



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO

FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN

EFFECTOS FINANCIEROS DE LA APLICACIÓN
DEL BOLETÍN D-4

TESIS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN CONTADURÍA

P R E S E N T A N :

JOSÉ DOLORES CRUZ LÓPEZ

RAFAEL ERICK MORENO ARELLANO



ASESOR:
C.P. BENJAMÍN SÁNCHEZ RODRÍGUEZ

MEXICO, D.F.

2004



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.

**APLICACIÓN DEL BOLETÍN D-4
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO SU EFECTO FINANCIERO**

INTRODUCCIÓN.....	1
1. ANTECEDENTES.....	3
2. HIPÓTESIS.....	14
3. FUNDAMENTO Y BASE DE APLICACIÓN.....	15
4. CONCEPTOS EN LOS IMPUESTOS DIFERIDOS.....	19
5. MÉTODO Y ELEMENTOS PARA SU DETERMINACIÓN	
Descripción del método de pasivo.....	23
Las bases fiscales de los activos.....	24
Las bases fiscales de los pasivos.....	26
La base fiscal de las cuentas del capital contable.....	28
6. PRESENTACIÓN Y REVELACIÓN EN ESTADOS FINANCIEROS	
Reglas de presentación.....	30
Reglas de revelación.....	32
Vigencia.....	33
7. IMPUESTO AL ACTIVO DIFERIDO.....	34
8. PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DIFERIDA.....	37
9. REGLAS DE PRESENTACIÓN Y REVELACIÓN APLICABLES AL IMPAC DIFERIDO Y A LA PTU DIFERIDA.....	40
10. LOS IMPUESTOS DIFERIDOS Y LAS PÉRDIDAS CONTABLES Y FISCALES.....	41

11. IMPUESTOS DIFERIDOS EN UN MARCO INFLACIONARIO.....	43
12. CASO PRÁCTICO.....	44
13. CONCLUSIONES.....	60
14. BIBLIOGRAFÍA.....	63

INTRODUCCIÓN

El registro del Impuesto Sobre la Renta Diferido en los estados de resultados y situación financiera de las entidades es obligatorio, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados en México. Dicha incorporación contable afecta sensiblemente los índices de rentabilidad de los negocios y consecuentemente los precios de las acciones en el mercado.

La aplicación contable del Boletín D-4 en nuestro país es una norma exigida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, la cual se torna más compleja que en otras partes del mundo, debido a la utilización de los efectos de la inflación en la contabilidad requerida por el Boletín B-10.

La cuantificación de impuestos diferidos es sin duda un trabajo que requiere un conocimiento profundo de dos disciplinas esenciales del contador público, la normatividad contable (conocimiento de los principios contables) y la reglamentación fiscal (el marco fiscal regulatorio federal y local).

El objeto de cuantificar los impuestos diferidos consiste en determinar correctamente la utilidad neta de las empresas, así como sus activos (derechos) y sus pasivos (obligaciones), de tal manera que la información financiera sirva de base para la correcta y oportuna toma de decisiones.

Asimismo, se pretende igualar los ingresos de un ejercicio con sus costos y gastos (entendidos los impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Activo y Participación de los Trabajadores en las Utilidades como gastos) que se erogaron o causaron para darles origen; los Diferidos también pueden ser ocasionados por eventos como la inflación. La determinación de los diferidos parte de diferencias compensables invariablemente en el tiempo.

La normatividad mexicana sigue los pasos de la internacional, en específico la NIC 12 (Norma Internacional de Contabilidad no. 12) que integra en su proceso de cuantificación de los Impuestos Diferidos el método de Activo-Pasivo, con un abordaje que contempla el balance general y que alcanza una visión coherente con la definición de activo y pasivo que establece la normatividad internacional. La normatividad mexicana reforma este método, el cual se aplica con ciertas limitaciones en cada una de las partidas del balance general y estado de resultados.

Dicho método consiste en valorar cada una de las partidas del balance y su estado de resultados a su valor contable y compararlo con su valor fiscal, determinando si existe o no una diferencia temporal entre ambas o si se trata de una diferencia permanente.

Por lo tanto, este trabajo pretende explicar las reglas establecidas por el Boletín D-4 a través de la explicación de las bases fundamentales y la inclusión de casos prácticos, para ilustrar de manera sencilla a los usuarios de la información financiera y sirva de base para estudios más productivos en esta materia.

De tal manera, planteamos que la aplicación del Boletín D-4 es una herramienta que permite cuantificar con mayor precisión el resultado de una entidad, de tal manera que la información financiera sea presentada correctamente para la oportuna toma de decisiones.

1. ANTECEDENTES

Cuantificar los impuestos diferidos consiste en reconocer los derechos (activos) u obligaciones (pasivos) de una entidad económica para que la información financiera sea confiable. Tanto los derechos y obligaciones, surgen específicamente de las discrepancias que existen entre la legislación fiscal y la normatividad contable.

El problema del tratamiento contable de los impuestos diferidos era bastante discutido en los años 50's en los Estados Unidos. El Boletín de Investigación Contable número 43 (ARB-43 por sus siglas en inglés) publicado en junio de 1953 por el Comité sobre Procedimientos Contables (Committee on Accounting Procedure, CAP) describe procedimientos diferentes, utilizados para la asignación del Impuesto sobre la Renta entre distintos periodos.¹

En dicho documento se hace mención de los siguientes métodos: el método basado en el impuesto causado, el método de diferido, el método de pasivo y el método de neto del impuesto. Tales métodos son conceptualizados a continuación:

- a) El método basado en el impuesto causado consiste en reconocer como gasto por impuesto sobre la renta del ejercicio, el que proviene de la declaración fiscal relativa al mismo.⁶

- b) El método diferido es un procedimiento en el que los efectos por diferencias temporales entre el Impuesto sobre la Renta causado y el devengado se difieren (como activos o pasivos diferidos) y se asignan en los

¹ Cocina Martínez, Javier; Boletín D-4, Impuesto sobre la Renta Diferido, Fundamentos y Aplicaciones Prácticas; segunda reimpresión de la 1ra. edición, junio de 2002; México, D.F.; Editores e Impresores FOC, S.A. de C.V p. 7

⁶ Ibid. p. 7

ejercicios futuros en donde se estima se revertirán. Considera que los saldos de impuestos diferidos no representan derechos u obligaciones a realizar o liquidar y por lo tanto, no se ajustan para reflejar cambios en tasa o la imposición de nuevos gravámenes. Es decir, se trata del registro del costo fiscal en ejercicios posteriores.³

c) Bajo el método de pasivo, los efectos esperados de impuestos sobre diferencias temporales se determinan y presentan como pasivos de impuestos por pagar o activos por pagos anticipados y consecuentemente, se ajustan por cambios en tasas y nuevos impuestos que entren en vigor.⁴

d) El método de neto de impuestos considera que la asignación de los impuestos debe dar reconocimiento explícito al hecho de que la gravación y deducibilidad fiscal son factores en la valuación de activos y pasivos, junto con sus ingresos y gastos relacionados. Los saldos por impuestos diferidos no son presentados en el balance general por separado, en su lugar se registran como reducciones de los activos y pasivos que le dan origen. Adicionalmente se considera que un procedimiento similar debía seguirse en el estado de resultados, esto es, como ajustes a los ingresos y gastos de las cuentas relativas.⁵

Los anteriores procedimientos ubican el problema en el hecho de que el impuesto sobre la renta se deriva de las transacciones que afectan al resultado neto para propósitos de la información financiera de un periodo, que son reconocidas en un periodo distinto para los efectos de la liquidación del impuesto.

³ *Ibidem.* p.7

⁴ Cocina Martínez, Javier. Ob. cit. p. 7

⁵ *Ibid.* p. 7

En aquellos años las normas contables como la práctica misma resultaban inconsistentes en el tratamiento de problemas semejantes. Abundando, en 1962 y 1964 el Comité de Principios Contables (Accounting Principles Board, el APB) emitió las Opiniones APB-2 y el APB-4 sobre créditos o bonificaciones fiscales por inversiones, que describían dos métodos alternos para su reconocimiento a los registros contables.⁶

a) Considerándolo como un pasivo diferido, amortizable en las utilidades durante la vida productiva de la propiedad adquirida.

b) Alternativamente, como una reducción en los impuestos causados en el período en el que surge el crédito.

La práctica, para asignar resultados fiscales entre distintos períodos, había evolucionado desde la constitución del Código de la Renta Interna de los Estados Unidos (USIRS, por sus siglas en inglés “United States Internal Revenue Code”) de 1954, que describía un método para depreciar aceleradamente los activos fijos para efectos fiscales.⁷

En mayo de 1966, después de varios años de investigación por parte del profesor, Homer A. Black y con la asistencia de la División de Investigación Contable del Instituto Americano de Contadores Públicos con base en el ARB-43, se preparó el Estudio de Investigación Contable número 9 (ARS-9 por sus siglas en Inglés) Asignación entre períodos del Impuesto sobre la Renta Corporativo.⁸

Inmediatamente a la publicación del estudio, un subcomité del APB comenzó a tratar el asunto. El subcomité presentó una serie de puntos sobre temas

⁶ Cocina Martínez, Javier. Ob. cit. p. 8

⁷ Cocina Martínez, Javier. Ob. cit. p. 8

⁸ *Ibid.* p. 8

sustantivos involucrados con el concepto para su consideración por el APB, antes de la preparación del borrador de la opinión APB-11, Contabilización del Impuesto Sobre la Renta.⁹

Por otro lado, en 1979 la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC, por sus siglas en inglés) publica la Norma Internacional de Contabilidad número 12, Tratamiento Contable del Impuesto sobre la Renta (NIC - 12) producto de una serie de análisis y estudios por espacio de seis años, donde se reconsidera el método de impuesto causado para la contabilización del impuesto sobre la renta y en su lugar se adopta el método de contabilización del efecto diferido de los impuestos, permitiendo dos procedimientos para su aplicación: el método de diferido y el método de pasivo.¹⁰

En esta norma el impuesto sobre la renta es llamado impuesto a las ganancias y su objetivo es describir su tratamiento contable. El principal problema que se presenta al contabilizar el impuesto sobre las ganancias es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de:

- (a) la recuperación (liquidación) en el futuro del valor en libros de los activos y pasivos que se han reconocido en el balance de la empresa; y
- (b) las transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

Tras el reconocimiento, por parte de la empresa, de cualquier activo o pasivo está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los valores en libros que figuran en los correspondientes conceptos. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores

⁹ *Íbidem.* P. 8

¹⁰ Cocina Martínez, Javier. Ob. cit. p. 9

(menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la presente Norma exige que la empresa reconozca un pasivo o activo por el impuesto diferido.

