



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLÁN**

**TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA DIFERIDO Y SU EFECTO
EN LA PRESENTACION DE LOS ESTADOS
FINANCIEROS**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A N:

**JOSE FRANCISCO AGUILAR HERNANDEZ Y
OSCAR ROA DIAZ**

**ASESOR: L.C. FRANCISCO ALCANTARA
SALINAS**

CUAUTITLÁN IZCALLI, EDO. DE MÉX.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

2005

A DIOS:

Con infinito amor, por brindarme la existencia
y acompañarme en mis pasos por la vida.

A MIS PADRES:

Con todo cariño, respeto y admiración, en reconocimiento
a todo el apoyo recibido y con la promesa de seguir
siempre adelante.

A LA UNAM Y EN ESPECIAL

A LA FES CUAUTITLAN:

Por brindarme un espacio, para el logro de mi
formación profesional.

AL L.C. FRANCISCO ALCANTARA S.

Como un sincero testimonio de gratitud, por
su valiosa ayuda y orientación en el desarrollo
de este trabajo.

A mis maestros, y en especial a mis sinodales
por su valiosa y desinteresada labor.

A MIS AMIGOS:

Por brindarme alguna palabra alentadora que
sirvió para llevar a acabo una de mis metas.

J. FRANCISCO AGUILAR HDEZ.

Agradezco:

A mi Mama:

Que sin su sostén y amor no sería posible este logro a mi vida familiar y profesional.

A mi esposa:

El amor y apoyo incondicional

A mis Hermano y sobrina:

Sergio
Verónica y Frida
Raquel

Toda su paciencia y amor que tuvieron y tienen para aquellos tiempos difíciles que vivimos y que siempre nos han mantenido unidos.

A mis tíos:

Que brindaron apoyo en los tiempos difíciles

A mis profesores

Que con su apoyo y ayuda contribuyeron a obtener aprendizaje profesional

A la UNAM:

Que incondicionalmente me dio las herramientas para mi formación profesional

**“TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DIFERIDO DE Y SU EFECTO EN LA PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS
FINANCIEROS”**

ÍNDICE

OBJETIVO

HIPÓTESIS

INTRODUCCIÓN

**CAPÍTULO 1.
ANTECEDENTES.**

1.1	Distinguir el concepto de Impuesto Diferido	4
1.2.	Historia del Boletín de Impuestos Diferidos.....	5
1.3.	Evolución del Boletín de Impuestos Diferidos D-4.....	9
1.4	Gráfica de la Historia del Boletín D-4.....	14
1.5.	Análisis de las Circulares 30, 33 y 35.....	16
1.5.1	Circular número 30.....	17
1.5.2	Circular número 33.....	21
1.5.3	Circular número 35	24

CAPÍTULO 2.

TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (ISR),
IMPUESTO AL ACTIVO (IA) Y DE LA PARTICIPACIÓN AL PERSONAL EN
LAS UTILIDADES (PTU).

2.1.	Generalidades.....	27
1	Manejo de ISR a cargo o a favor de las empresas.....	27

2	Equidad del ISR a cargo de los empresas.....	28
3	El porqué resultado contable y el resultados fiscal.....	29
4	Conciliación entre la utilidad contable y la utilidad fiscal.....	31
2.	Bases del Método Diferido.....	32
1	El ISR como gasto devengado.....	32
2	Los impuestos diferidos como activos y pasivos.....	34
2	Introducción al método de pasivo.....	37
2.3.1	Las diferencias temporales del método de pasivo.....	40
2.3.2	Las bases fiscales de los activos.....	41
2.3.3	Reconstrucción de la base de los activos fiscales.	43
2.3.4	Las bases fiscales de los pasivos.....	45
2.3.5	La reconstrucción de las bases fiscales de los pasivos.....	46
2.3.6	La base fiscal de las cuentas del Capital Contable.....	48
2.4.	Bases del método de pasivo.....	49
1	Los impuestos diferidos como cuentas por cobrar y cuentas por pagar.....	51
2	Los activos y pasivos por impuestos diferidos.....	56
3	Activos y pasivos circulantes o no circulantes.....	60
2.5.	Definiciones de Impuesto Sobre la Renta Diferido.....	63
6.	Método y elementos para su determinación.....	65
7.	Reconocimiento contable.....	65
2.7.1	Valor presente.....	68
2.7.2	Reglas de Presentación.....	68
2.7.3	Reglas de Revelación.....	69
2.7.4	Vigencia.....	70

CAPÍTULO 3.

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO MEXICANO Y SU

COMPARACIÓN CON PRONUNCIAMIENTOS INTERNACIONALES Y SUS ASPECTOS EN EL INFORME FINANCIERO.

1	Comparativo de algunos aspectos con pronunciamientos internacionales Canadá, Chile, México, Estados Unidos e IASB	72
.....		
2	El ISR diferido en el informe financiero	80
.....		

CAPÍTULO 4.
CASO PRÁCTICO

4.1.	Información de caso práctico.....	86
4.2.	Resolución del caso práctico.....	89
CONCLUSIONES		98
BIBLIOGRAFÍA.....		103

**“TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DIFERIDO Y SU EFECTO EN LA PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS
FINANCIEROS”**

O B J E T I V O

Dar a conocer a la comunidad en general el tratamiento contable de la aplicación de los impuestos diferidos, así como su método de cálculo y su importancia en la presentación en los estados financieros, la manera de registro y su ubicación frente a otros pronunciamientos internacionales que al respecto existen.

H I P Ó T E S I S

Si se tiene un pleno conocimiento del principio contable de los impuestos diferidos, entonces las empresas que deban aplicar dicho principio, estarán en aptitud de dar el debido cumplimiento a las disposiciones existentes, además que presentaran la información financiera de la manera correcta.

INTRODUCCIÓN

En el principio del presente trabajo haremos una exposición de la reseña histórica del impuesto sobre la renta diferido, ya que éste ha sido un tema bastante abordado, desde hace ya algunos años, por las asociaciones de contadores en el ámbito internacional. Posteriormente analizaremos los métodos del cálculo del impuesto diferido, que aunque se trata de una disposición contable de poca extensión dentro de los principios mexicanos, puede llegar a tornarse problemática al ser interpretada, y más aún al seguir los pasos para implementar el cálculo y el registro de dicho principio por las empresas obligadas a hacerlo, ya que aunque su estudio, como lo mencionamos en un principio ha sido abordado por varias instituciones, en México tiene poco tiempo de haber sido establecido, además de que este principio se debe afrontar a los cambios exagerados de la leyes mexicanas.

En un tercer punto daremos un repaso a los pronunciamientos actuales de varios países e internacionales que existen al respecto, lo cual nos servirá para darle una mejor ubicación y la importancia necesaria con la que cuenta la aplicación de dicho principio contable, ya que alrededor del mundo, y desde hace un tiempo, se han emitido diversas disposiciones al respecto, las cuales cuentan con un mismo fin, que es el de registro contable del impuesto sobre la renta diferido y de esa manera presentar la información financiera de una manera completa.

Al final del presente trabajo, en un último capítulo, haremos un caso práctico para que de esa manera quede mejor explicado el cálculo y registro

del impuesto sobre la renta diferido.

CAPÍTULO 1.

ANTECEDENTES.

1. Distinguir el concepto de Impuesto Diferido.

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

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

El impuesto sobre la renta a cargo de los negocios 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.

Por otra parte, se entiende por “diferir” el dilatar o retrasar una cosa o un suceso.

Ahora bien, como analizaremos posteriormente, existen diferencias entre la base para el impuesto sobre la renta calculada según los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados; y la que determina la autoridad fiscal. Estas diferentes bases arrojan una mayor diferencia del impuesto sobre la renta que pueden causar cada una de ellas; por tal motivo, se han emitido normas tratando de disminuir la diferencia entre ambas bases y que el impuesto resultante sea lo más real posible.

1.2. Historia del Boletín de Impuestos Diferidos.

El problema del tratamiento contable de los impuestos diferidos era bastante discutido en los años cincuenta 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 períodos.

En dicho documento se menciona el método basado en el impuesto causado, el método de diferido, el método de pasivo y el método de neto del impuesto y ubica el problema en el hecho de que el impuesto sobre la renta se deriva de las transacciones que afectan el resultado neto para propósitos de la información financiera de un período, que son reconocidas en un período distinto para los efectos de la liquidación del impuesto.

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

El método diferido es un procedimiento en el que los efectos por diferencias temporales entre el ISR causado y el devengado se difieren (como activos o pasivos diferidos) y se asignan en los períodos futuros en donde se estima se revertirán. Considera que los saldos de los impuestos diferidos no representan derechos u obligaciones a realizar o liquidar y, por tanto, no se ajustan para reflejar cambios en tasa o la imposición de nuevos gravámenes. Es decir, se trata de la distribución del costo fiscal entre distintos períodos.

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, consiguientemente, se ajustan por

cambios en tasas y nuevos impuestos que entren en vigor.

El método de neto de impuestos considera que la asignación de los impuestos debe dar reconocimiento explícito al hecho de que la grabación y deducibilidad fiscal son factores en la valuación de activos, 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 son mostrados 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.

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 APB-4 sobre créditos o bonificaciones fiscales por inversiones, que describían dos métodos alternos para su reconocimiento en los registros contables:

- Considerándolo como un pasivo diferido, amortizable en las utilidades durante la vida productiva de la propiedad adquirida.
- O, alternativamente, como una reducción de los impuestos causados en el período en que surge el crédito.

La práctica, para asignar resultados fiscales entre distintos períodos, había evolucionado desde la constitución del Código de la Renta de los Estados Unidos (USIRC) por sus siglas en inglés “United States Internal Revenue Code” de 1954, que permitía el uso del método de depreciación acelerada para efectos fiscales.

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 (AICPA por sus siglas en inglés) 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 (Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes).

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

En el verano de 1967 el subcomité mantuvo reuniones informales con más de una veintena de asociaciones industriales, grupos de usuarios y agencias gubernamentales. Como producto de las reuniones se distribuyó una publicación del borrador para discusión de la Opinión APB-11 entre los miembros del AICPA, compañías listadas en la Comisión de Valores y Cambios (SEC Securities and Exchange Commission) entre otros.

Aproximadamente 1000 cartas fueron recibidas y consideradas por el APB. Un número sustancial de las cartas objetaba el requerimiento propuesto, que permitía que los créditos y bonificaciones fiscales por inversiones fueran diferidos y amortizados sobre la vida de las propiedades relacionadas, lo cual era tratado como métodos alternativos en las anteriores Opiniones APB-2 y APB-4 de 1962 y 1964. Como resultado de la auscultación y para permitir un estudio adicional, particularmente en lo referente a los problemas de transición, el APB eliminó la sección de créditos fiscales por inversión propuesta.

La Opinión APB-11 fue emitida como pronunciamiento definitivo en diciembre de 1967. Su vigencia se enfocó en ejercicios fiscales que iniciaban después del 31 de diciembre de 1967. Las conclusiones vertidas en el documento modificaron sustancialmente los puntos de vista previos del CAP y del APB vigente en esa época.

La Opinión APB-11 reafirmó el concepto general respecto a que el “Impuesto Sobre la Renta es un gasto de las utilidades ganadas sujetas al impuesto en las entidades”. Por definición, el impuesto sobre la renta incluye los impuestos basados en utilidades determinadas bajo la reglamentación del USIRC y otras legislaciones extranjeras, estatales y cualquier otro impuesto basado sobre las utilidades.

Los principales asuntos cubiertos por la Opinión APB-11 fueron:

- Asignación entre períodos del gasto por impuesto sobre la renta derivado de diferencias temporales.
- Contabilización de las pérdidas fiscales por amortizar en forma prospectiva y retrospectiva.
- Presentación en los estados financieros del impuesto sobre la renta, incluyendo su distribución.

La Opinión APB-11 adaptó el método diferido para la asignación de impuestos y rechazó las alternativas de los métodos de pasivo y de impuesto neto.

Por otro lado, en 1979 la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (LASC 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.

En 1973 se constituye en los 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.

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).

1.3. Evolución del Boletín de Impuestos Diferidos D-4.

En México en los finales de los años sesenta y principios de los setenta, 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 para convertirse en realidad.

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.

Bajo este método de pasivo parcial se reconocían únicamente pasivos por ISR diferido y PTU diferida, por las diferencias temporales en los activos y pasivos en que pueda identificarse su período de revisión 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. Tal vez este último hecho sea la razón de la adopción de un método de impuestos diferidos de pasivos reducido.

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

En efecto el FAS-96 estableció el método de pasivos, pero con las dificultades siguientes:

- a. Determinación de las diferencias temporales, a través de la conciliación de la utilidad contable con la utilidad fiscal.
- b. Determinación de otras diferencias temporales en los activos y pasivos a través de la búsqueda en las cifras de los estados financieros y otras bases de activos y pasivos fiscales.
- c. Preparación de cédulas detalladas de las diferencias temporales como base para calcular el ISR diferido y su reversión.
- d. Reconocimiento único de activos por impuestos diferidos compensables con pasivos por ISR diferidos y por las pérdidas fiscales aplicables retroactivamente.
- e. Reconocimiento de las pérdidas fiscales aplicables en el futuro, en la medida de la existencia de pasivos por ISR diferido.

