



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES DE
CUAUTITLÁN**

**TEORÍA Y DETERMINACIÓN PRÁCTICA DE
IMPUESTOS DIFERIDOS DEL ISR E IETU**

**TESIS
PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURÍA**

**PRESENTA:
CARDOSO TORRES JOSÉ DE JESÚS
CRUZ PEREZ REYNA DANIELA**

ASESOR: L.C YESCAS RAMÍREZ LUIS

CUAUTITLAN IZCALLI, ESTADO DE MÉXICO 2013



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS

De José de Jesús Cardoso Torres a:

La UNAM:

Por su apoyo decidido, generoso y desinteresado durante mis estudios medio superior y universitarios y desde luego en muchas otras ocasiones a través de sus múltiples instancias.

Mi familia:

Por ser el pilar fundamental en todo lo que soy, en toda mi educación, tanto académica, como de la vida, por su incondicional apoyo perfectamente mantenido a través del tiempo.

Todo este trabajo ha sido posible gracias a ellos.

De Reyna Daniela Cruz Perez a:

Dios:

Por darme la oportunidad de vivir y por estar conmigo en cada paso que doy, por fortalecer mi corazón e iluminar mi mente y por haber puesto en el camino, de aquellas personas que han sido mi soporte y compañía durante todo el periodo de estudio, mis padres, hermanas y Juan Luis.

La UNAM:

*Por su generosidad, permitiéndome una formación profesional y ser parte de ella, por sus valiosas aportaciones, paciencia y el entusiasmo transmitido durante el proceso de mi formación universitaria.
¡Muchas Gracias!*

ÍNDICE

ABREVIATURAS

INTRODUCCIÓN	1
---------------------	----------

CAPÍTULO I.- MARCO TEÓRICO Y GENERALIDADES

1.1.- ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS	3
1.2.- DEFINICIÓN DE IMPUESTOS DIFERIDOS	7
1.3.- OBJETIVOS Y CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS	8
1.4.- RECONOCIMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO CAUSADO	10

CAPÍTULO II.- METODOLOGÍA PARA LA CUANTIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

2.1.- MÉTODO DE ACTIVOS Y PASIVOS	16
2.2.- DIFERENCIAS TEMPORALES	17
2.3.- ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	21
2.4.- PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	23

CAPÍTULO III.- RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS IMPUESTOS A LA UTILIDAD DIFERIDOS

3.1.- DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA UTILIDAD DIFERIDO	24
3.2.- APLICACIÓN DEL MÉTODO DE ACTIVOS Y PASIVOS	51
3.3.- ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTOS A LA UTILIDAD DIFERIDOS	57
3.4.- IMPUESTO DIFERIDO DERIVADO DE PÉRDIDAS FISCALES	61
3.5.- IMPUESTO DIFERIDO DERIVADO DE CRÉDITOS FISCALES	62
3.6.- OTROS ASPECTOS	62
3.7.- REEXPRESIÓN DEL VALOR FISCAL DE ACTIVOS Y PASIVOS	63
3.8.- INVERSIONES PERMANENTES EN ACCIONES	63
3.9.- INVERSIONES EN ACCIONES EN ASOCIADAS	65

3.10.- INVERSIONES EN ACCIONES EN SUBSIDIARIAS	66
3.11.- NATURALEZA MONETARIA O NO MONETARIA DE LOS PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDO	67
CAPÍTULO IV.- NORMAS DE PRESENTACIÓN Y DE REVELACIÓN DE IMPUESTOS A LA UTILIDAD	
4.1.- NORMAS DE PRESENTACIÓN	68
4.2.- NORMAS DE REVELACIÓN	69
CAPÍTULO V.- DIFERENCIAS ENTRE LA NORMATIVIDAD CONTABLE EN MÉXICO Y US GAAP E IFRS	
5.1.- US GAAP (GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES)	71
5.2.- IFRS (INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD)	77
CAPÍTULO VI.- CASO PRÁCTICO	
6.1.- CASO PRÁCTICO 1	83
6.2.- CASO PRÁCTICO 2	88
CONCLUSIÓN	96
BIBLIOGRAFÍA	97
ANEXOS	98

ABREVIATURAS

SIGLAS	DESCRIPCIÓN
NIF	NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA
NIIF	NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA
CINIF	CONSEJO MEXICANO PARA LA INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO
ARB	ACCOUNTING RESEARCH BULLETIN
SEC	SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION
AICPA	AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS
APB	ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD
FASB	FINANCIAL ACCOUNTING STANDARD BOARD
ISR	IMPUESTO SOBRE LA RENTA
SFAS	STATEMENT OF FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS
IAS	INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS
IMCP	INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS
NIC	NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD
PTU	PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LA UTILIDAD
CICA	CHARTERED ACCOUNTANTS OF CANADA
IETU	IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA
IVA	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
IEPS	IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS
ISAN	IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS
INIF	INTERPRETACIÓN A LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA
DOF	DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN
US GAAP	GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES
IFRS	INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

INTRODUCCIÓN

La determinación de los impuestos diferidos es sin duda un tema complejo exclusiva de los especialistas de la contaduría pública ya que requiere un conocimiento profundo de dos de las áreas principales de la profesión:

-  La normatividad contable (conocimiento de las normas de información financiera).
-  La reglamentación fiscal (el marco fiscal regulatorio federal y local).

Los impuestos diferidos es un tema poco conocido por los profesionales del área contable, y sobre todo por los contribuyentes, así mismo no existen muchas publicaciones disponibles relativas a este tema por lo que existen muchas preguntas e inquietudes y por eso la razón de este trabajo de tesis.

Este trabajo de tesis no va dirigido a expertos en el tema, sino más bien para aquellos profesionales, académicos y estudiantes de los últimos semestres de la carrera de Contador Público que deseen conocer las bases teóricas de los impuestos diferidos de manera práctica. Sin embargo es necesario aclarar que tampoco nos enfocaremos en temas específicos de impuestos o fiscal ya que a pesar de que se incluyen temas del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única los cuales son necesarios dominar para poder entender cuál es su impacto para la determinación de los impuestos diferidos, estos ya deben conocerse previamente a la lectura de este material.

En el año 2000, se estableció en México la obligación de determinar el impuesto a la utilidad diferido con base en el método de activos y pasivos. Lo anterior constituyó un avance en la normatividad mexicana debido a que con este mecanismo se reconocen impuestos diferidos por todas las partidas temporales que afectan a la utilidad o pérdida integral, tratamiento que se considera más adecuado que el anterior, en el que se reconocían los impuestos diferidos sólo por las partidas que afectaban a la utilidad o pérdida neta. Derivado de lo anterior, la normatividad mexicana se encuentra en un importante nivel de convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) por lo que se refiere al tratamiento contable de los impuestos a la utilidad.

En agosto de 2007, se publico en la NIF D-4, denominada "Impuesto a la utilidad" misma que es obligatoria para los ejercicios que iniciaron el 1° de Enero de 2008, esta NIF sustituyo al boletín D-4 anterior, y es la norma contable vigente para la determinación de los impuestos diferidos.

Se entiende por impuesto a la contribución a cargo de personas físicas o morales, que se encuentran obligadas por la ley a pagar en tiempo y forma sus obligaciones estipuladas en las leyes impositivas. Ahora bien diferir, es el acto de postergar o aplazar un acto. La importancia de la determinación de los impuestos diferidos surge debido a que por lo general en todos los países, el resultado contable nunca es igual al resultado fiscal. Sin embargo, ambos resultados están sujetos a una misma tasa impositiva autorizada en sus países y donde dicha diferencia temporal es síntoma de que de alguna forma se ha pagado impuesto en exceso o se ha dejado de pagar impuestos entre un año fiscal y los subsecuentes hasta que, con el paso del tiempo, dichas diferencias temporales desaparezcan y los resultados acumulados de varios ejercicios tanto contables como fiscales sean los mismos y en consecuencia, los impuestos pagados en global sean idénticos.

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

La aplicación de esta normativa no se va a traducir en pagar más o menos impuestos. Lo que el impuesto diferido hace es regular un desfase de tiempo entre los ingresos y gastos financieros que una empresa reconoce y la carga tributaria que éstos tienen asociada.

CAPÍTULO I.- MARCO TEÓRICO Y GENERALIDADES

1.1.- ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

Orígenes

En el tema de los impuestos diferidos han sido muy discutidos desde hace muchos años en ciertos países avanzados en materia de información financiera. En efecto, este tema fue tratado desde 1944 en el boletín de investigación contable (ARB, por sus siglas en inglés), emitido en estados, en el cual mencionaba que el impuesto sobre la renta era un gasto que debía asignarse a la utilidad en la misma forma en que distribuían otros gastos; es decir, el gasto del ejercicio por este concepto debería enfrentarse, y en su caso distribuirse durante los ejercicios, que correspondiese, con el ingreso y resultado contable que lo originó, independiente del resultado fiscal. Con esto se consideraba que el problema del registro contable del impuesto era un asunto de distribución, no de causación. Poco después, en 1945, La Comisión de Valores y Cambios de Estados Unidos (SEC), describió un criterio opuesto a este boletín en su regla contable N° 53 (Accounting Series Release) al señalar que el importe que debía aparecer como provisión en el estado de resultados era el causado de acuerdo con la legislación fiscal vigente.

A partir de esas fechas ha habido una innumerable serie de reglas, criterios, normas, etcétera, que han analizado, reglamentado y discutido este tema. A manera de información podemos enumerar las más importantes;

1) Estados Unidos de América

En 1967 el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA) publicó el Boletín de Principios de Contabilidad N°11 (APB 11 por sus siglas en inglés), el cual adopta el método del diferido para la asignación de impuestos. Este método se consideraba que los efectos de diferencias temporales entre el ISR causado y devengado se deben diferir como activos y pasivos, asignándose en los periodos futuros, en los cuales se estima revertir esas diferencias, sin ajustarlos por cambios de tasa o la imposición de nuevos gravámenes¹.

En 1987 el Comité de Estándares de la Contabilidad Financiera (FASB por sus siglas en inglés) emitió su Declaración de Estándares para la Contabilidad Financiera N° 96: Contabilidad para impuesto sobre la renta (SFAS 96) el cual tenía como fin tratar la creciente complejidad y significación de los impuestos diferidos; reconoce por primera vez el método del pasivo para la determinación de los impuestos diferidos. En este método, que es una derivación del método del diferido, los efectos esperados de impuestos sobre diferencias temporales se determinan y presentan como pasivos de impuestos por pagar o activos por pagos anticipados, y se ajustan por cambios en tasas y nuevos impuestos que entren en vigencia. Sin embargo debido a la complejidad que constituía la aplicación de esta norma y a la manera tan conservadora que trataba las provisiones el SFAS 96 pronto se convirtió en una fuente de controversia entre las empresas y firmas de contabilidad internacionales. En respuesta la FASB difirió tres veces la entrada en vigor de esta norma (SFAS 100, 103, 108); al mismo tiempo que empezó a desarrollar un nuevo estándar que cumpliera las expectativas.

¹ http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/laex/huerta_p_f/capitulo5.pdf

En 1992, la FASB publicó AFAS 109, cuyo objetivo era el correcto reconocimiento y presentación en los estados financieros de los impuestos diferidos pagaderos o reembolsables, reconocimiento del impacto futuro de los impuestos diferidos en los activos o pasivos. Reconoce el método de activos y pasivos para la contabilización del impuesto sobre la renta. Adicionalmente, bajo la SFAS N° 109, se reconocía una provisión para una porción de los activos diferidos que no se realizaran. Cabe señalar que esta metodología es muy similar a la establecida en nuestra NIF D-4 actual.

2) En el entorno internacional

En 1994 se da a conocer la Norma Internacional de Contabilidad N° 12 (IAS 12), la cual establece los métodos aceptados para la determinación de los impuestos diferidos, además de que menciona que el método utilizado para contabilizar los efectos de los impuestos debe normalmente aplicarse a todas las diferencias temporales; sin embargo el gasto de impuestos del período puede excluir los efectos de impuestos de ciertas diferencias temporales, cuando hay evidencias razonables de que éstas no se revertirán por cierto periodo considerable de al menos tres años².

3) En México

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

Sin embargo, uno de los cambios más bruscos que hacen irreconciliables los intereses de la autoridad y la profesión, en materia de definición de bases contables y fiscales fue la deducción de las compras en lugar del costo de ventas. Esta modificación obedeció a intereses de fiscalización; pero desde entonces y hasta la fecha, genera conflictos de interpretación de los resultados, así como una gran fuente de diferimientos de impuestos³.

En 1987 el IMCP (Instituto Mexicano de Contadores Públicos) nos dio a conocer el primer esfuerzo sobre esta materia en México: el Boletín D-4 "Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad". Aunque no se puede decir que el boletín no tuvo mucha utilidad para lo que fue creado, se puede afirmar que su enfoque fue demasiado conservador y restrictivo en su aplicación. El Boletín D-4 incorporó el Método de Activos-Pasivos con un enfoque restrictivo o parcial y con tantas condiciones y limitaciones para el diferimiento del impuesto que en la práctica una mínima cantidad de diferencias temporales calificaba para dicho diferimiento; consecuentemente, en la mayoría de los casos el ISR registrado en el estado de resultados coincidía con el ISR causado su reconocimiento en cuentas de resultados era sumamente escueto, así como en el balance general.

Un año después, en 1988, se emitía la circular 30, en la cual se describían interpretaciones al boletín D-4. En 1990 en la circular 33, se establece el tratamiento contable de impuesto al

² http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/laex/huerta_p_f/capitulo5.pdf

³ Latapí Mariano Ramírez, *Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos*, pág. 17.

activo, mediante el cual se definía que el impuesto causado, es decir, el monto que excediera al impuesto sobre la renta, se debía afectar contra los resultados del ejercicio.

Finalmente, en Abril de 1999, se publica el nuevo boletín D-4 tratamiento contable del impuesto sobre la renta, del impuesto al activo y de la Participación a los trabajadores en la utilidad, cuya base es el método del pasivo, tomando en cuenta la comparación entre activos y pasivos contables con los activos y pasivos fiscales. este método, a pesar de presentar ciertas diferencias, es muy similares al que establece el FASB -109 y con lo establecido en la NIC 12. Con esto la Comisión de Principios de Contabilidad mejoraba, entre otros aspectos, la homologación con las normas internacionales en el tema d impuestos diferidos.

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

Durante Julio de 2000 y Febrero 2002 se han emitido las circulares 54 y 56, respectivamente la primera de ellas con el propósito de describir interpretaciones a ciertas reglas establecidas en el boletín D-4, y la segunda, referente al cambio de tasa de impuesto a utilizar en la determinación de los efectos diferidos en los Estados Financieros presentados al 31 de Diciembre del 2001⁴.

A continuación de describen los principales lineamientos del Boletín D-4 de 1987:

Boletín D-4 (diciembre de 1987)
Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad

Establece como método el Activo-Pasivo acotado, buscando enfrentar los ingresos contra los gastos de un mismo período con lo que se pretende lograr los siguientes objetivos:

- Un mejor enfrentamiento de ingresos; costos y gastos incurridos en el período.
- Determinar con mayor precisión los resultados financieros de un ejercicio.
- Reflejar en el balance general aquellas partidas que con certeza razonable afectarán los resultados futuros.
- Promover la comparabilidad en la información de una entidad con otras semejantes.

⁴ Latapí Mariano Ramírez, *Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos*, pág. 17, 18.

Reglas de valuación

El método de valuación de los Impuestos Diferidos es el Activo-Pasivo, este método es acotado desde un principio, dejando claro que los pasivos o activos por Impuestos Diferidos se refieren a diferencias temporales importantes siempre que cumplan con los siguientes tres requisitos:

1. **Identificables.-** Que sean identificables desde su origen.
2. **Materialización.-** Que la materialización (realización) del activo o pasivo por Impuestos Diferidos se pueda identificar en el tiempo.
3. **No recurrentes.-** Que tanto los activos o pasivos por Impuestos Diferidos sean no recurrentes, esto significa que dada la operación de la entidad, éstos no sean sustituidos por partidas de la misma naturaleza en el tiempo y que el efecto de la constitución de los diferidos sea compensada.

Activos por impuestos diferidos

Estos se deben crear o mantener cuando exista una certeza prácticamente absoluta de que se recuperarán en ejercicios futuros, dicha aseveración condiciona la existencia de las utilidades futuras. Una vez constituido el activo por Impuesto Diferido debe generarse utilidad ejercicio tras ejercicio pues, en caso contrario existiría duda de su validez.

En el caso de pérdidas fiscales amortizables prospectivamente (Carry Forward) deberán reconocerse hasta que se apliquen (amorticen) y no deberá constituirse activo por Impuesto Diferido ya que según el Boletín D-4 / 1987 este concepto implica un alto grado de incertidumbre⁵.

En el caso de que la empresa presente pasivos por Impuestos diferidos podrá entonces si es que incurrió en pérdidas, repercutir el efecto fiscal de las mismas contra el pasivo por Impuestos Diferidos hasta por el monto de la pérdida fiscal y de acuerdo con el plazo de amortización de esta última.

Reglas de presentación

Provisión de ISR y PTU.- Debe revelarse la integración de ambas provisiones, ya sea por los impuestos causados o en su caso, los diferidos.

Diferencias temporales y permanentes.- Deben revelarse las diferencias temporales y permanentes, así como el monto acumulado por el cual no se haya creado las cuentas por pagar o por cobrar (pérdidas fiscales o partidas recurrentes).

Clasificación en el balance general.- Los activos o pasivos por Impuestos Diferidos se clasificarán en dos: circulantes y no circulantes. Los circulantes serán la porción de Impuestos Diferidos que se estiman se revierta en el ejercicio contable siguiente y no circulante será el resto.

Pérdidas fiscales pendientes de amortizar.- Se revelarán las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, así como su vencimiento, el beneficio de su aplicación.

⁵ **Latapí Mariano Ramírez, Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos, pág. 18, 19.**

Primera vez que se aplica el D-4.- El efecto acumulado de ejercicios anteriores por Impuestos Diferidos se tratará, como una partida extraordinaria, el efecto del ejercicio en que se aplique por primera vez se enviará a resultados.

4) Pronunciamento de las Normas de información Financiera

La globalización de los mercados hace necesaria la utilización de un lenguaje contable común, pues la existencia de distintas normas hace más difícil y costoso para el inversionista el realizar decisiones financieras informadas y para los reguladores de los mercados públicos, asegurar la eficiencia de los mismos.

Desde el punto de vista global, puede decirse que los inversionistas irán ampliando sus horizontes más allá de sus límites nacionales, al mismo tiempo que hay requerimientos nuevos de capital que deben satisfacerse a escala internacional. La interacción de estas fuerzas con la ayuda de los adelantos en las comunicaciones, están trabajando con el fin de conectar los mercados de capital nacional a la economía global. El éxito de los mercados de capital depende directamente de la calidad de los sistemas contables y de información.

Por lo anterior, se menciona un conjunto de pronunciamientos normativos, conceptuales y particulares que regulan la elaboración y la presentación de la información contenida en los Estados Financieros y que son aceptados de manera generalizada en México acerca de los impuestos diferidos.

El siguiente cuadro resume la normatividad aplicable a los impuestos diferidos en el ámbito internacional:

	INTERNACIONAL	E.U.A.	MÉXICO	CANADA
Organismo emisor	IASB International Accounting Standard Board	FASB Financial Accounting Standards Board	CINIF Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera	CICA Chartered Accountants of Canada
Normas	IAS	FAS	NIF	
Número de norma	12	109	D-4	3465

1.2.- DEFINICIÓN DE IMPUESTOS DIFERIDOS

De acuerdo al Dr. Mariano Latapí Ramírez los impuestos diferidos se definen como sigue;⁶

⁶ Latapí Mariano Ramírez, Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos, pág. 20, 21, 22.

“Los impuestos diferidos se constituyen cuando la entidad económica adelanta o aplaza el pago de cualquier contribución (ISR, IETU, IVA, IEPS, ISAN, comercio exterior, locales, extranjeras y la PTU) a la autoridad administradora, producto del divorcio que existe entre la reglamentación fiscal y la normatividad contable y siempre que la entidad pueda probar razonablemente que en el futuro podrá reversar dicho diferimiento, ya sea por la generación de utilidades, la amortización de pérdidas o el acreditamiento (aplicación) de créditos fiscales que sean legalmente compensables.”

La definición del C.P.C. Andrés Ávila García como sigue;

Criterio que permite registrar el gasto por ISR, en el ejercicio que se registra el ingreso, el cual se origina por la diferencia que existe en los criterios contables y fiscales para el reconocimiento de ingresos y gastos y en su caso por los créditos por beneficios fiscales, rectificando lo establecido en el principio del periodo contable “registrar costos y gastos junto con el ingreso que lo originaron”, es decir presentar el costo fiscal por ISR en el ejercicio adecuado.

Las Normas de Información Financiera en la NIF D-4, los define;

“Impuesto diferido.- es el impuesto a cargo o a favor de la entidad, atribuible a la utilidad del periodo y que surge de las diferencias temporales, las pérdidas fiscales y los créditos fiscales. Este impuesto se devenga en un periodo contable (periodo en el cual se reconoce) y se realiza en otro, lo cual ocurre cuando se revierten las diferencias temporales, se amortizan las pérdidas fiscales o se utilizan los créditos fiscales⁷.”

Con las definiciones anteriores se puede definir;

Tratamiento contable que se le da al patrimonio, a los ingresos, costos y gastos del contribuyente, difiere considerablemente del tratamiento fiscal que la ley tributaria contempla.

Los impuestos diferidos se constituyen cuando la entidad económica anticipa o aplaza el pago de los impuestos a la autoridad administradora, originado por la diferencia entre la reglamentación fiscal y la normatividad contable.

Los impuestos diferidos son aquellas contribuciones o impuestos que se van a pagar en el futuro o aquellas contribuciones o impuestos por las cuales se va a obtener un beneficio hacia futuro.

Se le conocen como impuestos diferidos porque lo que se va a hacer es diferir el pago o el beneficio de ese impuesto, puede haber diversos impuestos bajo la normatividad mexicana sobre los cuales se estén determinando impuestos diferidos, algunos de ellos son ISR, PTU, y en el caso muy específico y de moda el IETU.