En 1973 se constituye en Estados Unidos, el Comité de Normas de Contabilidad Financiera (FASB, por sus siglas en inglés) que como parte de sus tareas inmediatas, realizó una profunda investigación sobre el modelo de contabilización del impuesto sobre la renta contenido en la Opinión APB-11, lo cual representó una década de trabajo de revisión por parte del FASB.¹¹

Esa revisión culminó con la emisión de la declaración FAS-96 en diciembre de 1987. El FAS-96 basado en el método de pasivo alteró profundamente la contabilización del impuesto sobre la renta que había sido utilizada durante los últimos veinte años y trajo una crítica masiva de fuerte resistencia para su aplicación, de manera tal que se aplazó su vigencia en tres ocasiones (FAS-100, FAS-103 y FAS-108).¹²

En México en los finales de los años sesentas y principios de los setentas, el problema de los impuestos diferidos era objeto de estudios y discusiones académicas. Algunas empresas aplicaban el método de diferido y se presentaron iniciativas para lograr un Boletín sobre el tema, que tardó varios años en convertirse en realidad.

En el ejercicio de 1987 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público incorporó a su reglamentación, cuestiones que rompieron la armonía entre la utilidad contable y la fiscal. Se incorporó el cálculo del componente inflacionario, la actualización de los activos, cargos y gastos diferidos, así como las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.

¹¹ Cocina Martínez, Javier. Ob. cit. p. 9

¹² Ibid. p. 9

Pero uno de los cambios más bruscos que en materia de definición de bases contables hicieron irreconciliables los intereses de la autoridad hacendaria y la profesión contable fue la deducción de las compras en lugar del costo de ventas. Esta modificación obedeció a intereses de fiscalización y desde entonces hasta la fecha, genera conflictos de interpretación de los resultados, así como una gran fuente de diferimiento de impuestos.

Fue hasta diciembre de 1987 cuando la Comisión de Principios de Contabilidad emitió en México por primera vez una disposición normativa sobre impuestos diferidos, el Boletín D-4, Tratamiento Contable del Impuesto sobre la Renta y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad, que contempló un reconocimiento parcial de los impuestos diferidos, conocido como el método de pasivo parcial.¹³

Bajo este método de pasivo parcial se reconocían únicamente pasivos por ISR diferido y PTU diferida, por la diferencias temporales en los activos y pasivos en que pueda identificarse su periodo de reversión y que no sean reemplazadas por otras de la misma naturaleza (no recurrentes). Prácticamente no se reconocían activos por impuestos diferidos y los impuestos diferidos por PTU eran, en la mayoría de los casos, prácticamente inexistentes.

Debe observarse que el Boletín D-4 de 1987 aparece cuando era debatida intensamente la aplicación de la declaración FAS-96.¹⁴

Sin embargo, el FASB finalmente emitió en febrero de 1992 la declaración FAS-109, Contabilización del Impuesto sobre la Renta (Accounting for Income Taxes), que reemplazó al FAS-96, depurando y mejorando la metodología prescrita por el método de pasivo de este último.¹⁵

¹³ Cocina Martínez, Javier. Ob. cit. p. 10

¹⁴ *Ibid.* p. 10

¹⁵ *Ibidem* p. 10

Las reglas más sobresalientes de la FAS-109 son las siguientes:

- a) Se establece una metodología completa de comparación entre los saldos de los activos y pasivos contables y sus bases fiscales, a fin de determinar las diferencias temporales deducibles y gravables.
- b) Requiere el cálculo del ISR diferido del periodo que resulta de la comparación entre los saldos iniciales y finales en el período respecto a los activos y pasivos por impuestos diferidos.
- c) No exige las hojas detalladas de origen y vencimiento de las partidas temporales para fundamentar el ISR diferido del año aun cuando son necesarias para la evaluación de los activos por ISR diferido.
- d) Pide registrar todos los activos y pasivos por ISR diferido, señala limitaciones y establece criterios para la evaluación de recuperación de todos los activos por ISR diferido.
- e) Se requiere que los activos y pasivos por impuestos diferidos se presenten como circulantes o no circulantes, de acuerdo con la presentación de los activos y pasivos de donde provienen las diferencias temporales.

El método de pasivos con el FAS-109 se convierte en Estados Unidos, a partir de 1992, en el único principio de contabilidad generalmente aceptado para resolver este problema, como consecuencia de su estructura lógica, consistente con los conceptos fundamentales de los propios principios de contabilidad, sencillez en su aplicación práctica y confiabilidad por ser un sistema completo

que asegura la inclusión de todos los impuestos diferidos, que deben reflejarse en los estados financieros.¹⁶

Las virtudes del método de impuestos diferidos, bajo el enfoque de pasivos, desde entonces trascienden internacionalmente. El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en el año de 1996 emite una nueva NIC al respecto, a la que se le llamó NIC-12 Revisada. En este documento se incorpora el método de pasivo como método único, eliminando el método de diferido de la versión anterior. Extiende su campo normativo al tratamiento de los impuestos diferidos en marcos contables en que se reconocen las revaluaciones de activos, marcos contables inflacionarios y mantiene sus reglas semejantes o consistentes con el FAS-109.

Mencionado lo anterior, es relevante señalar que el objetivo de la NIC 12 es prescribir el tratamiento contable del impuesto sobre las ganancias. El principal problema que se presenta al contabilizar el impuesto sobre las ganancias es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras.

Esta Norma (NIC 12) exige que las empresas contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el estado de resultados, se registran también en el mismo. Los efectos fiscales de las transacciones y otros sucesos que se reconocen directamente en el patrimonio neto, se llevan directamente a estas partidas del balance general. De forma similar, el reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos, en una combinación de negocios, afecta a la cuenta de la plusvalía o minusvalía comprada, derivada de la combinación.

¹⁶ Cocina Martínez, Javier. Ob. cit. p. 11

Esta Norma también aborda el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto sobre las ganancias en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.

Para los propósitos de esta Norma, el término impuesto sobre las ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. El impuesto sobre las ganancias incluye también otros tributos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una empresa subsidiaria, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la empresa que presenta los estados financieros.

En algunos países, el impuesto sobre las ganancias tiene una tasa mayor o menor según si una parte o la totalidad de la ganancia neta, o de las ganancias retenidas, se reparten como dividendos. En otros países, el impuesto sobre las ganancias puede ser objeto de recuperación, por parte de la empresa, si una parte o la totalidad de la ganancia, o de las ganancias retenidas, se reparten como dividendos. Esta Norma no especifica ni cuando ni como debe, una determinada empresa, contabilizar las consecuencias fiscales de los dividendos a otro tipo de distribuciones.

Quizá la única diferencia importante de la NIC-12 con el FAS-109 (mencionada en párrafos anteriores) se refiere a que, en la primera, los activos y pasivos por impuestos diferidos se presentan en el balance como partidas no circulantes. Sin embargo, esta presentación tiene en sí cierta justificación, pues elimina complejidades y hace la norma más sencilla.

En México se publica en 1999 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, que elimina el Boletín D-4 de 1987, siguiendo las tendencias mundiales, basándose en el método de pasivos. Sin embargo, la emisión de la norma resultó de varios procesos de auscultación.

Dado que México tiene una contabilidad basada en marcos inflacionarios y que existe una reglamentación fiscal que reconoce también los efectos de la inflación, eventualmente parecía razonable proponer una norma contable basada en la conciliación entre el capital contable de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y el capital fiscal estructurado conforme a las disposiciones de la ley del impuesto sobre la renta.

La razón fundamental de rechazo de ese punto de vista, basado en un método llamado patrimonial, es que la solución siendo práctica, no se fundamentaba en los propios Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y el producto se antojaba como un tratado fiscal insuficiente para circunstancias en constante evolución.¹⁷

La actualización de la Norma Internacional 12, la agresividad de la norma norteamericana (FASB 109) en este sentido y las grandes reformas fiscales que se han incorporado en la Legislación Mexicana, han hecho del anterior Boletín D-4, una normatividad descontextualizada. De ahí que, nuevamente el IMCP haya actualizado el Boletín D-4 agregándole además del Impuesto sobre la Renta, la Participación de Trabajadores en la Utilidad y el Impuesto al Activo. Aunque se percibe conservador y ciertamente corto en varios conceptos, a partir del 1º de enero de 2000, busca que las empresas cuantifiquen con mayor precisión el efecto del ISR, IMPAC y PTU en la información financiera.¹⁸

¹⁷ Cocina Martínez, Javier. Ob. cit. p. 12

¹⁸ Latapí Ramírez Mariano; Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos 2003; tercera edición, julio de 2003; México, D.F.; Ediciones Fiscales ISEF, S.A. p. 18

El nuevo Boletín D-4, con vigencia obligatoria a partir del año 2000, por contener una norma compleja e importante por sus efectos en los estados financieros de las entidades ha requerido de dos Circulares. La Circular 53, de septiembre de 1999, Definición de la Tasa Aplicable para el Reconocimiento Contable del ISR a partir de 1999, y la Circular 54, de julio de 2000, Interpretaciones al Boletín D-4.¹⁹

Igualmente en las Normas Internacionales de Contabilidad, durante el año 2000, se han producido dos interpretaciones y un documento para discusión. La SIC-21 ISR -Recuperación de Activos no Depreciables Revaluados, la SIC-25 ISR – Cambios en la Situación Fiscal de una Entidad o sus Accionistas y el Borrador para Discusión E-68, ISR sobre Dividendos.²⁰

¹⁹ Cocina Martínez, Javier. Ob. cit. p. 12

²⁰ Ibid. p. 12

3. HIPÓTESIS

1. La aplicación en la información financiera del Boletín D-4, emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, permite presentar correctamente la situación financiera de las empresas, y
2. Su aplicación contable permite aumentar el valor económico de las empresas.

4. FUNDAMENTO Y BASE DE APLICACIÓN

Las disposiciones fiscales, en la mayoría de las naciones, reconocen a los negocios como entidades sujetas a un impuesto específico (personas morales) y a los socios o accionistas como otras entidades diferentes sujetas a otro impuesto derivado de los retiros o dividendos que reciban o deban recibir (personas físicas).

El impuesto sobre la renta surge, en el curso de la historia, bajo la idea de gravar las utilidades que obtienen los negocios como una organización concreta y distinguible de los socios o accionistas.

El impuesto sobre la renta (ISR) a cargo de los negocios en México, requiere de una base para aplicar una tasa y determinar el impuesto causado. El ISR se liquida a las autoridades fiscales por medio de declaraciones anuales, sin el perjuicio de los anticipos que deban hacerse en el curso del año. Este impuesto es apreciado por las comunidades económicas como una erogación que disminuye las utilidades anuales de los mismos.²¹

A pesar del alto reconocimiento de la sociedad económica a los principios de contabilidad generalmente aceptados, el gobierno en su carácter fiscal, desarrolla su propia base gravable: la utilidad fiscal del año, cuyo cálculo se realiza conforme a lo indicado en distintas leyes y reglamentos que expide para el efecto, tales como la Ley del Impuesto sobre la Renta o la del Impuesto al Activo. Esta utilidad fiscal del año no coincide generalmente con la utilidad contable.²²

²¹ Cocina Martínez, Javier. Ob. cit. p. 17

²² *Ibid.* p. 17

Las razones por las cuales la autoridad fiscal determina una utilidad distinta a la contable, pueden resumirse en tres puntos:

- a) Promociones económicas
- b) Necesidades de control
- c) Necesidades de recursos²³

Por lo que se refiere a promociones económicas, el gobierno en su carácter de rector de la economía promueve ciertas actividades económicas que considera convenientes, aceptando deducciones anticipadas de gastos o retrasando el reconocimiento fiscal de los ingresos con relación a su reconocimiento contable.