- f. No se estableció la evaluación de la recuperación de los activos por ISR diferidos ni la cuenta correspondiente.

- g. Presentación de los activos y pasivos por impuestos diferidos como circulantes, los que se convierten como exigibles o deducibles en el año siguiente. Sin embargo, se agregan otras consideraciones confusas y el hecho de que las reversiones derivadas de diferencias temporales por depreciaciones de activos no circulantes queden clasificadas como circulantes, cuando la propia depreciación de tales activos nunca se presenta como una partida en el circulante.

El FAS-109 como respuesta a las debilidades del FAS-96, cambia las reglas en lo siguiente:

- 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 período por 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 aún 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.

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, la nueva NIC-12 Revisada.

En este documento IASC incorpora el método de pasivo como 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 reevaluaciones de activos, marcos contables inflacionarios y mantiene sus reglas semejantes o consistentes con el FAS-109.

Quizá la única diferencia importante de la NIC-12 con el FAS-109 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 presenta en 1999 el Boletín D-4, Tratamiento contable del impuesto sobre la renta, el 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, basadas en el método de pasivos. Sin embargo, la emisión de la norma resultó de varios procesos complicados de auscultación.

Dado que México tiene una contabilidad basada en marcos inflacionarios y que existe un marco 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 PCGA y el capital fiscal estructurado conforme a las disposiciones legales. No obstante, la comunidad de interesados en la información financiera rechazó dos proyectos anteriores que se presentaron con ese punto de vista.

La razón fundamental de rechazo de ese punto de vista, basado en un método llamado patrimonial, materia de comentarios en este trabajo, es que la solución siendo práctica, no se fundamentaba en los propios PCGA y el producto se antojaba como un tratado fiscal insuficiente para circunstancias en constante evolución.

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.

Igualmente en las Normas Internacionales de Contabilidad, durante el año 2000, se han producido dos interpretaciones y un documento para su 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.

1.4 Gráfica de la Historia del Boletín D-4.

A continuación se presenta gráficamente la cronología, a partir de 1966, de las

normatividades mexicana, estadounidense e internacional en el tratamiento contable de los impuestos.

Gráfica de la Historia del Boletín D-4.

Anexar del archivo de excel la hoja que se llama tabla

1.5. Análisis de las Circulares 30, 33 y 35.

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 economía globalizada, considerando el entorno actual de la empresas nacionales.

El criterio general seguido por la Comisión en la formulación del Boletín emitido en 1987 es el conocido como el método de pasivo con un enfoque de aplicación parcial, bajo el cual los impuestos diferidos que se registran son solo aquellos provenientes de diferencias temporales de naturaleza no recurrente,

cuyo efecto puede estimarse razonablemente en un período determinado.

Este criterio no coincide con pronunciamientos internacionales recientemente promulgados. Por lo anterior, han surgido cuestionamientos en cuanto a sí debe mantenerse dicho criterio.

Además con posterioridad, se han emitido boletines de principios de contabilidad cuyas disposiciones son diferentes a las fiscales, así como regulaciones fiscales que no existían al promulgar el Boletín D-4 y se han presentado dudas en relación con el tratamiento contable que debe darse a las diferencias que existen entre el reconocimiento de la inflación conforme a la técnica contable y la regulación fiscal.

Lo anterior se aclaró con las Circulares números 30, 33 y 35 aclarando ciertas situaciones derivadas de su aplicación.

1 Circular número 30

(Tratamiento contable del impuesto sobre la renta y de la participación de los trabajadores en la utilidad. Marzo de 1988).

El propósito de esta circular es interpretar y aclarar algunos de los conceptos incluidos en el Boletín D-4 con el fin de facilitar su aplicación.

Los señalamientos que se presentan, constituyen los criterios oficiales de Comisión respecto de: Diferencias temporales y su efecto en impuestos diferidos, tasas aplicables en la determinación de impuestos diferidos y pérdidas fiscales.

Diferencias temporales y su efecto en impuestos diferidos.

Los párrafos 25 y 26 del Boletín D-4 establecen las características que deben tener las diferencias temporales que dan lugar a impuestos diferidos.

De éstos se desprende que el criterio general seguido por la Comisión en la formulación del Boletín, es el conocido como el diferimiento parcial, bajo el cual los impuestos diferidos que se registran son solo aquellos provenientes de diferencias temporales de naturaleza no recurrente, cuyo efecto puede estimarse razonablemente en un período determinado.

Para los efectos de esta circular, se deberá interpretar que las diferencias temporales de naturaleza no recurrente son aquellas cuya materialización se puede identificar claramente en el tiempo porque, al momento de su reversión, no serán sustituidas por partidas de la misma naturaleza y de “montos semejantes”, ya que, en caso contrario, los efectos de la creación y reversión de impuestos diferidos se verían compensados.

En cuanto los efectos de esta interpretación, se deberá considerar que la mención a “montos semejantes” esta referida a cifras expresadas con un poder de compra equivalente.

La Comisión consideró que el método integral no era el adecuado en nuestras circunstancias actuales debido a la inflación y al elevado número de partidas que se están generando y revirtiendo año con año y que algunas de estas, provenientes de la actualización de los estados financieros no tienen un impacto en el estado de resultados pero sí en el capital contable de las empresas, y por tanto, era poco práctico y de poco significado para el balance general el reconocer impuestos diferidos por todas las diferencias temporales.

Hacerlo por las recurrentes, bajo el esquema del negocio en marcha, implicaría, en realidad, una definida posposición del pago del pasivo o de la recuperación del activo registrado.

Lo expuesto anteriormente se puede ejemplificar tomando como modelo

los inventarios y compras. En el nuevo régimen fiscal, las compras son deducibles en el ejercicio en que se efectúan.

Bajo el concepto de negocio en marcha, y mientras las disposiciones fiscales no tengan modificaciones importantes en este sentido, consideramos que esta partida temporal, derivada del diferente tratamiento contable y fiscal de las compras de inventarios, es recurrente, y por tanto, que no da lugar a impuestos diferidos.

No obstante, si la diferencia en un ejercicio determinado involucra características especiales, como puede ser el que se efectúen compras superiores a las tradicionalmente efectuadas (en valores constantes), y por tanto, se estima que una porción importante de su efecto no será compensada con la diferencia que por este concepto se genere en el siguiente ejercicio, la Comisión considera que, bajo estas circunstancias y bajo el principio de importancia relativa, se debe reconocer impuestos diferidos por la porción que se considera no recurrente.

Es importante subrayar en el contexto del boletín, y en lo antes expuesto, lo que se establece en el párrafo 26 del mismo, en el sentido de que: “Al final de cada período la empresa debe revisar su situación de impuestos diferidos, tomando en consideración las evidencias más recientes, para determinar qué saldos de impuestos diferidos se deben crear, mantener o eliminar”.

Esto implica que en cada período en que se preparan estados financieros, se debe evaluar si las diferencias temporales que han dado lugar a impuestos diferidos y por las que no se han reconocido, deben de continuar siendo tratadas como inicialmente fueron consideradas, o bien, ajustadas en los términos del propio boletín.

Tasas aplicables para la determinación de impuestos diferidos.

Las disposiciones relativas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta que entraron en vigor a partir del 1 de enero de 1987, establecen que durante un período de cuatro años coexistirán las tasas del 42% y 35%, las cuales se aplicarán de acuerdo con los porcentajes señalados por la misma Ley.

Por lo dispuesto en el párrafo 13 del boletín, se debe interpretar que el cambio antes citado ocurrió en 1987 y, por tanto, es motivo de ajuste en ese año.

Adicionalmente, de acuerdo con el principio básico de valor histórico contenido en el boletín sobre el “Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera”, las cuentas por cobrar se deben computar al valor pactado originalmente.

Sin embargo, atendiendo al principio de realización del mismo boletín, el valor pactado deberá modificarse para reflejar lo que en forma razonable se espera obtener en efectivo, especie, crédito o servicios de cada una de las partidas que lo integran.

Asimismo, los pasivos deben cuantificarse al valor al que se espera se tenga que dar cumplimiento a la obligación.

Con motivo de lo anterior procede aclarar:

Las tasas que se deben usar para efectos del diferimiento a que se refiere el párrafo 28 del Boletín D-4, son a las que de acuerdo a la legislación vigente se espera que se realicen las partidas temporales diferidas.

Para los efectos de las reglas transitorias (párrafo 50 y 51, del Boletín D-4), el efecto diferido de las partidas temporales al inicio del ejercicio en que se adopten las disposiciones del Boletín D-4, se debe calcular como se indica a continuación:

- a) Por los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 1987, se aplicará la disposición del párrafo 4.3.1. para fines de calcular los saldos por impuestos diferidos al principio del ejercicio.

- b) En tanto si el ejercicio se inicio antes del 1 de enero de 1987, el saldo inicial de impuestos diferidos se debe calcular aplicando las tasas vigentes en el año de 1986. Al Cierre del ejercicio del cambio, las partidas diferidas deben valuarse en la forma prescrita en el punto 4.3.1., y cualquier ajuste al saldo inicial se debe registrar dentro de los resultados del año.

Pérdidas fiscales.

Con relación al párrafo 31 del Boletín D-4, la Comisión ratifica que los beneficios futuros provenientes de la amortización de pérdidas fiscales en ningún caso se reconocerán como un activo, y que esos beneficios sólo se registrarán en los resultados del período en que efectivamente se amorticen esas pérdidas.

La Comisión ha considerado pertinente hacer las siguientes aclaraciones relativas a las pérdidas fiscales.

Cuando el Boletín D-4 se hace referencia a la pérdida fiscal (párrafos 30 a 35), debe entenderse por esto la utilidad o pérdida contable aumentada y/o disminuida por las partes permanentes y por las partidas temporales a las que no se les da efecto de impuesto diferido.

Que lo que el Boletín D-4 pretende en su párrafo 32, es que se deben reconocer los efectos de las diferencias temporales (sujetas a diferimiento) que se originaron en el período antes de determinar el efecto de la pérdida a que

se hace referencia en el párrafo anterior.

1.5.2 Circular número 33

(Tratamiento contable del impuesto al activo de las empresas. Abril de 1990).

Antecedentes.

A partir del 1 de enero de 1989 entró en vigor la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas (IAE) en donde se establece en términos generales, un impuesto del 2% sobre el valor promedio de algunos activos, disminuidos de ciertos pasivos.

El IAE causado puede ser acreditado contra el Impuesto sobre la Renta (ISR) a cargo de las empresas en el mismo ejercicio y en los tres siguientes, en caso de que no hubiera sido posible su acreditamiento total.

Esta última situación puede presentarse cuando el ISR resulta inferior al IAE o cuando se incurra en pérdidas fiscales.

En estos casos, el IAE causado se podrá reducir del ISR a cargo de las empresas que resulte en los tres ejercicios siguientes.

Se han hecho del conocimiento de esta Comisión varias preguntas relativas al tratamiento contable y presentación que deba darse al IAE, particularmente en aquellos casos en que el IAE causado resulta superior al ISR causado en el ejercicio.

Debido a que la recuperación del IAE causado en exceso depende de la obtención de utilidades gravables suficientes en los tres ejercicios siguientes, dicha partida reúne las características de un activo contingente.

Situación semejante a la de este activo contingente es la relativa al beneficio fiscal futuro de las pérdidas por amortizar, la cual fue analizada en el proceso de preparación del Boletín D-4 “Tratamiento contable del impuesto sobre la renta y de la participación de los trabajadores en la utilidad”.

La disposición relativa (párrafo 31 del Boletín D-4) fue en el sentido que el beneficio de la recuperación se registre hasta que esta última ocurra.

Objetivo de la circular.

El objetivo de esta circular es dar a conocer los criterios de la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) relativos al tratamiento contable del IAE.

Tratamiento contable.

El IAE es una partida que debe ser aplicada a los resultados de los ejercicios en que se causa.

En congruencia con lo mencionado en el párrafo anterior el IAE causado que exceda al ISR causado también deberá cargarse a los resultados del ejercicio y, bajo ninguna circunstancia es permisible su registro como un activo.

En atención a los motivos que dieron origen al IAE, el exceso de este impuesto deberá presentarse en el estado de resultados conjuntamente con la provisión del ISR, y en nota a los estados financieros o en el mismo cuerpo del estado de resultados, se debe revelar el importe de cada impuesto.

En caso de que existan partidas extraordinarias, deberá definirse el efecto que podría tener el exceso de IAE en la clasificación del ISR causado (en las operaciones normales y en la partida extraordinaria).

El IAE no acreditado en años anteriores y que haya sido acreditado contra el ISR del año deberá abonarse a los resultados del año del

acreditamiento y tratarse como una partida extraordinaria.

El pasivo por concepto del ISR debe presentarse disminuido de los anticipos efectuados tanto de este impuesto como de los correspondientes al IAE.