1.3.- OBJETIVOS Y CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

Objetivo de la cuantificación de los impuestos diferidos

Con el paso del tiempo la preparación de la información financiera, así como la reglamentación gubernamental y los efectos económicos que afectan directamente a las empresas se han

⁷ Normas de Información Financiera, CINIF, Edición 2010.

hecho más complejas; la necesidad de preparar información financiera cada vez más confiable y oportuna y con los avances en la normatividad internacional ha forzado a la profesión contable a regular las normas necesarias para registrar los fenómenos económicos que antes no se reconocían, como podría ser el efecto de la inflación en la información financiera o el efecto de convertir información financiera de moneda local a moneda extranjera; hoy también debe medirse o cuantificarse el efecto por anticipar o diferir impuestos y este será en mayor o menor grado dependiendo del divorcio que exista la normatividad contable y la reglamentación fiscal.

Los impuestos a la utilidad forman parte esencial dentro de los esquemas de recaudación de impuestos alrededor del mundo. Por otro lado, el cálculo y la determinación de los impuestos diferidos son elementos muy relevantes en la toma de decisiones, pues permiten visualizar el impacto que el impuesto a la utilidad tiene dentro de las empresas⁸.

Asimismo, una parte importante del cálculo del impuesto diferido está subordinado a la determinación correcta del impuesto a la utilidad del ejercicio (ISR o IETU) "corriente", entendiendo éste como el impuesto correspondiente al ejercicio calculado conforme a las disposiciones fiscales vigentes, dado que diversas partidas afectan la determinación del impuesto a la utilidad corriente, muy probablemente éstas integrarán la base para el cálculo del impuesto diferido.

El impuesto a la utilidad diferido, así como la PTU diferida se reconocen con base en el método de activos y pasivos por las diferencias temporales que surgen entre los valores contables y fiscales de los activos y pasivos que se esperan materializar en el futuro.

El impuesto diferido impacta en reportes para múltiples propósitos financieros, por lo que su razonabilidad implica una base fiscal sólida, oportuna y eficiente. Todo esto compone el complejo rompecabezas que puede significar el cálculo de los impuestos diferidos.

La cuantificación de los impuestos diferidos en México debe efectuarse tomando en cuenta la normatividad que emite la NIF D-4 y así incorporarse en la contabilidad de tal manera que el usuario final encuentre dicha información útil para los fines que pretenda darle.

La NIF D-4 (Impuestos Diferidos) pretende cuantificar el efecto que por Impuestos Diferidos las entidades económicas generen por su operación o por ciertos eventos que pueden determinarlos.

El objetivo primordial, aunque no limitativo, es el hecho de empatar los ingresos de un ejercicio con sus costos y gastos (entendidos los impuestos, ISR, IETU y PTU como gastos) que se erogaron o causaron para darles origen; Sin embargo los impuestos diferidos también pueden ser ocasionados por eventos como la inflación. La determinación de los diferidos parten de diferencias compensables insalvablemente en el tiempo.

Este boletín tiene como objetivos secundarios el reconocimiento de derechos (activos por Impuestos Diferidos), de obligaciones (pasivos por Impuestos Diferidos) y un reconocimiento del ISR, IETU o PTU realmente causado en el ejercicio corriente, de igual forma el reglamentar la reversión de los Efectos Diferidos en ejercicios posteriores una vez realizadas las diferencias temporales.

⁸ Latapí Mariano Ramírez, *Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos*, pág. 22.

La normatividad mexicana sigue los pasos de la normatividad internacional. La IAS 12 integra en su proceso de cuantificación de los Impuestos Diferidos el Método de Activo – Pasivo, con un abordaje que contempla la hoja de balance y que alcanza una visión coherente con la definición de activo y pasivo que establece la normatividad internacional. La normatividad mexicana retoma este método, el cual se aplica con ciertas limitaciones en cada una de las partidas del balance general y el estado de resultados.

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

Características de los impuestos diferidos

Las características de los Impuestos Diferidos son:

Diferimiento.- El sentido práctico de adelantar o aplazar el pago de impuestos.

Origen.- Se originan de la discrepancia entre la reglamentación fiscal y la normatividad contable.

Cuantificación.- Cada ejercicio deben cuantificarse y revisarse a la tasa vigente determinando un efecto acumulado (Balance) y un efecto del ejercicio (Estado de Resultados).

Integración.- Deben tener una integración clara y documentada.

Reversión.- Debe probarse su reversión en ejercicios futuros.

1.4.- RECONOCIMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO CAUSADO.

La NIF D-4 nos define el impuesto causado de la manera siguiente:

Impuesto causado.- Es el impuesto a cargo de la entidad, atribuible a la utilidad del periodo y determinado con base en las disposiciones fiscales aplicables en dicho periodo.

Asimismo, distingue el impuesto causado del impuesto por pagar o cobrar, pues este último se define en los términos siguientes:

Impuesto causado por pagar o por cobrar.- Es el impuesto causado en el periodo, menos los anticipos enterados, más los impuestos causados en periodos anteriores y no enterados; cuando este resultado sea un importe a cargo de la entidad, representa un impuesto por pagar, de lo contrario, corresponde a un impuesto por cobrar.

Se destaca que, de acuerdo con las disposiciones fiscales vigentes, los impuestos a las utilidades de las empresas son el ISR y el IETU.⁹

⁹ Latapí Mariano Ramírez, **Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos**, pág. 21.

En relación con el IETU, la INIF 8, Efectos del impuesto empresarial a tasa única, establece que este gravamen sí es un impuesto a la utilidad en los términos siguientes:

¿IETU un impuesto a la utilidad?

El Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF) considera que para efectos del reconocimiento en los estados financieros de las entidades, el IETU debe ser tratado como un impuesto a la utilidad, debido a que se determina sobre el remanente de una amplia gama tanto de ingresos como de deducciones de la entidad.

Como consecuencia de lo anterior, la entidad debe utilizar la NIF D-4 para reconocer en los estados financieros los efectos del IETU causado y diferido, excepto para el reconocimiento del IETU diferido en los estados financieros del periodo 2007, en cuyo caso debe utilizarse el boletín D-4.

En términos generales, la mecánica para determinar el ISR causado en el ejercicio, en el caso de las personas morales del régimen general, se establece en el artículo 10 de la ley del ISR y se muestra a continuación:

	Ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio
(-)	<u>Deducciones autorizadas en el ejercicio</u>
(=)	utilidad o pérdida fiscal
(-)	<u>Pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores</u>
(=)	Resultado fiscal
(X)	<u>Tasa de ISR</u>
(=)	<u><u>ISR causado en el ejercicio</u></u>

A su vez, por lo que se refiere al ISR por pagar o saldo a favor de este impuesto, a la mecánica para determinarlo es la que a continuación se señala (artículo 10 y 14 de la ley del ISR):

	ISR causado en el ejercicio
(-)	<u>Pagos provisionales de ISR</u>
(=)	<u><u>ISR por pagar o saldo a favor</u></u>

Con respecto al IETU, la mecánica para determinarlos se contiene en los artículos 1º. y 8º. De la ley que regula este impuesto y, en términos generales, es la siguiente: ¹⁰

	Ingresos por enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, efectivamente cobrados en el ejercicio
(-)	<u>Deducciones autorizadas efectivamente pagadas en el ejercicio</u>
(=)	Base gravable
(X)	<u>Tasa del IETU</u>

¹⁰ CP. José Pérez Chávez, Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4, pág. 13.

- (=) IETU del ejercicio
- (-) Crédito fiscal por deducciones superiores a los ingresos
- (=) Diferencia
- Crédito fiscal por salarios pagados y aportaciones del seguridad
- (-) pagadas ¹
- (=) IETU causado en el ejercicio

Nota:

1._ De acuerdo a las diversas disposiciones fiscales (artículos transitorios de la ley del IETU y decretos fiscales), existen otros créditos aplicables contra el IETU los cuales deben de considerarse para la determinación del impuesto causado.

Asimismo, el IETU por pagar o saldo a favor de este impuesto se determina de la manera siguiente (artículo 8º. de la ley del IETU):

- IETU causado en el ejercicio
- (-) ISR causado en el ejercicio
- (=) Diferencia por pagar
- (-) Pagos provisionales del IETU
- (=) IETU por pagar o saldo a favor

Ahora bien, el reconocimiento contable de los impuestos causados, de conformidad con la NIF D-4 sería como sigue:

1.- Dentro del balance general, el impuesto causado debe presentarse como un pasivo a corto plazo. ¹¹

Este importe debe incluir el impuesto causado y no enterado del periodo actual y de los anteriores, así como, los anticipos efectuados; si estos últimos fueran mayores, el importe neto debe presentarse como un activo a corto plazo, en caso que la autoridad tributaria establezca que la fecha del entero del impuesto causado es posterior a los 12 meses siguientes a la fecha de cierre de los estados financieros o bien, después del ciclo normal de operaciones de la entidad, dicho impuesto debe presentarse en el largo plazo.

Los pasivos y activos por impuesto causado clasificados dentro del mismo plazo debe compensarse en un solo rubro, salvo que:

- a) Tales activos y pasivos no correspondan a la misma autoridad fiscal.
- b) No se tenga el derecho de compensar dichos impuestos ante la misma autoridad fiscal.

2.- en el estado de resultados, el impuesto causado debe presentarse como un componente del rubro llamado impuestos a la utilidad, sin incluir el impuesto atribuible a las operaciones discontinuadas.

Con base a la NIF B-3, Estado de Resultados, el impuesto a la utilidad del periodo debe presentarse enseguida del valor residual de las ventas o ingresos netos, después de sumarle o

¹¹ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4*, pág. 13.

disminuirle, según proceda, las demás partidas de ingresos, costos y gastos, ordinarios y no ordinarios, sin incluir las operaciones discontinuadas.

Con base a la NIF B-3, Estado de Resultados, el impuesto a la utilidad del periodo debe presentarse en seguida del valor residual de las ventas o ingresos netos, después de sumarle o disminuirle, según proceda, las demás partidas de ingresos, costos y gastos, ordinarios y no ordinarios, sin incluir las operaciones discontinuadas.

Por su parte, con respecto al IETU, la NIF 8 establece lo siguiente;

¿Cómo deben reconocerse los efectos del IETU en los estados dos financieros de una entidad?

Con base a la NIF D-4, El IETU del periodo debe reconocerse como un gasto por impuesto causado en el estado de resultados del periodo y como un pasivo a corto plazo en el balance general. Para estos efectos, los créditos del IETU del mismo periodo son parte del IETU causado y no del diferido.

Mientras el IETU coexistía con el ISR, la ley establece que el IETU del periodo debe disminuirse en el importe del ISR correspondiente al mismo periodo. Sin embargo, sin importar la mecánica de causación, pago o acreditamiento, los estados financieros deben presentar el impuesto que en esencia se causa, ya sea el ISR o el IETU.

Consecuentemente, si en esencia se devengó IETU, con base en la NIF D-4, las entidades deben presentar en el estado de resultados, dentro del rubro de impuestos a la utilidad, el importe del IETU del periodo y, en notas a los estados financieros, debe explicarse que contra el IETU, la entidad acredita el ISR del mismo periodo.

Ejemplo de lo anterior es el siguiente: la entidad determina en el periodo un IETU de \$100 y un ISR de \$ 80; consecuentemente, determina un IETU a pagar de solo \$20. Esta entidad debe presentar en el estado de resultados, en el rubro de impuestos a la utilidad, el IETU de \$100 y en las notas a los estados financieros debe explicar que acredita ISR de \$ 80.

Para una mayor comprensión de lo anterior, a continuación se presentan los casos prácticos siguientes:¹²

- Una empresa dedicada a la compraventa de aparatos electrónicos desea determinar el ISR y el IETU causados y por pagar en el ejercicio fiscal de 2012, con la finalidad de llevar a cabo su registro en la contabilidad.

Datos;

Correspondientes al ISR

<input type="checkbox"/> Resultado fiscal del ejercicio 2012	1,500,000
<input type="checkbox"/> Anticipos del ISR efectuados en el ejercicio 2012	380,000

Correspondientes al IETU

¹² CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4, pág. 13.*

□ Base gravable del ejercicio de 2012	3,900,000
□ Crédito fiscal por erogaciones superiores a los ingresos	0
□ Crédito fiscal por salarios y aportaciones de seguridad social	156,000
□ Otros créditos fiscales aplicables contra el IETU	16,800
□ Anticipos del IETU efectuados en el ejercicio de 2012	45,000

Desarrollo

1._ Determinación del ISR causado en el ejercicio fiscal del 2012

Resultado Fiscal	1,500,000
(x) Tasa del ISR	30%
(=) ISR causado del ejercicio	<u>450,000</u>

2._ Determinación del ISR por pagar del ejercicio fiscal del 2012

ISR causado en el ejercicio	450,000
(-) Anticipos del ISR efectuados en el ejercicio de 2012	380,000
(=) ISR por pagar	<u>70,000</u>

3._ Determinación del IETU causado en el ejercicio fiscal de 2012

Base gravable del ejercicio de 2012	3,900,000
(x) Tasa del IETU (ejercicio 2012)	17.50%
(=) IETU del ejercicio 2012	682,500
(-) Crédito fiscal por erogaciones superiores a los ingresos	0
(=) Diferencia 00000	682,500
(-) Crédito fiscal por salarios y aportaciones de seguridad social	156,000
(-) Otros créditos fiscales aplicables contra IETU	16,800
(=) IETU causado en el ejercicio	<u>509,700¹³</u>

4._ Determinación del IETU por pagar del ejercicio fiscal de 2012

IETU causado en el ejercicio	509,700
(-) ISR causado en el ejercicio	450,000
(=) IETU a cargo	59,700
(-) Anticipos del IETU efectuados en el ejercicio de 2012	45,000
(=) IETU por pagar	<u>14,700</u>

¹³ CP. José Pérez Chávez, Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4, pág. 14.

5._ Los asientos realizados por las empresas por los conceptos mencionados se presentan a continuación:

Asiento 1 (por el registro de los pagos provisionales del ISR y del IETU efectuados en el ejercicio):

Anticipos de ISR	380,000	
Anticipos del IETU	45,000	
Efectivo en caja y bancos		425,000

Asiento 2 (por el registro de los impuestos a la utilidad causados en el ejercicio):

Utilidad antes de impuestos	509,700	
Impuesto a la utilidad por pagar		509,700

Asiento 3 (por el traspaso de los pagos provisionales del ISR y del IETU a la cuenta de pasivo)¹⁴

Impuestos a la utilidad por pagar	425,000	
Anticipos de ISR		380,000
Anticipos de IETU		45,000

¹⁴ CP. José Pérez Chávez, Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4, pág. 15.

CAPÍTULO II.- METODOLOGÍA PARA LA CUANTIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

2.1.- MÉTODO DE ACTIVOS Y PASIVOS

El párrafo 8 de la NIF D-4 "Impuestos a la utilidad" señala que el impuesto diferido de diferencias temporales debe determinarse utilizando el método de activos y pasivos.

Así mismo, el párrafo 9 de la misma norma menciona que el método de activos y pasivos es aquél que compara los valores contables y fiscales de todos los activos y pasivos de una entidad. De esta comparación surgen diferencias temporales, tanto deducibles como acumulables, a las que se les aplica la tasa de impuesto diferido para determinar los pasivos y activos por impuestos diferidos.

Conforme a la técnica contable, el reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos a la utilidad diferidos es indispensable para dar debida observancia a los actuales postulados básicos sobre los cuales debe operar el sistema de información contable, entre los cuales, citamos los siguientes, mismos que se definen en la NIF A-2 denominada "postulados básicos":

Sustancia económica.- La sustancia económica debe prevalecer en la delimitación y operación de sistema de información contable, así como el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad.

Devengarían contable.- Los efectos derivados de las transacciones que lleva a cabo una entidad económica con otras entidades, de las transformaciones internas y de otros eventos, que la han afectado económicamente, deben reconocerse contablemente en su totalidad, en el momento en el que ocurren, independientemente de la fecha en que se consideren realizados para fines contables.

Asociación de costos y gastos con ingresos.- Los costos y los gastos de una entidad deben identificarse con el ingreso que generen en el mismo periodo, independientemente de la fecha en que se realicen.

Valuación.- Los efectos financieros derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad, deben cuantificarse en términos monetarios, atendiendo a los atributos del elemento a ser valuado, con el fin de captar el valor económico más objetivo de los activos netos.

Es importante mencionar que los activos y pasivos por impuestos de la utilidad diferidos se originan por las diferencias que existen entre la técnica contable y la legislación fiscal, en relación con el momento en que se deben reconocer los ingresos, costos y gastos, con el carácter de activos y pasivos.

Por lo anterior, es importante señalar que no se deben determinar activos y pasivos por impuestos a la utilidad diferidos por todas las diferencias que existen entre los criterios contables y los fiscales, ya que algunas de ellas permanecerán inalterables, no obstante el transcurso del tiempo. Por tanto, los activos y pasivos por impuestos a la utilidad diferidos solo se originan por las diferencias que son temporales, en relación con el momento en que las NIF

y la regulación fiscal reconocen los ingresos, costos y gastos, con el carácter de activos o pasivos.

Partidas exógenas a la contabilidad

El método de activos y pasivos partiendo de la comparación de ambas balanzas (fiscal y contable) no contempla todas las diferencias temporales, por ejemplo, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, créditos o estímulos fiscales a los que se tenga derecho, contratos legales con vencimientos diferidos o algunas disposiciones reglamentarias que establecen la Resolución Miscelánea (emitida por el Servicio de Administración Tributaria).

2.2.- DIFERENCIAS TEMPORALES

Las diferencias temporales son, como su nombre lo indica, diferencias entre la normatividad contable y la legislación fiscal que ocasionan adelantos (activos) o diferimientos (pasivos) en el pago de los impuestos de una entidad económica; en la práctica, pueden ser de dos tipos:

- ✓ Diferencias temporales gravables
- ✓ Diferencias temporales deducibles

Diferencias temporales gravables

Tienen que ver con los ingresos y son:

- a) Ingresos acumulados contables no correspondidos fiscalmente en el ejercicio corriente; generan un pasivo por impuestos diferidos.
- b) Ingresos acumulados fiscales no correspondidos contablemente en el ejercicio corriente; generan un activo por impuestos diferidos.

Diferencias temporales deducibles

Las diferencias temporales deducibles provienen de las deducciones y los gastos, pueden ser de dos tipos:

- a) Deducciones fiscales no correspondidas contablemente en el ejercicio corriente; generan un pasivo por impuesto diferido.
- b) Deducciones contables no correspondidas fiscalmente en el ejercicio corriente; generan un activo por impuesto diferido¹⁵.

2.2.1.- DIFERENCIAS TEMPORALES GRAVABLES

a) Ingresos contables no correspondidos

Ingresos contables no correspondidos fiscalmente en el ejercicio corriente.

Este tipo de ingresos generan un diferimiento en el pago de los impuestos por lo que ocasionan un reconocimiento del pasivo por impuesto diferido con carga a la provisión del ejercicio.

¹⁵ Latapí Mariano Ramírez, *Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos*, pág. 45.

Algunos ejemplos de ingresos acumulables contables no correspondidos fiscalmente en el ejercicio corriente son los siguientes:

Partida	Normatividad contable	Legislación fiscal
Venta diferida o en abonos	Boletín C-3 de las NIF Cuentas por cobrar Representan derechos exigibles y se reconocen conforme se realizan.	Artículo 18 Fracción III de la Ley del ISR 2012. Establece que las ventas en abonos serán acumulables conforme sean cobradas (recuperadas).
Ganancias de capital por tenencia de inversiones temporales (acciones en Bolsa de Valores)	NIF C-1 Efectivo y Equivalentes de efectivo. Las inversiones se cotizarán al valor de la fecha en que se emiten los Estados Financieros.	Artículo 9 de la Ley del ISR 2012. Las ganancias en bolsa se reconocerán hasta que se enajenen (vendan) los títulos de valor.
Ganancia por tenencia de inversiones permanentes que no coticen en la Bolsa de Valores (acciones entre particulares)	NIF B-8 Estados financieros consolidados o combinados Las inversiones permanentes deben valuarse mediante el método de participación y reconocer el efecto en cuantías de resultados a la fecha de elaboración de los estados financieros.	Artículo 24 de la Ley del ISR 2012. La ganancia en la venta de acciones sólo se reconoce fiscalmente cuando se efectúa la venta de las acciones.
Reclamaciones a compañías de seguros	NIF C-6 Propiedad, planta y equipo Inmuebles, maquinaria y equipo al momento que un activo es retirado (siniestrado) es dado de baja y cancelada su depreciación. Una reclamación de seguros se considera un ingreso.	Artículo 43 Ley del ISR 2012. Cuando algún contribuyente sufra un siniestro y reclame a las compañías de seguros, éste podrá acumular el ingreso o readquirir un activo similar en un plazo de dos años ¹⁶ .

¹⁶ Latapí Mariano Ramírez, Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos, pág. 46.

b) Ingresos Fiscales no correspondidos

Ingresos acumulables fiscales no correspondidos contablemente en el ejercicio posterior

Estos ejercicios generan un pago anticipado de impuestos, técnicamente deberían construir un activo por impuestos diferidos, reduciendo la provisión del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio corriente; la NIF D-4 no contempla a las diferencias acumulables gravables como fuente de activos por impuestos diferidos.

Olvidando las diferencias temporales gravables, como podrían ser (son un ejemplo clásico en materia de impuestos diferidos) los anticipos de clientes. Son contables, deben reconocerse como un pasivo (Boletín C-9 de las NIF) y fiscal son considerados como un ingreso acumulable por el monto del anticipo y, en ciertos casos, son considerados como un ingreso acumulable por el total de la operación, esto provoca en el caso de que se reciban este tipo de ingresos, que la entidad económica deberá adelantar los impuestos (anticipo) a la autoridad y en el ejercicio siguiente reconocer la venta contable, reversando el movimiento, constituyendo un activo por impuesto diferido en el ejercicio corriente, reduciendo la provisión en el estado de resultados, operación que en el ejercicio posterior seguramente se reversará.