Respecto de las necesidades de control, el gobierno quiere asegurarse de que el gasto deducible de impuestos en un negocio sea un ingreso acumulable para impuestos en el negocio que lo recibe (simetría fiscal).²⁴

Las necesidades de recursos del gobierno pueden solventarse simplemente con no aceptar ciertos gastos, como deducciones fiscales o diferirlas, o bien acelerar el reconocimiento fiscal de los ingresos con relación a su reconocimiento contable.²⁵

A pesar de que la disposición fiscal aleja el monto de la utilidad fiscal del de la utilidad contable, retiene en su esencia los conceptos de ingresos y egresos contables y los llama ingresos gravables y deducciones fiscales. De manera que la diferencia periódica entre el monto de la utilidad contable y la utilidad fiscal, puede referirse a ingresos o egresos (partidas) incluidos en una y no en

²³ Cocina Martínez, Javier. Ob. cit. p. 18

²⁴ *Ibid.* p.18

²⁵ *Ibidem.* p. 18

la otra; diferencias que son divididas en dos grandes clases: diferencias permanentes y diferencias temporales.²⁶

Las diferencias permanentes entre la utilidad contable y la utilidad fiscal no generan impuestos diferidos. Su efecto consiste en aumentar o disminuir el ISR causado del periodo en que se presentan.²⁷

Las diferencias entre la utilidad contable y la utilidad fiscal de un periodo que son diferencias temporales deducibles, multiplicadas por la tasa del ISR, representan una partida activa por impuestos diferidos.

Cuando las partidas temporales son incluidas en la utilidad contable o fiscal de periodos posteriores, los activos diferidos se eliminan, bastando con multiplicar el monto de la diferencia temporal por la tasa vigente del impuesto.

Las diferencias temporales que son diferencias acumulables gravables, multiplicadas por la tasa de ISR, representan una partida pasiva por impuestos diferidos. Cuando las partidas temporales son incluidas en la utilidad contable o fiscal de periodos posteriores, los pasivos se eliminan, bastando con multiplicar el monto de la diferencia temporal por la tasa vigente del impuesto.

De esta manera, los impuestos diferidos activos o pasivos, surgen de la tasa del ISR vigente en el ejercicio multiplicada por los montos de las partidas temporales que se originan entre la utilidad contable y la utilidad fiscal.

El procedimiento contable para determinar cuáles son las partidas permanentes y temporales entre la utilidad contable y la utilidad fiscal en un

²⁶ *Íbidem.* p.18

²⁷ Cocina Martínez, Javier. Ob. cit. p. 20

periodo, se llama conciliación entre la utilidad contable y fiscal, y es base para el cálculo de los impuestos diferidos (método de activos y pasivos).

El registro de los impuestos diferidos en la información financiera modifica la utilidad o pérdida del ejercicio y se deben recalcular nuevamente los impuestos del ejercicio determinando así la base a la que se aplicará la tasa real impositiva que enfrenta una organización.

5. CONCEPTOS EN LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

¿Qué se debe entender por el término de impuestos diferidos?

Los impuestos diferidos se constituyen cuando la entidad económica adelanta o aplaza el pago de cualquier contribución a la autoridad administradora, producto de la discrepancia que existe entre la reglamentación fiscal y la normatividad contable y siempre que la entidad pueda probar razonablemente que en el futuro podrá reversar dicho diferimiento, ya sea por la generación de utilidades, la amortización de pérdidas o el acreditamiento de créditos fiscales que sean legalmente compensables.

Las características de los impuestos diferidos son:

- a) Diferimiento: el sentido práctico de adelantar o aplazar el pago de impuestos.
- b) Origen: la discrepancia entre la reglamentación fiscal y la normatividad contable.
- c) Cuantificación: cada ejercicio deben cuantificarse y revisarse a la tasa vigente determinando un efecto acumulado (en el balance general) y un efecto del ejercicio (en el estado de resultados).
- d) Integración: deben tener una integración clara y documentada.
- e) Reversión: debe probarse su reversión en ejercicios futuros.²⁸

²⁸ Latapí Ramírez Mariano; Ob. cit. p.22

¿Qué son las diferencias permanentes?

Las diferencias permanentes entre el resultado contable y el resultado fiscal se refieren a partidas que intervienen en el cálculo del resultado contable en un período y no aparecen en el cálculo del resultado fiscal en un periodo posterior. O bien, a la inversa, partidas que intervienen en el cálculo del resultado fiscal de un periodo que nunca afectan en el cálculo del resultado contable en un periodo posterior.

Son ejemplos de éstas partidas, el propio I.S.R. causado, amortización de crédito mercantil, gastos de representación y en general los gastos realizados que no reúnen los requisitos fiscales de las deducciones (no deducibles).

¿Qué son las diferencias temporales?

Las diferencias temporales son partidas que intervienen en el cálculo del resultado contable de un periodo y también forman parte del resultado fiscal en un periodo distinto. Es decir, las diferencias temporales originan los impuestos diferidos.

A su vez, las diferencias temporales son clasificadas en diferencias temporales deducibles y diferencias temporales gravables.

Diferencias temporales deducibles

Las diferencias temporales deducibles son las partidas que han disminuido la utilidad contable en un periodo que hará menor la utilidad fiscal en un periodo posterior (por ejemplo la tasa de depreciación contable en exceso de la tasa fiscal y el costo devengado de pensiones) o bien, partidas que han aumentado

la utilidad fiscal en un periodo que aumentarán la utilidad contable en uno posterior (por ejemplo los anticipos de clientes).

Diferencias temporales gravables

Las diferencias temporales gravables son partidas que han aumentado la utilidad contable en un periodo y aumentarán la utilidad fiscal en un periodo posterior (por ejemplo, el ingreso por ventas en abonos que se reconoce contablemente en el momento de la venta y se puede reconocer para efectos fiscales en periodos posteriores, en el momento de su cobro) o bien, partidas que han disminuido la utilidad fiscal en un periodo y disminuirán la utilidad contable en uno posterior (por ejemplo, la tasa fiscal de depreciación en exceso de la tasa contable y las partidas de compras que integran el inventario).

Otros conceptos

Activos por ISR diferido: Son los montos de ISR recuperables en ejercicios futuros respecto de:

- a) Diferencias temporales deducibles.
- b) Pérdidas fiscales por amortizar.
- c) Créditos por impuestos no usados.²⁹

²⁹ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México, D.F., 2002. p.321

Pasivos por ISR diferido: Son los montos de ISR pagaderos en ejercicios futuros respecto de las diferencias temporales gravables.³⁰

Efecto diferido del ejercicio: Es la modificación durante un ejercicio en el ISR diferido. Es decir, el resultado que se registrará en el período por el que se está determinando el impuesto diferido.³¹

Gastos (ingresos) de ISR: Es el importe causado más (menos) el efecto diferido del ejercicio aplicable a resultados.³²

³⁰ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Ob. Cit. p. 322

³¹ Ibid. p. 322

³² Íbidem p. 322

6. MÉTODO Y ELEMENTOS PARA LA DETERMINACIÓN DEL ISR DIFERIDO

La determinación de impuestos diferidos debe hacerse bajo el método de activos y pasivos que compara los valores contables y fiscales de los mismos. De esta comparación surgen diferencias temporales a las que debe aplicarse la tasa fiscal correspondiente.

Descripción del método de activos y pasivos

El método de activos y pasivos para el reconocimiento contable de los impuestos diferidos o método de balance consiste en comparar los activos, pasivos y cuentas de capital, de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), contra los activos, pasivos y cuentas de capital reconstruidos como las bases fiscales.³³

La metodología requiere determinar cuales son los activos, pasivos y capital fiscal que corresponden o deberían corresponder a las declaraciones anuales de impuestos. De la comparación de las cifras contables del balance general determinadas con PCGA y las bases fiscales reconstruidas, se obtienen diferencias que pueden ser de dos clases: diferencias permanentes y diferencias temporales.³⁴

Las diferencias permanentes son aquellas que permanecen en el tiempo como tales y no tienen consecuencias en los activos y pasivos por impuestos diferidos.

Las diferencias temporales a su vez se clasifican en diferencias temporales gravables o acumulables y diferencias temporales deducibles.

³³ Cocina Martínez, Javier; Ob. Cit p. 49

³⁴ Ibid. p. 49

En este enfoque del método de pasivos, los activos y pasivos por ISR diferidos se ajustan a la tasa fiscal conocida en el cierre del periodo. De tal suerte que, cuando ocurren cambios en la tasa fiscal, cada periodo contable absorbe un gasto fiscal adicional o recibe un beneficio fiscal adicional si las tasas fiscales aumentan o disminuyen, respectivamente.³⁵

El método de activos y pasivos es un método integral que proporciona mayor confiabilidad respecto a la omisión de impuestos diferidos importantes y es sencillo, tanto en su implantación como en su desarrollo.

Las bases fiscales de los activos

Los activos contables son futuros beneficios económicos, que se intercambian directamente por otros activos (activos monetarios) o se hacen efectivos para la generación de otros activos (activos no monetarios).³⁶

Ejemplo de ello sería el caso de un pago anticipado que al hacerse exigible, el efecto se ve reflejado en las cuentas de efectivo (caja o bancos).

Los futuros beneficios económicos de los activos, tratándose de activos no monetarios, son ingresos en cuentas por cobrar o efectivo. A dichos ingresos se les restan los activos aplicados en la determinación de la utilidad contable del periodo.

Valor fiscal de un activo. Es el monto que será deducible para efectos fiscales contra cualquier otro beneficio económico gravable que fluya a una empresa, cuando ésta recupere el valor en libros de los activos. Si dichos beneficios no son gravables, la base fiscal es igual a su valor contable.

³⁵ Cocina Martínez, Javier; Ob. Cit p. 51

³⁶ Cocina Martínez, Javier; Ob. Cit p. 53

Esta definición normativa de valor fiscal de un activo, aclara que si el futuro beneficio económico no es gravable, entonces debe igualarse la base fiscal del activo a su valor en libros, para obtener una diferencia de cero entre ambos montos.

