00	463,338.00	14	30.00%	12	121,061.40	340,166.00	343,864.00	1,049.00	126,012.81	351,418.00	1,064.00	429,465.49	1,0224	128,845.85	20,174.90	21,474.27	141,238.30	150,318.82																	
Dic-00	516,872.00	12	30.00%	12	115,261.60	336,566.00	343,864.00	1,021.00	156,317.99	351,418.00	1,044.00	536,814.37	1,0224	181,884.31	-	-	155,081.60	181,884.31																	
2,633,793.00				477,158.73				537,606.27				4,239,339.00				549,705.71				1,435,384.28				2,819,424.05				1,912,543.00				3,488,126.27			
8,184,375.00				1,281,589.41				1,746,872.63				14,876,180.94				1,789,072.63				4,340,510.82				8,116,872.26				9,805,686.79							

COTEJO ACTIVO FIJO		ACTIVO FIJO	
SALDO INICIAL ACTIVO FIJO	9,194,375	9,194,375	
REEXPRESION	5,181,786	5,181,786	
DEPRECIACION ACUMULADA	8,491,027	8,491,027	
DEPR V AMORT HIST	1,444,917	1,393,569	
DEPR V AMORT REEXP	437,111	350,303	
DEPR ACT DE IA MITAD A DIC	47,632.17	39,150	
IMPORTE	3,999,106	4,470,461	
SALDO FINAL	3,999,106	4,470,461	
VARIACION	*****	*****	

- NOTISE QUE LA DEPRECIACION FISCAL, PRIMERO SE ACTUALIZA AL ULTIMO MES DE LA PRIMERA MITAD DEL EJERCICIO, Y POSTERIORMENTE, COMO LO INDICA LA CIRCULAR 34 DEL I.M.P.F., EN EL PUNTO 3 SE ACTUALIZA A LA FECHA DE LOS ESTADOS.
- EL VALOR CONTABLE DEL ACTIVO FIJO (CONSIDERANDO TAMBIEN LA REEXPRESION); ES IGUAL A SU VALOR FISCAL DE ACUERDO A LA DEFINICION DEL PARAFRO I) DEL BOLETIN 2.
- NO SE TIPO UTILIDAD FISCAL POR LA PERDIDA DE ACTIVO FIJO.
- LA DIFERENCIA EN TASAS DE DEPRECIACION DE MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA SERA LA UNICA CAUSA DE IMPUESTOS DIFERIDOS QUE SE DERIVE DEL ACTIVO FIJO Y SU DEPRECIACION YA QUE COMO MENCIONA EL PUNTO NO 1, POR ACTUALIZACION NO EXISTE DIFERENCIA ALGUNA.
- SE REALIZO COTEJO PARA EXPLICAR EL PUNTO ANTERIOR.

TF
FALLA DE ORIGEN

106

JAPANESE, S.A. DE C.V.
DETERMINACIÓN DE LOS VALORES CONTABLES Y FISCALES
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001

(Pesos)

ANEXO 11
1/2

<u>A C T I V O</u>	Contable 2 0 0 1	<u>P A S I V O</u>	Contable 2 0 0 1
CIRCULANTE:		CORTO PLAZO:	
Efectivo en caja y bancos	\$ 1,224,619	Proveedores	\$ 5,916,947
Cuentas por cobrar:		Acresedores diversos	760,951
Clientes	1,668,264	Anticipos de clientes	-
Partes relacionadas	2,931,771	Honorarios y rentas no pagados al cierre	-
Deudores diversos	18,819	Partes relacionadas	418,077
Impuestos por recuperar	397,737	Impuestos por pagar	324,328
	-----	Participación a los Trabajadores en las Utilidades	-
	5,016,591		-----
	-----	Suma el corto plazo	7,420,303
Rentas pagadas por anticipado	-		-----
	-----	A LARGO PLAZO:	
INVENTARIOS			
Máquinas, equipos y accesorios	11,593,407		
Estimación para inventarios obsoletos	(608,083)		
Anticipos a proveedores con factura	-		
Anticipos a proveedores sin factura	288,614		
Actualización	497,286		
	-----	Suma el largo plazo	-
Total Inventarios	11,771,224		-----
Suma el Circulante	18,012,434	Impuesto sobre la Renta diferido	3,679,889
	-----		-----
PROPIEDADES Y EQUIPO		Suma el pasivo	11,100,192
Equipo de transporte	1,478,623		-----
Equipo de oficina	1,750,274	CAPITAL CONTABLE	
Equipo de cómputo	770,209	Capital social	27,421,251
Mejoras a locales arrendados	-	Resultado de ejercicios anteriores	6,946,939
	-----	Resultado del ejercicio	2,030,562
Total propiedades y equipo	3,999,106	Insuficiencia en la actualización del capital contable	(20,529,721)
	-----	Efecto acumulado de ISR diferido	(3,801,198)
OTRO ACTIVO			-----
Depositos en garantía	1,156,545	Suma el capital contable	12,067,893
	-----		-----
	1,156,545	SUMA EL PASIVO Y CAPITAL CONTABLE	\$ 23,168,085
SUMA EL ACTIVO	\$ 23,168,085		-----
	-----		-----
	\$ 0		