En las notas a los estados financieros se deberá revelar el IAE por acreditar y su plazo de amortización.

3 Circular número 35

(Impuesto sobre dividendos. Junio de 1991)

Antecedentes.

En las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 1991, se establece que cuando se cause un impuesto sobre dividendos, éste será a cargo de la empresa.

Lo anterior tiene como fundamento que sólo están libres de impuesto las utilidades que provienen de la utilidad fiscal neta (UFIN), y que, por tanto, cuando se pague un dividendo que no provenga de esta partida, causará un impuesto para igualar el tratamiento fiscal del dividendo en el accionista, con aquel proveniente de la UFIN.

Se ha cuestionado cuándo y cómo debe registrarse el impuesto que se paga en dichas circunstancias.

El “cuándo” atiende a sí éste debe registrarse de inmediato, reconociendo que una parte de ciertas utilidades será un impuesto al momento

de repartirlas. El “cómo” registrarlos atiende a sí es un resultado del ejercicio o debe afectar directamente al patrimonio.

Objetivos de la circular.

El objetivo de esta circular es dar a conocer los criterios de la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC), relativos al tratamiento contable del impuesto sobre dividendos.

Tratamiento contable.

En atención a lo señalado en el Boletín D-4, dado que la generación del impuesto está sujeta a un hecho futuro, cuya ocurrencia no es predecible, no reúne los requisitos de ser una partida “sobre la que razonablemente se pueda predecir que va a provocar, dentro de un período definido, que surja un pasivo” (párrafo 24), y que, por tanto, “su materialización no se puede definir en el tiempo” (párrafo 25).

Por lo anterior, no procede registrar un pasivo por el impuesto implícito de las diversas partidas del capital contable que no forman parte de la UFIN.

En cuanto al registro del impuesto, debe considerarse lo establecido en el Boletín D-4 que establece que: “El monto del ISR y PTU atribuible a la utilidad antes de partidas extraordinarias debe corresponder al efecto de ingresos y gastos determinantes de dicha utilidad. Por lo tanto, el efecto de ISR y PTU atribuible a partidas extraordinarias y ajustes a resultados de períodos anteriores se debe calcular en forma independiente y aislada (párrafo 36).

El efecto de impuestos atribuible a partidas extraordinarias se debe deducir de los conceptos que lo originaron” (párrafo 46).

Dado que el dividendo se paga de las partidas que no forman parte del

estado de resultados, el efecto de ISR que le es atribuible debe calcularse en forma independiente y aislada y debe formar parte del concepto que lo origina, por lo cual debe registrarse con cargo a la cuenta de la cual se decreta el dividendo y no debe afectar los resultados del ejercicio en que el dividendo se decreta.

Los conceptos anteriores son también aplicables a las reducciones de capital que excedan al capital aportado actualizado para efectos fiscales.

Revelación.

De acuerdo con las reglas de revelación suficiente establecidas en el Boletín A-5 y las reglas específicas del Boletín D-4 debe revelarse el monto de las utilidades libres de impuesto (o de las que serán gravables) y la tasa de impuestos correspondientes.

CAPÍTULO 2.

TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (ISR), IMPUESTO AL ACTIVO (IA) Y DE LA PARTICIPACIÓN AL PERSONAL EN LAS UTILIDADES (PTU).

2.1. Generalidades.

Después de haber visto la evolución del pronunciamiento del Impuesto Sobre la Renta diferido, analizaremos la transformación de su método de cálculo, ya que en un principio se utilizaba el “Método de Diferido”; el cual se basaba, en las diferencias arrojadas por los resultados contable y fiscal; el método vigente es el “Método de Pasivo”, el cual se basa en el análisis de las diferencias en el balance general.

En este capítulo estudiaremos datos generales de estos métodos, y posteriormente estudiaremos las bases en que se fundamentan para determinar la base y el importe del impuesto diferido.

1 Manejo de ISR a cargo o a favor de las empresas.

El ISR a cargo de los negocios es apreciado por las comunidades económicas como una erogación que disminuye las utilidades anuales de los mismos.

La rentabilidad de las entidades se determina a partir de las utilidades netas periódicas, después del ISR correspondiente.

2 Equidad del ISR a cargo de las empresas.

La base del impuesto sobre la renta debería ser la utilidad neta contable antes del mismo, calculada de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), en consecuencia de que la contabilidad basada en los mimos determina, relevante y confiablemente, la utilidad del período de un negocio en marcha.

A pesar del alto reconocimiento de la sociedad económica a los PCGA, el gobierno en su carácter fiscal, desarrolla su propia tasa gravable: la utilidad fiscal del año cuyo cálculo se realiza conforme a lo indicado en distintas leyes y reglamentos que expide para el efecto. Esta utilidad fiscal del año no coincide generalmente con la utilidad contable.

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

- a) Necesidades de control.
- b) Necesidades de recursos.
- c) Promociones económicas.

Por lo que se refiere a 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).

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.

Por último, 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.

3 El porqué del resultado contable y el resultado fiscal.

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.

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

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

Son ejemplo de estas partidas, el propio ISR causado y los gastos realizados que no reúnen los requisitos fiscales de las deducciones.

Las diferencias temporales son partidas que intervienen en el cálculo de la utilidad contable de un período y forman parte del cálculo de la utilidad fiscal de un período distinto.

A su vez, las diferencias temporales se clasifican como diferencias temporales deducibles y diferencias temporales gravables.

Las diferencias temporales deducibles son las partidas que han disminuido la utilidad contable en un período que hará menor la utilidad fiscal en un período posterior o bien, partidas que han aumentado la utilidad fiscal en un período que aumentarán la utilidad contable en uno posterior.

Son ejemplos de la primera clase: la tasa de depreciación contable en exceso de la tasa fiscal y el costo devengado de pensiones; y de la segunda clase: los anticipos de clientes.

Las diferencias temporales gravables son partidas que han aumentado la utilidad contable en un período y aumentarán la utilidad fiscal en un período posterior o bien, partidas que han disminuido la utilidad fiscal en un período y disminuirán la utilidad contable en uno posterior.

Un ejemplo de esta sería: el ingreso por ventas en abonos que se reconoce contablemente en el momento de la venta y se puede reconocer para efectos fiscales en períodos posteriores, en el momento de su cobro.

La tasa fiscal de depreciación en exceso de la tasa contable y las partidas de compras que integran el inventario, son ejemplos de la segunda clase.

Otros conceptos para impuestos diferidos.

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 período en que se presentan.

Las diferencias entre la utilidad contable y la utilidad fiscal de un período 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 en períodos posteriores los activos diferidos se eliminan, bastando con multiplicar el monto de la diferencia temporal por la tasa de impuesto original.

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

Así las cosas, los impuestos diferidos activos o pasivos, surgen de la tasa del ISR multiplicada por los montos de las partidas temporales que surgen entre la utilidad contable y la utilidad fiscal.

Posteriormente, estas definiciones serán adaptadas a un contexto mayormente conceptual.

4 Conciliación entre la utilidad contable y la utilidad fiscal.

El procedimiento contable para determinar cuales son las partidas permanentes y temporales entre la utilidad contable y la utilidad fiscal en un período, se llama conciliación entre la utilidad contable y fiscal, y es la base para el cálculo de los impuestos diferidos.

2. Bases del Método Diferido.

Anteriormente se expuso de una manera rudimentaria lo que son los impuestos diferidos. Y se concluyó que las utilidades netas, deduciendo el ISR devengado en el año (ISR pagado más ajustes por ISR diferido) permiten hacer predicciones y evaluaciones de utilidades de manera más relevante y

confiable por parte de los inversionistas.

No obstante el ISR diferido de acuerdo con PCGA, debe ser consistente con los conceptos básicos de la contabilidad financiera y probarse que conforme a ellos debe reconocerse en el estado de resultados como un gasto (o ingreso) de período y como un pasivo (o activo) en el balance general.

1 El ISR como gasto devengado.

Que el ISR a cargo de las empresas sea considerado como un gasto por la comunidad en los negocios, no quiere decir necesariamente que el ISR causado anualmente sea el gasto de ISR que debe reconocerse en el estado de resultados en las entidades.

El ISR anual o ISR devengado, puede registrarse en función del reconocimiento contable de ingresos y gastos, considerado como las causas inmediatas que general el impuesto causado que debe pagarse a las autoridades fiscales.

El principio de período contable de nuestros PCGA señala en el Boletín A-1 que: “los efectos de las operaciones y eventos deben ser identificados con el período en que ocurren y que los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen”.

Es decir, los costos y los gastos al aplicarse al estado de resultados del período deben incluirse con los ingresos que generaron. Cada costo o gasto que se aplica al estado de resultados tiene implícito un beneficio fiscal y cada ingreso que se reconoce en el mismo, tiene implícito un costo fiscal, a menos que se trate de partidas permanentes que nunca serán reconocidas para los efectos fiscales.

Si el ingreso, costo o gasto, son reconocidos en el estado de resultados por virtud de los principios invocados, entonces, por necesidad lógica, deben

reflejarse conjuntamente los efectos fiscales de los mismos, independientemente de la fecha en que se paguen o se recuperen los propios impuestos devengados.

Desde el punto de vista doctrinal de los principios de contabilidad, los costos y gastos son los esfuerzos consumidos por la entidad en la generación de los ingresos. Deben identificarse unos con otros y con el período contable en que se realizan, como condición necesaria para obtener la cifra de utilidad neta del período.

No obstante, si el gasto por sí mismo y el ingreso que genera no tienen todos sus efectos cuantificables, la utilidad neta del período no estará de acuerdo con PCGA. Por tanto, el impuesto sobre la renta relativo a cada impuesto y cada impuesto sobre la renta que conlleva cada gasto, deben registrarse en los resultados simultáneamente al momento de los ingresos y gastos.

De hecho, históricamente surge la tesis contable sobre los impuestos diferidos calculados a través del estado de resultados, la cual es consistente con el principio de período contable y con los criterios de identificación de costos y gastos contra ingresos y con el criterio de lo devengado. Sin embargo, también deberá probarse si las partidas de activos y pasivos diferidos reúnen los requisitos de las definiciones contables de activos y pasivos.

Antes de proceder con lo indicado en el párrafo anterior, resulta conveniente rescatar la esencia de lo devengado, que puede confundirse con la mera mecánica del registro contable. En efecto, en las normas emitidas sobre PCGA por lo regular se exige presentar en el estado de resultados el ISR causado en el período y separadamente el ajuste por impuestos diferidos, cuya contrapartida es necesariamente una partida de activo o de pasivo, lo cual puede conducir a una confusión de lo devengado.

2 Los impuestos diferidos como activos y pasivos.

Definiciones de activos y pasivos.

El Boletín A-11 de la CPC, Definición de los conceptos básicos integrantes de los estados financieros, incluye entre sus definiciones las siguientes:

Activo

“Es el conjunto o segmento, cuantificable, de los beneficios económicos futuros fundamentalmente esperados y controlados por una entidad, representado por efectivo, bienes o servicios, como consecuencia de transacciones pasadas o de eventos ocurridos”.

Pasivo

“Es el conjunto o segmento, cuantificable, de las obligaciones presentes de una entidad particular, virtualmente ineludible, de transferir efectivo, bienes o servicios en el futuro a otras entidades, como consecuencia de transacciones o eventos pasados”.

Si se pretende presentar a los activos y pasivos por impuestos diferidos en el balance, dichos activos y pasivos deben cumplir cabalmente con su definición.

Pasivos por impuestos diferidos.

El ISR devengado, dentro del espacio que hemos limitado hasta este momento, se liquida como impuesto causado en períodos contables posteriores. También ocurre que el saldo de impuestos devengados no cubiertos como causados en el período inmediatamente siguiente, son

precisamente los impuestos diferidos del período contable que se convertirán en causados en el largo plazo, cuando se liquidarán en efectivo.

No obstante, puede ocurrir que en año de reversión de las diferencias temporales gravables no se presenta ISR causado debido a la falta de ingresos fiscales o exceso de deducciones fiscales y entonces no habrá liquidación del ISR diferido.

Esta circunstancia, como el ISR diferido por pagar de cualquier manera se lleva a resultados como un beneficio fiscal (obviamente debe ajustarse) entonces se obtiene una distribución adecuada del costo fiscal entre los diferentes períodos de la vida de una entidad. Empero queda la duda respecto a sí el ISR diferido por pagar es verdaderamente un pasivo, dado que las autoridades no reconocen el concepto de impuestos diferidos.

Según la teoría del método del diferido o de estado de resultados los activos y pasivos, derivados por las aplicaciones a resultados de los impuestos diferidos, son considerados como gastos o beneficios fiscales que se deben aplicar a los resultados de períodos futuros.

La consecuencia del procedimiento anterior fue la necesidad de reconocer en el balance los activos y pasivos por impuestos diferidos; no obstante, fueron considerados como “activos diferidos”.

El concepto de “activos diferidos” en el desarrollo del pensamiento contable de esas épocas (1967) parecía ser una clase generosa para presentar activos y pasivos que no reunían las condiciones de beneficios económicos del futuro.