Una diferencia temporal gravable nace cuando el valor contable de los activos es mayor a su valor fiscal. Suponiendo una tasa de depreciación contable menor a la tasa fiscal, los activos contables serán mayores a los activos fiscales, ya que los beneficios generados por el uso de ese activo, serán deducidos por la depreciación fiscal que, a la vez, es menor a la depreciación contable, por lo cual se obtiene una base gravable mayor, ocasionando un costo por impuesto mayor. Es decir, la utilidad fiscal es mayor a la utilidad contable.

Otro ejemplo de diferencias temporales gravables es el caso de los inventarios en el contexto fiscal de México, bajo el cual son deducibles las compras en el momento de su realización, no es deducible en el concepto contable de costo de ventas. Cualquier monto de inventarios en los valores contables siempre representará una diferencia temporal gravable, porque la base fiscal de los inventarios siempre será cero.

	Inventario Inicial	Compras	Inventario Final	Costo de Ventas
Año A \$	0 \$	50 \$	30 \$	20
Año B	30	20	20	30
Año C	20	40	30	30

La reconstrucción de las bases fiscales de los activos 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.

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, entonces la base fiscal del activo es el saldo contable del mismo.

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.

d) Si el saldo del activo contable es mayor a la base fiscal del activo fiscal, la diferencia será una diferencia temporal gravable, por que el flujo contable futuro del efectivo tendrá una deducción fiscal menor.

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.

Las bases fiscales de los pasivos

El Boletín D-4, al referirse a las bases fiscales de los pasivos indica:

Valor fiscal de un pasivo. Es su valor en libros, menos cualquier monto que será deducible para fines del impuesto sobre la renta 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 el reconocimiento 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. Generalmente los pasivos se reconocen de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y, para efectos de impuestos diferidos son el mismo sustento para determinar las bases fiscales.

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.

Cuando se trata de pasivos contables derivados de partidas que no fueron ni serán deducibles, lógicamente el pasivo fiscal debe ser el mismo del pasivo contable, puesto que no da lugar a ISR diferido.

En el caso de anticipos de clientes que constituyen pasivos contables de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, son gravables para el Impuesto Sobre la Renta cuando se reciben. Cuando dichos pasivos son cubiertos mediante la entrega de mercancías o servicios, los ingresos correspondientes ya no serán gravados. El Impuesto Sobre la Renta pagado en el periodo en que se recibieron los anticipos, será aplicado cuando el ingreso contable se reconozca y se registre el Impuesto Sobre la Renta que le corresponde. Se trata de una diferencia temporal deducible.

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

- a) Cuando los pasivos contables no tienen afectación fiscal, se toma como base fiscal el mismo monto del pasivo contable. No hay diferencias temporales y no surgen impuestos diferidos.
- b) A los saldos contables se le restan las partidas que serán deducidas en declaraciones fiscales posteriores.
- c) Disminuir a los saldos contables las partidas que ya fueron gravadas en ejercicios anteriores.

Por ejemplo, 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, menos los facturados. La base fiscal será el saldo contable menos los anticipos que ya fueron incluidos en las declaraciones fiscales. La diferencia es una diferencia temporal deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, puesto que los anticipos al convertirse en ingresos contables devengados, podrán ser deducidos por la entidad en la declaración correspondiente.

La base fiscal de las cuentas del capital contable

El monto neto de las diferencias temporales entre los saldos contables y las bases fiscales, por consecuencia lógica de la partida doble, es la diferencia temporal entre el capital contable y el capital fiscal.³⁷

³⁷ Cocina Martínez, Javier; Ob. Cit p. 64

El impuesto diferido correspondiente a dicho neto en las partidas temporales, resulta de las diferencias temporales netas entre las cuentas de capital contable contra el capital fiscal. De acuerdo con el Boletín D-4, el efecto deberá distribuirse en cada una de las cuentas de dicho capital, conforme a sus diferencias temporales específicas.³⁸

Respecto de lo anterior el párrafo 23 del Boletín D-4 establece que: cuando de acuerdo con la normatividad contable se registren partidas relacionadas con diferencias temporales directamente en el capital contable, sin pasar por los resultados del ejercicio, los efectos diferidos de impuestos se deben registrar directamente en dicho capital contable.

El Boletín D-4 en su párrafo 79, establece que la primera vez que se cuantifiquen los impuestos diferidos en lugar de afectar al estado de resultados debe crearse una cuenta dentro del capital contable llamada “efecto acumulado de ISR”, el cual se transcribe a continuación:

“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.”

³⁸ Ibid. p. 64

7. PRESENTACIÓN Y REVELACIÓN EN ESTADOS FINANCIEROS

Reglas de presentación

El Impuesto Sobre la Renta por pagar debe presentarse en el pasivo a corto plazo, neto de los anticipos efectuados. Si los últimos lo excedieran, el neto se muestra como activo circulante.

El Impuesto Sobre la Renta diferido es una cuenta por pagar o por cobrar no circulante y debe mostrarse como una sola cifra neta en el balance general.³⁹

Deberá mostrarse en el cuerpo del estado de resultados el efecto diferido del ejercicio y en las notas a los estados financieros la composición del Impuesto Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades causados y diferidos.

El Impuesto Sobre la Renta causado debe cargarse a resultados y representa el pasivo exigible a plazo menor de un año.

Para todas las diferencias temporales deben reconocerse impuestos diferidos ya sea pasivos (cuentas por pagar) o activos (cuentas por cobrar).

Un pasivo por impuesto diferido debe reconocerse por todas las diferencias temporales gravables.

Un activo por impuestos diferidos debe reconocerse para todas las diferencias temporales deducibles, por las pérdidas fiscales por amortizar y los créditos fiscales no usados.

³⁹ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Ob. Cit. p. 327

Cuando de acuerdo con la normatividad contable se registren partidas relacionadas con diferencias temporales directamente en el capital contable, sin pasar por los resultados del ejercicio, los efectos diferidos de impuestos se deben registrar directamente en dicho capital contable.⁴⁰

Cuando exista un régimen fiscal que reconozca parcial o totalmente los efectos de la inflación y esto cause que el efecto de Impuesto Sobre la Renta diferido derivado de las partidas temporales que le dieron origen se actualice, es necesario reconocer que dicha actualización compensa también parcial o totalmente el Resultado por Posición Monetaria (REPOMO) originado por la cuenta por cobrar o por pagar de Impuesto Sobre la Renta diferido.⁴¹

Para determinar el efecto diferido del ejercicio aplicable a resultados, se tomará el saldo del Impuesto Sobre la Renta diferido a 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 directamente en el capital contable, así como en su caso, el incremento durante el ejercicio en el saldo del Impuesto Sobre la Renta diferido provocado por la inflación.

El resultado así obtenido, representa el efecto diferido del ejercicio que debe registrarse como gasto (ingreso) de Impuesto Sobre la Renta del mismo.⁴²

Lo mencionado en el párrafo anterior tiene como objetivo, reconocer adecuadamente en la contabilidad el efecto derivado de la actualización fiscal establecida por la legislación tributaria para algunas partidas que originan impuestos diferidos, efecto que tiene como consecuencia compensar el

⁴⁰ Cocina Martínez, Javier; Ob. Cit p. 65

⁴¹ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Ob. Cit. p. 323

⁴² *Ibid.* p. 323

resultado por posición monetaria originado por los saldos iniciales de las cuentas por cobrar y por pagar de impuestos diferidos.

El incremento durante el ejercicio en el saldo del Impuesto Sobre la Renta diferido provocado por la inflación deberá incluirse dentro del Resultado por Posición Monetaria del ejercicio.

En la determinación del impuesto diferido se deben aplicar las tasas vigentes al cierre del ejercicio al que se refieran los estados financieros.

Reglas de revelación

“En las notas de los estados financieros se deberá revelar lo siguiente:

- a) Los conceptos y montos significativos (diferencias temporales) que dan lugar al saldo de impuestos diferidos.
- b) 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.
- c) En su caso, el efecto derivado de la modificación en la tasa de ISR.
- d) Las modificaciones que resulten de cambios en estimación en la evaluación sobre la recuperación de pérdidas fiscales, o cualquier otra partida que hubiera generado un activo de ISR.
- e) Los conceptos y montos de impuestos diferidos que afecten directamente al capital contable (sin pasar por resultados), y qué rubro afectaron.

f) El importe del saldo actualizado de las cuentas fiscales relacionadas con el capital contable a la fecha de los estados financieros.

g) Las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, así como las fechas de vencimiento para ejercer el derecho a su compensación y amortización. En su caso, monto de las que no se consideraron en la determinación del impuesto diferido.”⁴³

Vigencia

Las disposiciones contenidas en el Boletín D-4 son obligatorias para los estados financieros de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero del año 2000. Sin embargo, se recomienda su aplicación anticipada.⁴⁴

⁴³ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Ob. Cit. p. 328

⁴⁴ Ibid. p. 328

8. IMPUESTO AL ACTIVO DIFERIDO

Como se mencionó con anterioridad, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos actualizó el Boletín D-4 agregándole además del Impuesto sobre la Renta y la Participación de Trabajadores en la Utilidad, el Impuesto al Activo, por lo que a partir del 1° de enero de 2000, busca que las empresas cuantifiquen con mayor precisión el efecto del Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Activo y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades, en la información financiera.

El Impuesto al Activo (IMPAC) causado en el ejercicio es aquel que se tiene que enterar bajo este concepto mediante pagos provisionales y la declaración anual correspondientes al ejercicio. El IMPAC causado, así como el que se tenga pendiente de compensar de ejercicios anteriores, debe registrarse como anticipo de impuesto sobre la renta a su valor estimado de recuperación a la fecha de los estados financieros.

Cabe aclarar que esta disposición del boletín, 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.

Este tratamiento obedece a que en términos del cuarto párrafo del artículo 9° de la Ley del Impuesto al Activo, el impuesto pagado en el ejercicio podrá recuperarse en los diez ejercicios siguientes, siempre que el contribuyente cause ISR en el periodo referido. Por lo tanto, resulta claro considerar que el IMPAC pagado en un ejercicio no necesariamente representa un gasto para la entidad, toda vez que puede recuperarse en el futuro. Dicha recuperación se efectuará mediante la compensación contra el ISR a cargo, según lo permitido por la regla 4.8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2000.

El IMPAC causado es aquel que durante el ejercicio; dada la legislación actual se convierte en un impuesto sobre la renta (ISR) mínimo, el cual se paga por anticipado y eventualmente en ejercicios posteriores; si la empresa genera utilidades se puede acreditar (reducir) el IMPAC pagado de ejercicios anteriores contra el ISR del ejercicio corriente, reduciendo así, la carga por efecto del ISR.

Hay un aspecto fundamental por destacar en relación con el tratamiento contable de IMPAC: la posibilidad de su recuperación.

Como cualquier activo por impuesto diferido, su efecto debe cuantificarse y repercutirse contra cuentas de resultados (provisión para el pago del ISR).

Puede decirse que mediante el nuevo 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 nuevo boletín en su párrafo 32, permite a las entidades 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.