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

AL ANALIZAR EL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA SE OBSERVA QUE EL RESULTADO DEL EJERCICIO SE MODIFICA DEBIDO AL REGISTRO DEL ISR DIFERIDO.

EL PASIVO POR ISR DIFERIDO AUMENTA EN 38,895 CIFRA QUE CORRESPONDE ÚNICAMENTE AL EFECTO DE ISR DIFERIDO DEL EJERCICIO.

107

JAPANESE, S.A. DE C.V.

ESTADO DE RESULTADOS

POR LOS EJERCICIOS TERMINADOS

EL 31 DE DICIEMBRE DE 2001 Y 2000

ANEXO 11

2/2

(Pesos)

	2 0 0 1	%	2 0 0 0 (A PESOS DE 2001)	%
Ventas netas	\$ 43,224,199	100	\$ 39,302,783	100
Costo de ventas	27,516,123	64	26,835,806	68
Utilidad Bruta	15,708,076	36	12,466,977	32
GASTOS DE OPERACION:				
Gastos de Administración	6,185,447	14	10,240,232	26
Gastos de Ventas	10,583,988	24	14,568,022	37
	16,769,435	39	24,808,254	63
Pérdida de operación	(1,061,359)	(2)	(12,341,277)	(31)
COSTO INTEGRAL DE FINANCIAMIENTO:				
Gastos financieros (Neto)	217,994	1	200,039	-
(Utilidad) Pérdida en cambios	(30,022)	-	78,622	-
Resultado por posición monetaria	(16,795)	-	(407,520)	(1)
	171,177	-	(128,859)	-
Otros ingresos (Neto)	(4,083,732)	(9)	(5,573,354)	(14)
Utilidad (Pérdida) antes de Impuestos y Participación de los Trabajadores en las Utilidades	2,851,196	7	(6,639,064)	(17)
Impuesto Sobre la Renta	(941,943)	(2)	(1,045,993)	(3)
Participación de los Trabajadores en las Utilidades	-	-	-	-
Impuesto Sobre la Renta Diferido	121,309	-	-	-
	(820,634)	(2)	(1,045,993)	(3)
Utilidad (Pérdida) del ejercicio	\$ 2,030,562	5	\$ (7,685,057)	(20)

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

EN ESTE ESTADO FINANCIERO EL REPOMO SE MODIFICA POR LA RECLASIFICACION AL ISR DIFERIDO, POR LO QUE SE VE AFECTADA LA UTILIDAD DEL EJERCICIO ANTES DE IMPUESTOS. POR LO TANTO, TAMBIEN EL SALDO DE ISR DIFERIDO SE MODIFICA PASANDO DE SER UN GASTO POR 38,995 A CONVERTIRSE EN UN INGRESO DE 121,309 DERIVADO DEL EFECTO FAVORABLE DEL REPOMO QUE SE LE TRASPASO (160,203).

JAPANESE, S.A. DE C.V.
 DETERMINACIÓN DE CAMBIO DE TASAS DEL 35% AL 32%
 SEGÚN PÁRRAFO 27 BOLETÍN D-4

ANEXO 12

DIFERENCIAS DE ACTIVO MENOS PASIVO	10,513,969
MENOS PÉRDIDA FISCAL	-
	<u>10,513,969</u>
TASA DE ISR A PARTIR DE 2002	<u>32%</u>
ISR DIFERIDO A LA NUEVA TASA	3,364,470
ISR DIFERIDO A LA TASA DE 35% APLICABLE AL 31-DIC-01	<u>3,679,889</u>
EFFECTO ACUM.AL 31-DIC-2001 DEL CAMBIO DE TASA DE ISR	<u>(315,419)</u>

DE ACUERDO CON EL PÁRRAFO 27 DEL BOLETÍN D-4 ÉSTA DIFERENCIA DEBERÁ CARGARSE AL PASIVO POR ISR DIFERIDO Y ABONARSE AL ISR DIFERIDO EN RESULTADOS YA QUE LA EMPRESA DEJA DE RECONOCER UN ADEUDO A FUTURO POR IMPUESTOS DIFERIDOS CUANDO LA TASA ERA DEL 35%.
 LOS 3 PUNTOS PORCENTUALES DE DIFERENCIA SE RECONOCEN COMO UNA UTILIDAD PARA LA EMPRESA.