En estricta lógica, el enfoque del método del diferido puede considerarse como un primer escalón de la teoría del método del pasivo, según la cual, se prueba que los activos y los pasivos por impuestos diferidos pueden ser cuentas por cobrar y por pagar, que reúnan las condiciones estrictas de las

definiciones de activos y pasivos.

El enfoque del método del diferido para fundamentar la obligación de reconocer los impuestos diferidos, surgió históricamente en el APB-11 de las normas estadounidenses y, por tratarse de un fundamento incompleto, causó serias polémicas en las aplicaciones prácticas.

México, que siempre ha seguido muy de cerca los desarrollos normativos de los Estados Unidos, mantuvo un proyecto de Boletín pendiente por muchos años. Debido a la debilidad teórica del enfoque del método de diferidos, fue hasta diciembre de 1987, siguiendo el FASB 96 de Estados Unidos, que apareció en México la primera versión del Boletín D-4 como una aplicación limitada del método de pasivos.

Por lo tanto, podemos afirmar que los conceptos siguientes, originados en el enfoque del método de diferido, son pertenecientes igualmente al enfoque de pasivos, en una teoría integrada de los impuestos diferidos:

- a) El principio de realización y el criterio de identificación de costos y gastos contra ingresos, exigen que se reconozca simultáneamente a ellos, su gasto o beneficio fiscal relacionado y, por tanto, el ISR devengado se debe registrar en cada período contable.
- b) La suma del impuesto causado en el año, más el ajuste por impuestos diferidos, representa el impuesto devengado por las transacciones ocurridas en el año.

En las Normas Internacionales de Contabilidad y en Boletín D-4, se requiere que el impuesto causado y los impuestos diferidos del año, saldos deudores o acreedores, aparezcan en el estado de resultados y que se presenten de manera separada en el balance, los saldos de impuestos causados y de diferidos. Lo que es adecuado para los efectos de revelación, empero puede prestarse a confusión para su cabal entendimiento.

Activos por impuestos diferidos.

El único fundamento para justificar en el balance un activo por ISR diferido, que nos proporciona la teoría del método diferido, es que es aplicable a los resultados de períodos posteriores, lo cual es insuficiente.

En efecto un activo para ser reconocido en el balance debe representar beneficios económicos por recibir en el futuro. He aquí el problema: demostrar como se recibirán los beneficios económicos en el futuro y determinar la seguridad razonable de que serán recibidos. Cuestiones de las que hablaremos en el tema de método de pasivos.

2 Introducción al método de pasivo.

Descripción del método de pasivo.

El método de 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 PCGA, contra los activos, pasivos y cuentas de capital reconstruidos como las bases fiscales.

La metodología requiere determinar cuales son los activos, pasivos y capital fiscal que corresponden o deberían corresponder a las declaraciones anuales de impuestos.

Dichas bases pueden ser reconstruidas a partir de los datos de las propias declaraciones de impuestos, las condiciones en que se realizan las acumulaciones y deducciones fiscales y con datos de los propios registros contables de las entidades.

En la mayoría de los casos no se requiere una contabilidad detallada y completa de las transacciones de acuerdo con principios fiscales, pero en ciertas circunstancias pueden ser necesarios registros adicionales.

De la comparación de las cifras contables del balance determinadas con PCGA y las bases fiscales reconstruidas, se obtienen diferencias que pueden ser de dos clases: diferencias permanentes y diferencias temporales.

	Diferencias Temporales. Tienen efectos fiscales en el futuro.
Diferencias entre activos, pasivos y capital contable.	
Tienen	Diferencias Permanentes. Efectos fiscales en el futuro.

Las diferencias permanentes son aquéllas 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 deducibles.

	Gravables o acumulables.
Diferencias Temporales	ISR por pagar en el futuro.
	Deducibles.
	ISR por cobrar en el futuro.

Las diferencias temporales gravables o acumulables aumentan las

utilidades fiscales de períodos futuros, cuando los activos constantes a que se refieren son recuperados o los pasivos fiscales a que se refieren son considerados gravables.

Las diferencias temporales deducibles disminuyen las utilidades fiscales de períodos futuros, cuando los activos a que se refieren son deducibles (por ejemplo tasas fiscales de depreciación menores a las contables) o los pasivos contables a que se refieren son liquidados (por ejemplo, anticipos de clientes).

Los activos y pasivos por impuestos diferidos resultan de la multiplicación del monto de las diferencias temporales por la tasa del ISR vigente en la fecha del balance.

En este enfoque de impuestos diferidos, métodos de pasivos, los activos y pasivos por ISR diferidos se ajustan a la tasa fiscal conocida en el cierre del período.

De tal suerte que, cuando ocurren cambios en la tasa fiscal, cada período contable absorbe un gasto fiscal adicional o recibe un beneficio fiscal adicional si las tasas fiscales aumentan o disminuyen, respectivamente.

A diferencia con el enfoque de impuestos diferidos, bajo el método de diferidos, donde se creaban los activos y pasivos por impuestos diferidos con la tasa fiscal en vigor en la fecha de origen y las reversiones posteriores se hacían con la misma tasa. Es decir, no se actualizaban los valores de los activos y pasivos por impuestos diferidos, origen a las tasas fiscales vigentes.

1 Las diferencias temporales del método de pasivo.

Todas las diferencias temporales que surgen en el método de diferido del estado de resultados son diferencias temporales en el método del pasivo, en cambio, existen diferencias temporales derivadas de cuentas de activos y pasivos cuyos efectos pueden afectar a una cuenta distinta de la del resultado

del período. Por ejemplo, el resultado por tenencia de activos no monetarios.

Conjunto	
Diferencias temporales en método	
de pasivos	
Subconjunto	Subconjunto
Diferencias temporales en el método del estado de resultados.	Diferencias temporales en cuentas del balance por otras transacciones.

El mayor poder inclusivo de las partidas temporales del balance sobre las partidas temporales del estado de resultados, se debe a dos circunstancias: la primera, 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 contables y los fiscales.

La segunda, existen otros impuestos diferidos derivados de cuentas distintas a las de resultados o de otra clase de transacciones, tales como: la compra de una subsidiaria, en que los valores contables asignados a los activos y pasivos en la controladora son distintos a los de la subsidiaria, así mismo, pueden surgir resultados asignados a las cuentas de capital contable sin pasar por los resultados del período, tales como: pasivo mínimo por obligaciones laborales, ajuste a resultados de ejercicios anteriores y el exceso o insuficiencia en las cuentas de capital.

La contabilidad ajustada por los efectos de la inflación, dependiendo de los marcos fiscales, pueden originar impuestos diferidos.

Es posible calcular los impuestos diferidos, ubicados en otras cuentas distintas a la de resultados del ejercicio, adaptando el método de diferido. No

obstante, esto puede resultar en un trabajo bastante complejo, con la incertidumbre de omisiones de algún impuesto diferido importante.

El método de pasivo, 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.

2 Las bases fiscales de los activos.

Los activos contables son beneficios económicos del futuro que se intercambian directamente por otros activos (activos monetarios) o se consumen en la generación de otros activos.

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

Es el caso, que dichos ingresos son parte de los ingresos fiscales acumulables, a los que se deducen los activos fiscales, de acuerdo con las disposiciones legales en la determinación de la utilidad fiscal del período. He aquí cual es el propósito de la base fiscal de los activos, en su comparación con los valores contables de activos.

Esta definición normativa de valor fiscal de un activo, captura la esencia de los comentarios antes señalados y aclara que si el beneficio económico del futuro 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.

Lo anterior se muestra gráficamente en los cuadros que se presentan a continuación.

Activos Contables

Base Fiscal

Consumo de Activos

Deducción Fiscal

Ingreso del Activo

Ingreso Fiscal

Utilidad Contable

Utilidad Fiscal

Ingreso del activo gravable en el futuro.

Activos Contables

Base Fiscal

igual a base contable

Recuperación activo

Recuperación no gravable

Beneficios económicos del activo no gravables

3 Reconstrucción de la base de los activos fiscales.

La reconstrucción de las bases 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 debe anotar en la hoja de trabajo como base fiscal del activo 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; la diferencia será una diferencia temporal gravable, porque 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 efectivo tendrá una deducción fiscal mayor.

Algunos procedimientos de reconstrucción de algunas bases de los activos fiscales son mencionados a continuación, independientemente de que se agregan otros comentarios adicionales:

Efectivo

Generalmente el saldo contable es igual al fiscal.

Inversiones en valores

Al saldo contable se le eliminan las pérdidas o ganancias provenientes de valuación que puedan ser deducibles o acumulables hasta su realización en efectivo.

Cuentas por cobrar a clientes

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. En el caso de reconocimiento de ingresos fiscales sobre la base de lo cobrado, la base fiscal de las cuentas por cobrar será de cero y se obtendrá una diferencia temporal gravable.

Inventarios

La base fiscal de los inventarios es siempre cero (en el contexto de México). Las compras y gastos de producción son deducibles cuando se incurre en ellos. Por tanto, siempre tendremos una diferencia temporal gravable por los saldos contables de los inventarios.

Activos depreciables

Las bases fiscales deben corresponder al costo de adquisición contable, menos los montos de las depreciaciones fiscales. Si la depreciación contable es mayor a la fiscal, el saldo neto contable del activo será menor al saldo neto fiscal y, por tanto, tendremos una diferencia temporal deducible. Si la depreciación contable es menor a la fiscal, el saldo neto contable del activo será mayor al saldo neto fiscal y, por tanto, tendremos una diferencia temporal gravable. Cuando el costo de adquisición fiscal del activo es menor al costo de adquisición contable, la diferencia se aumenta al propio valor fiscal.

Activos intangibles

Se sigue la regla de los activos depreciables. Es común la inexistencia de algunos intangibles en los saldos contables, debido a las limitaciones impuestas por los PCGA, que son admitidos como partidas amortizables en las disposiciones fiscales. Si es el caso, las diferencias con las bases fiscales representarán diferencias temporales deducibles.

4 Las bases fiscales de los pasivos.

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

Párrafo 16.

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 reciben 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. Generalmente los pasivos se reconocen de acuerdo con los PCGA y, para los efectos de los 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 al ISR diferido.

En el caso de anticipos de clientes que constituyen pasivos contables de acuerdo con PCGA, son gravables cuando se reciben. Cuando dichos pasivos son cubiertos mediante la entrega de mercancías o servicios, los ingresos correspondientes ya no serán gravados. El ISR pagado en el período en el que se recibieron los anticipos, será recuperado cuando el ingreso contable se reconozca y se registre el ISR que le corresponde. Se trata de una diferencia temporal deducible.

Las diferencias temporales deducibles son frecuentes en los pasivos, en cambio las diferencias temporales gravables son escasas, dado que se trata

de pasivos fiscales mayores a los contables, pero la clasificación es válida y podría incluir ingresos contables que pudieran reconocerse fiscalmente en periodos futuros.

5 La reconstrucción de las bases fiscales de los pasivos.

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

- 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 del pasivo contable. No hay diferencias temporales y no surgen impuestos diferidos.
- b) A los saldos contables restar las partidas que serán deducidas en declaraciones fiscales posteriores.
- c) Disminuir a los saldos contables las partidas que ya fueron gravadas en ejercicios anteriores.

A continuación se menciona la reconstrucción de las bases fiscales de algunas cuentas de pasivos.

Cuentas de proveedores.

Los saldos por pagar a proveedores no tienen efectos fiscales en el futuro. Por tanto, los saldos fiscales deben igualarse a los saldos contables.

Anticipos de clientes.

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, puesto que los anticipos al convertirse en ingresos contables devengados, podrán ser deducidos por la entidad en la declaración correspondiente.

Gastos acumulados por pagar.

Las bases fiscales de los gastos acumulados por pagar se calculan restando al saldo contable las partidas que pueden ser deducidas en el futuro. Los gastos acumulados no deducibles permanentes quedan automáticamente excluidos de la diferencia temporal.

Pasivos por remuneraciones al retiro o después de éste a los trabajadores.

Los pasivos por remuneraciones al retiro o después de éste a los trabajadores son deducibles cuando son pagados. La base fiscal es de cero, generándose una diferencia temporal deducible.

Cuando se crean pasivos por pensiones, de acuerdo con los requisitos fiscales, los montos aportados a fideicomisos específicos son deducibles. En consecuencia, el pasivo fiscal siempre es de cero y el saldo contable es una diferencia temporal, deducible en la fecha de pago al fideicomiso o a los trabajadores.

Intereses por pagar.

Los pasivos por intereses devengados y no pagados si son deducibles hasta el momento de su pago, representan una diferencia temporal deducible y, por tanto, se deben restar al saldo contable para determinar la base fiscal.

6 La base fiscal de las cuentas del Capital Contable.

El momento 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.

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.

Boletín D-4:

Párrafo 23.

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.

En México se establecen disposiciones fiscales sobre el capital contable, las cuales son de importancia trascendental en el cálculo de los impuestos diferidos.