Algunos ejemplos de ingresos fiscales no correspondidos por la contabilidad en el ejercicio corriente son los que se mencionan a continuación:

Partida	Normatividad contable	Legislación fiscal
Anticipo de Clientes	Boletín C-9 Pasivos, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos Los anticipos a clientes se consideran como una cuenta por pagar y se registrarán como una venta hasta que se entregue el bien o se preste el servicio o cuando sea exigible.	Artículo 86 Fracción I inciso c) de la Ley del ISR 2012 Los anticipos se consideran ingreso acumulable hasta por el total de la venta inclusive.

2.2.2.- DIFERENCIAS TEMPORALES DEDUCIBLES ¹⁷

a) Deducciones contables no correspondidas

Deducciones contables no correspondidas fiscalmente en el ejercicio corriente.

Estas diferencias constituyen un pago anticipado de impuestos y por tanto un activo por impuesto diferido con un crédito a la provisión del Impuesto Sobre la Renta bajo ciertas limitaciones. Algunos ejemplos de partidas relacionadas son las que se mencionan a continuación:

¹⁷ Latapí Mariano Ramírez, Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos, pág. 48.

Partida	Normatividad contable	Legislación fiscal
Reversas para primas de antigüedad, pensiones y jubilaciones. (Estos dos últimos conceptos si la empresa los considera).	NIF D-3 Beneficios a los empleados Deben constituirse mediante estudio cada ejercicio.	Artículo 29 Fracción VI de la Ley del ISR 2012. Deben deducirse en el ejercicio en que se eroguen, salvo el caso del Artículo 33 Ley del ISR donde se pueden deducir siempre que se aporten a un fideicomiso y conste un estudio actual.
Reservas para gastos legales, gastos por garantías, litigios legales con probabilidad de ser desfavorables para la empresa.	Boletín C-9 Pasivos, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos Los eventos o transacciones que eventualmente pueden afectar a la empresa y que son susceptibles de cuantificarse, los estados financieros deben contemplar estas reservas cuando sean probables.	Artículo 32 Fracción IX de la Ley del ISR 2012. Las reservas constituidas por pasivos contingentes no son deducibles del Impuesto Sobre la Renta; serán deducibles en el momento en que se realicen.
Estimación para cuentas de cobro dudoso.	NIF C-3 Cuentas por cobrar Las cuentas por cobrar deben computarse al valor pactado originalmente, este deberá modificarse para reflejar lo que razonablemente espera obtenerse (recuperarse) por lo que debe entonces estimarse una irrecuperabilidad o difícil cobro.	El Artículo 29 Fracción VI de la Ley del ISR 2012. Menciona que serán deducibles los créditos incobrables siempre que se apeguen a la reglamentación Artículo 24 Fracción XVI siempre que se consuma el plazo de prescripción o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro ¹⁸ .

b) Deducciones Fiscales no correspondidas

Deducciones fiscales no correspondidas contablemente en el ejercicio corriente. Los contribuyentes las consideran ventajas fiscales. La legislación fiscal permite su deducción anticipada pero la normatividad contable reconoce su deducción en ejercicios posteriores. Dentro de esta clasificación pueden considerarse también las depreciaciones aceleradas, los

¹⁸ Latapí Mariano Ramírez, *Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos*, pág. 56.

intereses capitalizados en obras de la construcción, los anticipos a proveedores, el pago de primas de seguros, el pago de compañías de publicidad, el pago de derechos de autor, regalías, entre otros. A continuación se analizará la normatividad contable y la reglamentación fiscal referenciada con estos conceptos:

Partida	Normatividad contable	Legislación fiscal
Depreciación acelerada.	NIF C-6 Propiedad, planta y equipo Procedimiento de contabilidad que tiene por objeto distribuir de una manera sistemática y razonablemente el costo de los activos fijos tangibles de acuerdo a la vida útil estimada de la unidad.	Depreciación acelerada Artículo 220 de la Ley del ISR 2012. El poder legislativo o la autoridad administrativa ha determinado otorgar a los contribuyentes programas de depreciación acelerada de inversiones nuevas en activos fijos con objeto de incentivar la inversión, la producción y el empleo.
Intereses capitalizados en la fabricación de activos fijos o construcciones.	NIF C-6 Propiedad, planta y equipo Al costo de construcción o instalación de activos pueden capitalizarse los intereses devengados o bien llevarse a cuentas de resultados.	Artículo 37 de la Ley del ISR 2012. El monto original de la inversión comprende además del costo del bien, los impuestos, los derechos, fletes, transporte, acarreos, manejo, seguros, comisiones y honorarios de agentes aduanales, no incluye a los intereses.
Anticipo de Proveedores	NIF C-4 Inventarios En el caso de que se trate del adquirente deberá reflejarlos en sus cuentas de inventarios.	Artículo 29 Fracción II de la Ley del ISR 2012. En esta materia se trata de gastos incurridos los cuales son deducibles al 100% en el ejercicio en que se efectúen ¹⁹ .

2.3.- ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

Nos referimos como activos de impuestos diferidos a:

- ✚ Saldos netos de diferencias entre conceptos fiscales y contables (diferencias temporales deducibles).
- ✚ Pérdidas fiscales por amortizar.

¹⁹ Latapí Mariano Ramírez, *Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos*, pág. 58.

- ✚ Impuesto diferido derivado de créditos fiscales.

Se requiere una reversa de valuación de impuestos diferidos activos:

Si se considera que el activo no se realizará después de evaluar toda la evidencia disponible, es necesario considerar la creación de una reserva de valuación, con el propósito de reflejar el beneficio real por la amortización de las pérdidas fiscales por amortizar, y de impuestos diferidos derivados de créditos fiscales.

Entre la evidencia disponible se cuenta con:

- Resultados de operación recientes de la entidad.
- Tendencia en el giro económico de la entidad a largo plazo.
- Asesoramiento independiente a la entidad por parte de terceros.
- Reportes preparados por analistas financieros externos.
- Cuando los pronósticos son importantes o significativos se requiere una evaluación de la razonabilidad de éstos.
- Planeación de estrategias fiscales.

Se requiere del juicio para determinar la necesidad de una reserva de valuación, toda la evidencia, ambas positiva y negativa, deben ser consideradas incluyendo los siguientes juicios de utilidades y pérdidas fiscales acumuladas:

Evidencia positiva:

- Generación de utilidades suficientes para recuperar las pérdidas acumuladas.
- Márgenes financieros positivos.
- Proyecciones de utilidades financieras y fiscales futuras.
- Historia de utilidades financieras y fiscales en los últimos años (de tres a cinco años se puede realizar esta mediación).

Evidencia negativa:

- Pérdidas acumuladas, financieras y fiscales.
- Pérdidas fiscales o créditos fiscales de años recientes sin aprovechar.
- Historia de las pérdidas fiscales que expiran por antigüedad.
- Expectativas de pérdidas futuras tanto financieras como fiscales.
- Circunstancias contingentes adversas en el futuro.
- Periodos breves de amortización.
- Expectativas de gastos extraordinarios.
- Problemas de negocio en marcha.

Solamente se deben reconocer activos por efectos diferidos hasta el momento en que:

Para ISR:

i) Existan diferencias temporales acumulables relativas a la misma autoridad tributaria y a la misma entidad gravable, que se espera se reviertan en el mismo ejercicio que las reversiones de las partidas deducibles; o bien que se revertirán en ejercicios en los cuales pueda aplicarse retroactiva o prospectivamente una pérdida fiscal originada por la deducción de la diferencia temporal deducible.

ii) 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 sólo cuando exista una alta probabilidad de que habrá utilidades futuras suficientes para absorber esas partidas.

Oportunidades de planeación fiscal

Las oportunidades de planeación fiscal son medidas que se pueden tomar para crear o incrementar el ingreso acumulable en un periodo particular antes de que expire la pérdida fiscal o el traspaso del crédito fiscal al siguiente año. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, la utilidad gravable puede ser creada o incrementada por medio de:

- a) Optar por gravar el ingreso por intereses con base en ingresos recibidos o por recibir.
- b) Diferir el derecho a ciertas deducciones de utilidades gravables.
- c) Vender, y quizá arrendar, los activos que se han depreciado para los cuales no se ha ajustado la base fiscal.
- d) Vender un activo que genera ingresos no acumulables (como, en algunas jurisdicciones, bonos gubernamentales) para adquirir otra inversión que genere ingresos acumulables.

2.4.- PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS

Los pasivos por impuestos diferidos le ocasionan a la entidad económica un cargo a la provisión con abono al pasivo, castigan la utilidad pues incrementan los gastos por impuestos (ISR y PTU) e implican una obligación futura de pago.

Los pasivos son obligaciones presentes de transferir efectivo, bienes o servicios como consecuencia de transacciones o eventos pasados. Los pasivos por impuestos diferidos son evidentemente obligaciones, virtualmente ineludibles (pues se terminarán pagando) las cuales se ocasionan de transacciones o en su caso de eventos pasados.

Los pasivos por impuestos diferidos deben constituirse, en todos los casos y sin excepción, por las diferencias temporales; por lo tanto reconocerse el cargo a la provisión con abono al pasivo por cuestiones como: deducciones por depreciación aceleradas, los anticipos de proveedores, primas de seguros y demás conceptos que se deduzcan en el ejercicio corriente y que contablemente se realice o se amortice su deducción en varios ejercicios posteriores.

Es importante señalar que la inclusión de los impuestos diferidos en la información financiera modifica la utilidad o pérdida del ejercicio²⁰.

²⁰ Latapí Mariano Ramírez, Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos, pág. 87.

CAPÍTULO III.- RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS IMPUESTOS A LA UTILIDAD DIFERIDOS

3.1.- DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA UTILIDAD DIFERIDO

De acuerdo con la NIF D-4, el impuesto diferido debe determinarse sobre las diferencias temporales, las pérdidas fiscales y los créditos fiscales, desde el reconocimiento inicial de dichas partidas y al final de cada periodo. La suma algebraica de los importes derivados de estos tres conceptos corresponde al pasivo o activo por impuesto diferido que debe reconocer la entidad.

El pasivo por impuesto diferido se define de la manera siguiente:

Pasivo por impuesto diferido.- es el impuesto por la utilidad pagadero en periodos futuros derivado de diferencias temporales acumulables.

A su vez, el activo por impuesto diferido se define de la manera siguiente:

Activo por impuesto diferido.- es el impuesto a la utilidad recuperable en periodos futuros derivado de diferencias temporales deducibles, de pérdidas fiscales por amortizar y de créditos fiscales por aprovechar, según proceda.

Ahora bien, la determinación del impuesto diferido debe llevarse a cabo utilizando el método de activos y pasivos. Este método compara los valores contables y fiscales de todos los activos y pasivos de una entidad; de esta comparación surgen diferencias temporales, tanto deducibles como acumulables, a las que se les aplica la tasa de impuesto diferido correspondiente; el resultado obtenido corresponde al saldo del pasivo o, en su caso, del activo por impuesto diferido al final del periodo.

La tasa de impuesto diferido se define de la manera siguiente:

Tasa de impuesto diferido.- es la tasa promulgada y establecida en las disposiciones fiscales a la fecha de los estados financieros y, según se prevé, es la tasa que se utilizara para el cálculo del impuesto que se causara en la fecha de reversión de las diferencias temporales o, en su caso, de la amortización de las pérdidas fiscales.

Asimismo, la NIF D-4 establece que en la determinación de los valores fiscales deben considerarse partidas que a pesar de no tener valor contable como activos o pasivos dentro del balance general, si tienen valor fiscal. Un ejemplo de lo anterior puede ser un activo que ya se reconoció como costo o gasto contable, pero cuya deducción fiscal se efectuara en periodos posteriores, como es el caso de un activo fijo totalmente depreciado contablemente pero no fiscalmente.

Los valores contables de los distintos activos y pasivos deben ser los que resultan de aplicar de manera integral las NIF. Por su parte, los valores fiscales deben determinarse con base en las disposiciones fiscales aplicables, considerando lo que sucedería si se recuperara un activo o se liquidara un pasivo. Al respecto, por "recuperar un activo" debe entenderse: utilizarlo, cobrarlo, venderlo o disponer de él.²¹

²¹ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4*, pág. 25.

El valor fiscal de un activo depende del tratamiento específico al que está sujeto. Por tal razón, para determinar los valores fiscales de los distintos activos de la entidad, debe atenderse a la mecánica que se establece a continuación para cada uno de ellos:

- A) Activos contables por deducirse fiscalmente. Su valor fiscal es el importe que será deducido para fines del impuesto a la utilidad de periodos futuros cuando la entidad recupere su valor en libros al venderlos o usarlos; algunos ejemplos, son los inventarios y los activos fijos, respectivamente.
- B) Activos contables por acumularse fiscalmente. Su valor fiscal resulta de restarle al valor contable de dicho activo el importe que será acumulado para fines del impuesto a la utilidad de periodos futuros; como es el caso de las cuentas por cobrar derivadas de ingresos reconocidos contablemente, pero que se acumulan fiscalmente cuando se cobran.
- C) Activos sin repercusiones fiscales. Su valor fiscal es igual a su valor contable. Estos activos no se acumulan ni deducen fiscalmente en algún momento, como es el caso del efectivo.

El valor fiscal de un pasivo depende del tratamiento específico que este tiene. Por tal razón, para determinar los valores fiscales de los distintos pasivos de la entidad, debe atenderse a la mecánica que se establece a continuación para cada uno de ellos:

- A) Pasivos contables por deducirse fiscalmente y pasivos contables ya acumulados fiscalmente. Su valor fiscal resulta de restarle al valor contable de dicho pasivo el importe que será deducido o no acumulado para fines del impuesto a la utilidad de periodos futuros. Ejemplos de los primeros son las provisiones que serán deducibles hasta su pago; ejemplos de los segundos son los anticipos de clientes.
- B) Pasivos no contables por acumularse fiscalmente. Su valor fiscal es el importe que será acumulado para fines del impuesto a la utilidad de periodos futuros; como es el caso del costo que fiscalmente se estima sobre cobros anticipados.
- C) Pasivos sin repercusiones fiscales. Su valor fiscal es igual a su valor contable. Estos pasivos no se deducen ni se acumulan fiscalmente en momento alguno, como es el caso de los impuestos por pagar.

Por lo anterior, para la aplicación del método de activos y pasivos de la determinación de los impuestos diferidos se deben tener en cuenta los elementos siguientes:

- A) Un balance general o estado de posición financiera al cierre del ejercicio, formulado de conformidad con las NIF.
- B) Un balance general al cierre del ejercicio, cuyos valores se asignen de conformidad con la legislación fiscal.

Una vez que se haya formulado ambos balances, se deberán comparar entre sí para determinar las diferencias temporales por las cuales se deben calcular impuestos diferidos.²²

²² CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4, pág. 26.*

A este respecto, resulta evidente que no existe disposición legal alguna que establezca la manera en que se deba formular un balance general con valores fiscales al cierre del ejercicio. No obstante, dicho balance se podría elaborar con los valores que se pueden asignar fiscalmente a los conceptos financieros en la fecha mencionada.

Es de destacar que conforme a las disposiciones fiscales vigentes, el ISR y el IETU son impuestos a la utilidad. En este sentido, y debido a que las leyes que regulan ambos impuestos son distintas, los valores fiscales de cada concepto del balance general serán diferentes para cada uno de estos impuestos.

A continuación presentaremos algunos ejemplos de partidas que, por las discrepancias de criterio que existen entre la técnica contable y la legislación fiscal, generan diferencias temporales.

Inventarios

La NIF C-4, denominada “inventarios”, señala que, en relación con las empresas industriales y comerciales, el rubro de inventarios lo constituyen los bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción para su posterior venta (mercancías, materias primas, productos terminados o semiterminados). Las reglas de valuación de los inventarios son:

- A) El costo de adquisición o el de producción en que se incurre al comprar o fabricar un artículo, significa, en principio, la suma de las erogaciones aplicables a la compra y los cargos que directa o indirectamente se incurren para dar a un artículo su condición de uso o venta.
- B) El costo puede determinarse, de acuerdo con los sistemas y métodos que en la misma NIF se mencionan, a saber:

Sistemas de valuación:	<ul style="list-style-type: none"> • Costeo absorbente. • Costeo directo.
Métodos de valuación:	<ul style="list-style-type: none"> • Costo identificado. • Detallistas. • Costo promedio. • Primeras entradas primeras salidas (PEPS). • Últimas entradas primeras salidas (UEPS).

Por lo anterior, la valuación contable de los inventarios se representa en los estados financieros, conforme a lo siguiente:

- A) En el balance general, mediante el rubro de “inventarios”. En este rubro se presentan los bienes que la empresa tiene para su venta o para la producción y su venta posterior.²³
- B) En el estado de resultados, mediante el rubro de “costo de ventas” o “costo de producción”. En este rubro se presenta el costo de los bienes que ya han sido vendidos.

Por su parte, el artículo 29, fracción II, de la ley del ISR, establece que los contribuyentes podrán efectuar la deducción del costo de lo vendido que se determinara, de acuerdo con los sistemas y métodos que se mencionan en los artículos 45-A a 45-I de la misma ley, a saber:

Sistemas de valuación:	<ul style="list-style-type: none"> • Costeo absorbente. • Costeo directo.
Métodos de valuación:	<ul style="list-style-type: none"> • Costo identificado. • Detallistas. • Costo promedio. • Primeras entradas primeras salidas (PEPS). • Últimas entradas primeras salidas (UEPS).

Como se observa, los lineamientos contables para la determinación del costo de ventas, al parecer, son coincidentes con las disposiciones contenidas en la ley del ISR para la obtención del costo fiscal de lo vendido; sin embargo, existen algunas discrepancias entre ambos criterios que pueden generar diferencias temporales, entre otros, los que a continuación se indican:

- A) Contablemente, los gastos indirectos de fabricación deben formar parte del costo de lo vendido.
- B) Para efectos de la ley del ISR, los gastos indirectos de fabricación deben considerarse dentro del costo de lo vendido, en proporción con la importancia que tengan en la producción.
- C) Por lo tanto, en términos de la mencionada ley, los gastos indirectos de fabricación que no se consideren dentro del costo de lo vendido, se deben deducir en el ejercicio en que se erogaron los mismos, con independencia de la venta de los bienes, mientras que en términos contables, dichos gastos se deben considerar en los resultados en el momento en que se enajenan los bienes, ya que forman parte del costo de ventas.

Ejemplo: Una persona moral que tributa en el régimen general de la ley de ISR, tiene un saldo al cierre del año 2012 en el rubro de “inventarios” por la cantidad de \$ 455,000, los cuales se desglosan como sigue.²⁴

Costo del inventario:

²³ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4*, pág. 26.

²⁴ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4*, pág. 27.

Mano de obra	\$ 150,000
(+) Materia prima	\$ 200,000
(+) Gastos directos de fabricación	\$ 100,000
(+) Gastos indirectos de fabricación	\$ 5,000
(=) Costo del inventario	\$ 455,000

Nota; 1.- Estos gastos representan el 1% dentro de la producción.

En este caso, los valores que se mostrarían en los balances, tanto para efectos contables como para el ISR serían los siguientes:

Rubro	Balance contable	Balance para el ISR	Diferencia temporal para el ISR
Inventario de Mercancías	\$ 455,000	\$ 450,000	\$ 5,000

Otras circunstancias que pudieran generar diferencias temporales para efectos del ISR se mencionan a continuación:

A) Elección del sistema de costeo

Una empresa pudiera elegir el sistema de costeo absorbente para determinar contablemente el costo de ventas, sin embargo, para efectos del ISR, opta por el costeo directo.

Bajo este supuesto, la diferencia temporal se ocasionara en razón de que los gastos de fabricación fijos se consideraran dentro del costo de ventas para efectos contables (costeo absorbente) y, para el ISR (costeo directo), no se incluirán dentro de este rubro, sino que se consideraran como una deducción en el ejercicio en que se erogaron dichos gastos. Véase cuadro siguiente:

Concepto	Contable sistema elegido: Costeo absorbente	Para el ISR Sistema elegido: Costeo directo
Gastos de fabricación fijos.	Se incluyen dentro del costo del producto, por lo que se llevan a los resultados en el ejercicio en que se enajena el producto (costo de ventas).	No se incluyen dentro del costo del producto, por tanto se deducen en el ejercicio en que se efectúan dichos gastos, aun cuando el producto no haya sido enajenado.

Por lo anterior, si la empresa maneja el mismo sistema de valuación de inventarios tanto para efectos del ISR como contables, no se generara una diferencia temporal.

Ejemplo:

Una persona moral del régimen general de la ley de ISR que lleva a cabo actividades industriales, determina el costo de sus inventarios, conforme a lo siguiente:

Para efectos contables, considerando el sistema de costeo absorbente.

Para efectos del ISR, bajo el sistema de costeo directo.

Por lo anterior, desea determinar el monto de los mismos para ambos efectos.²⁵

DATOS

Ejercicio fiscal de 2012:

Importe de materia prima utilizada.		\$ 20,000
Importe de la mano de obra directa.		\$ 8,000
Importe de los gastos de fabricación.		
	\$ 7,500	
Gastos fijos		
	<u>8,000</u>	\$15,000
(+) Gastos variables		
Utilidades producidas en el ejercicio		3
Unidades vendidas en el ejercicio		1
Unidades en el inventario		2

DESARROLLO

1o. Para efectos contables.

Determinación del costeo unitario de producción (utilizando el costeo absorbente).

Materia prima utilizada.	\$ 20,000
(+) Mano de obra directa.	8,000
(+) Gastos de fabricación (fijos y variables).	15,500
(=) Costo de producción.	43,500
(÷) Unidades producidas.	<u>3</u>

²⁵ CP. José Pérez Chávez, Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4, pág. 28.

(=) Costo unitario de producción, utilitario el
costeo absorbente \$ 14,500

Determinación del costo del inventario.

Costo unitario de producción \$ 14,500

(x) Unidades en el inventario 2

(=) Costo del inventario al cierre del ejercicio
2012 \$ 29,000

2o. Para efectos del ISR.

Determinación del costo unitario de producción (utilizando el costeo directo).

Materia prima utilizada. \$ 20,000

(+) Mano de obra directa. 8,000

(+) Gastos de fabricación (solo variables). 8,000

(÷) Unidades producidas. 3

(=) Costo unitario de producción, utilizando el costeo directo \$ 12,000

Determinación del costo del inventario.