	ISR DIFERIDO
	<u>PASIVO</u>
1)	315,419

	ISR DIFERIDO
	<u>RESULTADOS</u>
	315,419 (1)

**TESIS CON
 FALLA DE ORIGEN**

JAPANESE S.A. DE C.V.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2001

(Pesos)

ANEXO 13
1/2

<u>A C T I V O</u>	Contable 2 0 0 1	<u>P A S I V O</u>	Contable 2 0 0 1
<u>CIRCULANTE:</u>		<u>CORTO PLAZO:</u>	
Efectivo en caja y bancos	\$ 1,224,619	Proveedores	\$ 5,916,947
Cuentas por cobrar:		Acreedores diversos	760,951
Clientes	1,668,264	Anticipos de clientes	-
Partes relacionadas	2,931,771	Honorarios y rentas no pagados al cierre	-
Deudores diversos	18,819	Partes relacionadas	418,077
Impuestos por recuperar	397,737	Impuestos por pagar	324,328
	-----	Participación a los Trabajadores en las Utilidades	-
Rentas pagadas por anticipado	5,016,591	Suma el corto plazo	7,420,303
	-----		-----
<u>INVENTARIOS</u>		<u>A LARGO PLAZO:</u>	
Máquinas, equipos y accesorios	11,593,407		-
Estimación para inventarios obsoletos	(608,083)		-
Anticipos a proveedores con factura	288,614		-
Anticipos a proveedores sin factura	497,286	Suma el largo plazo	-
Actualización	-----		-----
Total Inventarios	11,771,224	Impuesto sobre la Renta diferido	3,364,470
Suma el Circulante	18,012,434	Suma el pasivo	10,784,773
	-----		-----
<u>PROPIEDADES Y EQUIPO</u>		<u>CAPITAL CONTABLE</u>	
Equipo de transporte	1,478,623	Capital social	27,421,251
Equipo de oficina	1,750,274	Resultado de ejercicios anteriores	6,946,999
Equipo de cómputo	770,209	Resultado del ejercicio	2,345,981
Mejoras a locales arrendados	-	Insuficiencia en la actualización del capital contable	(20,529,721)
Total propiedades y equipo	3,999,106	Efecto acumulado de ISR diferido	(3,801,198)
	-----	Suma el capital contable	12,383,312
<u>OTRO ACTIVO</u>			-----
Depositos en garantía	1,156,545		-----
	-----		-----
	1,156,545		-----
	-----		-----
SUMA EL ACTIVO	\$ 23,168,085	SUMA EL PASIVO Y CAPITAL CONTABLE	\$ 23,168,085
	-----		-----

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

EN ESTE ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA SE MUESTRA LA AFECTACIÓN (CARGO) A LA CUENTA DE ISR DIFERIDO PASIVO DERIVADA DEL CAMBIO DE TASA DE ISR (2001, 15% Y 2002, 32%)

JAPANESE S.A. DE C.V.
ESTADO DE RESULTADOS
POR LOS EJERCICIOS TERMINADOS
EL 31 DE DICIEMBRE DE 2001 Y 2000

ANEXO 13
2/2

(Pesos)

	2 0 0 1		2 0 0 0 (A PESOS DE 2001)	
		%		%
Ventas netas	\$ 43,224,199	100	\$ 39,302,783	100
Costo de ventas	27,516,123	64	26,835,806	68
Utilidad Bruta	15,708,076	36	12,466,977	32
GASTOS DE OPERACION:				
Gastos de Administración	6,185,447	14	10,240,232	26
Gastos de Ventas	10,583,988	24	14,568,022	37
	16,769,435	39	24,808,254	63
Pérdida de operación	(1,061,359)	(2)	(12,341,277)	(31)
COSTO INTEGRAL DE FINANCIAMIENTO:				
Gastos financieros (Neto)	217,994	1	200,039	-
(Utilidad) Pérdida en cambios	(30,023)	-	78,622	-
Resultado por posición monetaria	(16,795)	-	(407,520)	(1)
	171,177	-	128,859	-
Otros ingresos (Neto)	(4,083,732)	(9)	(5,573,354)	(14)
Utilidad (Pérdida) antes de Impuestos y Participación de los Trabajadores en las Utilidades	2,851,196	7	(6,639,064)	(17)
Impuesto Sobre la Renta	(941,943)	(2)	(1,045,993)	(3)
Participación de los Trabajadores en las Utilidades	-	-	-	-
Impuesto Sobre la Renta Diferido	436,728	-	-	-
	(505,215)	(1)	(1,045,993)	(3)
Utilidad (Pérdida) del ejercicio	\$ 2,345,981	5	\$ (7,685,057)	(20)