3 Bases del método de pasivo.

Recopilación de conceptos.

Cuando se trató el método del diferido o del estado de resultados para el reconocimiento de los impuestos diferidos, con base en los principios básicos

de período contable y de realización del Boletín A-1, se llegaron a las conclusiones siguientes que son igualmente válidas para el método de pasivo:

- a. El impuesto sobre la renta es un gasto que debe reconocerse contablemente en la medida de su devengación contable.
- b. La devengación contable ocurre en el momento en que son reconocidos los ingresos, los costos y gastos contables en el estado de resultados.
- c. El impuesto causado en la declaración fiscal de las entidades representa el pago o la liquidación de los impuestos devengados.

El Boletín D-4 sobre impuestos diferidos define:

Párrafo 10.

Efecto diferido del ejercicio: Es la modificación durante un ejercicio en el ISR diferido.

Párrafo 11.

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

Párrafo 12.

ISR causado: Es la cifra calculada de acuerdo con las disposiciones legales aplicables para la declaración del ejercicio.

La regla del cuerpo normativo al definir el gasto por impuesto sobre la renta lo hace en el contexto de un sentido práctico notable, que evita

cualesquiera duda. Sin embargo, en el tema anterior se comprobó que el impuesto causado en el año más o menos el ISR diferido en el mismo, es el gasto devengado por el ISR conforme a PCGA.

Este método puede considerarse más completo y, por tanto, más confiable. Sin embargo. Lo más relevante de la teoría del método de pasivo son sus planteamientos para demostrar que los activos y pasivos por impuestos diferidos pueden cumplir con las definiciones de activos y pasivos.

1 Los impuestos diferidos como cuentas por cobrar y cuentas por pagar.

Las diferencias temporales deducibles generan activos por impuestos diferidos y las diferencias temporales gravables crean pasivos por esos mismos conceptos.

Los activos para cumplir con la definición contable de activos, deben consistir en beneficios económicos futuros adquiridos, identificables y cuantificables, esperados con fundamento, como consecuencia de transacciones pasadas o de otros eventos ocurridos.

Los pasivos para cumplir igualmente con los requisitos de la definición contable de pasivos, deben consistir en sacrificio de beneficios económicos del futuro identificables y cuantificables, virtualmente ineludibles, como consecuencia de transacciones o eventos pasados.

Los activos son adquiridos por las entidades a través de transacciones ocurridas, son identificados por su presencia física o por contratos, concesiones, otros documentos o proyectos de inversión. Tienen un costo o precio de compra que determina su valor en el registro contable inicial y tienen un valor económico para la entidad que los adquiere.

Los beneficios económicos futuros de los activos son la razón misma de su adquisición y, en ese sentido, su costo es el sacrificio pagado por ellos. Pero es el caso que los beneficios económicos futuros de los activos, deben identificarse con el mismo activo y ser susceptibles de estimaciones razonables.

Los pasivos son asumidos por las entidades a través de transacciones ocurridas en el pasado, los cuales pueden derivarse de activos y servicios recibidos que se liquidarán en el futuro o de reclamaciones u obligaciones de carácter jurídico o de naturaleza semejante, que generarán con seguridad práctica (virtualmente ineludibles) un sacrificio de beneficios económicos futuros. Los pasivos a diferencia de las partidas del capital contable, tienen un plazo determinado para su pago. Sin embargo, debe distinguirse la diferencia entre una obligación jurídica para una entidad y un pasivo contable en términos generales.

Un pasivo contable nace cuando ha ocurrido una transacción o un evento que implica un sacrificio de beneficios económicos futuros, aún cuando jurídicamente no se haya perfeccionada la reclamación del tercero. Por ejemplo, el pasivo por energía eléctrica nace en el momento del consumo de los kilovatios y la reclamación jurídica del pago surge cuando la empresa eléctrica hace la factura, la entrega para su cobro y otorga un plazo corto para su pago.

Contablemente, cada vez que se hace estados financieros, se debe incluir el pasivo por consumo de energía eléctrica, puesto que ya ocurrió el consumo, puede cuantificarse razonablemente y se tiene la seguridad de que será reclamado o reconocido a favor de la empresa eléctrica,

independientemente de la facturación y gestión de cobro por parte del acreedor.

Estos pasivos son llamados obligaciones constructivas o pasivos estimados e incluyen, entre otros, las obligaciones de pagos por retiro de los trabajadores, pagos de cuotas de seguridad social y una amplia variedad de impuestos.

Regresando al objeto concreto de las generalidades indicadas, los activos por impuestos diferidos, derivados de las diferencias temporales deducibles, generan activos potenciales por impuestos diferidos, provenientes de impuestos pagados que son atribuibles a activos contables ya consumidos, los cuales aún no se han deducido fiscalmente (cuando los activos contables son menores a los activos fiscales en el balance).

Las diferencias temporales gravables generan un pasivo por impuestos no pagados, atribuibles a activos fiscales consumidos, que no se han consumido contablemente (cuando los activos contables son mayores a los activos fiscales).

ISR diferido por pagar.

El ISR diferido por pagar es un pasivo respecto a una utilidad contable que ya ocurrió, es un pasivo devengado y es una obligación virtualmente ineludible sustentada en la existencia del inventario. Cuando éste se vende, genera el ingreso gravable y nace la obligación jurídica de pagar dicho impuesto, previa elaboración de la declaración de impuestos.

El ISR diferido por pagar de esa manera, se convierte de una obligación constructiva en un ISR causado, a una obligación por pagar. Más puede ocurrir, que el inventario sea vendido al valor en libros.

Es importante subrayar que los inventarios se venden en circunstancias

normales con utilidad. En circunstancias especiales, se venden sin utilidad o se pueden vender a un precio menor que el valor en libros. También puede acontecer que al venderse no haya utilidad fiscal.

Podemos afirmar que el ISR diferido por pagar en circunstancias normales siempre se convierte en ISR causado y se paga a las autoridades fiscales.

En el caso especial en que no hay utilidad gravable y existe consumo del activo (deterioro del activo) el ISR diferido por pagar se convierte en un beneficio fiscal (ganancia) y como subproducto, solo como subproducto, se presenta una distribución adecuada de las utilidades contables y del gasto por ISR entre los distintos períodos contables.

En consecuencia, si los impuestos diferidos por pagar son obligaciones constructivas que en las circunstancias normales de la marcha de un negocio se convierten en obligaciones jurídicas, entonces dichos impuestos diferidos son pasivos de acuerdo con la definición contable de los mismos.

Del hecho de que los pasivos por impuestos diferidos no sean reconocidos en las declaraciones fiscales en que surgen, no se sigue que no nazca una obligación fiscal en el período en que surge el ingreso gravable.

Que surja el ingreso gravable es la esperanza de que los inventarios sean vendidos.

El grado de probabilidad de realización de los beneficios económicos futuros de los inventarios es exactamente el grado de la probabilidad de reclamación fiscal de los impuestos diferidos.

El razonamiento anterior es aplicable a todas las diferencias temporales gravables provenientes de activos contables mayores a los activos fiscales, siendo el fundamento conceptual de la teoría de los impuestos diferidos bajo el enfoque del método de pasivo.

El ISR por pagar proviene de pasivos fiscales mayores a los contables, como ya quedó explicado, es una clase válida para posibles partidas, tales como ingresos contables que pudieran diferirse para efectos fiscales. Es difícil pensar en la existencia de un pasivo fiscal sin la existencia de un pasivo contable.

Las aportaciones de capital para futuros aumentos de capital no reconocidos por las autoridades fiscales como capital, no generan ISR causado y no son pasivos.

ISR diferido por cobrar.

Por lo que toca a los activos por impuestos diferidos, su entendimiento debe hacerse a partir de la naturaleza de su origen como sigue:

- a. Diferencias temporales deducibles provenientes del activo.
- b. Diferencias temporales deducibles provenientes del pasivo.

Los activos por ISR diferidos provenientes de las diferencias temporales deducibles, cuando los activos contables son de cero o menores a los activos fiscales, tienen limitaciones que pueden impedir su reconocimiento contable.

Si los montos de los activos fiscales son mayores a los montos de los activos contables (incluyendo la situación de un valor cero para los activos contables), no existen contablemente beneficios económicos del futuro, entonces la diferencia temporal deducible que surge carece de sustento suficiente, respecto a beneficios económicos fundamentalmente esperados.

Primero, el ISR diferido por cobrar resulta de activos contables consumidos aún no consumidos fiscalmente. El ingreso contable atribuido al activo consumido en este punto es el ingreso gravable sin la deducción fiscal del activo (o deducción menor) por la que se paga el ISR que, aparentemente,

es un activo por ISR diferido.

El ISR diferido activo para realizarse depende de un ingreso gravable independiente futuro que ocurra en el período de la deducción de la diferencia temporal deducible o que se manifieste posteriormente, para poder amortizar las pérdidas fiscalmente.

Por tanto:

- a. Si hay un ISR por cobrar y existe un ISR por pagar por el mismo monto deben revertirse en el mismo período futuro, entonces el ISR por cobrar es recuperable.
- b. Si no ocurre lo anterior, el ISR por cobrar para recuperarse necesita que haya ingresos gravables en el período en que debe recuperarse o debe existir la posibilidad de generar pérdidas fiscales que sean amortizables y recuperables.

En conclusión, los activos por ISR diferido e ISR por recuperar por pérdidas fiscales, requieren de utilidades fiscales en el futuro para su recuperación.

Por lo que se refiere a los activos por ISR diferido de partidas temporales deducibles consecuencia de pasivos contables mayores a los pasivos fiscales, tales como, anticipos de clientes, gastos por pagar, (que serán deducibles cuando se liquiden) o pasivos por pensiones adoptan la misma problemática en cuanto a su recuperación, que las diferencias temporales deducibles de los activos.

En efecto su recuperación depende de que en el momento de la liquidación de pasivos y de su deducción fiscal, haya un pasivo por ISR diferido por el mismo monto o haya ingresos gravables.

2 Los activos y pasivos por impuestos diferidos.

La frase fundamentalmente esperada en la definición de activos y la de virtualmente ineludibles en la definición de pasivos, se refiere a la certeza práctica de que los activos se realizarán y los pasivos se liquidarán.

Las Normas Contables en México, como en las Normas Internacionales de Contabilidad y de otros países, implican que los pasivos por 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.

Los pasivos por impuestos diferidos al encontrarse ligados con las partidas de activos contables existentes, la probabilidad de recuperación (esperanza fundamentada) de los activos, es la virtual obligatoriedad del ISR diferido por pagar.

En cambio, en los activos por ISR diferido, su recuperación es fundada en la medida de la existencia de partidas de pasivos por ISR diferido o en la probabilidad de generación de ingresos gravables en el futuro.

El Boletín D-4 señala al respecto:

Párrafo 28.

Solamente se deben reconocer activos por ISR diferidos por el monto en que:

- a) Existan diferencias temporales gravables relativas a la misma autoridad tributaria y a la misma entidad gravable, 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.

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:

- a) Se dice que solamente se debe reconocer activos por impuestos diferidos 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, si la diferencia temporal deducible, en la que se sustenta el activo fiscal a su vencimiento, origina una pérdida fiscal y dicha pérdida puede aplicarse retroactiva o prospectivamente en las declaraciones fiscales.
- c) Después de lo anterior, cuando existía una alta probabilidad de que habrá utilidades gravables futuras suficientes.

Sin embargo, si solo se acepta fiscalmente la aplicación prospectiva de las pérdidas fiscales, los casos b) y c) son uno mismo. Los activos por ISR diferido se pueden reconocer después de agotar en tiempo y monto los pasivos por ISR por pagar, solo y únicamente cuando exista una alta probabilidad de utilidades futuras gravables.

Esta condición de la norma mexicana es consistente con las normas internacionales y estadounidenses. Es, seguramente, el motivo por el cual el método de pasivo conserva su nombre limitado de pasivo y no el nombre de método de balance.

Contablemente, los activos por ISR diferido que no cumplen con la condición de alta probabilidad pueden omitirse en los registros contables en su nacimiento o puede incluirse una estimación por no-recuperación de los activos. En ambos casos los activos no son reconocidos.

Al respecto el Boletín D-4 señala:

Párrafo 29.

El valor en libros de un activo por impuesto diferido debe revisarse en la fecha del balance y reducirse en su caso al grado en que se disminuya su valor de acuerdo con el párrafo 28. Cualquier reducción debe revertirse en la medida en 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.

Por alta probabilidad, no deben entenderse al cálculo matemático cuyo resultado fuera un por ciento para decidir si se acepta o no el registro contable de un activo por ISR diferido. Pensamos que el Boletín D-4 se refiere a que no haya dudas razonables respecto a la realización de los activos.

Un negocio estable con un sólido historial de ganancias, que en un cierre de período contable obtiene una pérdida contable antes de ISR, se enfrenta ante una evidencia negativa, la cual produce la duda al respecto a sí el negocio tendrá utilidades gravables futuras.