Al cierre de cada ejercicio deberá revisarse la probabilidad de recuperación del activo para mantenerlo, reducirlo o incrementarlo, según proceda. El efecto de estos ajustes, se llevará contra los resultados del ejercicio en que se apliquen.

Cabe recordar que la primera vez que se cuantifique el IMPAC diferido debe efectuarse en la cuenta de “efecto acumulado de ISR” dentro del capital contable, tal y como se menciona en el párrafo 79 del Boletín D-4, el cual fue transcrito en párrafos anteriores.

9. PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DIFERIDA

De conformidad con las disposiciones legales aplicables, los trabajadores participan en un porcentaje de las utilidades de las empresas en que prestan sus servicios. Para efectos de esta disposición se considera utilidad la renta gravable, determinada según lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La renta gravable a la que alude el párrafo anterior da como resultado una mezcla híbrida, carente de lógica financiera que, según las circunstancias puede resultar significativamente diferente tanto a la utilidad contable como a la utilidad fiscal, ya que en su determinación concurren criterios ajenos a los utilizados en la cuantificación de las utilidades mencionadas. Como ejemplo de lo señalado destacan:

- a) La imposibilidad de afectar la renta gravable con las pérdidas sufridas en años anteriores.
- b) La acumulación de los dividendos, inclusive en acciones.
- c) La omisión de la cuantificación de los efectos de la inflación sobre la posición monetaria.
- d) El cálculo de la depreciación y amortización sobre valores históricos.
- e) El tratamiento de las diferencias cambiarias derivadas de las fluctuaciones en el tipo de cambio del peso frente a monedas extranjeras

f) La cuantificación (con base en costos históricos) del resultado en la enajenación de propiedades, planta y equipo.

El cálculo de la base para efectos de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades (PTU) parte del análisis del artículo 16 de la Ley del ISR cuando se trata de personas morales (sociedades mercantiles) éste no obedece a ninguna lógica o técnica sana sino, en todo caso, a una imposición corporativa sindical de nuestro país; sin embargo, le genera a las empresas diferimientos en el pago de la PTU.

Para efectos de determinar la PTU diferida deben señalarse las diferencias temporales existentes entre la utilidad neta del ejercicio contable y la renta gravable para efectos de la PTU, sobre las cuales se pueda presumir razonablemente que generarán un activo o un pasivo por la PTU diferida en ejercicios posteriores; la situación puede verse alterada evitando que los activos o pasivos por la PTU diferida no se logren realizar.

En este sentido, es necesario determinar las diferencias temporales gravables y las diferencias temporales deducibles. Estas a su vez se subdividen en dos tipos cada una:

Diferencias temporales gravables

- a) “Ingresos acumulables para efectos de la PTU no correspondidos contablemente en el ejercicio corriente; por ejemplo los anticipos de clientes constituyen un pago anticipado de la PTU y por ende un activo por PTU diferida.

- b) Ingresos acumulables para efectos contables no correspondidos por la PTU en el ejercicio corriente; como las ventas en abonos y utilidad en cambios ya que cuando este tipo de ingresos se devengue generan un pasivo por PTU diferida.”⁴⁵

Diferencias temporales deducibles

- a) Deducciones para efectos de la PTU no correspondidas por la contabilidad en el ejercicio corriente; en este sentido se pueden ejemplificar las compras y los anticipos a proveedores, los cuales generan una deducción adelantada para efectos de la PTU disminuyéndola y creando un pasivo por PTU diferida.
- b) Deducciones contables no correspondidas por la PTU en el ejercicio corriente; en este caso se encuentran las primas de antigüedad y las estimaciones de cuentas de cobro dudoso entre otras. Estas partidas generan un activo por PTU diferida.

Diferencias permanentes

Por otro lado, las diferencias permanentes son aquéllas que no tendrán reversión alguna en ejercicios posteriores; se convierten en diferencias definitivas. Las diferencias que surgen de los efectos de la inflación en las cuentas monetarias, en los activos fijos y su depreciación, así como en la venta de dichos activos deben tratarse como diferencias permanentes y por lo mismo no generan PTU diferida.

⁴⁵ Latapi Ramírez Mariano; Ob. cit. p.141

**10. REGLAS DE PRESENTACIÓN Y REVELACIÓN APLICABLES
AL
IMPAC DIFERIDO Y A LA PTU DIFERIDA**

- a) Tanto la PTU como el ISR por pagar del ejercicio deben mostrarse en el pasivo circulante.
- b) Tanto el activo como el pasivo por impuestos diferidos deben mostrarse como no circulantes dentro de una sola cifra neta en el balance general.
- c) Debe revelarse mediante notas a los estados financieros la composición de la PTU diferida así como la discrepancia con la tasa legal.
- d) El IMPAC pagado en exceso debe compensarse contra el pasivo por ISR diferido.
- e) Mediante notas a los estados financieros debe revelarse el IMPAC pendiente de compensar así como las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, la vigencia de ambas partidas y el monto de las que no participen en la determinación del activo por impuestos diferidos.⁴⁶

⁴⁶ Latapí Ramírez Mariano; Ob. cit. p.147

11. LOS IMPUESTOS DIFERIDOS Y LAS PÉRDIDAS CONTABLES Y FISCALES

“En México las pérdidas fiscales de un periodo son amortizables contra utilidades fiscales hasta por diez periodos posteriores y no son deducibles retroactivamente. Cuando ocurren son declaradas fiscalmente, dando lugar a compensar un equivalente de la tasa de impuestos en las declaraciones posteriores en que surja un ISR causado.

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.

Los pasivos por impuestos diferidos, al encontrarse directamente relacionados con activos contables superiores a los fiscales, tienen potencial para convertirse en una obligación jurídica al igual que el activo para generar un ingreso gravable.

En cambio cuando se trata de activos por impuestos diferidos, al basarse en activos fiscales que serán deducibles en un período posterior, su recuperación depende de un ingreso gravable independiente. Los activos fiscales, diferencia de los activos contables, son en realidad bases supuestas que no existen económicamente (no son beneficios económicos del futuro fundadamente esperados y por lo tanto, no existen contablemente).

Sin embargo, si en la fecha de recuperación (reversión) de los activos por impuestos diferidos existen pasivos por impuestos diferidos que se convierten en causados, los activos por impuestos diferidos se reconocen porque existe una fuente gravable que asegura su recuperación.

Si no existen esos pasivos por impuestos diferidos para respaldar los activos por impuestos diferidos y si no se presentan ingresos gravables en la fecha de su reversión, esos activos por impuestos diferidos se convierten en pérdidas fiscales.⁴⁷

Si las pérdidas fiscales son compensables en periodos futuros, existe la posibilidad de su recuperación; no obstante, el Boletín D-4 exige una alta probabilidad de recuperabilidad. Esto es complejo a pesar de que las pérdidas fiscales puedan compensarse en un plazo de diez años.

Por otro lado, si eliminamos las diferencias permanentes en el largo plazo, la utilidad contable antes de impuestos y la utilidad fiscal deben sumar lo mismo, entonces si obtenemos pérdidas contables. Éstas deberán reflejarse como una disminución en la utilidad fiscal, incluso pueden concretarse como pérdidas fiscales.

El problema de las pérdidas fiscales radica en la existencia de pérdidas contables y en la posibilidad de generar utilidades contables en periodos futuros que se convertirán en utilidades gravables.

Al revertirse una diferencia temporal deducible y no existir una base gravable, se genera una disminución en el ISR diferido por cobrar y un aumento en el ISR por recuperar por pérdidas fiscales, por lo tanto, los activos por impuestos diferidos en el momento de su reversión pueden aumentar las pérdidas fiscales y si éstas son deducibles del ISR por pagar en el futuro, es posible pensar que se amplía el plazo de recuperación de las diferencias temporales deducibles, en la medida de ampliación del plazo para aplicar las pérdidas fiscales.

⁴⁷ Cocina Martínez, Javier; Ob. Cit p. 105

12. IMPUESTOS DIFERIDOS EN UN MARCO INFLACIONARIO

Si el procedimiento de reexpresión 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 de los impuestos diferidos. Sin embargo, en México 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.

Actualmente en nuestro país, se maneja un marco contable consistente, diseñado para eliminar los efectos distorsionantes de la inflación, basado en ajustes contra un índice general de precios, el cual incluye como opciones el uso de costos de reposición para los inventarios y costo de lo vendido, así como una indización de maquinaria y equipo adquirido en el extranjero.

Por el contrario, el marco inflacionario fiscal es inconsistente. Basta señalar que el ajuste anual por inflación no se encuentra debidamente relacionado ni calculado con las condiciones de las bases fiscales de los activos y pasivos, sin embargo, al reexpresar el capital fiscal queda por lógica un resultado por posición monetaria fiscal distinto al ajuste anual por inflación.

La Comisión de Principios de Contabilidad consideró conveniente revisar el Boletín D-4, Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad, en vigor desde 1987, con objeto de actualizarlo y de ser posible homologar su reglamentación con pronunciamientos internacionales recientes, en un ambiente de globalización económica, considerando el entorno actual de las empresas nacionales.

CASO PRÁCTICO

A continuación se presentan las cifras contables reexpresadas del cierre del ejercicio de 2002 de la empresa LA CRUZ MORENA, S.A. de C.V., la cual no ha reconocido los efectos del boletín D-4 y en este ejercicio lo registrará por primera vez. La política contable de la compañía para depreciar sus activos fijos es que aplica tasas mayores que para la deducción fiscal. Cabe aclarar que con excepción de los edificios, todos los activos fijos están totalmente depreciados tanto fiscal como contablemente.

<u>Año</u>	<u>Importe</u>
1995	\$ 8,275,096
1997	5,678,224
1998	7,735,212
2000	12,314,504
	<u>\$ 34,003,036</u>

Cabe mencionar que el importe de las pérdidas fiscales se encuentra actualizado al 31 de diciembre de 2002, ya que para efectos del cálculo de los efectos del boletín D-4 las pérdidas fiscales deben actualizarse hasta esta fecha (valor contable), y no dejarlas actualizadas hasta el mes de junio (valor fiscal), dado que los estados financieros de una entidad contienen información al cierre del ejercicio.

Posteriormente, en nuestro caso práctico se realiza la comparación de las cifras contables con su valor fiscal, para determinar las diferencias temporales que causarán el efecto diferido

El caso práctico, nos muestra también el cálculo de los efectos del boletín D-4 aplicable a cifras del 2003 de la misma compañía. Lo cual se presenta a continuación:

Cálculo de los Efectos del Boletín D-4

LA CRUZ MORENA, S.A. de C.V.