Costo unitario de producción. \$ 12,000

(x) Unidades en el inventario. 2

(=) Costo del inventario. \$ 24,000²⁶

3o. Determinación de la diferencia temporal.

Rubro.	Balance contable.	Balance fiscal.	Diferencia temporal.
Inventario de mercancías	\$ 29,000	\$ 24,000	\$ 5,000

B) Elección del método de valuación.

Una empresa pudiera elegir el método UEPS para determinar su costo de ventas fiscal, y el método PEPS para obtener su costo de ventas contable.

²⁶ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4, pág. 28.*

Bajo este supuesto, la diferencia temporal se ocasionara en razón de que, al utilizar el método UEPS, el costo del inventario se encuentra valuado a los precios más antiguos, mientras que cuando se utiliza el método PEPS, el costo del inventario se encuentra valuado a los precios más recientes del inventario.

Ejemplo:

Una persona moral del régimen general de ley que lleva a cabo actividades comerciales, asigna el costo de sus inventarios, conforme a lo siguiente:

- A) Para efectos contables, considerando el método PEPS.
- B) Para efectos del ISR, bajo el método UEPS.

Por lo anterior, desea determinar el monto de los mismos para ambos efectos.

1 o. En el mes de noviembre de 2012, la empresa efectuó las adquisiciones siguientes de mercancía:

Concepto	Unidades adquiridas	Precio unitario de compra	Monto total de la compra
Lote 1	15	\$ 3,100	\$ 46,500
Lote 2	25	\$ 3,300	\$ 82,500
Lote 3	10	\$ 3,350	\$ 33,500
Total	50		\$ 162,500

El asiento en contabilidad por las adquisiciones anteriores es el siguiente: ²⁷

	Parcial	Debe	Haber
Asiento 1:			
Inventarios		\$162,500	
Lote 1	\$ 46,500		
Lote 2	82,500		
Lote 3	<u>33,500</u>		
Efectivo encaja y bancos			\$162,500

2o. En el citado mes no se realizaron ventas por lo que las existencias en el almacén, presentan los saldos siguientes:

²⁷ CP. José Pérez Chávez, Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4, pág. 31.

	Lote 1	Lote 2	Lote 3
Unidades	15	25	10
Precio unitario	\$ 3,100	\$ 3,300	\$ 3,350
Monto total	\$ 46,500	\$ 82,500	\$ 33,500

3o. En el mes de diciembre de 2012, la empresa realizó las ventas siguientes:

	Unidades vendidas	Precio unitario de venta	Monto total de la venta
	10	\$ 5,000	\$ 50,000
	20	\$ 5,000	\$100,000
	15	\$ 5,000	\$ 70,000
Total	45		\$ 220,000

4o. Se efectúa la valuación para efectos contables de las salidas de almacén, utilizando el método PEPS.

Primera venta:

Unidades vendidas	Salidas de almacén				
	Lote 1				
	Existencias	Salidas	Saldo	Costo unitario	Costo de la venta
10	15	10	5	\$ 3,100	\$ 31,000

Los asientos en contabilidad son los siguientes (solo se muestra la afectación de las cuentas de inventarios y de costo de ventas):²⁸

	Parcial	Debe	Haber
Costo de ventas			
Inventarios		\$ 31,000	
Lote 1	\$ 31,000		\$ 31,000

Segunda venta:

²⁸ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4*, pág. 32.

Unidad de ventas	Salidas de almacén									
	Lote 1					Lote 2				
	Existencias	Salidas	Saldo	Costo unitario	Costo de la venta	Existencias	Salidas	Saldo	Costo unitario	Costo de la venta
20	5	5	0	\$ 3,100	\$ 15,500	25	15	10	\$ 3,300	\$ 49,500

Los asientos en contabilidad son los siguientes (sólo se muestra la afectación de las cuentas de inventarios y de costo de ventas):

	Parcial	Debe	Haber
Costo de ventas		\$ 65,000	
Inventarios			\$ 65,000
Lote 1	\$15,500		
Lote 2	<u>49,500</u>		

Ultima venta:

Unidad de ventas	Salidas de almacén									
	Lote 1					Lote 2				
	Existencias	Salidas	Saldo	Costo unitario	Costo de la venta	Existencias	Salidas	Saldo	Costo unitario	Costo de la venta
15	10	10	0	\$ 3,300	\$ 33,000	10	5	5	\$ 3,350	\$ 16,750

Los asientos en contabilidad son los siguientes (solo se muestra la afectación de las cuentas de inventarios y de costo de ventas):

	Parcial	Debe	Haber
Costo de ventas		\$ 49,750	
Inventarios			\$ 49,750

Lote 2 \$ 33,000

Lote 3 \$ 16,750

Los saldos de las cuentas utilizadas se muestran a continuación:

INVETARIOS				COSTO DE VENTAS		
1)	\$162,500	\$ 31,000	(2 a	2 a)	\$ 31,000	
		\$ 65,000	(2 b	2 b)	\$ 65,000	
		\$ 49,750	(2 c	2 c)	\$ 49,750	
	\$162,500	\$ 145,750			\$ 145,750	
	\$ 16,750				\$ 145,750	

5o. Se efectúa la valuación para efectos fiscales de las salidas de almacén, utilizando el método UEPS.²⁹

Primera venta:

Unidades vendidas	Salidas de almacén				
	Lote 3				
	Existencias	Salidas	Saldo	Costo unitario	Costo de la venta
10	10	10	0	\$ 3,350	\$ 33,500

Los asientos son los siguientes (solo se muestra la afectación de las cuentas de inventarios y de costo de ventas):

	Parcial	Debe	Haber
Costo de ventas		\$ 33,500	
Inventarios			\$ 33,500
Lote 3	\$ 33,500		

²⁹ CP. José Pérez Chávez, Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4, pág. 33.

Segunda venta:

Unidades vendidas	Salidas de almacén				
	Lote 2				
	Existencias	Salidas	Saldo	Costo unitario	Costo de la venta
20	25	20	5	\$ 3,300	\$ 66,000

Los asientos son los siguientes (solo se muestra la afectación de las cuentas de inventarios y de costo de ventas):

	Parcial	Debe	Haber
Costo de ventas		\$ 66,000	
Inventarios			\$ 66,000
Lote 2	\$ 66,000		

Ultima venta:

Unidades vendidas	Salidas de almacén									
	Lote 2					Lote 1				
	Existencias	Salidas	Saldo	Costo unitario	Costo de la venta	Existencias	Salidas	Saldo	Costo unitario	Costo de la venta
15	5	5	0	\$3,300	\$16,500	15	10	5	\$3,100	\$31,000

Los asientos son los siguientes (solo se muestra la afectación de las cuentas de inventarios y de costo de ventas):³⁰

	Parcial	Debe	Haber
Costo de ventas		\$ 47,500	
Inventarios			\$ 47,500

³⁰ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4*, pág. 34.

Lote 2	\$ 16,500
Lote 1	<u>\$ 31,000</u>

6o. los saldos de las cuentas de utilizadas se muestran a continuación:

INVETARIOS			COSTO DE VENTAS		
1)	\$ 162,500	\$ 33,500 (2 a)	2 a)	\$ 33,500	
		\$ 66,000 (2 b)	2 b)	\$ 66,000	
		\$ 47,500 (2 c)	2 c)	\$ 47,500	
	\$ 162,500	\$ 147,000		\$ 147,000	
	\$ 15,500			\$ 147,000	

7o. Por último, se obtiene la diferencia temporal:

Rubro	Balance contable	Balance para el ISR	Diferencia temporal
Inventario de mercancías	\$ 16,750	\$ 15,500	\$ 1,250

Por lo que se refiere al IETU, el artículo 5º; fracción I, primer párrafo, de la ley que regula este impuesto estipula que, entre otros conceptos, los contribuyentes podrán efectuar la deducción de las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades grabadas por tal impuesto o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el IETU.

A su vez, el artículo 6º. De la ley del IETU indica que las deducciones que se pueden aplicar en este gravamen deben reunir ciertos requisitos, entre los que destaca, que aquellas hayan sido efectivamente pagadas al momento de su deducción, incluso para el caso de los pagos provisionales. Cuando el pago se realice a plazos, la deducción procederá del monto de las parcialidades efectivamente pagadas en el mes o en el ejercicio que corresponda.

En este sentido, las regla para la deducción de inventarios en el IETU con las mencionadas en la NIF D-4 para la aplicación contable de este concepto son diferentes, pues en este último caso, los inventarios se llevaran a resultados en el momento en que se vendan; en cambio, para efectos de IETU bastara que los mismos efectivamente se paguen para ejercer su deducción.

Al respecto se podrían presentar dos supuestos para la obtención de las diferencias temporales:³¹

1.- Si una persona moral que tributa en el régimen general de la ley de ISR, tiene un saldo al término del ejercicio fiscal de 2012 en el rubro de "inventarios" por la cantidad de \$115,000 (con independencia del sistema que se tenga para la valuación de los mismos), los valores que se mostrarían en los balances, tanto para efectos contables y como para efectos del IETU sería los siguientes, teniendo en cuenta que el pago se llevo a cabo a fines de diciembre del año mencionado:

Rubro	Balance contable	Balance para efectos del IETU	Diferencia temporal
Inventarios	\$ 115,000	\$ 0	\$ 115,000

Los cargos en los resultados fueron los siguientes:

Rubro	Resultado contable	Resultado para efectos del IETU
Inventarios	\$ 0	\$ 115,000

2.- Si la misma persona moral que tributa en el régimen general de la ley del ISR, tiene un saldo al término del ejercicio fiscal de 2012 en el rubro de inventarios por la cantidad de 115,000.00 (con independencia del sistema que se tenga para la valuación de los mismos, los valores que se mostraran en los estados de situación financiera, tanto para efectos contables y como para efectos del IETU, fiscales serian los siguientes, teniendo en cuenta que no se hizo pago alguna en diciembre del año mencionado:

Rubro	Balance contable	Balance para efectos del IETU	Diferencia temporal
Inventarios	\$ 115,000	\$ 115,000	\$ 0

Los cargos en los resultados fueron los siguientes:

Rubro	Resultado contable	Resultado para efectos del IETU
Inventarios	\$ 0	\$ 0

Pagos anticipados

³¹ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4*, pág. 35.

De conformidad con la NIF C-5 denominada “Pagos anticipados”, los mismos representan una erogación efectuada por servicios que se van a recibir o por bienes que se van a consumir en el uso exclusivo del negocio y cuyo propósito no es el de venderlos, ni de utilizarlos en el proceso productivo.

Algunos ejemplos de pagos anticipados son los siguientes:

- a) Impuesto predial y derechos pagados antes de que se hayan devengado.
- b) Primas de seguros y fianzas liquidadas por periodos que aun no se cumplen.
- c) Papelería y artículos de escritorio en existencia al cierre del ejercicio.³²

Las partidas mencionadas se valuarán a su costo histórico y se aplicaran a resultados en el periodo durante el cual se consumen los bienes, se devengan los servicios o se obtienen los beneficios del pago hecho por anticipado.

Por su parte, el artículo 22, fracción III, de la ley del ISR, menciona que los contribuyentes podrán ejecutar la deducción en el ejercicio de los gastos efectuados, netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

De lo anterior se desprende lo siguiente:

- a) Contablemente, los pagos anticipados se reconocen dentro del estado de resultados hasta el momento en que se consumen los bienes respectivos, se devengan los servicios o se obtienen los de dichos pagos, por lo tanto, no se consideran para la determinación de la utilidad o pérdida del periodo sino hasta el momento en que se llevan a cabo las situaciones en comento.
- b) Para efectos del ISR, los pagos anticipados se consideran como una deducción desde el momento en que se realizan, ya que constituyen un gasto, por lo que desde ese mismo momento forman parte del resultado del ejercicio.

En este sentido, la discrepancia existe entre los criterios contables y los contenidos en la ley del ISR, en relación con los pagos anticipados, genera una diferencia temporal que se muestra en el balance general pues, suponiendo que la erogación de los mismos se efectúa en un año anterior a aquel en que se obtienen sus beneficios, estos se consideran para determinar el resultado contable en el momento en que se lleva a cabo dicha situación; sin embargo, para efectos del ISR los pagos ya se han considerado en la determinación del resultado fiscal del ejercicio en que se efectuó su erogación.

Por consiguiente, si una persona moral que tributa en el régimen general de la ley del ISR, tiene in saldo al término del ejercicio fiscal de 2012 en el rubro de “Seguros pagados por anticipado” por la cantidad de \$12,000, los valores que se mostrarían en los balances, tanto para efectos contables como para el ISR serian los siguientes, teniendo en cuenta que el pago se llevo a cabo a finales del mes de diciembre del año mencionado, por lo que no se ha realizado cargo alguno en los resultados contables:

Rubro	Balance contable	Balance para efectos del ISR	Diferencia temporal
-------	------------------	------------------------------	---------------------

³² CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4*, pág. 35.

Seguros pagados por anticipado	\$12,000	\$ 0	\$12,000
--------------------------------	----------	------	----------

Los cargos en los resultados fueron los siguientes:³³

Rubro	Resultado contable	Resultado para efectos del ISR
Seguros por daños	\$0	\$12,000

Es importante mencionar que lo anterior no es aplicable a los intereses pagados por anticipado, ya que dicho concepto, en términos generales, tiene el mismo tratamiento, tanto contable como para el ISR, es decir, se reconoce en los resultados en el momento en que se devengan.

Por lo que se refiere al IETU, también existe discrepancia entre los criterios contables y los contenidos en la ley que regula este impuesto que genera una diferencia temporal que se muestra en balance general, pues si se supone que la erogación de los mismos se efectúa en un año anterior a aquel en que se obtienen sus beneficios, los pagos se considerarán para determinar el resultado contable en el momento en que se lleva a cabo esta situación; sin embargo, para efectos del IETU ya fueron efectivamente hechos los pagos y, por consiguiente, se han considerado en la determinación de la base gravable de este impuesto.

Por ejemplo, si la persona moral que tributa en el régimen general de la ley del ISR mencionada tiene un saldo al término del ejercicio fiscal de 2012 en el rubro de “Seguros pagados por anticipado” por la cantidad de \$ 12,000, los valores que se mostrarían en los balances, tanto para efectos contables como para el IETU serían los siguientes, teniendo en cuenta que el pago se llevo a cabo a finales del mes de diciembre del año mencionado, por lo que no se ha realizado cargo alguno en los resultados contables:

Rubro	Balance contable	Balance para efectos del IETU	Diferencia temporal
Seguros pagados por anticipado	\$12,000	\$0	\$12,000

Los cargos en los resultados fueron los siguientes:

Rubro	Resultado contable	Resultado para efectos del IETU
Seguros pagados por anticipado	\$ 0	\$ 12,000

Activos fijos

³³ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4*, pág. 36.

De acuerdo con la NIF C-6, denominada “inmuebles, maquinaria y equipo”, estos conceptos son los bienes tangibles que tienen por objeto:

- El uso o usufructo de los mismos en beneficio de la entidad.
- La producción de artículos para su venta o para el uso de la propia entidad.
- La prestación de servicios a la entidad, a su clientela a al público en general.

La adquisición de estos bienes denota el propósito de utilizarlos y no de venderlos en el curso normal de las operaciones de la entidad.

Las principales reglas de la valuación aplicables al activo fijo son las siguientes (no se incluyen las relativas a terrenos):³⁴

- Las inversiones en inmuebles, maquinaria y equipo deberán valuarse al costo de adquisición, al de construcción o, en su caso, a su valor equivalente.
- El costo de adquisición incluye el precio neto pagado por los bienes, sobre la base de efectivo o su equivalente, más todos los gastos necesarios para tener el activo en lugar y condiciones que permitan su funcionamiento, tales como: los derechos y gastos de importación, fletes, seguros o gastos de instalación.
- El costo de construcción incluye los costos directos e indirectos incurridos en la misma, tales como: materiales, mano de obra, costos de planeación e ingeniería, gastos de supervisión y administración, impuestos y gastos originados por préstamos obtenidos específicamente para este fin, que se devenguen durante el periodo efectivo de la construcción.
- La depreciación es un procedimiento de contabilidad que tiene como fin distribuir de una manera sistemática y razonable el costo de los activos fijos tangibles, menos su valor de desecho, si lo tienen, entre la vida útil de estimada de la unidad. Por tanto, la depreciación contable es un proceso de distribución y no de valuación.
- La distribución mencionada puede hacerse conforme a los criterios generales, uno basado en tiempo y otro en unidades producidas. Dentro de cada uno de los criterios generales, existen varios métodos alternativos y debe adoptarse el que se considere más adecuado, según las políticas de la empresa y las características del bien.
- La depreciación debe calcularse sobre bases y métodos consistentes a partir de la fecha en que empiecen a utilizarse los activos fijos, y cargarse a costos y/o gastos.

Por su parte, el artículo 29, fracción IV, de la ley del ISR establece que los contribuyentes podrán efectuar la deducción de las inversiones. Para estos efectos, el artículo 37 de la misma ley señala que las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los porcentos máximos autorizados por dicha ley, sobre el monto original de la inversión, con las limitaciones que, en su caso, se establezcan.

El monto original de la inversión comprende lo siguiente:

³⁴ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4*, pág. 36.

- El precio del bien.
- Los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo, con excepción del IVA.
- Las erogaciones por concepto de derechos, cuotas compensatorias, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales.
- Si se trata de automóviles, también se incluye el equipo de blindaje.³⁵

Las inversiones empezaran a deducirse, a elección del contribuyente, a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente, sin embargo se podrá iniciar, se podrá iniciar la deducción de las inversiones para efectos fiscales a partir de que se inicie los plazos referidos, en cuyo caso, podrá hacerlo con posterioridad, perdiendo el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos desde que se pudo efectuar la deducción y hasta que se inicie la misma, calculadas, aplicando los porcentos máximos autorizados por la ley.

Es importante mencionar que el artículo 38 de la ley de ISR indica que los cativos fijos se consideren inversiones. En este sentido, el activo fijo se define de la forma siguiente;

Activo fijo es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos productos tendrán siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro el curso normal de sus operaciones.

Considerado lo antes expuesto, podemos distinguir, entre las otras, la siguiente discrepancia de criterio entre la normatividad contable y la ley de ISR, en relación con el activo fijo, que dan lugar a diferencias temporales, a saber:

Discrepancia de criterio	Contable	Para efectos del al Ley de ISR
Método de cálculo de la depreciación o deducción	Se reconocen diferentes métodos de cálculo, con base en dos criterios generales, uno basado en el tiempo y el otro en las unidades producidas.	Se reconoce sólo el método de cálculo en línea recta, aplicando los porcentos máximos autorizados por la ley o, en su caso, por cientos menores.
Fecha en que se puede empezar a calcular la depreciación o deducción	A partir de la fecha en que se comiencen a utilizar los activos fijos.	A partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente.
Conceptos que integran el costo de adquisición o construcción, así como el monto original de la	Ejemplo; Las NIF permiten que los intereses devengados durante	Ejemplo; Los intereses devengados durante el periodo de

³⁵ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4*, pág. 38.

inversión.	el periodo de construcción e instalación de un activo, se puedan capitalizar, cargándose al costo del mismo. Dicha capitalización de los intereses se permite en virtud de que el activo no produce ningún beneficio durante el periodo de construcción e instalación, para cubrir los mismos.	construcción e instalación de un activo, en ningún caso, forman parte del monto original de la inversión, por lo que su deducción se efectúa en el momento en que se devenga.
------------	--	---

Por lo que se refiere a los porcentos máximos autorizados para llevar a cabo la deducción de activo fijo, la NIF C-6 establece que dichos porcentos no son siempre los adecuados para distribuir el total por depreciar entre la vida de los activos fijos.³⁶

Algunos de los porcentos máximos autorizados por la ley del ISR para deducir los activos fijos son los siguientes;

- a) 5% si se trata de inmuebles que no han sido declarados como monumentos arqueológicos, artísticos, históricos patrimoniales, conforme a las leyes correspondientes (artículo 40, fracción I, de la ley de ISR).
- b) 10% para mobiliarios y equipo de oficina (artículo 40, fracción III, de la ley de ISR).
- c) 25% para automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones, montacargas y remolques (artículo 40, fracción VI, de la ley de ISR).
- d) 30% para computadoras personales de escritorio y portátiles (artículo 40, fracción VII, de la ley de ISR).
- e) 10% Si se trata de maquinaria y equipo utilizada en actividades no especificadas en el artículo 41 de la ley (artículo 41, fracción XV, de la ley del ISR.).

Es importante mencionar que el artículo 220 de la ley de ISR, así como el decreto por el que se otorga un estímulo fiscal en materia de deducción inmediata de bienes nuevos de activo fijo (DOF del 20 de Junio del 2003), permite efectuar la deducción inmediata (acelerada) de algunos activos fijos bajo ciertas condiciones, la cual consiste en aplicar un por ciento superior al máximo autorizado por la ley. En este caso, la NIF C-6 señala que con independencia de aplicar la depreciación acelerada como incentivo fiscal, contablemente de acumularse y registrarse la depreciación, de acuerdo con la vida estimada de los activos fijos.

A continuación se presenta un ejemplo de cómo determinar las diferencias temporales en activos fijos cuyos criterios contables y para efectos del ISR difieren en un ejercicio determinado.

Ejemplo:

Criterios contables:

Costo de adquisición del bien	50,000
Método de cálculo de la depreciación	Línea recta

³⁶ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4, pág. 39.*

Por ciento anual de depreciación	5%
Depreciación anual cargada a resultados	2,500

Criterios para ISR:

Monto original de la inversión	50,000
Por ciento máximo de deducción autorizada en el ejercicio	10%
Deducción en el ejercicio	5,000

Notas:

- A) No se consideran efectos inflacionarios.
- B) El momento en que se comienza a depreciar el bien coincide con la fecha en que se decide empezar a deducir el bien.³⁷

Desarrollo

1.- Determinación del valor en libros del bien.

Costo de adquisición del bien	50,000
(-) Depreciación anual cargada a resultados	<u>2,500</u>
(=) Valor en libros del bien	<u><u>47,500</u></u>

2.- Determinación del valor fiscal del bien para efectos de ISR.