EN EL ESTADO DE RESULTADOS SE PRESENTA UN INCREMENTO FAVORABLE EN EL ISR DIFERIDO DEBIDO AL CAMBIO DE TASA, POR LO QUE LA UTILIDAD DEL EJERCICIO SE MODIFICA.

FALLA DE ORIGEN

111

CONCLUSIONES

El registro del Impuesto Sobre la Renta Diferido en el Estado de Resultados y de Situación Financiera de las entidades, se vuelve obligatorio a partir del 1° de enero de 2000 de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Dicha incorporación contable afecta de manera significativa las utilidades o pérdidas de los negocios, y consecuentemente, la visión que los lectores de los estados financieros puedan tener de ellos.

Cuantificar los impuestos diferidos es únicamente una cuestión de reconocer en la contabilidad derechos y obligaciones de una entidad económica, los cuales son derivados específicamente de las grandes discrepancias que existen entre la legislación fiscal y la normatividad contable. Observamos entonces que, el Boletín D-4 cuantifica el diferimiento de los impuestos que las entidades económicas generan por el registro de sus operaciones o por ciertos efectos que pueden ser determinantes.

Aunque el registro contable de los impuestos diferidos no solo se aplica en México (mediante el boletín D-4 en nuestro país, FASB-109 en Estados Unidos, y NIC-12 internacionalmente), el tratamiento se torna más complejo que en otras partes del mundo debido al efecto del registro inflacionario en nuestros estados financieros, por lo que en este trabajo tratamos de explicar mediante bases sustentadas y comprensibles la integración de ambos boletines llegando a la conclusión de que la inflación no crea, en términos generales, impuestos diferidos. Consideramos que desde nuestra opinión, lejos de ser la inflación la principal diferencia entre las bases contables y fiscales como en algún momento se podría pensar, lo que hace irreconciliable el criterio de la autoridad hacendaria y de la profesión organizada en materia de definición de bases contables y fiscales, es la deducción de las compras en lugar del costo de ventas, ya que desde nuestro punto de vista es la gran fuente de diferimiento de impuestos.

Uno de los puntos que este trabajo se propuso, es hacer una clasificación de los conceptos que integran la conciliación contable fiscal de forma tal que permite mostrar claramente las partidas permanentes y las partidas temporales que juegan en dicha conciliación, ya que

debemos recordar que juega un papel importante en nuestros Impuestos diferidos tomando en cuenta el hecho de que todas las partidas que la integran son diferencias ya sea temporales o definitivas.

Así mismo, la consideración de los impuestos diferidos en los estados financieros son una gran herramienta para la planeación financiera ya que permite a las empresas proyectar su flujo de efectivo para poder hacer frente a los pasivos que se generen, o bien, encontrar el mejor aprovechamiento para la recuperación de los activos por impuestos diferidos.

Podemos concluir que el registro contable del impuesto diferido cumple en muchos aspectos con diversos principios de contabilidad:

- Con el Principio de Revelación Suficiente, al presentar la información contable contenida en los estados financieros en forma certera, clara y comprensible;
- Con el Principio de Realización, ya que ocurren eventos económicos derivados de las operaciones de la empresa y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios;
- Con el Principio del Periodo Contable, ya que los impuestos que se diferieren se deben identificar con el periodo en que ocurren
- Con el Principio de Comparabilidad, ya que una vez registrado en un ejercicio el efecto de los impuestos diferidos, se requerirá que en los periodos subsecuentes se continúe aplicando, ya que mediante la comparación con otros periodos o con otras entidades económicas se podrá conocer su posición relativa. Es importante señalar que la primera vez que se reconoce el impuesto diferido afecta la comparabilidad de la información con respecto a periodos anteriores, y es necesario advertirlo claramente en la información que se presenta indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables.