Cifras expresadas en pesos del 2002

ACTIVO	CONTABLE	FISCAL	DIF
<u>Circulante</u>			
Efectivo	15,900	15,900	0
Cuentas por cobrar	32,831,006	32,831,006	0
Inventarios	70,540,889	0	70,540,889 (a)
Reserva para obsolescencia	(53,457)	0	(53,457) (b)
Activo Circulante	103,334,338	32,846,906	70,487,432
<u>Activo Fijo</u>			
Terrenos	14,440,109	14,440,109	0
Edificios	36,485,181	36,485,181	0
Maquinaria	6,201,109	6,201,109	0
Mobiliario y equipo	5,437,134	5,437,134	0
Equipo de cómputo	3,051,549	3,051,549	0
Suma	65,615,082	65,615,082	0
Depreciación acumulada de edificios	(14,345,181)	(4,129,992)	(10,215,189) (c)
Depreciación acumulada de maquinaria	(6,201,108)	(6,201,108)	0
Depreciación acumulada de mobiliario y equipo	(5,437,133)	(5,437,133)	0
Depreciación acumulada de equipo de cómputo	(3,051,548)	(3,051,548)	0
	0		0
Suma	(29,034,970)	(18,819,781)	(10,215,189)
Neto	36,580,112	46,795,301	(10,215,189)
<u>Cargos Diferidos</u>			
Otros activos	653,700	653,700	0
Credito mercantil	0	0	0
Neto	653,700	653,700	0
Suma Activo	140,568,150	80,295,907	60,272,243

Cálculo de los Efectos del Boletín D-4

LA CRUZ MORENA, S.A. de C.V.

Cifras expresadas en pesos del 2002

PASIVO	CONTABLE	FISCAL	DIF
<u>Circulante</u>			
Acreeedores diversos	18,711,228	18,711,228	0
Proveedores	72,629,614	72,629,614	0
Anticipo de clientes	1,297,143	0	1,297,143 (d)
Impuestos y contribuciones por pagar	1,070,000	1,070,000	0
Suma Pasivo	93,707,985	92,410,842	1,297,143
CAPITAL			
Capital Social	70,405,856	70,405,856	0 (e)
Utilidad neta del ejercicio	3,906,433	3,906,433	0
Pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores	(28,863,318)	(28,863,318)	0
Excesos en la actualización del capital contable	1,411,194	1,411,194	0
Efecto inicial acumulado del ISR diferido		0	0
Suma Capital	46,860,165	46,860,165	0
Suma Pasivo y Capital	140,568,150	139,271,007	1,297,143

El método de pasivo consiste en valorar cada una de las cuentas del activo, pasivo y capital a su valor contable y a su valor fiscal comparando ambas partidas y determinando una diferencia (tercera columna).

(a) La primer diferencia resulta en los inventarios, dado que fiscalmente son deducibles las compras en el momento de su realización y no es deducible el concepto contable de costo de ventas; cualquier monto de inventarios en los valores contables siempre representará una diferencia porque la base fiscal de inventarios siempre será cero.

(b) Mismo tratamiento que el de inventarios se da a la reserva de obsolescencia, ya que es un movimiento contable exclusivamente.

(c) Los activos fijos tienen el mismo costo de adquisición contable que fiscal por lo que no se determinaron diferencias, pero en lo que se refiere a la depreciación observamos que la diferencia se origina en el rubro del edificio, ya que contablemente la compañía está depreciando a una tasa mayor que la fiscal.

(d) Pasamos ahora a las cuentas de pasivo, en la que observamos que hay una diferencia en el rubro de anticipos de clientes y sabemos que éstos son gravables en el momento de ser recibidos por la entidad. Por lo tanto, la base fiscal de los anticipos de clientes en este ejercicio es de cero ya que al convertirse en ingresos contables devengados, podrán ser deducidos por la entidad en la declaración fiscal correspondiente.

(e) En las cuentas de capital contable, no se obtuvieron diferencias ya que el valor contable está integrado conforme a las disposiciones legales.

A continuación, se presenta un resumen de las diferencias obtenidas y su comparación con las pérdidas fiscales que tiene la entidad, actualizadas al cierre del ejercicio, para obtener el efecto neto diferido de nuestro cálculo al cual se le aplica la tasa fiscal de impuesto sobre la renta vigente en el ejercicio de 2002 (35%).

RESUMEN DE DIFERENCIAS TEMPORALES
--

ACTIVO TOTAL	60,272,243	
PASIVO TOTAL	1,297,143	
ACTIVO NETO	58,975,100	
PERDIDAS FISCALES	(34,003,036)	
NETO EFECTO DIFERIDO	24,972,064	(24,972,064)
TASA VIGENTE DE ISR		35%
EFECTO ACUMULADO		(8,740,222)
MENOS EFECTO AÑO ANTERIOR		0
EFECTO NETO DEL AÑO		(8,740,222)

Dado que es la primera vez que se registrará el efecto del boletín D-4, en el asiento contable se debe afectar al capital contable en una cuenta de nueva creación llamada "efecto acumulado de impuesto sobre la renta diferido" con un abono al pasivo en una cuenta de nueva creación también, como se muestra a continuación:

ASIENTO CONTABLE	DEBE	HABER
EFECTO ACUMULADO DE ISR DIFERIDO (CUENTA DE CAPITAL)	8,740,222	
ISR DIFERIDO (CUENTA DE PASIVO)		8,740,222

Ahora veamos la presentación del ajuste en la balanza de la compañía:

LA CRUZ MORENA, S.A. de C.V.
GENERAL
BALANCE GENERAL - ACTIVO -

	SALDOS AL 31-Dic-02
EFFECTIVO EN CAJA Y BANCOS	15,900
VALORES DE INMEDIATA REALIZACIÓN	0
TOTAL DE EFFECTIVO E INVERSIONES TEMPORALE	<u>15,900</u>
CLIENTES	32,831,006
DOCUMENTOS POR COBRAR	0
TOTAL DE CUENTAS POR COBRAR	<u>32,831,006</u>
PRODUCTO TERMINADO	70,540,889
SERVICIO	0
ESTIMACION INVENTARIO OBSOLETO	(53,457)
OTROS INVENTARIOS	0
TOTAL DE INVENTARIOS	<u>70,487,432</u>
TOTAL DEL ACTIVO CIRCULANTE	<u>103,334,338</u>
ACTIVO FIJO	
TERRENOS	14,440,109
EDIFICIOS	36,485,181
MAQUINARIA	6,201,109
MOBILIARIO Y EQUIPO	5,437,134
EQUIPO DE COMPUTO	3,051,549
TOTAL DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO	<u>65,615,082</u>
DEPRECIACIONES	
DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE EDIFICIOS	14,345,181
DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE MAQUINARIA	6,201,108
DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE MOBILIARIO Y EQUIPO	5,437,133
DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE EQUIPO DE COMPUTO	3,051,548
TOTAL DE DEPRECIACIÓN ACUMULADA	<u>29,034,970</u>
TOTAL DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO NETO	<u>36,580,112</u>
ACTIVOS INTANGIBLES	
CREDITO MERCANTIL	0
OTROS ACTIVOS	653,700
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO	0
TOTAL DE ACTIVOS INTANGIBLES	<u>653,700</u>
TOTAL ACTIVO	<u>140,568,150</u>

LA CRUZ MORENA, S.A. de C.V.
GENERAL
BALANCE GENERAL - PASIVO Y CAPITAL -

	SALDOS AL 31-Dic-02
PASIVO	
PASIVO A CORTO PLAZO	
ACREEDORES DIVERSOS	
NACIONALES	18,711,228
DEL EXTRANJERO	0
TOTAL DE ACREEDORES DIVERSOS	<u>18,711,228</u>
PROVEEDORES	
NACIONALES	72,629,614
DEL EXTRANJERO	0
TOTAL DE PROVEEDORES	<u>72,629,614</u>
OTROS PASIVOS	
ANTICIPOS DE CLIENTES	1,297,143
COMPAÑIAS AFILIADAS	0
TOTAL DE OTROS PASIVOS	<u>1,297,143</u>
IMPUESTOS POR PAGAR	
IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES	1,070,000
TOTAL CONTRIBUCIONES POR PAGAR	<u>1,070,000</u>
TOTAL DEL PASIVO A CORTO PLAZO	<u>93,707,985</u>
TOTAL DEL PASIVO	<u>93,707,985</u>
CAPITAL CONTABLE	
CAPITAL SOCIAL	70,405,856
UTILIDAD NETA DEL EJERCICIO	3,906,433
PERDIDAS ACUMULADAS DE EJERCICIOS ANTERIORES	(28,863,318)
EXCESO EN LA ACTUALIZACION DEL CAPITAL CONTABLE	1,411,194
TOTAL DEL CAPITAL CONTABLE	<u>46,860,165</u>
TOTAL DEL PASIVO Y DEL CAPITAL CONTABLE	<u>140,568,150</u>

LA CRUZ MORENA, S.A. de C.V.
GENERAL
BALANCE GENERAL - PASIVO Y CAPITAL -

	SALDOS		AJUSTES		SALDOS AJUSTADOS
	AL 31-Dic-02	DEBE	HABER		
PASIVO					
PASIVO A CORTO PLAZO					
ACREEDORES DIVERSOS					
NACIONALES	18,711,228	0	0		18,711,228
DEL EXTRANJERO	0	0	0		0
TOTAL DE ACREEDORES DIVERSOS	18,711,228	0	0		18,711,228
PROVEEDORES					
NACIONALES	72,629,614	0	0		72,629,614
DEL EXTRANJERO	0	0	0		0
TOTAL DE PROVEEDORES	72,629,614	0	0		72,629,614
OTROS PASIVOS					
ANTICIPOS DE CLIENTES	1,297,143	0	0		1,297,143
COMPAÑIAS AFILIADAS	0	0	0		0
TOTAL DE OTROS PASIVOS	1,297,143	0	0		1,297,143
IMPUESTOS POR PAGAR					
IMPUESTOS	1,070,000	0	0		1,070,000
TOTAL IMPUESTOS POR PAGAR	1,070,000	0	0		1,070,000
TOTAL DEL PASIVO A CORTO PLAZO	93,707,985	0	0		93,707,985
CREDITOS DIFERIDOS					
RENTAS COBRADAS POR ANTICIPADO	0	0	0		0
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO	0	0	8,740,222		8,740,222
TOTAL DE CREDITOS DIFERIDOS	0	0	8,740,222		8,740,222
TOTAL DEL PASIVO	93,707,985	0	8,740,222		102,448,207
CAPITAL CONTABLE					
CAPITAL SOCIAL	70,405,856				70,405,856
UTILIDAD NETA DEL EJERCICIO	3,906,433	0	0		3,906,433
PERDIDAS ACUMULADAS DE EJERCICIOS ANTERIORES	(28,863,318)				(28,863,318)
EXCESO EN LA ACTUALIZACION DEL CAPITAL CONTABLE	1,411,194				1,411,194
EFFECTO ACUMULADO DEL ISR DIFERIDO	0	8,740,222			(8,740,222)
TOTAL DEL CAPITAL CONTABLE	46,860,165	8,740,222	0		38,119,943
TOTAL DEL PASIVO Y DEL CAPITAL CONTABLE	140,568,150	8,740,222	8,740,222		140,568,150

En este caso (2002), vimos la afectación al capital contable de los efectos del Boletín D-4, dado que fue la primera vez en que la compañía lo reconoció, en los ejercicios subsecuentes se afectará al resultado del ejercicio por el cual se efectúe el cálculo. Veamos el cálculo del ejercicio 2003:

Cálculo de los Efectos del Boletín D-4

LA CRUZ MORENA, S.A. de C.V.