Monto original de la inversión	50,000
(-) Deducción en el ejercicio	<u>5,000</u>
(=) Valor fiscal del bien para efectos de ISR	<u><u>45,000</u></u>

3.- Determinación de la diferencia temporal

Rubro	Balance contable	Balance para el ISR	Diferencia temporal
Activo Fijo	47,500	45,000	2,500

Por lo que se refiere al IETU, el artículo 5º., fracción I, párrafo, de la ley que regula tal gravamen dispone que, entre otros conceptos, los contribuyentes podrán efectuar la deducción de las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes a al uso o goce temporal de bienes y servicios, que utilicen para realizar las actividades gravadas por tal impuesto o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar IETU.

³⁷ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4*, pág. 40.

A su vez, el artículo 6º de la ley del IETU indica que las deducciones que se pueden aplicar en este gravamen deben reunir ciertos requisitos, entre los que destaca, que aquellas hayan sido efectivamente pagadas al momento de su deducción, incluso para el pago de los pagos provisionales. Cuando el pago se realice a plazos, la deducción procederá por el monto de las parcialidades efectivamente pagadas en el mes o en el ejercicio que corresponda.

En este sentido, las reglas para la deducción de inversiones en el IETU con las mencionadas en la NIF D-4 para la aplicación contable de este concepto son diferentes, pues en este último caso, las inversiones se llevarán a resultados mediante un por ciento anual autorizado; en cambio para efectos de IETU bastará que los bienes efectivamente se paguen para ejercer tu deducción, aunque el pago se realice de manera parcial.

A continuación se presenta un ejemplo de cómo determinar las diferencias temporales en activos fijos para efectos contables y para efectos de IETU.³⁸

Ejemplo

Criterios contables:

Costo de adquisición del bien	50,000
Método de cálculo de la depreciación	Línea recta
Por ciento anual de depreciación	5%
Depreciación anual cargada a resultados	2,500

Criterios para IETU:

Monto original de la inversión	50,000
Monto pagado de la inversión al cierre del ejercicio	35,000

Nota.- No se consideran efectos inflacionarios.

Desarrollo

1.- Determinación del valor en libros del bien.	
Costo de adquisición del bien	50,000
(-) Depreciación anual cargada a resultados	2,500
(=) Valor en libros del bien	<u>47,500</u>
2.- Determinación del valor fiscal del bien para efectos del IETU	
Monto original de la inversión	50,000
(-) Monto pagado de la inversión al cierre del ejercicio	35,000
(=) Valor fiscal del bien para efectos del IETU	<u>15,000</u>

³⁸ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4*, pág. 41.

3.- Determinación de la diferencia temporal

Rubro	Balance contable	Balance para el ISR	Diferencia temporal
Activo Fijo	47,500	15,000	32,500

Ingresos

La NIF A-5 denominada “Elementos básicos de los estados financieros”, define el concepto de ingreso de la manera siguiente:³⁹

Un ingreso es el incremento de los activos o el decremento de los pasivos de una entidad, durante un periodo contable con un impacto favorable en la utilidad o pérdida neta o, en su caso, en el cambio neto en el patrimonio contable y, consecuentemente, en el capital ganado o patrimonio contable, respectivamente.

Entre los elementos de la definición anterior que se analizan en la NIF A-5, se encuentra al que se refiere al periodo contable en que se deben reconocer los ingresos, a saber:

- a) El ingreso se reconoce contablemente en el periodo en que se devenga.
- b) El reconocimiento de un ingreso debe hacerse solo cuando el movimiento de activos y pasivos impacte favorablemente al capital ganado o al patrimonio contable de la entidad, a través de la utilidad o pérdida neta o, en su caso, del cambio neto en el patrimonio contable, respectivamente.

En este sentido, tomado como ejemplo una venta de bienes, el ingreso correspondiente se debe reconocer en términos contables cuando impacte favorablemente el capital ganado, es decir, cuando se ha llevado a cabo la venta, sin importar si el precio ha sido cobrado o no.

Para efectos de ISR, generalmente los ingresos se deben reconocer en los mismos periodos en que se reconocen contablemente; sin embargo, existen algunos casos en que, conforme a la ley del ISR, el ingreso se puede reconocer en un periodo distinto al que se reconoce para efectos contables. Ejemplo de lo anterior, son los siguientes:

- a) El artículo 18, fracción III, de la ley de ISR menciona que, en el caso de enajenaciones a plazo en los términos del código fiscal, los contribuyentes podrán considerar como ingreso obtenido en el ejercicio: el total del precio pactado o bien, solamente la parte del precio cobrado durante el mismo.

Por consiguiente, si un contribuyente que efectúa la enajenación a plazo de mercancías, ejerce la opción de considerar como ingreso en el ejercicio sólo la parte del precio cobrado durante el mismo, se generará una diferencia temporal, debido a la discrepancia de criterio entre la normatividad contable y la ley de ISR, en relación con el momento en que se reconocen los ingresos.

³⁹ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4*, pág. 42.

A continuación se presenta un ejemplo de cómo se determinaba las diferencias temporales por los ingresos en enajenaciones a plazo, cuando los criterios contables y los de la ley de ISR difieren en el ejercicio.

Ejemplo:

Datos

Precio de venta del bien	20,000
Plazo de enajenación	24 meses
Precio cobrado en el año 2012	12,000

La empresa opta por acumular en el ejercicio, solo la parte del precio cobrado en el mismo.⁴⁰

Para efectos prácticos:

- a) No se considera el manejo del costo de ventas.
- b) Se muestran registros fiscales para obtener el saldo fiscal de la cuenta de clientes.

Desarrollo

1° Registro contable de la venta realizada a plazo, así como de los cobros efectuados.

Asiento 1:	Debe	Haber
Cientes	20,000	
Ventas		20,000
Asiento 2:		
Efectivo en caja y bancos	12,000	
Cientes		12,000

2°. Los saldos de las cuentas utilizadas serian la siguiente:

	Cientes		Ventas	
(1)	\$ 20,000	\$ 12,000		\$ 20,000 (1)
	\$ 20,000	\$ 12,000		\$ 20,000
	\$ 8,000			\$ 20,000

⁴⁰ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4*, pág. 43.

Efectivo en Caja y Bancos	
(2)	\$ 12,000
	\$ 12,000
	\$ 12,000

3° Registros para efectos de ISR de la venta realizada a plazo, así como de los cobros efectuados.⁴¹

	Debe	Haber
Efectivo en caja y bancos	12,000	
Ingresos Acumulables		12,000

4° Los saldos de las cuentas utilizadas serían los siguientes:

Cientes	Ventas
	\$ 20,000 (1)
\$ 0	\$ 20,000
\$ 0	\$ 20,000

Efectivo en Caja y Bancos	
(2)	\$ 12,000
	\$ 12,000
	\$ 12,000

5°. Determinación de la diferencia temporal.

Rubro	Balance Contable	Balance para efectos de ISR	Diferencias temporales
Cientes	8,000	0	8,000

- b) El artículo 18, fracción I, inciso a), de la ley de ISR, menciona que, en el caso de enajenación de bienes o prestaciones de servicios, se considera que los ingresos se obtienen, entre otros supuestos, cuando se reciban anticipos.

⁴¹ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4*, pág. 44.

A este respecto, la NIF C-9, denominada “pasivo, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos” señala que los anticipos de clientes son cobros anticipados a cuenta de futuras ventas de productos o prestaciones de servicios. Por ende, contablemente, un anticipo de clientes representa una obligación y no un ingreso.

Derivado de la discrepancia de criterios que existe en el tratamiento de los anticipos entre la técnica contable y los lineamientos de la ley de ISR, se genera una diferencia temporal, pues en el momento que se reciba un anticipo, contablemente se registrara como un pasivo, en tanto que, en términos de la ley mencionada, se generara un ingreso acumulable.

Para efectos de IETU, el artículo 3º., fracción IV, de la ley que regula este impuesto dispone que los ingresos se obtienen cuando se cobren efectivamente las contraprestaciones correspondientes a las actividades grabadas por este gravamen, de conformidad con las reglas que para tal efecto se establecen en la ley del IVA.⁴²

Al respecto, el artículo 1º.-B de la ley del IVA establece lo siguiente:

1º.-B Para los efectos de esta ley se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones, cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquellas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

Cuando el precio o contraprestación pactados por la enajenación de los bienes, las prestaciones de servicio o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes se pague mediante cheque, se considera que el valor de la operación, así como el impuesto al valor agregado trasladado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuciones transmitan los cheques a terceros, excepto, cuando dicha transmisión sea en procuración.

Se presume que los títulos de crédito distintos al cheque suscritos a favor de los contribuyentes, por quien adquiere el bien, recibe el servicio o usa o goza temporalmente el bien, constituye una garantía del pago del precio o la contraprestación pactados, así como del impuesto al valor agregado correspondiente a la operación de que se trate. En estos casos se entenderán recibidos ambos conceptos por los contribuyentes cuando efectivamente los cobren, o cuando los contribuyentes transmitan a un tercero los documentos pendientes de cobro, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

Cuando con motivo de la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, los contribuyentes reciban documentos o vales, respecto de los cuales un tercero asuma la obligación de pago o reciban el pago mediante tarjetas electrónicas o cualquier otro medio que permita al usuario obtener bienes o servicios, se considera que el valor de las actividades respectivas, así como el impuesto al valor agregado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha en la que dichos documentos, vales, tarjetas electrónicas o cualquier otro medio sean recibidos o aceptadas por los contribuyentes.

⁴² CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4*, pág. 45.

Por otra parte, la ley del IETU indica que si se trata de los ingresos por enajenación de bienes o prestaciones de servicios independientes que se exporten, para determinar el momento en que efectivamente se obtienen los ingresos se estará a lo dispuesto en los párrafos anteriores. En el caso de que no perciba el ingreso durante los 12 meses siguientes a aquel en el que se realice la exportación, se entenderá efectivamente percibido el ingreso en la fecha en la que termine dicho plazo.

Tratándose de bienes que se exporten y sean enajenados o se otorguen su uso o goce temporal, con posterioridad en el extranjero, dicha enajenación o uso o goce temporal estará afecta al pago del impuesto establecido en la ley del IETU, cuando el ingreso sea acumulable para los efectos del ISR.

Según se observa, para efectos del IETU, Los ingresos se reconocen cuando efectivamente se cobran, mientras que contablemente se reconocen cuando se devengan por consiguiente, por los ingresos percibidos se generara una diferencia temporal, debido a las discrepancias de criterio entre la normatividad contable y la ley del IETU en relación con el momento en que se reconocen los ingresos.⁴³

A continuación se presenta un ejemplo de cómo se determinan las diferencias temporales por los ingresos debido a la discrepancia entre los criterios contables y los de la ley del IETU.

Ejemplo:

Datos

Precio de venta del bien	\$ 40,000
Precio cobrado en el año 2012	26,000

Para efectos prácticos:

- a) No se considera el manejo de costo de ventas.
- b) Se muestran registros fiscales para obtener el saldo fiscal de la cuenta de clientes

Desarrollo

1ro. Registro contable de la venta realizada a plazo, así como de los cobros efectuados.

Asiento 1	Debe	Haber
Cientes	40,000	
Ventas		40,000
Asiento 2	Debe	Haber
Efectivo en caja y bancos	26,000	
Cientes		26,000

⁴³ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4*, pág. 46.

2do. Los saldos de las cuentas utilizadas serian los siguientes⁴⁴:

Cientes		Ventas	
(1)	\$ 40,000	\$ 26,000	(2)
			\$ 40,000 (1)
	40,000	26,000	
	\$ 14,000		0
			40,000
			\$ 40,000

Efectivo en Caja y Bancos	
(2)	\$ 26,000
	26,000 0
	\$ 26,000

3ro Registro para efectos del IETU de la venta realizada, así como de los cobros efectuados.

	Debe	Haber
Efectivo en caja y bancos	26,000	
Ingresos afectos al IETU		26,000

Cientes		Ventas	
	0		
			40,000 (1)
	0	0	
	0		0
			40,000

Efectivo en Caja y Bancos	
(2)	26,000
	26,000 0
	26,000

5to. Determinación de la diferencia temporal.

⁴⁴ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4*, pág. 47.

Clientes	Balance contable	Balance para efectos del IETU	Diferencia temporal
Clientes	14,000	0	14,000

3.2.- APLICACIÓN DEL MÉTODO DE ACTIVOS Y PASIVOS

Como mencionamos anteriormente, la determinación del impuesto a la utilidad diferido debe efectuarse utilizando el método de activos y pasivos. Este método compara a los valores contables y fiscales de todos los activos y pasivos de una entidad; de esta comparación surgen diferencias temporales, tanto deducibles como acumulables, a las que se les aplica la tasa de impuesto diferido correspondiente; el resultado obtenido corresponde al saldo del pasivo o, en su caso, del activo por impuesto diferido al final del periodo.

El concepto de tasa de impuesto diferido se define de la manera siguiente:⁴⁵

Tasa de impuesto diferido.- Es la tasa prolongada y establecida en las disposiciones fiscales a la fecha de los estados financieros y, según se prevé, es la tasa que se utilizará para el cálculo del impuesto que se causará en la fecha de reversión de las diferencias temporales o, en su caso, de la amortización de las pérdidas fiscales;

A este respecto, es importante tener en cuenta lo siguiente:

- a) Conforme al artículo 10 de la ley de ISR, la tasa de este impuesto para las personas morales del régimen general es de 30%.
- b) El último párrafo de la ley de IETU estipula que la tasa de este impuesto es del 17.5%.

A continuación se presenta un ejemplo de la determinación de los impuestos a la utilidad diferidos (ISR Y IETU).

Ejemplo:

La empresa ABC, S.A., que se dedica a la compra y venta de artículos para el hogar y tributa en el ISR en el régimen general de las personas morales, desea determinar los impuestos a la utilidad diferidos al cierre del año 2012, conforme a las disposiciones señaladas en la NIF D-4.

- En el año 2012 fue el primer ejercicio de las actividades de la compañía.
- Para los efectos de la determinación de los impuestos diferidos, la empresa formulo sus Estados Financieros a la fecha mencionada, con cifras contables y fiscales, como se muestran a continuación:⁴⁶

Empresa ABC, S.A.

⁴⁵ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4*, pág. 48.

⁴⁶ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4*, pág. 49.

Estado de Situación Financiera al 31 de Diciembre 2012

Activo	Saldos Contables	Saldos para el ISR	Saldos para el IETU
<u>Circulante</u>			
Efectivo en caja y bancos	75,000	75,000	75,000
Clientes	1,300,000	1,050,000	0
Contribuciones a favor	200,000	200,000	200,000
Inventarios	1,570,000	1,300,000	1,000,000
Seguros pagados por anticipado	50,000	0	0
Suma de activo circulante	<u>3,195,000</u>	<u>2,625,000</u>	<u>1,275,000</u>
<u>Fijo</u>			
Terrenos	500,000	500,000	500,000
Mobiliario y equipo (neto)	570,000	628,000	570,000
Equipo de transporte (neto)	850,000	750,000	550,000
Suma el activo fijo	<u>1,920,000</u>	<u>1,878,000</u>	<u>1,620,000</u>
<u>Cargos Diferidos</u>			
Marcas y patentes (neto)	250,000	200,000	250,000
Crédito mercantil (neto)	1,420,000	1,420,000	1,420,000
Suma cargos diferidos	<u>1,670,000</u>	<u>1,620,000</u>	<u>1,670,000</u>
Total Activo	6,785,000	6,123,000	4,565,000
Pasivo			
A corto plazo			
Proveedores	1,280,000	1,280,000	0
Acreedores Diversos	1,975,000	1,975,000	1,975,000
Contribuciones por pagar	920,000	920,000	920,000
ISR por pagar	48,840	48,840	48,840
Anticipos de clientes	500,000	0	500,000
Suma pasivo a corto plazo	<u>4,723,840</u>	<u>4,223,840</u>	<u>3,443,840</u>
Total Pasivo	4,723,840	4,223,840	3,443,840
Capital Contable			
Capital Social	500,000	500,000	500,000
Resultados acumulados	0	0	0
Resultado del ejercicio	1,561,160	1,399,160	521,160
Total Capital Contable	2,061,160	1,899,160	1,021,160
Total Pasivo y Capital Contable	6,785,000	6,123,000	4,465,000

Desarrollo

1ro. Se determina el ISR diferido al cierre del ejercicio de 2012, mediante el método de activos y pasivos.⁴⁷

⁴⁷ CP. José Pérez Chávez, Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4, pág. 50.

Empresa ABC, S.A.

Estado de Situación Financiera al 31 de Diciembre 2012

Activo	Saldos Contables	Saldos para el ISR	Diferencias temporales
<u>Circulante</u>			
Efectivo en caja y bancos	75,000	75,000	
Clientes	1,300,000	1,050,000	250,000
Contribuciones a favor	200,000	200,000	
Inventarios	1,570,000	1,300,000	270,000
Seguros pagados por anticipado	50,000	0	50,000
Suma de activo circulante	<u>3,195,000</u>	<u>2,625,000.00</u>	
<u>Fijo</u>			
Terrenos	500,000	500,000	
Mobiliario y equipo (neto)	570,000	628,000	(58,000)
Equipo de transporte (neto)	850,000	750,000	100,000
Suma el activo fijo	<u>1,920,000</u>	<u>1,878,000</u>	
<u>Cargos Diferidos</u>			
Marcas y patentes (neto)	250,000	200,000	50,000
Crédito mercantil (neto)	1,420,000	1,420,000	
Suma cargos diferidos	<u>1,670,000</u>	<u>1,620,000</u>	
Total Activo	6,785,000	6,123,000	
Pasivo			
A corto plazo			
Proveedores	1,280,000	1,280,000	
Acreedores Diversos	1,975,000	1,975,000	
Contribuciones por pagar	920,000	920,000	
ISR por pagar	48,840	48,840	
Anticipos de clientes	500,000	0	(500,000)
Suma pasivo a corto plazo	<u>4,723,840</u>	<u>4,223,840</u>	
Total Pasivo	4,723,840	4,223,840	
Resultado de diferencias temporales (gravable)			162,000
Tasa del ISR			<u>30%</u>
ISR diferido al cierre del ejercicio (saldo final de ISR diferido)			<u><u>48,600</u></u>

Observación:

El resultado de las diferencias temporales es acumulable por lo que, en este supuesto se genera un pasivo por impuesto a la utilidad.

2o. Se determina el IETU diferido al cierre del ejercicio de 2012, mediante el método de activos y pasivos.⁴⁸

Empresa ABC, S.A.
Estado de Situación Financiera al 31 de Diciembre 2012

Activo	Saldos Contables	Saldos para el IETU	Diferencias temporales
<u>Circulante</u>			
Efectivo en caja y bancos	75,000	75,000	
Clientes	1,300,000	0	1,300,000
Contribuciones a favor	200,000	200,000	
Inventarios	1,570,000	1,000,000	570,000
Seguros pagados por anticipado	50,000	0	50,000
Suma de activo circulante	3,195,000	1,275,000	
<u>Fijo</u>			
Terrenos	500,000	500,000	
Mobiliario y equipo (neto)	570,000	570,000	
Equipo de transporte (neto)	850,000	550,000	300,000
Suma el activo fijo	1,920,000	1,620,000	
<u>Cargos Diferidos</u>			
Marcas y patentes (neto)	250,000	250,000	
Crédito mercantil (neto)	1,420,000	1,420,000	
Suma cargos diferidos	1,670,000	1,670,000	
Total Activo	6,785,000	4,565,000	
Pasivo			
A corto plazo			
Proveedores	1,280,000		(1,280,000)
Acreedores Diversos	1,975,000	1,975,000	
Contribuciones por pagar	920,000	920,000	
ISR por pagar	48,840	48,840	
Anticipos de clientes	500,000	500,000	
Suma pasivo a corto plazo	4,723,840	3,443,840	
Total Pasivo	4,723,840	3,443,840	
Resultado de diferencias temporales (gravable)			940,000
Tasa del ISR			17.50%
ISR diferido al cierre del ejercicio (saldo final de IETU diferido)			164,500

Observaciones:

⁴⁸ CP. José Pérez Chávez, Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4, pág. 51.

- A) La tasa del IETU que se utilizó es la que está vigente en el ejercicio fiscal de 2013, debido a que se considera que es en dicho ejercicio cuando se liquidara el pasivo por el IETU diferido.
- B) El resultado de las diferencias temporales es acumulable por lo que, en este supuesto se generara un pasivo por impuesto a la utilidad diferido.

3o. Se determina el saldo final del pasivo por impuesto a la utilidad diferidos.⁴⁹

	IETU diferido al cierre del ejercicio (saldo final del IETU diferido)	164,500
(-)	ISR diferido al cierre del ejercicio (saldo final de ISR diferido)	48,600
(=)	Diferencia	115,900
(+)	ISR diferido al cierre del ejercicio	48,600
(=)	Saldo final del pasivo por impuestos a la utilidad diferidos	164,500

4o. Una vez obtenido el saldo final de los impuestos a la utilidad diferidos, se procede a llevar a cabo el cargo a los resultados del ejercicio, como sigue:

	Debe	Haber
Resultado del ejercicio	159,800	
Impuesto a la utilidad diferidos		159,800

5o. Realizado el asiento anterior, el Estado de Situación Financiera de la empresa sería el siguiente:

Empresa ABC, S.A.
Estado de Situación Financiera al 31 de Diciembre 2012

ACTIVO		PASIVO	
Circulante		A corto plazo	
Efectivo en caja y bancos	75,000	Proveedores	1,280,000
Cliente	1,300,000	Acreedores diversos	1,975,000
Contribuciones a favor	200,000	Contribuciones por pagar	920,000
Inventarios	1,570,000	Impuestos a la utilidad por pagar	48,840
Seguros pagados por anticipado	50,000	Anticipos de clientes	500,000
Suma de activo circulante	3,195,000	Suma el pasivo a corto plazo	4,723,840
Fijo			
Terrenos	500,000	Impuestos a la utilidad diferidos	164,500

⁴⁹ CP. José Pérez Chávez, Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4, pág. 52.