Esa duda puede eliminarse con evidencias positivas de mayor peso como, por ejemplo, que la pérdida originada se haya debido a una partida extraordinaria o un acontecimiento especial no repetitivo.

En síntesis, podemos concluir que:

- a) Los pasivos por impuestos diferidos representan obligaciones constructivas, virtualmente ineludibles que se convierten en impuestos causados por pagar, mediante la declaración periódica del ISR. Representan una cuenta por pagar.
- b) Los activos por impuestos diferidos son beneficios económicos adquiridos por el pago de ISR a las autoridades fiscales, recuperables contra el ISR por pagar diferido, en las condiciones expresadas en párrafos anteriores. Si es el caso, los activos por ISR diferido son recuperables en términos de esperanzas fundadas.
- c) De no existir la fuente de realización indicada en b), los activos por impuestos diferidos son recuperables en la marcha normal de los negocios con sólidos historiales de utilidades, con evidencias positivas que eliminan cualquier duda negativa sobre su recuperación. La fuente de recuperación de estos activos es la eliminación del ISR causado en el futuro por la deducción fiscal aceptable de las diferencias temporales deducibles. Los activos por impuestos diferidos son cuentas por cobrar.

3 Activos y pasivos circulantes o no circulantes.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos se pueden presentar en el balance general, atendiendo a criterios distintos. El primero, conforme a la época esperada de su recuperación y de liquidación. El segundo, de acuerdo a la presentación de la cuenta de donde se deriva la diferencia temporal y, el último, como activos y pasivos no circulantes.

Con relación al primer criterio, los flujos de recuperación y de liquidación

de los activos y pasivos por impuestos diferidos, como base de su clasificación en activos circulantes y no circulantes, es consistente con los criterios generales de clasificación, para lo cual se requiere llevar control de la fecha de reversión de las partidas temporales.

La segunda clasificación, basándose en la cuenta circulante o no circulante de donde se deriva la diferencia temporal, parece ser mas práctica, con el inconveniente de que algunas diferencias temporales podrían realizarse o liquidarse en plazos mayores a las cuentas originales. Por ejemplo, cuentas estimadas incobrables contablemente, cuyos requisitos de deducción fiscal pudieran lograrse en plazos mayores a un año.

El criterio de presentar a todos los activos y pasivos por impuestos diferidos como partidas no circulantes, se intenta justificar en el hecho de que el impuesto causado (o por recuperar) en el año es el único que afecta directamente a los flujos de efectivo en el corto plazo.

Compensación de activos y pasivos.

El Boletín D-4 señala en el párrafo 65 que los activos y pasivos deben ser compensados, excepto los que no correspondan a la misma entidad gravada y la misma autoridad tributaria.

Párrafo 65.

El ISR diferido es una cuenta por pagar o por cobrar no circulante y debe mostrarse como una sola cifra neta en el balance general. Los activos y pasivos de impuesto sobre la renta diferidos consolidados que no correspondan a la misma entidad gravada y la misma autoridad tributaria, no podrán ser compensados.

Sin embargo, debe considerarse la revelación apropiada, la cual tiene que hacerse, de activos por ISR diferidos reconocidos y no reconocidos, que no se encuentren compensados con suficientes partidas temporales gravables que se reviertan en la misma fecha que los propios activos, ya que su realización se encuentra subordinada a la existencia futura de utilidades fiscales gravables.

Valor presente y las normas de contabilidad.

El cálculo del valor presente de los activos y pasivos, por impuestos diferidos, es un problema contable que debe observarse desde dos puntos de vista aparentemente distintos: el teórico y el práctico.

Desde el punto de vista práctico, el boletín D-4 de México indica:

Párrafo 59.

Los activos y pasivos por ISR y PTU diferidos no deberán descontarse.

Párrafo 60

Las diferencias temporales se determinan por referencia al valor en libros de un activo o un pasivo. Esto implica aún cuando dicho valor en libros es el mismo determinando en una base de descuento, por ejemplo en las obligaciones laborales por retiro a las que se refiere el Boletín D-3.

A lo anterior habría que agregar las diferencias temporales de los activos y pasivos no monetarios a largo plazo provenientes de la adquisición de una subsidiaria, ajustados al valor presente cuando se compran las acciones, conforme al Boletín B-8. Lo mismo se debería de señalar en el caso de activos no monetarios de largo plazo, ajustados a su valor presente en virtud de su deterioro, señalado por un proyecto de la Comisión de Principios de

contabilidad que exige dicho ajuste.

Normas Internacionales de Contabilidad justifica la prohibición del descuento de los activos y pasivos por impuestos diferidos de acuerdo a razones de comparación y la complejidad de determinar, así como controlar las fechas de reversión de las partidas temporales. El FASB justifica la prohibición por razones de orden práctico en los cálculos y problemas en el orden normativo.

México, siguiendo las razones especificadas por las Normas Internacionales de Contabilidad y por el FASB, impide el uso del valor presente en el cálculo de los activos y pasivos por impuestos diferidos.

2.5. Definiciones de Impuesto Sobre la Renta Diferido

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.

Diferencias permanentes: Son las que derivan de discrepancias entre los criterios contables y los fiscales y que permanecen como tales no obstante el paso del tiempo. También son conocidas como “diferencias definitivas”.

Diferencias temporales: Son las diferencias entre el monto en libros de un activo o pasivo en el balance y su valor fiscal.

Diferencias temporales deducibles: Son diferencias temporales que darán como resultado cantidades que son deducibles al determinar la utilidad gravable (pérdida fiscal) en ejercicios futuros cuando el monto en libros del activo o pasivo se recupere o se liquide, respectivamente.

Diferencias temporales gravables: Son diferencias temporales que darán como resultado cantidades gravables en ejercicios futuros cuando el monto en libros del activo o pasivo se recupere o se liquide, respectivamente.

Efecto diferido del ejercicio: Es la modificación durante un ejercicio en el ISR diferido.

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

ISR causado: Es la cifra calculada de acuerdo a las disposiciones legales aplicables para la declaración del ejercicio.

ISR por pagar o por cobrar: Es el correspondiente al impuesto sobre la renta causado en el ejercicio, neto de los anticipos liquidados, más los impuestos no liquidados de ejercicios anteriores.

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

Valor fiscal de un activo: Es el monto que será deducible para fines de impuestos contra cualesquiera beneficios económicos gravables que fluyan a 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.

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.

6. Método y elementos para su determinación.

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.

En la determinación de las diferencias temporales, deben considerarse aquellas partidas que tienen valor fiscal pero que no forman parte de los activos y pasivos en el balance.

Por ejemplo, algunos conceptos que para efectos contables se han registrado como un gasto y cuya deducción fiscal se efectuará en ejercicios posteriores, así como ingresos que ya se devengaron contablemente y cuya acumulación fiscal se efectuará en ejercicios futuros.

7. Reconocimiento contable.

El ISR 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.

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.

Cuando exista un régimen fiscal que reconozca parcial o totalmente los efectos de la inflación y esto cause que el efecto de ISR 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 ISR diferido.

Para determinar el efecto diferido del ejercicio aplicable a resultados, se tomará el saldo del ISR 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 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 debe registrarse como gasto (ingreso) de ISR del mismo.

Con base en lo mencionado en el párrafo 24, el incremento durante el ejercicio en el saldo del ISR diferido provocado por la inflación deberá incluirse dentro del REPOMO 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, 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 impuestos diferidos se recuperarán o liquidarán.

Solamente se deben reconocer activos por ISR diferidos por el monto en que:

- a) Existan diferencias temporales gravables relativas a la misma autoridad tributaria y a la misma entidad gravable, 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 pueden 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.

El valor en libros de un activo por impuesto diferido debe revisarse en la fecha del balance y reducirse, en su caso, al grado en que se disminuya su valor de acuerdo con el párrafo anterior. Cualquier reducción debe revertirse en la medida en 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.

Cuando se prepare información consolidada, la determinación del efecto de impuestos diferidos, además de calcularse en forma individual por la tenedora y cada una de las subsidiarias, debe considerar los efectos derivados de las eliminaciones del proceso de consolidación.

En los casos en que sea aplicable la consolidación fiscal, deben considerarse los efectos derivados de las eliminaciones de dicha consolidación fiscal.

2.7.1 Valor presente.

Los activos y pasivos por ISR y PTU diferidos no deberán descontarse.

Las diferencias temporales se determinan por referencia al valor en libros de un activo o un pasivo. Esto aplica aún cuando dicho valor en libros es el mismo determinado en una base de descuento, por ejemplo en las obligaciones laborales por retiro a las que se refiere D-3.

Carácter Monetario de los Activos y Pasivos.

Las cuentas por cobrar y por pagar que reúnan las características establecidas por este Boletín, deben considerarse como partidas monetarias.

2.7.2 Reglas de Presentación

El efecto diferido del ISR relacionado con las cuentas del capital contable a que se refieren los párrafos 23 y 52, deben mostrarse en la cuenta correspondiente de capital contable.

El ISR por pagar debe presentarse en el pasivo circulante, neto de los

anticipos efectuados. Si los últimos lo excedieran, el neto se muestra como activo circulante.

El ISR diferido es una cuenta por pagar o por cobrar no circulante y debe mostrarse como una sola cifra neta en el balance general. Los activos y pasivos de impuesto sobre la renta diferidos consolidados que no correspondan a la misma entidad gravada y la misma autoridad tributaria, no podrán ser compensados.

Deberá mostrarse en el cuerpo del estado de resultados o en las notas en los estados financieros la composición del ISR causado y diferido.

Los efectos de las reducciones y, en su caso, de las reversiones mencionadas en los párrafos 29, 33 y 56, al igual que los efectos de las modificaciones en tasas vigentes mencionadas en los párrafos 27 y 58, deberán presentarse como gasto de ISR, IMPAC o PTU según corresponda.

El IMPAC considerado como un pago anticipado de acuerdo a lo mencionado en este Boletín, deberá compensarse contra el ISR diferido.

2.7.3 Reglas de Revelación

En las notas de los estados financieros se deberán revelar los conceptos de montos significativos (diferencias temporales) que dan lugar al saldo de impuestos diferidos.

Los conceptos y montos por los que la suma del impuesto causado y el impuesto diferido del período difiera sustancialmente de la tasa legal aplicable.

En su caso, el efecto derivado en la modificación en la tasa de ISR o de PTU.

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 de ISR o PTU.

Los conceptos y montos de impuestos diferidos que afecten directamente al capital contable (sin pasar por resultados), y qué rubro afectaron.

El importe del saldo actualizado de las cuentas fiscales relacionadas con el capital contable a la fecha de 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, monto de las que no participaron en la determinación del impuesto diferido.

2.7.4 Vigencia

Las disposiciones contenidas en este Boletín 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.

Este Boletín deja sin efecto al Boletín D-4 de diciembre de 1987, así como a las Circulares números 30, 33 y 35.

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.

Los saldos en el balance de PTU diferida que tengan registrados las

empresas a la fecha de aplicación inicial de este Boletín, no deben eliminarse, salvo que proceda su eliminación con base en lo establecido en el párrafo 56.

Todas las partidas incluidas en el reconocimiento inicial de impuestos diferidos que hubiesen tenido que afectar los resultados de los ejercicios de no haberse establecido el tratamiento especial del párrafo 79, deberán considerarse como pasadas por resultados para efectos de aplicar lo establecido en los párrafos 23 y 52.

CAPITULO 3.

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO MEXICANO Y SU

COMPARACIÓN CON PRONUNCIAMIENTOS

INTERNACIONALES Y SUS ASPECTOS EN EL INFORME

FINANCIERO

1 Comparativo de algunos aspectos con pronunciamientos internacionales

(Canadá, Chile, México, Estados Unidos y IASB)

Los cuatro países y el IASB requieren el uso del método de pasivo de contabilización del impuesto sobre la renta. Este método reconoce el monto de impuestos por pagar esperados actuales y futuros por todos los sucesos reconocidos en los estados financieros y en las declaraciones de impuestos. Los montos del balance general se ajustan para reflejar los efectos de cambios en las leyes o tasas de impuestos.

A. Beneficio por Impuestos por Aplicaciones a Futuro de Pérdidas

Canadá

(a) En cada fecha del balance general, debe reconocerse un activo futuro por el beneficio de impuestos por las pérdidas fiscales no usadas y reducciones de impuesto sobre la renta. El monto reconocido debe limitarse al monto que sea más probable que no, de ser realizado.

(b) Al grado en que sea reconocido en el año de la pérdida, el beneficio por impuestos de una aplicación a futuro de una pérdida deben formarse de la misma manera que la pérdida relacionada. Cuando se informa en un periodo después del periodo de la pérdida deberá presentarse en

resultados antes de operaciones discontinuadas y partidas extraordinarias, sin importar la clasificación de la pérdida en el periodo anterior.

Chile, IASB

- (a) Debe reconocerse un activo por impuesto diferido por la aplicación a futuro de pérdidas fiscales no usadas y créditos fiscales no usados al grado en que sea probable que habrá disponible una utilidad gravable futura contra la cual puedan utilizarse las pérdidas y créditos fiscales no usados.
- (b) No se tratan específicamente las aplicaciones a futuro de una pérdida de operación.