Cifras expresadas en pesos del 2003

ACTIVO	CONTABLE	FISCAL	DIF
<u>Circulante</u>			
Efectivo	18,918	18,918	0
Cuentas por cobrar	40,363,073	40,363,073	0
Reserva cuentas incobrables	0	0	0
Inventarios	58,785,438	0	58,785,438 (a)
Reserva para obsolescencia	(53,457)	0	(53,457) (b)
	Suma	Suma	Suma
	<u>99,113,972</u>	<u>40,381,991</u>	<u>58,731,981</u>
Pagos anticipados	0	0	0
	Activo Circulante	Activo Circulante	Activo Circulante
	<u>99,113,972</u>	<u>40,381,991</u>	<u>58,731,981</u>
<u>Activo Fijo</u>			
Terrenos	16,754,114	16,754,114	0
Edificios	37,985,431	37,985,431	0
Maquinaria	6,201,109	6,201,109	0
Equipo de transporte	0	0	0
Mobiliario y equipo	5,437,134	5,437,134	0
Equipo de cómputo	3,051,549	3,051,549	0
Construcciones en proceso	0	0	0
Mejoras a locales arrendados	0	0	0
	Suma	Suma	Suma
	<u>69,429,337</u>	<u>69,429,337</u>	<u>0</u>
Depreciación acumulada de edificios	(16,333,206)	(5,634,402)	(10,698,804) (c)
Depreciación acumulada de maquinaria	(6,201,108)	(6,201,108)	0
Depreciación acumulada de equipo de transporte	0	0	0
Depreciación acumulada de mobiliario y equipo	(5,437,133)	(5,437,133)	0
Depreciación acumulada de equipo de cómputo	(3,051,548)	(3,051,548)	0
Amortización acumulada de mejoras a locales arrendados	0	0	0
	0	0	0
	0	0	0
	Suma	Suma	Suma
	<u>(31,022,995)</u>	<u>(20,324,191)</u>	<u>(10,698,804)</u>
	Neto	Neto	Neto
	<u>38,406,342</u>	<u>49,105,146</u>	<u>(10,698,804)</u>
Suma Activo	<u>137,520,314</u>	<u>89,487,137</u>	<u>48,033,177</u>

Cálculo de los Efectos del Boletín D-4

**LA CRUZ MORENA, S.A. de C.V.
Cifras expresadas en pesos del 2003**

PASIVO	CONTABLE	FISCAL	DIF
<u>Circulante</u>			
Proveedores	72,839,344	72,839,344	0
Anticipo de clientes	2,552,613	1,297,143	1,255,470 (d)
Impuestos y contribuciones por pagar	1,425,000	1,425,000	0
Impuesto sobre la renta diferido	8,740,222	8,740,222	0
Suma Pasivo	<u>85,557,179</u>	<u>84,301,709</u>	<u>1,255,470</u>
CAPITAL			
Capital Social	73,200,969	73,200,969	0 (e)
Utilidad neta del ejercicio	9,664,573	9,664,573	0
Utilidades retenidas de ejercicios anteriores	(24,956,885)	(24,956,885)	0
Excesos en la actualización del capital contable	2,794,700	2,794,700	0
Efecto inicial acumulado del ISR diferido	(8,740,222)	(8,740,222)	0
Suma Capital	<u>51,963,135</u>	<u>51,963,135</u>	<u>0</u>
Suma Pasivo y Capital	<u>137,520,314</u>	<u>136,264,844</u>	<u>1,255,470</u>

El cálculo de los efectos del boletín D-4 aplicable al ejercicio de 2003 se hace bajo la misma base que como se hizo en el cálculo de 2002, en el cual vimos el análisis de las diferencias.

(a) La diferencia en inventarios surge debido a que fiscalmente son deducibles las compras en el momento de su realización y no es deducible el concepto contable de costo de ventas; cualquier monto de inventarios en los valores contables siempre representará una diferencia porque la base fiscal de inventarios siempre será cero.

(b) Mismo tratamiento que el de inventarios se da a la reserva de obsolescencia, ya que es un movimiento contable exclusivamente.

(c) Los activos fijos tienen el mismo costo de adquisición contable que fiscal por lo que no se determinaron diferencias, pero en lo que se refiere a la depreciación observamos que la diferencia se origina en el rubro del edificio, ya que contablemente la compañía está depreciando a una tasa mayor que la fiscal.

(d) En el rubro de anticipos de clientes, la diferencia surge debido a que al saldo contable se le resta el monto de anticipos del ejercicio anterior (valor fiscal), los cuales ya fueron gravados.

(e) En las cuentas de capital contable, no se obtuvieron diferencias ya que el valor contable está integrado conforme a las disposiciones legales.

Del mismo modo, se presenta un resumen de las diferencias obtenidas y su comparación con las pérdidas fiscales que tiene la entidad, actualizadas al cierre del ejercicio, para obtener el efecto neto diferido de nuestro cálculo al cual se le aplica la tasa fiscal de impuesto sobre la renta vigente en el ejercicio de 2003 (34%).

RESUMEN DE DIFERENCIAS TEMPORALES
--

ACTIVO TOTAL	48,033,177	
PASIVO TOTAL	1,255,470	
ACTIVO NETO	46,777,707	
PERDIDAS FISCALES	(35,352,957)	
NETO EFECTO DIFERIDO	11,424,750	(11,424,750)
TASA VIGENTE DE ISR		34%
EFECTO ACUMULADO		(3,884,415)
MENOS EFECTO AÑO ANTERIOR		(8,740,222)
EFECTO NETO DEL AÑO		4,855,807

El efecto acumulado es comparado con el efecto diferido del ejercicio anterior para obtener el efecto neto del presente ejercicio y se puede observar que el efecto del año anterior se tiene que reducir pero ahora afectando al resultado del ejercicio 2003, como se muestra en nuestro asiento contable.

ASIENTO CONTABLE	DEBE	HABER
ISR DIFERIDO	4,855,807	
(CUENTA DE ACTIVO)		
ISR DIFERIDO		4,855,807
(CUENTA DE RESULTADOS)		

Para efectos de presentación en los estados financieros se realiza la reclasificación de las cuentas de activo y pasivo referentes al ISR diferido, para que quede un saldo neto ya que no podemos presentar las dos cuentas.

Cabe aclarar que la cuenta de efecto acumulado de isr diferido forma parte del capital contable de la entidad y por lo tanto también se debe actualizar conforme lo señala el boletín B-10, por lo que su actualización sería de la siguiente manera:

Efecto acumulado de ISR diferido	8,740,222	
Factor de Inflación (Dic03 / Dic02)	1.0397	
Monto actualizado	9,087,209	
Monto histórico	8,740,222	
Ajuste por reexpresión	346,987	

Veamos ahora la presentación de los ajustes y reclasificaciones en la balanza de la compañía:

LA CRUZ MORENA, S.A. de C.V.
GENERAL
BALANCE GENERAL - ACTIVO -

	SALDOS AL 31-Dic-03
EFFECTIVO EN CAJA Y BANCOS	18,918
VALORES DE INMEDIATA REALIZACIÓN	0
INVERSIONES EN RENTA FIJA	0
TOTAL DE EFFECTIVO E INVERSIONES TEMPORALES	<u>18,918</u>
CLIENTES	40,363,073
DOCUMENTOS POR COBRAR	0
TOTAL DE CUENTAS POR COBRAR	<u>40,363,073</u>
PRODUCTO TERMINADO	58,785,438
ESTIMACION INVENTARIO OBSOLETO	(53,457)
OTROS INVENTARIOS	0
TOTAL DE INVENTARIOS	<u>58,731,981</u>
TOTAL DEL ACTIVO CIRCULANTE	<u>99,113,972</u>
ACTIVO FIJO	
TERRENOS	16,754,114
EDIFICIOS	37,985,431
MAQUINARIA	6,201,109
MOBILIARIO Y EQUIPO	5,437,134
EQUIPO DE COMPUTO	3,051,549
TOTAL DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO	<u>69,429,337</u>
DEPRECIACIONES	
DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE EDIFICIOS	16,333,206
DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE MAQUINARIA	6,201,108
DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE MOBILIARIO Y EQUIPO	5,437,133
DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE EQUIPO DE COMPUTO	3,051,548
TOTAL DE DEPRECIACIÓN ACUMULADA	<u>31,022,995</u>
TOTAL DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO NETO	<u>38,406,342</u>
TOTAL ACTIVO	<u>137,520,314</u>

LA CRUZ MORENA, S.A. de C.V.
GENERAL
BALANCE GENERAL - PASIVO Y CAPITAL -

SALDOS
AL
31-Dic-03

PASIVO
PASIVO A CORTO PLAZO

PROVEEDORES

NACIONALES	72,839,344
DEL EXTRANJERO	0
TOTAL DE PROVEEDORES	<u><u>72,839,344</u></u>

OTROS PASIVOS

ANTICIPOS DE CLIENTES	2,552,613
COMPAÑIAS AFILIADAS	0
TOTAL DE OTROS PASIVOS	<u><u>2,552,613</u></u>

IMPUESTOS POR PAGAR

OTROS IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES	1,425,000
TOTAL DE IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES POR PAGAR	<u><u>1,425,000</u></u>

TOTAL DEL PASIVO A CORTO PLAZO	<u><u>76,816,957</u></u>
---------------------------------------	--------------------------

CREDITOS DIFERIDOS

RENTAS COBRADAS POR ANTICIPADO	0
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO	8,740,222
TOTAL DE CREDITOS DIFERIDOS	<u><u>8,740,222</u></u>

TOTAL DEL PASIVO	<u><u>85,557,179</u></u>
-------------------------	--------------------------

CAPITAL CONTABLE

CAPITAL SOCIAL	73,200,969
UTILIDAD NETA DEL EJERCICIO	9,664,573
PERDIDAS ACUMULADAS DE EJERCICIOS ANTERIORES	(24,956,885)
EXCESO EN LA ACTUALIZACION DEL CAPITAL CONTABLE	2,794,700
EFEECTO INICIAL ACUMULADO DEL ISR DIFERIDO	(8,740,222)
TOTAL DEL CAPITAL CONTABLE	<u><u>51,963,135</u></u>