Mobiliario y equipo (neto)	570,000	TOTAL PASIVO	4,888,340
Equipo de transporte (neto)	<u>850,000</u>	CAPITAL CONTABLE	
Suma de activo fijo	1,920,000	Capital Social	500,000
Otros activos		Resultados acumulados	0
Marcas y Patentes (neto)	250,000	Resultado del ejercicio	<u>1,396,660</u>
Crédito mercantil (neto)	<u>1,420,000</u>	TOTAL CAPITAL CONTABLE	1,896,660
Suma de otros activos	1,670,000		
TOTAL DE ACTIVO	6,785,000	TOTAL PASIVO Y CAPITAL CONTABLE	6,785,000

6o. El estado de resultados sería el siguiente:⁵⁰

Empresa ABC, S.A.
Estado de Resultados al 31 de Diciembre 2012

Ventas netas		6,300,000
Costo de ventas	3,150,000	
Gastos de operación	<u>1,390,000</u>	<u>4,540,00</u>
Utilidad de Operación		1,760,000
Costo integral de financiamiento		<u>150,000</u>
Utilidad antes de impuestos		1,610,000
Impuestos a la utilidad		
Impuesto a la utilidad causado	48,840	
Impuestos a la utilidad diferidos	<u>164,500</u>	<u>213,340</u>
Utilidad neta		<u><u>1,396,660</u></u>

Conviene destacar que los transitorios de la NIF D-4 indican que al 1o. de Enero de 2008, las entidades que tengan dentro de su capital el rubro "Efectos acumulados de ISR" (Derivado del reconocimiento inicial del impuesto diferido) deben reclasificar el saldo correspondiente al rubro de resultados acumulados, a menos que identifiquen este importe o una parte de él, con alguna de las otras partidas integrales que todavía no estuviera reciclada; en este último caso, el monto respectivo debe incorporarse a la otra partida integral correspondiente.

Siempre y cuando la entidad haya reconocido impuestos diferidos hasta el 2007 con base al boletín D-4 anterior, la aplicación de la NIF D-4 en 2008 no provoca cambios contables, de acuerdo con lo establecido en la NIF B-1, Cambios contables y correcciones de errores, motivo por el cual, no procede reestructurar los estados financieros de periodos anteriores. Consecuentemente, cualquier efecto de impuesto diferido generado a la fecha de entrada en vigor de la NIF D-4 derivado de su aplicación, debe reconocerse en los resultados acumulados.

⁵⁰ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4*, pág. 53.

El no reconocimiento de los pasivos y activos por impuestos diferidos debe considerarse como un error contable, siempre que la entidad haya tenido la obligación de hacerlo, ya sea con base en la NIF D-4 o, en su caso, con base en el boletín D-4 derogado, mientras estuvo vigente. La corrección de tal error debe de hacerse de manera retrospectiva con base en la NIF B-1.

3.3.- ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTOS A LA UTILIDAD DIFERIDOS

Según la NIF-D-4, un activo por impuesto diferido debe reconocerse por todas las diferencias temporales deducibles; en contraparte, un pasivo por impuesto diferido debe reconocerse por las diferencias temporales acumulables.

En relación con los activos por impuestos diferidos, la NIF D-4 indica que desde su reconocimiento inicial y a la fecha de cierre de balance general, debe evaluarse la probabilidad de recuperación de cada uno de los activos por impuesto diferido reconocidos por la entidad.

Se considera que es probable (con base a la información, pruebas, evidencias o datos disponibles) la recuperación de un activo por impuesto diferido cuando la entidad justifica que existe alta certeza de que los periodos futuros habrá por lo menos alguno de los dos siguientes conceptos:⁵¹

1. Utilidades fiscales suficientes que peritan compensar el efecto de la reversión de las diferencias temporales deducibles, o contra las que se prevé la utilización de créditos fiscales para disminuir el impuesto que tales utilidades pueden causar.
2. Diferencias temporales acumulables suficientes cuya reversión se espera en el mismo periodo de la reversión de las diferencias temporales deducibles que dan lugar al activo por impuesto diferido. Tanto las diferencias acumulables como las deducibles deben estar relacionadas con la misma autoridad fiscal. Ejemplo de este caso es la opción que dieron las disposiciones fiscales en años pasados de disminuir las pérdidas fiscales pendientes de amortizar del importe del inventario tipificado como acumulable.

En esta medida en la que la probabilidad de recuperación de un activo se reduce, debe reconocerse una estimación para activo por impuesto diferido no recuperable. Cualquier estimación reconocida debe cancelarse en la medida en que pueda ser probable la recuperación del activo. La estimación y, en su caso, su cancelación debe reconocerse en el estado de resultados dentro del impuesto diferido del periodo, a menos que dicha estimación se refiera a activos por impuesto diferido relacionados con otras partidas integrales; en este último supuesto, tanto la estimación como la cancelación de la misma, deben reconocerse en otras partidas integrales con las que estén relacionadas.

Para mayor comprensión de lo anterior, se presentan los ejemplos siguientes:

Ejemplo 1

Se determina el ISR diferido al cierre del ejercicio de 2012, mediante el método de activos y pasivos.

⁵¹ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4*, pág. 54.

- Para efectos prácticos, no se muestra la determinación del IETU diferido.⁵²

Empresa ABC, S.A.
Estado de Situación Financiera al 31 de Diciembre 2012

Activo	Saldos Contables	Saldos para el ISR	Diferencias temporales gravables	Diferencias temporales deducibles
<u>Circulante</u>				
Efectivo en caja y bancos	75,000	75,000		
Clientes	1,300,000	800,000	500,000	
Contribuciones a favor	200,000	200,000		
Inventarios	1,570,000	1,300,000	270,000	
Seguros pagados por anticipado	50,000	0	50,000	
Suma de activo circulante	<u>3,195,000</u>	<u>2,375,000</u>		
<u>Fijo</u>				
Terrenos	500,000	500,000		
Mobiliario y equipo (neto)	570,000	650,000		80,000
Equipo de transporte (neto)	850,000	950,000		100,000
Suma el activo fijo	<u>1,920,000</u>	<u>2,100,000</u>		
<u>Cargos Diferidos</u>				
Marcas y patentes (neto)	250,000	200,000	<u>50,000</u>	
Crédito mercantil (neto)	<u>1,420,000</u>	<u>1,420,000</u>		
Suma cargos diferidos	1,670,000	1,620,000		
Total Activo	6,785,000	6,095,000		
Pasivo				
A corto plazo				
Proveedores	1,280,000	1,280,000		
Acreedores Diversos	1,575,000	1,575,000		
Contribuciones por pagar	920,000	920,000		
ISR por pagar	50,000	50,000		
Anticipos de clientes	300,000	0		<u>300,000</u>
Suma pasivo a corto plazo	<u>4,125,000</u>	<u>3,825,000</u>		
Total Pasivo	4,125,000	3,825,000		
Suma de diferencias temporales			870,000	480,000
Tasa del ISR			30%	30%
ISR diferido			<u>261,000</u>	<u>144,000</u>
			(PASIVO)	(ACTIVO)

⁵² CP. José Pérez Chávez, Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4, pág. 55.

Una vez obtenidos los resultados anteriores, se procede a efectuar el análisis siguiente:

- a) Tanto las diferencias temporales gravables como las deducibles son relativas a la misma autoridad tributaria, es decir, el SAT.
- b) Tanto las diferencias temporales gravables como por las deducibles, se espera que se reviertan en el ejercicio fiscal 2013.

Conclusiones:

En este caso, la empresa reconocerá el activo por ISR diferido de las diferencias temporales deducibles, por la cantidad de 144,000, ya que existen diferencias temporales gravables relativas a la misma autoridad tributaria que se espera se reviertan en el mismo ejercicio que la reversión esperada de la diferencia temporal deducible.

Cabe destacar que, conforme a la NIF-4, la presentación de los impuestos diferidos debe mostrarse como una cifra neta en el Estado de Situación Financiera.

Por lo anterior, en nuestro ejemplo, la cantidad que se presentaría en el Estado de Situación Financiera por ISR diferido sería la siguiente:⁵³

	Pasivo por ISR diferido	261,000
(-)	Activo por ISR diferido	144,000
(=)	Pasivo por ISR diferido	117,000

Ejemplo 2:

Se determina el ISR diferido al cierre del ejercicio 2012, mediante el método de activos y pasivos.

- Para efectos prácticos no se determino, no se determina el IETU diferido.⁵⁴

Empresa ABC, S.A. Estado de Situación Financiera al 31 de Diciembre 2012

Activo	Saldo Contable s	Saldo para el ISR	Diferencias temporales gravables	Diferencia s temporales deducibles
<u>Circulante</u>				
Efectivo en caja y bancos	75,000	75,000		
Clientes	1,300,000	1,300,000		
Contribuciones a favor	200,000	200,000		

⁵³ CP. José Pérez Chávez, Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4, pág. 56.

⁵⁴ CP. José Pérez Chávez, Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4, pág. 57.

Inventarios	570,000	500,000	70,000
Seguros pagados por anticipado	20,000	0	20,000
Suma de activo circulante	<u>2,165,000</u>	<u>2,075,000</u>	
Fijo			
Terrenos	500,000	500,000	
Mobiliario y equipo (neto)	570,000	650,000	80,000
Equipo de transporte (neto)	<u>850,000</u>	<u>950,000</u>	100,000
Suma el activo fijo	1,920,000	2,100,000	
Cargos Diferidos			
Marcas y patentes (neto)	250,000	200,000	<u>50,000</u>
Crédito mercantil (neto)	<u>1,420,000</u>	<u>1,420,000</u>	
Suma cargos diferidos	1,670,000	1,620,000	
Total Activo	5,755,000	5,795,000	
Pasivo			
A corto plazo			
Proveedores	1,280,000	1,280,000	
Acreedores Diversos	1,575,000	1,575,000	
Contribuciones por pagar	920,000	920,000	
ISR por pagar	50,000	50,000	
Anticipos de clientes	<u>400,000</u>	<u>0</u>	<u>400,000</u>
Suma pasivo a corto plazo	<u>4,225,000</u>	<u>3,825,000</u>	
Total Pasivo	4,225,000	3,825,000	
Suma de diferencias temporales			<u>140,000</u> <u>580,000</u>

Una vez obtenidos los resultados anteriores, se procede a efectuar el análisis siguiente:

- a) Las diferencias temporales deducibles son superiores a las diferencias temporales gravables. Por lo tanto, existe un remanente de diferencias temporales deducibles por la cantidad siguiente:

	Diferencias temporales deducibles	580,000
(-)	Diferencias temporales gravables	<u>140,000</u>
(=)	Remanente de diferencias temporales deducibles	<u><u>440,000</u></u>

Se considera que en el ejercicio de 2013 existe una alta probabilidad de que habrá utilidades gravables suficientes para absorber el remanente de las diferencias temporales deducibles del ejercicio 2012.

Conclusiones:

En este caso, la empresa reconocerá el activo por ISR diferido derivado del remanente de las diferencias temporales deducibles, ya que existe alta certeza de que en el ejercicio 2013 habrá utilidades gravables suficientes para absorber el remanente mencionado.

Por lo anterior, en nuestro ejemplo, la cantidad que se presentaría en el estado de situación financiera por el activo del ISR diferido sería la siguiente:

	Remanente de diferencias temporales deducibles	440,000
(X)	Tasa de ISR	<u>30%</u>
(=)	Activo por ISR diferido	<u><u>132,000</u></u>

3.4.- IMPUESTO DIFERIDO DERIVADO DE PÉRDIDAS FISCALES

Conforme a la NIF-D-4, el impuesto diferido derivado de las pérdidas fiscales por amortizar debe determinarse aplicando a dichas pérdidas la tasa de impuesto diferido. Este resultado representa el saldo del activo por impuesto diferido al final del periodo.⁵⁵

El impuesto diferido del periodo de pérdidas fiscales debe determinarse comparando el saldo final del periodo actual con el saldo al inicio del mismo periodo, del activo por impuesto diferido determinado conforme al párrafo anterior. Este importe debe reconocerse en el Estado de Resultados.

Ejemplo:

La empresa ABC, S.A. desea reconocer en sus Estados Financieros del año 2012, el activo por impuesto diferido derivado de las pérdidas fiscales de Ejercicios anteriores pendientes de amortizar.

- Para efectos prácticos, no se determina el IETU diferido.
- Asimismo, no se reconocen los efectos inflacionarios.

Datos

Pérdidas fiscales ocurridas en los ejercicios de 2009 a 2012 pendientes de amortizar	350,000
Saldos de activo por impuesto diferido derivado de pérdidas fiscales al 1o. De Enero de 2012	61,600

Desarrollo

1° Determinación del saldo del activo por impuesto diferido derivado de pérdidas fiscales al 31 de Diciembre del 2012.

⁵⁵ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4, pág. 58.*

Pérdidas fiscales ocurridas en los ejercicios de 2009 a 2012 pendientes de amortizar	350,000
(x) Tasa del ISR	30%
(=) Saldo del activo por impuesto diferido derivado de perdidas fiscales al 31 de Diciembre de 2012	105,000

2° Comparación del saldo del activo por impuesto diferido derivado de pérdidas fiscales al 1° de Enero de 2012 contra el saldo del activo por impuesto diferido derivado de pérdidas fiscales al 31 de Diciembre de 2012.⁵⁶

Saldo del activo por impuesto diferido derivado de pérdidas fiscales al 1ro de Enero de 2012	Menor que	Saldo del activo por impuesto diferido derivado de pérdidas fiscales al 31 de Diciembre de 2012
61,600	<	105,000

Nota:

Debido a que el saldo del activo por impuesto diferido derivado de pérdidas fiscales al 1ro de Enero de 2012 (61,600) es inferior al saldo del mismo concepto al 31 de Diciembre de 2012 (105,000), la diferencia entre ambas cantidades se cargara a resultados.

3° Determinación del cargo a resultados por el activo por impuesto diferido derivado de pérdidas fiscales.

Saldo del activo por impuesto diferido derivado de pérdidas fiscales al 31 de Diciembre 2012	105,000
(-) Saldo del activo por impuesto diferido derivado de pérdidas fiscales al 1°de Enero de 2012	61,600
(=) Cargos a resultados por el activo por impuesto diferido derivado de pérdidas fiscales	43,400

3.5.- IMPUESTO DIFERIDO DERIVADO DE CRÉDITOS FISCALES

Según la NIF D-4, los créditos fiscales deben reconocerse como un activo por impuesto diferido al momento de enterarse o liquidarse, siempre que sea probable su recuperación contra el impuesto a la utilidad causado y que la entidad tenga la intención de así recuperarlo; de no existir tal intención, el importe a favor de que se trate debe recuperarse como una cuenta por cobrar. Si el crédito fiscal se va a recuperar contra un impuesto distinto al impuesto a la utilidad causado debe reconocerse como cuenta por cobrar que no forme parte del impuesto diferido.

⁵⁶ CP. José Pérez Chávez, Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4, pág. 59.

Ejemplo de conceptos que deben reconocerse como créditos fiscales son los estímulos fiscales.

3.6.- OTROS ASPECTOS

La NIF D-4 contiene otras disposiciones que a continuación se señalan:

- 1.- No debe determinarse impuesto diferido por aquellas partidas que no afectarán ni la utilidad o pérdida neta contable, ni a la utilidad o pérdida fiscal.
- 2.- Los activos y pasivos por impuesto diferido no deben reconocerse a valor presente.
- 3.- En una adquisición de negocios, los impuestos diferidos deben determinarse sobre la base de los nuevos valores asignados a los activos adquiridos y a los pasivos asumidos como consecuencia de la adquisición; es decir, no deben mantenerse los impuestos diferidos que tenían reconocidos la entidad antes de la adquisición.
- 4.- En los estados financieros consolidados deben reconocerse el impuesto diferido atribuible a la entidad económica, el cual, en caso de proceder, debe considerar los efectos derivados de la consolidación fiscal.⁵⁷

3.7.- REEXPRESIÓN DEL VALOR FISCAL DE ACTIVOS Y PASIVOS

El apéndice C de la NIF D-4, denominado “Consideraciones importantes en la determinación de los valores fiscales de los activos y pasivos” señala que, en algunas ocasiones, las disposiciones fiscales permiten el reconocimiento de los efectos de la inflación de algunas partidas para determinar el impuesto causado.

Por lo anterior, en la aplicación del método de activos y pasivos, los valores fiscales de los activos y pasivos que sirven de base para el comparativo con sus valores contables deben reexpresarse cuando así lo requieran las disposiciones fiscales; sin embargo, se considera válido que, en los casos en los que la ley permite un reconocimiento de la inflación a fechas intermedias, dicho reconocimiento se haga a la fecha de cálculo del impuesto diferido. Por ejemplo en los activos fijos y en pérdidas fiscales por amortizar.

Lo anterior se propone debido a que el valor fiscal así determinado será deducible o acumulable para el siguiente periodo, en esos mismos importes.

3.8.- INVERSIONES PERMANENTES EN ACCIONES

El apéndice C de la NIF D-4 establece que en el caso de inversiones en acciones sin control ni influencia significativa indica que, según la NIF respectiva, estas inversiones se reconocen contablemente a su costo de adquisición, en su caso, reexpresado con base en la inflación; es decir, no se valúan atendiendo al método de participación. Lo anterior se debe a que estas inversiones representan una tenencia accionaria poco significativa dentro del capital contable de la invertida; como consecuencia, es nula o muy escasa la participación en la administración de esta entidad.

⁵⁷ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4*, pág. 59.

Por otro lado, las disposiciones fiscales establecen el método a deducir para este tipo de inversiones, al momento de su realización. Dicha deducción tiene como base el costo de adquisición reexpresado con inflación, al que se agregan los resultados fiscales en los que participan la tenedora.

Tomando en cuenta lo anterior, así como por sentido práctico, se considera válido que el valor fiscal de este tipo de inversiones sea el costo de adquisición reexpresado con inflación; de esta forma se establece un criterio semejante al contable.

Por lo tanto, no se reconocen impuesto diferido por estas inversiones, salvo que estas estuvieran valuadas contablemente a su valor neto de realización; esta situación ocurre cuando existe una presunción razonable de la probable venta de la inversión o por el reconocimiento de un deterioro de su valor contable.

De acuerdo con lo anteriormente comentado, se puede decir que, el valor fiscal para efectos del impuesto diferido de este tipo de inversiones es igual al valor contable de la inversión y, por lo tanto, de su comparación no surge un impuesto diferido, salvo que se presenten posteriormente eventos o transacciones que alteren las condiciones originales; como:

- a) Presunción razonable a la fecha del balance de la realización de la inversión, caso en que para la determinación del impuesto diferido, se compara el monto contable (costo histórico actualizado o valor de realización, el menor) contra el costo fiscal actualizado de las acciones, o
- b) Castigo por deterioro en el monto contable de la inversión, caso en que para la determinación del impuesto diferido, se comparará su importe contable (nuevo valor deteriorado) con la base fiscal de la inversión (costo de adquisición actualizado).

Inversión en acciones de subsidiarias y asociadas que se registra por el método de participación

El importe de estas inversiones en los estados financieros individuales de la tenedora, representa la parte proporcional del capital contable de la subsidiaria o asociada, que debe incluir el efecto del impuesto diferido. En consecuencia, salvo lo que se señala en el párrafo siguiente, no debe calcularse impuesto diferido sobre estas inversiones.

Exceso del costo de adquisición de las acciones de subsidiarias y asociadas sobre el valor en libros y exceso del valor en libros sobre el costo de adquisición de las acciones

Al momento de adquisición el importe contable de las acciones y su valor fiscal es el mismo. Por tanto, en este punto, no surge impuesto diferido alguno.

La diferencia entre el costo de adquisición de las acciones de la subsidiaria o asociada y su valor en libros, es el remanente que resulta del costo de adquisición y su asignación a los activos y pasivos de las entidades mencionadas. Esta diferencia (deudora o acreedora) no genera, en su reconocimiento inicial, impuesto diferido (la suma algebraica del costo de adquisición y del exceso del costo de adquisición sobre el valor en libros o, alternativamente, del exceso del valor en libros sobre el costo de adquisición, es igual al valor fiscal de las acciones adquiridas).

El exceso (deudor o acreedor) con el transcurso del tiempo será contablemente aplicado a resultados; ya sea porque fue amortizado en el pasado, conforme a las disposiciones del Boletín B-8, o bien se generó un cargo por deterioro al mismo conforme al Boletín C-15 actual; sin embargo, producirá efectos fiscales en periodos distintos al de su reconocimiento contable (la amortización deudora será deducible hasta el momento de enajenación de las acciones y la acreedora gravable al momento de su distribución como dividendo). Por tanto, el impuesto diferido se origina hasta el momento en que el exceso es aplicado a resultados.

Cuando el tratamiento de la amortización del exceso (que en el caso debe ser de naturaleza deudora) origine una cuenta por cobrar por concepto de impuesto diferido, su reconocimiento contable se encuentra sujeto a recuperabilidad. Esto sucede cuando reconocemos disminuciones al crédito mercantil diferido, ya que tendríamos una partida temporal no deducible en resultados, que sería deducible bajo ciertas circunstancias al momento de vender la inversión.

Por el contra cuando tenemos un crédito mercantil negativo, y se aplica a resultados se deberá reconocer un impuesto diferido pasivo, aquí, deberíamos reconocer el pasivo por impuesto diferido, ya que tuvimos un ingreso contable, no fiscal que se acumulará cuando se disponga de esa inversión.

Toda vez que no existe disposición para no reconocer el pasivo, tendríamos que reconocerlo.

El efecto de impuestos diferidos, debe considerar el resultante de la asignación del costo de adquisición de las acciones a los activos y pasivos de los negocios adquiridos, para determinar el exceso del costo de adquisición sobre el valor en libros o, en su caso, el exceso del valor en libros sobre el costo de las acciones.