México

- (a) El beneficio de una pérdida fiscal se registra en el periodo en que se incurre, previsto que haya una alta probabilidad de realizar el beneficio.
- (b) El beneficio de una aplicación a futuro de una pérdida fiscal se presenta en el estado de resultados donde se presenta usualmente el gasto por impuestos.

Estados Unidos

- (a) El beneficio por la aplicación a futuro de una pérdida debe registrarse antes de una realización sólo si es más probable que no, que la entidad realice el beneficio.
- (b) El beneficio fiscal por aplicación a futuro de una pérdida de operación ordinariamente debe presentarse de la misma manera que la fuente del ingreso en el año actual. La excepción principal se refiere a las aplicaciones a futuro de una combinación de negocios.

B. Revelación : Componentes de la Variación de la Tasa Básica de Impuesto Sobre la Renta

Canadá

Las entidades públicas deben revelar los componentes de la variación de la tasa básica del impuesto sobre la renta. Debe proporcionarse una conciliación de la tasa, o del gasto por impuesto sobre la renta, relacionados con ingreso o pérdida por el periodo antes de operaciones discontinuadas, con la tasa estatutaria de impuestos sobre la renta o monto en dólares, incluyendo la naturaleza y monto usando porcentajes o montos de cada partida importante de la conciliación. Las partidas de compensación importantes incluidas en la provisión para impuestos sobre la renta (gasto por impuesto sobre la renta) deben revelarse aun cuando no haya variación de la tasa básica (estatutaria) de impuestos sobre la renta.

Chile

No se requiere revelación.

México.

Debe relevarse la conciliación entre el gasto por impuestos y gasto por impuestos a la tasa estatutaria. También deben explicarse los montos y naturaleza de las partidas en conciliación.

Estados Unidos

Las entidades públicas deben revelar una conciliación usando porcentajes o montos en dólares de (1) el monto informado de gasto por impuesto sobre la renta atribuible a operaciones continuas por el año con (2) el monto de gasto por impuesto sobre la renta que resulte de aplicar la tasa local federal

estatutaria de impuesto para pregravar el ingreso por operaciones continuas. Debe revelarse el monto estimado y la naturaleza de cada partida importante de la conciliación.

ISAB

Una entidad debe revelar una explicación de la relación entre gasto (ingreso) por impuestos y utilidad contable en alguno o ambas de las formas siguientes: una conciliación numérica entre gasto (ingreso) por impuestos y el producto de multiplicar la utilidad contable por la tasa de impuesto aplicable, o una conciliación numérica entre la tasa promedio efectiva de impuesto y la tasa de impuesto aplicable. Debe revelarse también la base sobre la que se calcula la tasa de impuesto aplicable.

C. Revelación: Componentes de Gasto por Impuesto sobre la Renta

Canadá

El gasto por impuesto sobre la renta incluido en la determinación de ingreso o pérdida antes de operaciones discontinuas y partidas extraordinarias debe presentarse en la carátula del estado de resultados. Los componentes importantes (gasto o beneficio actual por impuesto sobre la renta, y montos revelantes relacionados con operaciones discontinuas, partidas extraordinarias, transacciones de capital, y otras partidas de capital) deben revelarse por separado, como debe hacerse con el monto y fecha de expiración de pérdidas fiscales y reducciones de impuestos sobre la renta no usadas, y el monto de diferencias temporales deducibles, para las que no se ha reconocido un activo futuro por impuesto sobre la renta.

Chile

Deben hacerse revelaciones del gasto o beneficio actual por impuesto, ajustes a provisiones para impuestos de años anteriores, el beneficio por aplicaciones a futuro de pérdida fiscal y ajustes a la provisión por reevaluación.

México

Los montos de impuesto causado, impuesto diferido, ajustes a activos por impuesto diferido considerados no realizables, y las cancelaciones de estos ajustes deben revelarse en una nota a los estados financieros. Además, debe revelarse el impuesto diferido que directamente afectó al capital de accionistas, así como aplicaciones a futuro de la pérdida fiscal con fechas de vencimiento para su realización. Igualmente, deben señalarse las aplicaciones a futuro de pérdida fiscal que no formen parte de activos por impuesto diferido

Estados Unidos

Debe hacerse revelación de los componentes importantes de gasto por impuesto sobre la renta atribuible a operaciones continuas, incluyendo lo siguiente: (1) gasto o beneficio por impuesto actual, (2) gasto o beneficio por impuesto diferido, (3) créditos por impuesto sobre inversiones, (4) subsidios del gobierno, al grado en que se reconozcan como una reducción de gasto por impuesto sobre la renta, (5) el beneficio por impuesto por aplicaciones a futuro de pérdidas de operación, (6) gasto por impuestos que resulte de asignar ciertos beneficios por impuestos directamente a capital o a crédito mercantil, (7) ajustes al pasivo o activo por impuesto diferido por cambios decretados en las leyes o tasas fiscales o un cambio en el status de los impuestos, y (8) ajustes de la provisión de principio de año por revaluación.

ISAB

El gasto (ingreso) por impuestos relacionado con utilidad o pérdida por actividades ordinarias debe presentarse en la carátula del estado de resultados. Los componentes principales de gasto por impuestos deben mostrarse por separado.

D. Revelación: Componentes del Activo o Pasivo por Impuesto Diferido

Canadá, ISAB

Los pasivos y los activos por impuesto sobre la renta deben presentarse por separado de otros pasivos y activos. Los pasivos y activos circulantes por impuesto sobre la renta deben presentarse por separado de los pasivos y activos futuros por impuesto sobre la renta.

Chile

Se requiere revelación de impuestos diferidos no registrados durante el año y su efecto acumulado.

México

El impuesto sobre la renta causado debe presentarse en el balance general por separado de impuestos diferidos. Los activos por impuestos diferidos son compensados con los pasivos por impuestos diferidos y el monto neto se presenta en activos o pasivos no circulantes. Las partidas y montos importantes de activo y pasivo por impuesto diferido deben revelarse en una nota de los estados financieros.

Estados Unidos

Una entidad debe revelar los siguientes componentes del activo o pasivo neto por impuestos diferidos: (1) el total de todos los pasivos por impuesto diferido, (2) el total de todos los activos por impuesto diferido (antes de la estimación por reevaluación), (3) la estimación total por reevaluación reconocida para los activos por impuesto diferido. Además, debe revelarse el cambio neto en la provisión por reevaluación.

E. Revelación. Efecto sobre Impuestos de las Diferencias en Tiempo o Temporales

Canadá

Las entidades públicas deben revelar la naturaleza y efecto sobre impuestos de las diferencias temporales, pérdidas fiscales no usadas y reducciones en impuestos sobre la renta que dan origen a activos por impuesto sobre la renta y pasivos futuros por impuesto sobre la renta.

Chile

No se trata específicamente la revelación.

México

Deben revelarse los montos importantes de diferencias temporales que den como resultado impuestos diferidos.

Estados Unidos

Una entidad pública debe revelar el efecto aproximado sobre impuestos de cada tipo de diferencia temporal y aplicación futura que dé origen a una porción importante de pasivos y activos por impuestos diferidos.

IASB

Para cada tipo de diferencia temporal, el monto de los activos y pasivos por impuestos diferidos debe reconocerse en el balance general y, a menos que sea evidente por los cambios en los montos reconocidos en el balance general, debe revelarse el monto de ingreso o gasto por impuestos diferidos reconocido en el estado de resultados.

2 El ISR diferido en el informe financiero

La presentación de la información referente al impuesto sobre la renta diferido

(D-4) dentro de un informe financiero dictaminado, la podemos separar dependiendo del lugar en la cual se hace referencia, de esta manera tendríamos los siguientes puntos en los cuales se debe hacer mención del ISR diferido:

- Opinión del auditor.
- Dentro de las políticas contables significativas.
- Dentro de una nota numérica de la integración del saldo.

Opinión del auditor

En la opinión del auditor, sólo se haría referencia en el caso que la compañía no realizará el cálculo y consecuentemente la aplicación contable del impuesto sobre la renta diferido, ya que este es un principio contable vigente, y además puede llevar a dejar de reconocer importes representativos en el Balance y los resultados de cada compañía, es decir ameritaría una salvedad en la opinión del auditor (ver ejemplo de opinión con salvedad).

Dentro de las políticas contables significativas

En el resumen de políticas contables significativas se hace referencia al principio aplicable, de manera general, a la fecha de su aplicación y a cambios y factores específicos que haya sufrido o sean aplicables a cada compañía (ver ejemplo de política contable).

Dentro de una nota numérica

En la nota numérica, como lo dice su nombre, es un resumen de la integración de las diferencias temporales las cuales dan origen a un importe el cual representa el activo o pasivo del impuesto sobre la renta diferido (ver ejemplo de la nota numérica).

Ejemplo de la opinión del auditor

Señores Accionistas de

Empresa Equis, S. A. de C. V.
México, D.F.

Hemos examinado los estados de posición financiera de Empresa Equis, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 20X2 y 20X1, y los correlativos estados de resultados, de inversión de los accionistas y de cambios en la posición financiera, por los años terminados en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en nuestra auditoría.

Nuestros exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; así mismo incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Consideramos que nuestros exámenes proporcionan una base razonable para sustentar nuestra opinión.

Los estados financieros que se acompañan no han sido ajustados, para reflejar en ellos los efectos del impuesto diferido, como lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados. De haberse efectuado los ajustes necesarios, se reconocería un pasivo de \$ 22.8 millones y se deduciría la inversión de los accionistas por la misma cantidad (ver nota 2a a los estados financieros).

En nuestra opinión, excepto por el no reconocimiento de los impuestos diferidos, los estados financieros antes mencionados, presentan

razonablemente la posición financiera de Empresa Equis, S. A. de C. V. al 31 de diciembre de 20X2 y 20X1, los resultados de sus operaciones, la inversión de los accionistas y los cambios en su posición financiera por los años terminados en esas fechas, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

C.P. J. Francisco Aguilar H.
Aguilar, Roa y Compañía, S. C.

México, D. F.

10 de abril de 20X3.

Ejemplo de no adopción dentro de las políticas contables significativas

2a) Impuesto sobre la renta

La compañía no adoptó el nuevo boletín d-4 “Tratamiento contable del impuesto sobre la renta y impuesto al activo”, emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, vigente a partir del 1 de enero del año 20X0. Este boletín requiere el reconocimiento de impuestos diferidos básicamente por todas las diferencias temporales entre los saldos contables y fiscales del estado de posición financiera, así como, por el efecto de las pérdidas fiscales por amortizar, aplicando la tasa del impuesto sobre la renta aprobada a la fecha de emisión de los estados financieros. También se considera un activo diferido el Impuesto al Activo pagado.

Debido al no reconocimiento de los impuestos diferidos mencionados en el párrafo anterior, la compañía esta dejando de incluir un pasivo por \$ 22.8 millones.

Ejemplo de no adopción dentro de las políticas contables significativas

2a) Impuesto sobre la Renta

A partir del 1 de enero del 20X1, la compañía adoptó el nuevo Boletín D-4 “Tratamiento contable del impuesto sobre la renta, impuesto al activo, y de la participación de los trabajadores en la utilidad”, emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Este boletín requiere el reconocimiento de impuestos diferidos básicamente por todas las diferencias temporales entre los saldos contables y fiscales del estado de posición financiera, así como, por el efecto de las pérdidas fiscales por amortizar, aplicando la tasa del impuesto sobre la renta vigente a la fecha de los estados financieros. También se considera un activo diferido el Impuesto al Activo pagado sujeto a recuperación.

De conformidad con este nuevo Boletín, el efecto acumulado de impuestos diferidos al principio del año 20X1 por \$ 12,848,307 (\$ 13,515,243 a valores del

31 de diciembre de 20X2), se aplicó al capital contable, sin reestructurarse los estados financieros de años anteriores.

El impuesto sobre la renta por pagar es determinado con base a la utilidad gravable, misma que difiere del resultado contable, como consecuencia de la existencia de diversas partidas que no son deducibles o acumulables para efectos fiscales, ya sea en forma permanente, o que lo son en un período diferente a aquel en que se registran contablemente.

Ejemplo dentro de una nota numérica

NOTA 12. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO

El monto de impuesto diferido al 20X2 y 20X1, de acuerdo con el boletín modificado señalado en la nota 2a, corresponde a las diferencias entre los valores contables y fiscales, como sigue:

	20X2	20X1
Propiedades, planta y equipo (72,781,367)	\$ (69,918,234)	\$
Anticipos de clientes y ventas por realizar 24,915,865	1,717,454	
Inventario (55,963,234)	(41,170,909)	
Inversión en acciones 2,452,354	(3,482,619)	
Reservas y provisiones 7,982,495	7,982,495	
Pérdidas fiscales por amortizar <u>38,580,546</u>	<u>12,800,000</u>	—
	\$ (92,071,813)	\$
(54,813,341)		
Impuesto sobre la renta al 30% (16,444,002)	\$ (27,621,544)	\$
Impuesto al activo por recuperar <u>3,595,695</u>	<u>4,825,000</u>	—
	<u>\$ (22,796,544)</u>	\$
(12,848,307)		
A valores del 20X2 <u>(13,515,243)</u>		<u>\$</u>
Aumento (reducción) del ISR diferido (1,699,088)	\$ 9,948,237	\$
Impuesto al activo del año	<u>1,042,660</u>	—

900.000

Gasto (beneficio) por ISR diferido del año \$ 8,905,577 \$
(799,088)

A valores del 20X2 \$ (844,640)

CAPITULO 4.