Una vez analizado el Boletín D-4 "Tratamiento contable del impuesto sobre la renta, del impuesto al activo y de la participación de los trabajadores en la utilidad", y aplicando la lógica utilizada en el desarrollo de este trabajo podemos concluir que por medio del complemento a los estados financieros que propone el D-4, se puede presentar una información más apegada a la realidad y a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados: En el Estado de Situación Financiera reconociendo un activo o un pasivo por un impuesto que aunque no es exigible por parte de las autoridades tributarias o acreditable para nosotros en este momento, debe registrarse, ya que en un futuro, cuando la base contable alcance a la fiscal, o viceversa, lo deberemos acreditar o liquidar según sea el caso. Hay que recordar que este efecto únicamente debe reconocerse cuando se tenga la seguridad de que a futuro se revertirá, ya que lo que crea el efecto de los impuestos diferidos son las "DIFERENCIAS TEMPORALES".

En cuanto al estado de resultados, éste se modifica derivado del razonamiento de reflejar en la utilidad o pérdida del ejercicio, un impuesto que, debido a las diferencias entre lo contable y lo fiscal, no se pagará en este ejercicio, pero que sí le corresponde, o que se paga por adelantado pero fiscalmente aún no se determina. Con esto se está cumpliendo con el principio de periodo contable de reflejar el impacto de ese impuesto en el ejercicio en que contablemente le corresponde y no cuando según los criterios fiscales debe pagarse.

El nuevo boletín D-4 en los años siguientes seguramente presentará algunos cambios debido a que es necesario que se vaya actualizando y simplificando para su mejor aplicación y comprensión. En este sentido el presente trabajo busca aportar una metodología más comprensible para su adecuada aplicación apegada a la regulación actual.

Para finalizar, esperamos que el lector del presente trabajo encuentre una herramienta de apoyo para la comprensión teórica y práctica del Boletín D-4, y así, al emitir sus estados financieros, presenten toda la información necesaria para que los usuarios de la información puedan efectuar su toma de decisiones basándose en datos confiables sustentados en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS:

BAENA, Guillermina; "INSTRUMENTOS DE INVESTIGACIÓN"; Ed. Editores Mexicanos Unidos; México, 1997.

COCINA Martínez, Javier. "BOLETÍN D-4, IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO, FUNDAMENTOS Y APLICACIONES PRÁCTICAS"; Centro de Investigación de la Contaduría Pública; Ed. I.M.C.P.; México, 2001.

HERNÁNDEZ Sampieri, Roberto y Fernández Collado, Carlos, "METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN"; Novena Edición; Ed. McGraw-Hill; México, 1991.

LATAPI Ramírez, Mariano, "TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS. APLICACIÓN PRÁCTICA DEL NUEVO BOLETÍN D-4 PCGA"; Ed. AMIF; México, 2001.

ZORRILLA Arena, Santiago "GUÍA PARA ELABORAR LA TESIS"; Ed. McGraw Hill; 2ª. Ed.; México, 1992.

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS; Instituto Mexicano de Contadores Públicos; Decimoséptima edición, México, Agosto 2002.

CURSOS

NATERA Niño de Rivera, Christian, "IMPUESTOS DIFERIDOS D-4"; Centro de Estudios Fiscales, S.C.; Curso Agosto, 2001; México.

NUEVO BOLETÍN D-4. TRATAMIENTO CONTABLE DEL I.S.R., I.A. Y P.T.U.; ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN; Despacho PriceWaterhouse-Coopers; Curso 2000, México.

REVISTAS

CORONA Funes, José; "BOLETÍN D-4. TRATAMIENTO CONTABLE DEL ISR Y PTU"; Prontuario de Actualización Fiscal, No.289; Ed. GASCA-SICCO; México, 2ª quinc. Octubre 2001.

LÓPEZ Ramírez, Andrés; "IMPUESTOS DIFERIDOS EN MÉXICO: APLICACIÓN (BOLETÍN D-4)"; Prontuario de Actualización Fiscal, No.290; Ed. GASCA-SICCO; México, 1ª quinc. Noviembre 2001.

"BOLETÍN D-4. 50 PRINCIPALES PREGUNTAS Y RESPUESTAS"; Práctica Fiscal Laboral y Legal Empresarial, No.261; Ed. Tax; México.

LEYES

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA; Ed. Ecafsa; México, 2002.

LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO; Ed. Ecafsa; México, 2002.