Inversión permanente en acciones de subsidiarias y asociadas del extranjero

En caso de inversiones en acciones de subsidiarias y asociadas del extranjero, debe considerarse lo siguiente:

- a) Cuando la tasa del impuesto a la utilidad en México sea superior a la del país de origen, el impuesto diferido reconocido por la subsidiaria o asociada en el extranjero, se complementará en proporción directa con la diferencia de tasas.
- b) Cuando en el país extranjero exista un impuesto adicional al distribuir utilidades a cargo del accionista debe reconocerse, en su caso, el impuesto diferido correspondiente a la controladora o inversionista.
- c) En caso de entidades extranjeras cuyo efecto por conversión se aplica al capital contable, debe reconocerse el impuesto diferido correspondiente, aplicando la tasa vigente en México.

3.9.- INVERSIONES EN ACCIONES EN ASOCIADAS

Según el apéndice C de la NIF D-4, en el momento de la compra, el reconocimiento contable del costo de adquisición de las acciones de una asociada se agregan en:

- a) Valor de las inversiones en acciones con base en el método de participación.
- b) Lo que corresponde al método mercantil.

Por lo tanto, la suma de los saldos de estos dos rubros corresponde, en la aplicación del método de activos y pasivos, al valor contable de la inversión en una asociada, el cual se habrá de comparar con su correspondiente valor fiscal para determinar el impuesto diferido atribuible.

El valor fiscal de dichas inversiones es el que correspondería al costo deducible fiscalmente, si estas acciones se enajenaran a la fecha del cálculo del impuesto diferido, el cual, al momento de la adquisición, es precisamente el costo a esa fecha (mismo que contablemente corresponde a la suma del valor de las inversiones y el crédito mercantil). Posteriormente, dicho valor fiscal se ajusta por los resultados fiscales de la asociada y por lo que establezcan las disposiciones legales aplicables en cada momento.⁵⁸

Por lo anterior, al momento de la adquisición, normalmente el valor contable y el valor fiscal de las inversiones en las asociadas son iguales, por lo que no se genera impuesto diferido alguno. En lo sucesivo, ambos valores tienden a cambiar dando lugar a diferencias temporales que provocan activos o pasivos por impuestos diferidos. El valor contable se modifica por el reconocimiento de la utilidad integral de la asociada y, en su caso, por el deterioro del crédito mercantil; el valor fiscal cambia por el reconocimiento de los resultados fiscales de la asociada.

3.10.- INVERSIONES EN ACCIONES EN SUBSIDIARIAS

El apéndice C de la NIF D-4 dispone que, debido a que las subsidiarias forman parte de una misma entidad económica junto con la controladora, en los estados financieros consolidados debe mantenerse el impuesto diferido determinado por las subsidiarias respecto a sus activos y pasivos, netos de los ajustes de consolidación. En adición con lo anterior, la controladora solo deberá reconocer, en caso de proceder, los impuestos diferidos atribuibles a:

- a) El efecto por conversión reconocido por la tenedora al convertir los estados financieros de subsidiarias extranjeras a la moneda de informe de la tenedora, de acuerdo con lo establecido en la norma particular relativa a la conversión de operaciones extranjeras.
- b) Los ajustes relacionados con los activos netos de las subsidiarias adquiridas.

En los estados financieros individuales de la controladora debe seguirse el mismo criterio señalado para las subsidiarias.

Asimismo. El apéndice C de la NIF D-4, indican que en el momento de la compra, el costo de adquisición de las acciones de una subsidiaria se identifica con:

- a) Los valores contables de los activos netos de dicha subsidiaria.
- b) Los ajustes por valor razonable a dichos activos netos de la adquirida existentes a la fecha de adquisición.
- c) Los activos intangibles de la adquirida existentes a la fecha de la adquisición.

⁵⁸ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4*, pág. 60.

- d) El crédito mercantil, como valor residual (en algunos casos se reconoce una ganancia no ordinaria).⁵⁹

Contablemente, a partir de la compra y antes de la venta de dichas acciones, es probable que la entidad adquirente afecte su estado de resultados contable a consecuencia de:

- a) La depreciación o deterioro de los ajustes a los activos adquiridos o del crédito mercantil reconocido.
- b) Los gastos por la liquidación de pasivos asumidos en la adquisición.
- c) El reconocimiento de la ganancia ordinaria provocada por un crédito mercantil negativo.

Fiscalmente, el costo de adquisición de las acciones de una subsidiaria probablemente afectara el estado de resultados fiscal en el momento de la venta de dichas acciones.

Debido a que las repercusiones del costo de adquisición en el estado de resultados contable ocurren en un momento anterior al fiscal, a partir del momento en el que la entidad empieza a reconocer contablemente dichas repercusiones, se generan diferencias temporales que dan lugar a activos y/o pasivos por impuesto diferido.

3.11.- NATURALEZA MONETARIA O NO MONETARIA DE LOS PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDO

Conforme al apéndice C de la NIF D-4, en el reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, con base en la NIF relativa, un pasivo o un activo por impuesto diferido debe considerarse como monetario cuando derive de una partida monetaria; por ejemplo: el que deriva de una cuenta por cobrar. Cuando el impuesto diferido derive de una partida no monetaria debe considerarse como no monetario ejemplo: el que derive de un activo fijo. Para efectos de la NIF D-4, se considera que una partida es no monetaria cuando es sujeta a reexpresión, ya sea desde el punto de vista contable, desde el punto de vista fiscal o de ambos.⁶⁰

⁵⁹ CP. José Pérez Chávez, Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4, pág. 61.

⁶⁰ CP. José Pérez Chávez, Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4, pág. 62.

CAPÍTULO IV.- NORMAS DE PRESENTACIÓN Y DE REVELACIÓN DE IMPUESTOS A LA UTILIDAD

4.1.- NORMAS DE PRESENTACIÓN

Impuesto causado

Dentro del estado de situación financiera, el impuesto causado debe presentarse como un pasivo a corto plazo. Este importe debe incluir:

- 1.- El impuesto causado y no enterado del periodo actual y de los anteriores.
- 2.- Los anticipos enterados.

Si los anticipos fueran mayores, el importe neto debe presentarse como un activo a corto plazo.

En caso de que la autoridad tributaria establezca que la fecha de entero del impuesto causado es posterior a los 12 meses siguientes a la fecha de cierre de los estados financieros o bien, después del ciclo normal de operaciones de la entidad, dicho impuesto debe presentarse en el largo plazo.

Los pasivos y activos por impuesto causado clasificado dentro del mismo plazo deben compensarse en un solo rubro salvo que:

- 1.- Tales activos y pasivos no correspondan a la misma autoridad tributaria.
- 2.- No se tenga el derecho de compensar dichos impuestos ante la misma autoridad fiscal.

En el estado de resultados, el impuesto causado debe presentarse como un componente del rubro de impuesto a la utilidad, sin incluir el impuesto atribuible a las operaciones discontinuadas, el cual deberá presentarse dentro del rubro llamado operaciones discontinuadas. El impuesto a la utilidad del periodo debe presentarse enseguida del valor residual de las ventas o ingresos netos después de sumarle o restarle, según proceda, las demás partidas de ingresos, costo y gastos, ordinarios y no ordinarios, sin incluir las operaciones discontinuadas.

Impuesto Diferido

Dentro del Estado de Situación Financiera, los activos y pasivos por impuesto diferido, en su caso, netos de las estimaciones para activo por impuesto diferido no recuperable, deben presentarse en el largo plazo y deben compensarse dentro de un solo rubro, salvo que:

- 1.- Tales activos y pasivos no correspondan a la misma autoridad tributaria.
- 2.- No se tenga el derecho de compensar dichos impuestos ante la misma autoridad fiscal.

El impuesto diferido del periodo, en su caso, neto de las estimaciones por impuesto diferido no recuperable y de las cancelaciones de dichas estimaciones, debe presentarse.⁶¹

⁶¹ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4*, pág. 64.

1.- En el estado de resultados, si es que está relacionado con la utilidad o pérdida neta; este impuesto debe incorporarse como un componente del rubro llamado impuesto a la utilidad, sin incluir el impuesto atribuible a las operaciones discontinuadas.

2.- En el capital contable, si es que está relacionado con las otras partidas integrales; este impuesto debe sumarse o restarse a importe de dichas partidas integrales.

Dentro del estado de resultados o en sus notas, deben presentarse la composición del rubro llamado impuesto a la utilidad, por lo que respecta al impuesto causado y al diferido. En dicho rubro no deben incluirse los impuestos causados o diferidos atribuibles a las operaciones discontinuadas. El impuesto diferido del periodo atribuible a estas operaciones debe presentarse dentro del rubro llamado operaciones discontinuadas.

4.2.- NORMAS DE REVELACIÓN

Debe revelarse en notas a los estados financieros lo siguiente:

1.- La composición del impuesto a la utilidad presentado en el estado de resultados, desglosando los importes de los impuestos causado y diferido.

2.- La integración del impuesto a la utilidad derivado de las operaciones discontinuadas en el periodo, señalado los impuestos causado y diferido asociado a:

- a) El gasto o ingreso derivado de la discontinuación de operaciones.
- b) Las actividades del periodo del segmento discontinuado.

3.- Las tasas de impuesto causado y de impuesto diferido mencionado, en su caso, las variaciones de dichas tasas durante el periodo y su impacto en el impuesto a la utilidad del periodo.

4.- La tasa efectiva del impuesto, así como una conciliación entre estas y la tasa de impuesto causado, mostrando las partidas e importes por lo que dichas tasas difieren entre sí. Algunos ejemplos de tales partidas son:

- a) Los conceptos no deducibles fiscalmente.
- b) Los ajustes al impuesto diferido por cambios en la tasa aplicable.
- c) Los movimientos de la estimación para activo por impuesto diferido no recuperable.
- d) La amortización de pérdidas fiscales cuyo efecto de impuesto diferido hubiera estado castigado en alguna medida.

Conviene destacar que la NIF D-4 define el concepto de tasa efectiva de impuesto en los términos que siguen:

Tasa efectiva del impuesto.- Es la tasa que resulta de dividir el impuesto a la utilidad del periodo (suma de impuesto causado e impuesto diferido) entre la utilidad antes del impuesto a la utilidad.⁶²

⁶² CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4, pág. 64.*

5.- Los conceptos e importes de las otras partidas integrales que se afectaron a consecuencia del impuesto diferido del periodo, y los montos por los que se afectaron.

6.- En el caso del pasivo por impuesto diferido, los conceptos e importes de las diferencias temporales acumulables más importantes que originaron dichos pasivos.

7.- En el caso de activos por impuesto diferido, el importe bruto, el de la estimación por impuesto diferido no recuperable y la variación de este último concepto en el periodo, relacionado dichos importes por lo que se refiere a:

- a) Los conceptos de diferencias temporales deducibles más importantes.
- b) Las pérdidas fiscales. En este caso, deben mencionarse las fechas de vencimiento para su aplicación.
- c) Los créditos fiscales. Bajo este supuesto, deben mencionarse las fechas de vencimiento para su compensación.

8.- El impuesto diferido derivado de los ajustes a valor razonable a los activos adquiridos y los pasivos asumidos, como consecuencia de las adquisiciones de negocios efectuados en el periodo.

9.- Los pasivos y activos contingentes relacionados con los impuestos a la utilidad; por ejemplo; una deducción fiscal que este en litigio.

10.- Las cuentas fiscales relacionadas con el capital contable.⁶³

⁶³ CP. José Pérez Chávez, *Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF – D4*, pág. 65.

CAPÍTULO V.- DIFERENCIAS ENTRE LA NORMATIVIDAD CONTABLE EN MÉXICO Y US GAAP E IFRS

La normatividad contable en México ha venido sufriendo muchas modificaciones durante los últimos años ya que se está buscando la convergencia con las Normas Internacionales de Contabilidad, de tal manera el tratamiento de los impuestos diferidos, más específicamente la NIF D-4 no fue la excepción, ya que algunos de los cambios que se realizaron en comparación con el Boletín D-4 anterior fueron para homologar y converger con la NIC 12 que es impuestos a la utilidad.

5.1.- US GAAP (GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES)

Los US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) son los principios de contabilidad generalmente aceptados y usados por las compañías, con sede en Estados Unidos o cotizadas en Wall Street. Abarcan un volumen masivo de estándares, interpretaciones, opiniones y boletines y son elaborados por el FASB (Directorio de estándares de contabilidad financiera), el gremio contable AICPA y el SEC (Securities and Exchange Commission).

Los USGAAP son una combinación de estándares autorizados por organizaciones reguladoras y maneras aceptadas de llevar la contabilidad.

Los estándares de USGAAP son el equivalente norteamericano de las Normas Internacionales de Información Financiera. Los USGAAP son muy detallados, reflejando el ambiente litigioso que impera en EEUU y que obliga a una regulación cada vez más detallada. Los USGAAP no pueden desviarse de la intraversión reguladora de la SEC.

Los Estados Unidos son indudablemente los líderes en asuntos de contabilidad financiera, por razones de su economía de mercado y su cultura de negocios desarrollada. El concepto de principios de contabilidad generalmente aceptados surge en este país en la década de los 30's y junto con sus inversiones es exportado a casi todas partes del mundo.

Para efecto de la Normatividad Norteamericana y con relación al reconocimiento de los Impuestos Diferidos se utiliza, de igual manera que en la Normatividad Internacional, el Método de Activo – Pasivo, en ese sentido, FASB-109 tiene como objetivo lo siguiente:

1. Reconocer la cantidad justa de impuestos causada o reclamable por el ejercicio corriente.
2. Reconocer los activos y pasivos que por efecto de diferimiento de impuestos la empresa ha generado y que tendrán consecuencia en el futuro, ya como una obligación o como un beneficio.

Para tal efecto debe considerarse lo siguiente:⁶⁴

- ✚ Estimación del Income Tax (Impuesto sobre la utilidad) en el ejercicio corriente; un pasivo o activo por impuestos debe reconocerse por estimaciones de impuestos causados o reclamables en el ejercicio corriente.

⁶⁴ Latapí Mariano Ramírez, *Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos*, pág. 149.

- ✚ Estimación del Deferred Income Tax; un pasivo o activo diferido es reconocido por estimaciones realizadas sobre efectos futuros de diferencias temporales o en su caso del derecho a amortizar la pérdidas de ejercicios anteriores en ejercicios futuros (carry forward).
- ✚ Cuantificación del activo o pasivo diferido; deberá cuantificarse el pasivo o activo por efecto de impuestos diferidos basado en provisiones con cargo o crédito de resultados de acuerdo a la ley vigente; el efecto de futuros cambios en la ley no deberá anticiparse.
- ✚ Reducción de pasivo por Impuesto Diferido; cuando existe algún beneficio fiscal basado en evidencia existente puede compararse contra un pasivo por Impuestos Diferidos.

La Legislación Fiscal difiere en ocasiones de las políticas de registro contable basadas en los principios contables. Estas diferencias pueden provenir de:

- La diferencia entre la utilidad gravable para efectos fiscales y la utilidad contable.
- La determinación de los activos y pasivos como base para efectos de cálculos fiscales y su determinación para efectos contables.

Ambas diferencias se consideran como diferencias temporales para efecto del FASB-109. Las diferencias temporales normalmente se deducen o se gravan en su caso, el activo se recupera y el pasivo se realiza.

Un Impuesto Diferido, ya sea activo o pasivo, representa el incremento o decremento en impuestos causados o reclamables (devolución) en ejercicios futuros como resultado de diferencias temporales y amortizaciones de efectos fiscales al final del ejercicio (Carry Forward).

a) Pasivos por impuestos diferidos

Los pasivos por Impuestos Diferidos deben reconocerse por diferencias temporales que resultarán en cantidades gravadas en el futuro; por ejemplo una venta con pago diferido los Principios Contables obligan a reconocer la venta como un ingreso acumulable en el ejercicio corriente (éste debe reconocerse con los gastos y costos que le dieron origen y entre éstos los impuestos). Fiscalmente se puede reconocer el impuesto conforme se cobra la venta, en este sentido debe observarse un cargo a la provisión del gasto por impuestos así como el pasivo del adeudo por impuesto que ocasionó la venta diferida.

b) Activos por Impuestos Diferidos

Estos reconocen por diferencias temporales que resultan en deducción de cantidades en ejercicios futuros y por efecto de amortización de efectos fiscales (pérdidas) en ejercicios futuros también (Carry Forward).⁶⁵

Los pasivos y activos por Impuesto Diferido deben reconocerse cuando exista suficiente evidencia y que sea identificable total o parcialmente la ponderación otorgado a la misma (positiva o negativa), deberá estar soportada en información objetiva y verificable; cuando más

⁶⁵ Latapí Mariano Ramírez, *Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos*, pág. 150.

difícil sea soportar la evidencia se determinará la no necesidad de cuantificar un activo por Impuesto Diferido en el futuro.

El FASB 109 resuelve sobre el efecto del Income Tax y su relación con la información financiera durante el ejercicio corriente y los subsecuentes; el principio trata sobre el Income Tax causado y el Diferido por efecto de:

- ✚ Ganancias, gastos, ingresos y pérdidas que difieren en la contabilidad financiera y la fiscal en cuanto a fecha de reconocimiento.
- ✚ Otros eventos que crean diferencias entre bases impositivas y bases de activo o pasivo.
- ✚ Carry Back o forward de pérdidas operativas, créditos fiscales y estímulos fiscales.

Los principios en el FASB-109 son aplicables a:

1. Income Tax (federal, estatal y local) incluyendo el impuesto sobre franquicias.
2. Para empresas locales y extranjeras que consoliden, combinen sus operaciones o apliquen el Método de Participación para valuar sus acciones.
3. Empresas extranjeras que preparan información financiera para reportar a los Estados Unidos.

c) Objetivos y Principios Básicos

Existen básicamente dos grandes objetivos:

- Reconocer la cantidad de impuestos que se adeudan en el ejercicio corriente.
- Reconocer los pasivos o activos por Impuestos Diferidos por las futuras consecuencias de eventos que han sido reconocidos en la Información Financiera.

En materia de la Información Financiera preparada con los Principios Contables se aclarará que la cantidad reportada de activos y pasivos serán recobrados o redimidos respectivamente, una diferencia entre las bases fiscales de un activo o pasivo y sus cantidades reportados en un Estado Financiero debe resultar en cantidades gravables o deducibles en ejercicios futuros. Algunos ejemplos de lo anterior son:

- Ingresos gravados por la Ley Fiscal que con posterioridad serán reconocidos por la contabilidad financiera.

Por ejemplo, un anticipo de clientes contablemente debe reconocerse en el momento en que se realiza y fiscalmente se gravara en el momento en que se cobre.

- Gastos y pérdidas que son reconocidas contablemente en el ejercicio corriente pero que fiscalmente serán deducibles cuando estas se paguen.⁶⁶

⁶⁶ Latapí Mariano Ramírez, *Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos*, pág. 152.

Por ejemplo, una reserva para gastos legales producto de un juicio que se sabe perdido, la empresa va a crear el pasivo en el ejercicio corriente y posteriormente cuando pague a los abogados sus costos podrá entonces deducir el gasto para efectos fiscales.

- Ganancias o ingresos que son gravados contablemente antes de ser reconocidos para efectos fiscales.
Por ejemplo, venta en abonos para efectos fiscales se consideran ingreso cuando se cubre; sin embargo, para efectos contables se considerarán ingresos cuando se realice la venta.

- Gastos o pérdidas deducibles antes de ser reconocidas contablemente.

Como podría ser la depreciación acelerada que puede aplicarse fiscalmente, mientras que contablemente se depreciará en línea recta.

- Una reducción en la base gravable de activos depreciables debido a algún crédito (estímulo) fiscal.
- El efecto de la inflación sobre activos en países donde existe el ajuste, los cuales reportan a Estados Unidos.

En el caso donde países indexen su información para valorar activos, la depreciación debe considerarse como una diferencia temporal.

- Combinación de negocios cuando se utiliza el Método de Compra, en este caso puede haber diferencia entre el valor de los activos fiscal y contable.

Cualquiera de las diferencias anteriores genera lo que se llama una diferencia temporal, las cuales serán gravables o deducibles en ejercicios posteriores.

Algunas diferencias que no son parte de la hoja de balance.

Pueden existir Impuestos Diferidos fuera de los Estados Financieros estos pueden ser:

1. Pérdidas fiscales amortizables en ejercicios posteriores.
2. Estímulos fiscales aplicables.
3. Contratos a largo plazo cuando éstos sean gravables a su vencimiento (contratos de arrendamientos a 10 años).

d) Cuantificación de los impuestos diferidos

Los Impuestos Diferidos deben cuantificarse para todas las diferencias temporales, para las pérdidas operativas y los créditos fiscales que se aplicarán en ejercicios futuros (carry forwards).⁶⁷

⁶⁷ Latapí Mariano Ramírez, *Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos*, pág. 153.

El proceso para determinar impuestos diferidos por ejercicios, dependiendo de cada jurisdicción o país deberá apegarse a los siguientes pasos:

1. Identificar los tipos y cantidades de Diferencias Temporales, pérdidas operativas y créditos fiscales.
2. Cuantificación del pasivo por impuestos diferido partiendo de las diferencias temporales utilizando las tasas de impuestos vigentes.
3. Cuantificación del activo por impuestos diferido partiendo de las diferencias deducibles temporales, así como las pérdidas operativas aplicables utilizando las tasas impositivas vigentes.
4. Cuantificación del activo por impuesto diferido por efecto de créditos (estímulos) fiscales aplicables (carry forward).
5. Cuantificación de las provisiones (Valuation Allowance).

Los activos por Impuestos Diferidos deben reducirse o eliminarse en su caso dependiendo de la ponderación que se le da a la evidencia disponible bajo el criterio "It's more likely than not" es más probable que suceda a que no sucederá esto, existe una posibilidad que excede al 50% de suceder en relación a la posibilidad de no suceder; en todo caso, el activo por Impuesto Diferido puede dejarse como fue estimado, reducirse o eliminarse dependiendo de la posibilidad de que suceda (más del 50%) en relación a que no suceda.

La cuantificación de la cantidad asignada al activo diferido (allowance) dependerá de la evidencia disponible, la cual podrá ser negativa (no contribuye a construir el activo) o positiva (sustenta al activo por impuesto diferido).

La evidencia negativa puede ser:

- Historial de pérdidas son amortizadas.
- Historial de créditos fiscales no aplicados.
- La expectativa de incurrir en pérdidas en ejercicios futuros.
- Circunstancias contingentes que pueden afectar las utilidades futuras de la empresa.
- Períodos limitados o cercanos a la expiración de Carry Back or Forward, pérdidas operativas o créditos fiscales.