CASO PRÁCTICO

4.1 Información del caso práctico

A continuación se desarrollara un caso práctico en el cual se mostraran los cálculos, los asientos contables y los reportes necesarios al aplicar por primera vez el Boletín D-4 en una compañía. Para lo cual se utilizaran los siguientes anexos:

- Anexo I** Determinación del registro inicial del ISR diferido
- Anexo II** Determinación del ISR diferido del propio ejercicio
- Anexo III** Reclasificación del resultado monetario del ejercicio al Capital

Contable

También será necesario tener en cuenta la siguiente información, la cual complementa a los anexos I y II:

- a) Los saldos de unos terrenos al 31 de diciembre de 20X1 y 20X2 se analizan como sigue:

	20X1	20X2
Terrenos valuados por el INPC	\$ 15,000	\$ 15,750
Complemento de costo de reposición	<u>1,000</u>	<u>950</u>
TOTAL	\$ 16,000	\$ 16,700

- b) Los saldos de inventarios al 31 de diciembre de 20X1 y 20X2 se analizan como sigue:

	20X1	20X2
Inventarios históricos	\$ 60,000	\$ 59,000
Reserva para lento movimiento	<u>(900)</u>	<u>(810)</u>
TOTAL	\$ 59,100	\$ 58,190

- c) La tasa utilizada para el Impuesto Sobre la Renta es del 32%
- d) Se tiene un Impuesto al Activo (IMPAC) por aplicar actualizado al 31 de diciembre de 20X1 por \$ 130.
- e) Las pérdidas por amortizar, actualizadas al 31 de diciembre de 20X1 ascienden a \$ 2,500.
- f) La inflación del 20X2 fue del 5%.
- g) La conciliación entre el resultado contable y fiscal al 31 de diciembre de 20X1, es la siguiente:

Conciliación contable - fiscal al 31 de diciembre de 20X2.

Utilidad contable \$ 949

Menos: Efectos de reexpresión (600)

Utilidad histórica

349

Más:

Ajuste anual por inflación acumulable 650

Costo de ventas 720,000

Incremento a la estimación de incobrables 100

PTU del ejercicio 151

Menos:

Disminución a la reserva de lento

Movimiento 90

Compras 719,000

Base Gravable para ISR

\$ 2,160

Menos:

Pérdida por amortizar actualizada \$ (2,625)

Pérdida por amortizar neta \$ (465)

Asientos de ajustes propuestos para el registro del efecto inicial del Impuesto Sobre la Renta Diferido.

(Opción A) Registro del efecto acumulado inicial en un solo rubro.

	<u>DEBE</u>	<u>HABER</u>
IMPAC por aplicar (1)		130
ISR diferido acumulado inicial	18,142	
ISR diferido por pagar		18,272

(1) Para efectos de presentación se reclasifican al ISR diferido.

(Opción B) Registro del efecto inicial acumulado en las cuentas relativas.

	<u>DEBE</u>	<u>HABER</u>
IMPAC por aplicar (1)	130	
Utilidades acumuladas	17,822	
Resultado en tenencia de activos no		
Monetarios	320	
ISR diferido por pagar		18,272

Anexo I-2.

Cuando se ha optado por valuar los activos no monetarios mediante costos específicos (como es el caso de los terrenos), para poder determinar el registro contable conforme la opción B se requiere tener analizados los activos no monetarios en cuanto a su actualización por el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) y su actualización por costos específicos.

De acuerdo a la información proporcionada al principio del caso práctico, el terreno al 31 de Diciembre 20X1 se analizaría como sigue:

	Contable	Fiscal	Diferencia
Terrenos valuados por el INPC	15,000	15,000	-
Complemento para la revaluación por costos específicos	<u>1,000</u>		<u>1,000</u>

(1)

Total de terrenos al 31 de Diciembre

de 20X1	<u>16,000</u>	<u>15,000</u>	<u>1,000</u>
---------	---------------	---------------	--------------

(1) El Impuesto Sobre la Renta diferido correspondiente al resultado en tenencia de activos no monetarios es el resultado de aplicar el 32% a los \$ 1,000 del complemento para la revaluación de los terrenos.

El Impuesto Sobre la Renta diferido correspondiente a utilidades acumuladas es el monto restante proveniente de las demás diferencias.

El efecto del ISR diferido por la revaluación a costos específicos de los terrenos se analiza como sigue:

	de	Efecto
	<u>diferido</u>	<u>ISR</u>
Complemento por revaluación a costos específicos inicial	\$1,000	
320		
Movimiento en 20X2 a la revaluación de costos específicos	<u>(50)</u>	<u> </u>
(16)		
Complemento por revaluación a costos específicos final	<u>\$ 950</u>	<u> </u>
<u>304</u>		

Anexo II-2

Comparación de ISR diferido al 31 de Diciembre 20X2 y 20X1.

	20X2	20X1	Efecto en
			<u>20X2</u>
Inventarios	18,880	19,200	
(320)			
Reserva para lento movimiento		(259)	
(288) 29			
Terrenos	304	320	
(16)			
Estimación incobrables	(192)	(160)	(32)
Pérdida fiscal por amortizar	<u>(149)</u>	<u>(800)</u>	<u>651</u>
ISR diferido al 31 de Diciembre		18,584	
18,272 312			

IMPAC por aplicar a pesos de Diciembre de 20X2	<u>(137)</u>	<u>(130)</u>	<u>(7)</u>
Saldo neto al 31 de Diciembre de 20X2	<u>18,447</u>	<u>18,142</u>	<u>305</u>

De la comparación anterior se podría concluir que el efecto de \$ 305 sería el monto aplicable al resultado del ejercicio; sin embargo de dicha variación se debe excluir lo que es aplicable al Capital Contable a través de los activos valuados por costos específicos y los efectos derivados de la inflación en el ISR diferido proveniente de las partidas que se actualizan por la inflación (contable o fiscalmente), como se muestra a continuación:

CONCLUSIONES

En los últimos años el mundo se encuentra en una globalización que está siendo llevada en una forma acelerada, y es ahí en donde debemos ubicarnos, para darnos cuenta del porqué es necesario establecer cambios, cambios que son necesarios para no quedar excluidos de la economía mundial, tales como lo son el establecer tasas más atractivas de aplicación del Impuesto Sobre la Renta, o el dar un giro a la principal deducción de las compañías, de la deducción de las compras a la deducción del costo de ventas, el cual, menciono aparte, es el sistema aplicado en los países con las principales economías del mundo.

Después de ubicarnos en esta globalización, nos damos cuenta que también es necesario que en nuestro país se establezcan los principios contables necesarios que hagan más completa la información presentada en los estados financieros, y es aquí en donde podemos ver la importancia del boletín D-4 en donde se establece el tratamiento contable del Impuesto Sobre la Renta y en especial, nuestro tema abordado en el presente trabajo, el tratamiento contable del Impuesto Sobre la Renta diferido.

Quedó establecido en el presente trabajo que el tratamiento contable del Impuesto Sobre la Renta diferido tiene más de cuatro décadas siendo estudiado por instituciones de contadores públicos, y que en nuestro país, desde 1987 existe un boletín el cual aborda el tema, pero no es hasta su modificación en el año 2000 en el cual queda bien establecido su método de aplicación, el método de activos y pasivos.

Este método de activos y pasivos, consiste en una comparación de los activos, pasivos y cuentas de capital que quedan establecidos en la contabilidad aplicando los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados,

contra los mismos activos, pasivos y cuentas de capital pero reconstruidos con las bases fiscales existentes.

Estas comparaciones dan como resultado diferencias permanentes y diferencias temporales, las diferencias permanentes no tienen consecuencias en los activos y pasivos por impuestos diferidos, pero las diferencias temporales, que a su vez se clasifican en gravables y deducibles, sí originan activos y pasivos diferidos. Así que al obtener las diferencias temporales gravables y las deducibles y al multiplicarlas por la tasa del Impuesto Sobre la Renta vigente a la fecha del balance, se obtienen los activos y pasivos por impuestos diferidos.

Ahora bien, la reglamentación fiscal de nuestro país origina diferencias de consideración al compararlas contra las cuentas en libros y por tal motivo toma relevancia la aplicación de los activos y pasivos diferidos. Como ejemplo de estas diferencias podemos mencionar a los inventarios, a las reservas y provisiones, a las pérdidas fiscales por amortizar y al Impuesto al Activo que excede al Impuesto Sobre la Renta y que puede ser recuperado en los siguientes diez años.

No hay que perder de vista, que pese a que existan estas diferencias temporales, no todas deben formar parte de las bases que a su vez integran el pasivo o activo diferido, ya que algunas partidas, aunque temporales, no se revierten nunca, como es el caso de pérdidas fiscales por las cuales no se tiene la suficiente probabilidad de que se generen utilidades futuras necesarias que permitan la materialización de este activo o Impuesto al Activo por recuperar, por el cual no es posible generar el suficiente Impuesto Sobre la Renta para ser recuperados.

Así que se debe hacer un buen análisis de estas diferencias temporales,

para dejar aquellas que deban formar parte de las bases de los activos o pasivos diferidos.

Otros puntos que se analizaron en el presente trabajo y que por su importancia deben ser mencionados en la presenta conclusión son los siguientes:

1. Como resultado de la importancia de la adopción inicial de boletín D-4, se determinó que el efecto neto acumulado inicial se registre directamente en el capital contable bajo el rubro denominado “Efecto acumulado de Impuesto Sobre la Renta diferido” o bien aplicando dicho efecto en las cuentas correspondientes del capital contable, resultado de ejercicios anteriores y resultado en tenencia de activos no monetarios, principalmente.

2. A la fecha de cierre de los estados financieros, deberá realizarse una vez más el análisis de las diferencias temporales, con el objeto de determinar las cancelaciones o reversiones que procedan, mismas que originaran un ajuste a los resultados del ejercicio.

3. La tasa de impuesto aplicable en la determinación del impuesto del Impuesto Sobre la Renta diferido será la vigente al cierre del ejercicio, excepto que existiera una modificación aprobada a la fecha de los estados financieros que indique que la recuperación o liquidación del impuesto diferido será a una nueva tasa aprobada.

4. En cuanto a la reexpresión financiera, debemos tener en cuenta lo establecido dentro del mismo boletín D-4, una vez que independientemente de determinar la cifra atribuible al estado de resultados, también se debe

determinar adecuadamente la tasa real de impuestos, considerando un entorno inflacionario.

Al tomar en cuenta lo abordado en el presente trabajo, nos podemos dar cuenta de la importancia que reviste la aplicación de los impuestos diferidos, ya que como se menciona en estas mismas conclusiones, las diferencias entre datos contables y datos fiscales es relevante en nuestro país, mismas que originan importes por Impuesto Sobre la Renta diferido, que cambian por completo la información que se pretenda presentar en los estados financieros, cambios por los cuales dichos estados financieros ameritarían una salvedad en la opinión del auditor.

Nuestra área de trabajo “la contabilidad” esta teniendo cambios relevantes, como los que se pueden observar en las normas de información financiera, los cuales nos acercan a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC´s), los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos de América (US GAAP) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Pero estas normas también están siendo revisadas para hacer compatible la información financiera mundial, lo que ha dado como resultado la adopción de las NIIF como la normatividad contable oficial para las entidades cotizadas en las diferentes bolsas de valores de los países integrantes de la Unión Europea y por varios países latinoamericanos y asiáticos. Como consecuencia de lo anterior, la profesión contable en México deberá estar al tanto de los desarrollos en la normatividad contable que ocurra en los diferentes sectores del mundo.

Por otro lado es conveniente empezar aplicando de manera correcta nuestra normatividad existente y de esa manera irnos preparando para asumir

de mejor manera los cambios venideros.

BIBLIOGRAFÍA:

LIBROS:

Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, México, D.F. Ed. IMCP

Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.

Normas Internacionales de Contabilidad 2002. México, D.F. Ed. IMCP

Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.

Impuesto sobre la renta diferido, fundamentos y aplicaciones prácticas, México, D.F.
Ed. IMCP

Javier Romero Álvaro

Principios de Contabilidad, México 2004 Ed. McGraw-Hill

LEYES:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley del Impuesto Sobre la Renta 2003.

REVISTAS:

Contaduría Pública

México. Ed. IMCP Número Especial

Contaduría Pública

México. Ed. IMCP Número 390 Año 33

Febrero 2005.