TOTAL DEL PASIVO Y DEL CAPITAL CONTABLE	<u><u>137,520,314</u></u>
--	---------------------------

LA CRUZ MORENA, S.A. de C.V.
GENERAL
BALANCE GENERAL - ACTIVO -

	SALDOS AL		AJUSTES		SALDOS RECLASIFICACIONES		SALDOS FINALES
	31-Dic-03	DEBE	HABER	AJUSTADOS	DEBE	HABER	
EFFECTIVO EN CAJA Y BANCOS	18,918	0	0	18,918	0	0	18,918
VALORES DE INMEDIATA REALIZACIÓN	0	0	0	0	0	0	0
INVERSIONES EN RENTA FIJA	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL DE EFECTIVO E INVERSIONES TEMPORALES	18,918	0	0	18,918	0	0	18,918
CLIENTES	40,363,073	0	0	40,363,073	0	0	40,363,073
ESTIMACIÓN DE CUENTAS INCOBRABLES	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL DE CUENTAS POR COBRAR	40,363,073	0	0	40,363,073	0	0	40,363,073
PRODUCTO TERMINADO	58,785,438	0	0	58,785,438	0	0	58,785,438
ESTIMACION INVENTARIO OBSOLETO	(53,457)	0	0	(53,457)	0	0	(53,457)
OTROS INVENTARIOS	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL DE INVENTARIOS	58,731,981	0	0	58,731,981	0	0	58,731,981
ACTIVO FIJO							
TERRENOS	16,754,114	0	0	16,754,114	0	0	16,754,114
EDIFICIOS	37,985,431	0	0	37,985,431	0	0	37,985,431
MAQUINARIA	6,201,109	0	0	6,201,109	0	0	6,201,109
MOBILIARIO Y EQUIPO	5,437,134	0	0	5,437,134	0	0	5,437,134
EQUIPO DE COMPUTO	3,051,549	0	0	3,051,549	0	0	3,051,549
TOTAL DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO	69,429,337	0	0	69,429,337	0	0	69,429,337
DEPRECIACIONES							
DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE EDIFICIOS	16,333,206	0	0	16,333,206	0	0	16,333,206
DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE MAQUINARIA	6,201,108	0	0	6,201,108	0	0	6,201,108
DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE MOBILIARIO Y EQUIPO	5,437,133	0	0	5,437,133	0	0	5,437,133
DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE EQUIPO DE COMPUTO	3,051,548	0	0	3,051,548	0	0	3,051,548
TOTAL DE DEPRECIACIÓN ACUMULADA	31,022,995	0	0	31,022,995	0	0	31,022,995
TOTAL DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO NETO	38,406,342	0	0	38,406,342	0	0	38,406,342
ACTIVOS INTANGIBLES							
OTROS ACTIVOS	0	0	0	0	0	0	0
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO	0	4,855,807	0	4,855,807	0	4,855,807	0
TOTAL DE ACTIVOS INTANGIBLES	0	4,855,807	0	4,855,807	0	4,855,807	0
TOTAL ACTIVO	137,520,314	4,855,807	0	142,376,121	0	4,855,807	137,520,314

LA CRUZ MORENA, S.A. de C.V.
GENERAL
BALANCE GENERAL - PASIVO Y CAPITAL -

	SALDOS	AJUSTES		SALDOS	RECLASIFICACIONES		SALDOS
	AL 31-Dic-03	DEBE	HABER	AJUSTADOS	DEBE	HABER	FINALES
PASIVO							
PASIVO A CORTO PLAZO							
PROVEEDORES							
NACIONALES	72,839,344	0	0	72,839,344	0	0	72,839,344
DEL EXTRANJERO	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL DE PROVEEDORES	72,839,344	0	0	72,839,344	0	0	72,839,344
OTROS PASIVOS							
ANTICIPOS DE CLIENTES	2,552,613	0	0	2,552,613	0	0	2,552,613
COMPANIAS AFILIADAS	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL DE OTROS PASIVOS	2,552,613	0	0	2,552,613	0	0	2,552,613
IMPUESTOS POR PAGAR							
OTRAS CONTRIBUCIONES	1,425,000	0	0	1,425,000	0	0	1,425,000
TOTAL CONTRIBUCIONES POR PAGAR	1,425,000	0	0	1,425,000	0	0	1,425,000
TOTAL DEL PASIVO A CORTO PLAZO	76,816,957	0	0	76,816,957	0	0	76,816,957
CREDITOS DIFERIDOS							
RENTAS COBRADAS POR ANTICIPADO	0	0	0	0	0	0	0
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO	8,740,222	0	0	8,740,222	4,855,807	0	3,884,415
TOTAL DE CREDITOS DIFERIDOS	8,740,222	0	0	8,740,222	4,855,807	0	3,884,415
TOTAL DEL PASIVO	85,557,179	0	0	85,557,179	4,855,807	0	80,701,372
CAPITAL CONTABLE							
CAPITAL SOCIAL	73,200,969			73,200,969			73,200,969
UTILIDAD NETA DEL EJERCICIO	9,664,573	0	4,855,807	14,520,380	0	0	14,520,380
PERDIDAS ACUMULADAS DE EJERCICIOS ANTERIORES	(24,956,885)			(24,956,885)			(24,956,885)
EXCESO EN LA ACTUALIZACION DEL CAPITAL CONTABLE	2,794,700	346,987		3,141,687			3,141,687
EFFECTO ACUMULADO DEL ISR DIFERIDO	(8,740,222)		346,987	(9,087,209)			(9,087,209)
TOTAL DEL CAPITAL CONTABLE	51,963,135	346,987	5,202,794	56,818,942	0	0	56,818,942
TOTAL DEL PASIVO Y DEL CAPITAL CONTABLE	137,520,314	346,987	5,202,794	142,376,121	4,855,807	0	137,520,314

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA

13. CONCLUSIONES

Cuantificar los impuestos diferidos es reconocer los derechos u obligaciones de una entidad económica para que la información financiera sea confiable, por lo que se convirtió en un tema de discusión desde los años cincuentas en los Estados Unidos de América y posteriormente en México. En el año de 1987, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público emitió reformas estructurales en la determinación del impuesto del ejercicio y en diciembre de ese mismo año, la Comisión de Principios de Contabilidad emitió por primera vez el Boletín D-4, Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos.

La aplicación del Boletín D-4 es una norma de carácter obligatorio exigida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, la cual se hace más compleja respecto a otros países debido al marco inflacionario que se maneja en nuestro país Boletín B-10, por lo que se requiere un grado de conocimientos profundo en las disciplinas esenciales de un Contador Público. Dicho tratamiento tiene como objetivo fundamental determinar correctamente el resultado de una empresa.

La razón de ser del Boletín D-4 tiene su origen en las discrepancias para determinar el resultado contable y el fiscal de una empresa. Las razones por las que la autoridad fiscal determina un resultado distinto al contable son por: promociones económicas, necesidades de control y necesidades de recursos.

Los principales conceptos que hay que tener bien entendidos cuando hablamos del Boletín D-4, son las definiciones de impuestos diferidos, diferencias permanentes, diferencias temporales, (estas últimas se dividen en deducibles y gravables) activo y pasivo por impuesto sobre la renta diferido y efecto diferido del ejercicio.

El método descrito en el presente trabajo para la determinación de los impuestos diferidos, es el de activos y pasivos, el cual consiste en comparar los activos, pasivos y cuentas de capital, de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, contra los activos, pasivos y cuentas de capital determinados de acuerdo a bases fiscales de las cuales se obtienen diferencia temporales o permanentes. Asimismo,

debe reconocerse el efecto que pudiera tener el Impuesto al Activo y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de una empresa.

Por otra parte, debe de observarse las reglas de presentación descritas en el Boletín D-4, tanto para la determinación del Impuesto sobre la Renta diferido, así como para el Impuesto al Activo y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades.

La publicación en México del Boletín D-4 en el año de 1999, y con obligatoriedad a partir del año 2000, es consecuencia de las tendencias mundiales basadas en el método de pasivos y que tiene por objetivo fundamental, determinar correctamente el resultado (utilidad o pérdida) de una empresa, de tal manera que la información financiera sea una base que permita la correcta y oportuna toma de decisiones a los usuarios de ésta, y que a su vez pueda servir como fuente de financiamiento para una organización derivado de la razonabilidad y reconocimiento en el presente de los derechos u obligaciones, que se tendrán que ejercer o cumplir, respectivamente, en un futuro inmediato.

Ahora bien, a pesar de que el cálculo del Boletín D-4 esta contemplado en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y que dentro de un dictamen, resultado de un trabajo de auditoria, la omisión de la aplicación de este principio es motivo de salvedad.

En la práctica, gran parte de la comunidad de contadores públicos, desconocen la aplicación de está técnica y no se le da la importancia a esta herramienta que puede ser útil en la toma de decisiones en una organización.

Asimismo, es importante señalar que dentro del cuerpo del mismo Boletín D-4, existen puntos encontrados y que en algunas ocasiones las ideas pueden presentar confusión a la persona que pretenda instruirse en este documento de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, por lo que podría ser susceptible de adecuaciones que permitan tener un entendimiento más claro de este documento.

Consideramos, que la obligatoriedad de este Boletín fue una decisión acertada del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en virtud, de que gran parte de la razón de ser de éste, es presentar una situación más razonable en lo que concierne a la situación financiera de una empresa, mostrando el impacto financiero que resulta al utilizar

criterios fiscales que se encuentran establecidos por la autoridad (Secretaría de Hacienda y Crédito Público).

El objetivo del presente trabajo fue dar una explicación de la forma más sencilla para el lector y que se tenga una idea más clara de lo que trata este Boletín, así como cuál útil puede ser su aplicación en la vida práctica de un Contador Público como una herramienta que permite cuantificar con mayor precisión el resultado de una entidad de tal manera que la información financiera sea presentada correctamente para la oportuna toma de decisiones.

Finalmente, confirmamos como positiva la primer hipótesis planteada dentro de la introducción, al observar que la aplicación de este Boletín, permite presentar correctamente la situación financiera de las empresas, de conformidad con el caso práctico formulado anteriormente.

Por otro lado, la segunda hipótesis resulta ser negativa, ya que indica que la aplicación del Boletín D-4 permite aumentar el valor económico de una empresa, debido a que en algunas situaciones sí se cumple y en otras no, esto en función de si se aumenta o disminuye el pasivo o el activo determinado.

14. BIBLIOGRAFÍA

- Cocina Martínez, Javier; Boletín D-4, Impuesto sobre la Renta Diferido, Fundamentos y Aplicaciones Prácticas; segunda reimpresión de la 1ra. edición, junio de 2002; México, D.F.; Editores e Impresores FOC, S.A. de C.V.
- Latapí Ramírez Mariano; Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos 2003; tercera edición, julio de 2003; México, D.F.; Ediciones Fiscales ISEF, S.A.
- International Accounting Standards Committee; Normas Internacionales de Contabilidad 1999; México, D.F. 2000
- Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México, D.F., 2002.