Las evidencias positivas sobre las cuales puede constituirse un activo por Impuesto Diferido podrían ser:

- Existe evidencia suficiente que determina que la empresa generará las suficientes utilidades que cubrirán y excederán el activo por Impuesto Diferido basados en precios de mercado y estructuras de costo vigentes.
- Un historial fuerte de utilidades consistentes, donde se pueda concluir que el activo por Impuesto Diferido no es en sí una pérdida sino en todo caso un efecto de políticas contables en relación a normatividad.⁶⁸

⁶⁸ Latapí Mariano Ramírez, *Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos*, pág. 154.

- Un exceso de valor contable del activo neto de la compañía en relación al valor fiscal en un valor que excede del activo por Impuesto Diferido.

e) Provisión por Activo Diferido (Valuation Allowance)

El peso dado a las evidencias negativas, así como a las positivas debe ser contrastado con las evidencias objetivas y verificables existentes mientras más evidencia negativa exista será necesario más evidencia positiva y por lo mismo, será más difícil soportar una conclusión de la necesidad de crear una provisión de activo por Impuesto Diferido (allowance).

Cambio en la valuación de la provisión por activo diferido (Allowance)

Con el tiempo puede suceder que varíen las circunstancias de la empresa que pongan en duda la aplicación del activo por Impuesto Diferido, cuando esto suceda debe estimarse dicho activo con los datos actuales, puede también cambiar la Legislación Fiscal o las tasas fiscales y si esto sucede, también debe reestimarse el activo por Impuesto Diferido.

Presentación en el Estado Financiero

Tanto los activos o pasivos por Impuestos Diferidos deben dividirse en dos: circulantes y no circulantes. Serán circulantes cuando estima que se redimirán en un plazo menor a un ejercicio.

Un pasivo o un activo por impuesto diferido no relacionado con activos o pasivos circulantes, deberá reconocerse como circulante si se espera reversar en el ejercicio corriente; la valuación de la provisión por activo diferido, deberá también clasificarse entre circulante y no circulante dependiendo en el grado de realización que se observe.

Si se trata de una misma jurisdicción (mismo acreedor o deudor impositivo) tanto los activos y pasivos por diferidos deberán compensarse presentado una sola cuenta circulante y una sola cuenta no circulante.

Revelación de Información Suficiente

La empresa debe informar desincorporando la información de la siguiente manera:

1. Todos los pasivos por Impuesto Diferido.
2. Todos los activos por Impuestos Diferidos.
3. El total de la provisión (allowance) por activo diferido, así como sus cambios en el ejercicio.

Si se trata de una empresa pública, debe informar sobre el valor aproximado de cada diferencia temporal y aplicación futura de pérdidas antes de determinar provisión alguna sobre los activos (Allowance), cuando se trata de una empresa privada, debe hacerlo sobre las diferencias temporales significativas y pérdidas aplicable (Carry Forward).⁶⁹

El cargo o abono a la provisión del impuesto a la utilidad por el ejercicio incluirá:

1. Income Tax del ejercicio.

⁶⁹ Latapí Mariano Ramírez, *Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos*, pág. 155.

2. Efecto del Impuesto Diferido, cargo o crédito (beneficio).
3. Crédito por impuestos. Estímulos Fiscales.
4. Efecto de aplicación de pérdidas operativas de ejercicio anteriores.
5. Ajuste por efecto de reestimación del Impuesto Diferido si existen cambios en la Legislación Fiscal.
6. Reestimación de provisiones (Allowance) por cambios en circunstancias, políticas contables o leyes fiscales.

Adicionalmente la empresa debe informar el efecto de cerrar operaciones cuantificando el efecto, indicar las limitaciones y expiraciones de pérdidas amortizables, créditos y estímulos fiscales.

5.2.- IFRS (INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD)

Las antiguas Normas (NIC) están implícitas en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), también conocidas por sus siglas en inglés como IFRS (International Financial Reporting Standard), son unas normas contables adoptadas por el IASB, institución privada con sede en Londres. Constituyen los Estándares Internacionales o normas internacionales en el desarrollo de la actividad contable y suponen un manual Contable, ya que en ellas se establecen los lineamientos para llevar la Contabilidad de la forma como es aceptable en el mundo.

Las normas se conocen con las siglas NIC y NIIF dependiendo de cuando fueron aprobadas y se matizan a través de las "interpretaciones" que se conocen con las siglas SIC y CINIIF.

Las normas contables dictadas entre 1973 y 2001, reciben el nombre de "Normas Internacionales de Contabilidad" (NIC) y fueron dictadas por el (IASC) International Accounting Standards Committee, precedente del actual IASB. Desde abril de 2001, año de constitución del IASB, este organismo adoptó todas las NIC y continuó su desarrollo, denominando a las nuevas normas "Normas Internacionales de Información Financiera" (NIIF).

Las NIIF son usadas en muchas partes del mundo, entre los que se incluye la Unión Europea, Hong Kong, Australia, Malasia, Pakistán, India, Panamá, Guatemala, Perú, Rusia, Sudáfrica, Singapur y Turquía. Al 28 de marzo de 2008, alrededor de 75 países obligaron el uso de las NIIF, o parte de ellas. Otros muchos países han decidido adoptar las normas en el futuro, bien mediante su aplicación directa o mediante su adaptación a las legislaciones nacionales de los distintos países.

Desde 2002 se ha producido también un acercamiento entre el IASB y el Financial Accounting Standards Board, entidad encargada de la elaboración de las normas contables en Estados Unidos para tratar de armonizar las normas internacionales con las norteamericanas. En Estados Unidos las entidades cotizadas en bolsa tendrán la posibilidad de elegir si presentan sus estados financieros bajo US GAAP (el estándar nacional) o bajo NICs.

La Norma Internacional de Contabilidad relativa a la determinación de los impuestos diferidos es la IAS-12 (por sus siglas en inglés).⁷⁰ La Norma Internacional IAS 12 parte de la integración de partidas temporales, las cuales ocasionan Impuestos Diferidos, como la depreciación, reservas temporalmente no deducibles, pagos anticipados de impuestos, reservas para cuentas

⁷⁰ Latapí Mariano Ramírez, *Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos*, pág. 157.

incobrables, contabilidad en base a flujo de efectivo en lugar de devengado, así como créditos por impuestos, efectos de inflación, efectos de adquisición de negocios y efectos de consolidación de información financiera.

a) Gasto Corriente por Impuestos (Provisión por ISR)

La Norma Internacional integra en el gasto corriente por impuestos dos componentes:

- Impuesto causado en el ejercicio
- Impuesto Diferido

Ambos puede ser un gasto (obligación) o un crédito (beneficio) dependiendo de la circunstancia de la empresa en el período (puede ganar o perder).

El Método de Diferido determina el Impuesto Diferido con base en la diferencia entre utilidad contable y fiscal, el método de activo – pasivo considera también las cuentas de balance; éste genera un activo o pasivo por Impuesto Diferido que se realizará en el tiempo según se vayan reservando los efectos contables o fiscales.

El Método de Activo-Pasivo pretende dos cuestiones fundamentales:

Primero: Reconocer la tasa real de ISR en relación a los ingresos percibidos tomando en cuenta los Principios Contables.

Segundo: Reconocer los activos (beneficios) o pasivos (obligaciones) generados por los Impuestos Diferidos.

El gasto (provisión) por Impuesto Diferido del ejercicio será el cargo que provenga de diferencias temporales a la tasa vigente del impuesto.

b) Método de Activo – Pasivo

Está orientado a determinar los Impuestos Diferidos partiendo del Balance General no de la declaración de impuestos como lo hacia el Método de Diferido.

Su objetivo principal es presentar la estimación del Impuesto (ISR) causado hoy, el cual deberá ser pagado en el futuro, así como el pasivo (la obligación de pago) o activo (derecho) por Impuestos Diferidos.

Los Impuestos Diferidos deberán cuantificarse considerando:

- Las diferencias temporales.
- Las tasas de Impuesto Sobre la Renta futura.
- La situación objetiva de la negociación, poder o no redimir dichos beneficios o en su caso obligaciones.

El documento llamado “Framework” for the preparation and presentation of financial Statements” dictado por el comité de la IAS definió lo que se entiende por un pasivo y activo.⁷¹

⁷¹ Latapí Mariano Ramírez, *Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos*, pág. 158.

Pasivo: Una obligación que resulta de transacciones pasadas y que envuelve el otorgamiento de recursos para resarcir a un acreedor.

Activo: Es el potencial de contribuir directa o indirectamente al flujo de efectivo de una entidad.

El Método de Activo – Pasivo debe reconocer el pasivo o activo ocasionado por el diferimiento de impuesto, basado en los posibles impactos de reversión ocasionados por Impuestos Diferidos.

C) Diferencias Temporales

Para la Norma IAS 12, la mayoría de las operaciones que realiza una entidad son tratadas de igual manera tanto la Legislación Fiscal como la Normatividad Contable; algunas transacciones o eventos tendrán tratamientos distintos, ya sin algunas partidas pueden originarse en un ejercicio y reversarse en un periodo posterior como podría tratarse de las depreciaciones, planes de compensaciones, contabilidades bajo el Método de Cash Flow o bajo el Método de Devengado. Las diferencias temporales deben incluir todas las diferencias entre lo fiscal y lo contable si dichas diferencias resultan en cantidades gravadas o deducibles en futuro.

Algunos ejemplos de lo mencionado son los siguientes:

Gastos que son deducibles para efectos fiscales antes de serlo para efectos contables:

- Depreciación Acelerada (inmediata).
- Gastos incurridos en la instalación de Activo Fijo (contablemente se capitalizan).
- Anticipos a proveedores (fiscalmente en México se deducen).
- Gastos de Publicidad.
- Seguros y Fianzas.

Gastos que son reportados en la contabilidad pero que serán deducibles en ejercicios posteriores:

- Algunas reservas de pasivo como planes de pensiones y jubilaciones.
- Algunas estimaciones contingentes como costos por garantías, costos por litigios que serán deducibles cuando se paguen y por lo mismo ocasionarán Impuestos Diferidos.

Créditos por Impuestos o Reducciones de los mismos por Legislaciones Locales:

- En algunas jurisdicciones (estados) existen planes de fomento empresarial, los cuales otorgan beneficios fiscales a las empresas que se instalen en sus jurisdicciones.

d) Efecto por Inflación (reexpresión)

Algunas legislaciones permiten actualizar el costo de los activos con índices de inflación y por ende afectar sus bases fiscales, esta circunstancia puede generar un diferimiento en el pago del Impuesto.⁷²

⁷² Latapí Mariano Ramírez, *Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos*, pág. 159.

Los criterios de acumulación de ingreso pueden obligar a la entidad a prepagar sus impuestos.

Algunas legislaciones obligan a las empresas a lo mismo debido al reconocimiento que de ingresos diferidos deben realizar en el ejercicio corriente, como bien podría tratarse, en el caso de México, de los anticipos de clientes los cuales el contribuyente de acumular hoy y prepagar el impuesto, cuestión que contablemente deberá reconocer el ejercicio siguiente.

e) Reevaluación Contable pero no Reconocida Fiscalmente

En algunos países los activos se revalúan para efectos contables a valor de mercado, fiscalmente esta reevaluación es ignorada, pero reconocida cuando el activo se enajena o se da de baja; el valor del activo revaluado y el valor para efectos fiscales deben considerar la diferencia como temporal, tal aplicación es requerida aun cuando no se pretenda enajenar el activo.

f) Partidas que no son Consideradas Diferencias Temporales

Diferencias entre activos y pasivos que no tendrán efectos fiscales posteriores (diferencias definitivas); por ejemplo, la deducción vía depreciación de un automóvil no utilitario que, evidentemente, nunca será deducible; el crédito mercantil, su amortización que según la Legislación no será deducible y aquellas partidas que, total o parcialmente, no podrán ser reconocidas como deducibles para efectos fiscales.

g) Cuantificación del impuesto diferido

El procedimiento para cuantificar el Impuesto Diferido y afectar la provisión con cargo al Estado de Resultados en el ejercicio corriente es el siguiente:

1. Identificar las diferencias temporales del Estado Financiero.
2. Deberán revisarse cuales de ellas son gravables y cuales deducibles; sólo aquellas diferencias por activos diferidos (beneficios) que sean realizables con un alto grado de certeza deberán ser reconocidas; sin embargo, en el caso de obligaciones serán todas, sin excepción o criterios, las que deberán reconocerse.
3. Deberá también considerarse las pérdidas pendientes de amortizar y los créditos fiscales a favor de la entidad.
4. Una vez considerado lo anterior deberá aplicarse la tasa de impuesto vigente en la localidad (federal más estatal local y en su caso extranjera).

Los activos y pasivos por Impuestos Diferidos deberán compensarse unos con otros, siempre que la autoridad con quien se rendirá el efecto sea la misma, en caso contrario, no podrán compensarse.⁷³

⁷³ Latapí Mariano Ramírez, *Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos*, pág. 160.

h) Reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos

Para reconocer activos por Impuestos Diferidos la entidad debe probar que generará utilidades suficientes en el futuro, de tal manera que pueda aplicar dichos activos. IASC ha adoptado el criterio de que para constituir un activo por Impuesto Diferido debe probarse la realización de utilidades futuras tomando en cuenta que cuando sea probable que en el futuro una utilidad gravable pueda enfrentarse con una diferencia temporal deducible (provisión para gastos legales) la cual puede reversarse en:

- El mismo período en que se reverse las diferencia deducible temporal.
- Los períodos en que el activo por Impuesto Diferido pueda amortizarse a futuro (Carry Forward) o hacia atrás, (Carry Back), por ejemplo, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores , las cuales se amortizan hacia delante (Carry Forward).

En diferencia al FASB-109 todos los activos por Impuestos Diferidos son primero registrados y posteriormente se hace un desglose para determinar qué parte del activo es más cercana a ser materializada (“more likely than not”). Al final de cuentas en ambos métodos se llega a un efecto veto, sin embargo los principios norteamericanos son más bajos en este concepto y puede pensarse que para efectos del FASB-109 con una probabilidad de redimir el activo al 50% sería razón más que suficiente, para reconocerlo. En el caso de la IAS-12 tendría que ser mayor al 75% la probabilidad de lograr utilidades suficientes para reconocer el activo por Impuesto Diferido.

i) Efecto de Reformas Fiscales en Impuestos Contabilizados

El tiempo y las Reformas Fiscales pueden lograr grandes cambios en las obligaciones o los activos que por efectos de Impuestos Diferidos la empresa haya reconocido. Los cambios pueden darse en las leyes (ingresos, deducciones, amortización de pérdidas) o en las tasas impositivas, evidentemente dichos conceptos afectarán la aplicación de los Impuestos Diferidos en el tiempo. El efecto debe entonces reconocerse en el ejercicio donde cambie la Legislación y los ajustes deben enviarse contra la provisión en el Estado de Resultados ajustando las cuentas de activo o pasivo.

j) Clasificación de los Impuestos Diferidos

Los Impuestos Diferidos, según el IAS-12 no podrán ser reconocidos como activos o pasivos circulantes dado que, en ambos casos la prueba de su aplicación no es 100% segura (más de un 75%) pueden entonces realizarse o no, por lo que clasifican más como un activo o pasivo contingentes que como un activo o pasivo circulante.

k) Información Suficiente

La entidad está obligada a reportar, en el caso de activo por Impuesto Diferido, la evidencia que soporta su reconocimiento dejando claro que:⁷⁴

Este activo depende de utilidad futura gravable en exceso a la reversión de la diferencia temporal aplicable; en otras palabras, sin depender de la reversión de la diferencia temporal

⁷⁴ Latapí Mariano Ramírez, Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos, pág. 161.

aplicable existen utilidades financieras suficientes para absorber el activo y en todo caso, se trata de la misma autoridad fiscal.

Información suficiente en materia de la provisión del Impuesto

Los componentes de la provisión del ejercicio (sea impuesto o beneficio) podrán incluir.

- a) El impuesto causado del ejercicio.
- b) Ajuste por periodos anteriores.
- c) Cargos o créditos por diferencias temporales del ejercicio.
- d) El efecto del cambio de tasa impositiva (cargo o crédito).
- e) El efecto por el reconocimiento de pérdidas fiscales de ejercicio anteriores, pérdidas incurridas amortizables posteriormente (venta de acciones), crédito por impuestos otorgados por la autoridad, estímulos fiscales.
- f) Efecto por el cambio en el registro por políticas contables.

Adicionalmente la IAS-12 exige que se notifique al usuario de la Información Financiera sobre:

- 1. Impuestos que gravan a los accionistas.
- 2. Impuestos extraordinarios reconocidos durante el período.
- 3. Una conciliación entre la utilidad o pérdida y la provisión por Impuestos Diferidos o en su caso el beneficio.
- 4. Cambios en tasas impositivas.
- 5. El monto y expiración de activos por impuestos no reconocidos (pérdidas o estímulos fiscales).
- 6. El efecto en Impuestos Diferidos por asociaciones estratégicas joint ventures, subsidiarias donde no se haya cuantificado el Impuesto Diferido.
- 7. Por cada diferencia temporal, cuál fue el efecto en materia de activos o pasivos diferidos.⁷⁵

⁷⁵ Latapí Mariano Ramírez, Tratamiento Contable de los Impuestos Diferidos, pág. 162.

CAPÍTULO VI. CASO PRÁCTICO

6.1.- CASO PRÁCTICO 1

A continuación se presenta un caso práctico de la determinación de los impuestos a la utilidad diferidos (ISR y IETU) al cierre del año 2012.

Se pide:

1. Determinar el efecto del año 2012 del impuesto diferido.
2. Registrar en los estados financieros al cierre del ejercicio del año del 2012, el impuesto diferido.
3. Registrar en los estados financieros al cierre del año 2012, el impuesto a la utilidad causado.

Cédula 1

Datos generales

1. La empresa XYZ, S.A. inició operaciones en diciembre de 2007.
2. La compañía se dedica a la comercialización de papelería y artículos de escritorio.
3. La inflación ocurrida en los ejercicios de 2010 a 2012, son los siguientes (supuestos).

Año	Tasa de inflación
2010	6%
2011	5%
2012	4%

4. Los inventarios se actualizan con base en los costos de reposición y el método de UEPS.
5. El mobiliario y equipo de la empresa se adquirió en diciembre de 2009 y se empezó a depreciar en manera de dicho año, tanto para efectos contables como fiscales.
6. El equipo de transporte de la empresa se adquirió en diciembre de 2010 y se empezó a depreciar en Enero de 2011, tanto para efectos contables como fiscales.
7. Las tasas de depreciación son las siguientes:

Concepto	Contables	Fiscales
Mobiliario y equipo de oficina	20%	10%
Equipo de transporte	33%	25%

8. En el año de 2012, la compañía pagó publicidad por anticipado por la cantidad de \$220,000, de las cuales ha llevado a resultados la cantidad de \$40,000.
9. En el año 2012, la empresa pagó seguros por anticipado por la cantidad de \$300,000, de las cuales ha llevado a resultados la cantidad de 120,000.
10. La empresa tiene pérdidas fiscales en el ISR, por amortizar al 31 de Diciembre 2012 por la cantidad de \$150,000.

11. El ISR causado por la empresa en el ejercicio fiscal de 2012 fue de \$0 y no se hicieron pagos provisionales en el ejercicio.
12. El IETU causado por la empresa al cierre del ejercicio de 2012 fue de \$270,000 y se realizaron pagos provisionales por \$200,000 por el IETU por pagar en el ejercicio es de \$70,000.
13. Para efectos prácticos, no se consideran los efectos del IVA.

Cédula 2

14. Estado de Posición Financiera por el ejercicio terminado al 31 de Diciembre de 2012

Empresa XYZ, S.A.
Estado de Situación Financiera al 31 de Diciembre del 2012

ACTIVO		PASIVO	
Circulante:		A corto plazo:	
Efectivo en caja y bancos	243,840	Proveedores	141,244
Cuentas por cobrar	97,000	Contribuciones por pagar	160,000
Inventarios	<u>466,000</u>	IETU por pagar	70,000
		PTU por pagar	53,756
		Anticipos de clientes	<u>100,000</u>
Suma de activo circulante	806,840	Suma de pasivo a corto plazo	525,000
Fijo:		Total de pasivo	525,000
Mobiliario y equipo (neto)	184,000		
Equipo de transporte (neto)	<u>92,650</u>		
Suma de activo fijo	276,650		
 		Capital	
Otros Activos:		Capital Social	106,838
Rentas pagadas por anticipado	180,000	Resultados acumulados	285,840
Seguros pagados por anticipado	<u>180,000</u>	Resultado del ejercicio	<u>525,812</u>
Suma de otros activos	360,000	Total de capital	918,490
Total Activo	<u>1,443,490</u>	Total Pasivo y Capital	<u>1,443,490</u>

Cédula 3

Determinación del valor para efectos de ISR de los activos fijos al 31 de Diciembre de 2012.

Concepto	Mobiliario y equipo	Equipo de transporte
Fecha de adquisición	Diciembre de 2009	Diciembre de 2010
Monto original de la inversión	400,000	250,000
Factor de inflación ocurrida hasta el 31 de Diciembre de 2012	1.15	1.09
Monto original de la inversión actualizado	460,000	272,500

Por ciento de deducciones fiscales acumulado	30%	50%
Deducciones fiscal acumulado	138,000	136,250
Valor fiscal al 31 de Diciembre de 2012	322,000	136,250

Cédula 4

Determinación del valor contable de los activos fijos al 31 de Diciembre de 2012

Concepto	Mobiliario y equipo	Equipo de transporte
Fecha de adquisición	Diciembre de 2009	Diciembre de 2010
Monto original de la inversión	400,000	250,000
Factor de inflación ocurrida hasta el 31 de Diciembre de 2012	1.15	1.09
Monto original de la inversión actualizado	460,000	272,500
Por ciento de deducciones fiscales acumulado	60%	66%
Deducciones fiscal acumulado	276,000	179,850
Valor fiscal al 31 de Diciembre de 2012	184,000	92,650

Cédula 5

Determinación del ISR diferido al 31 de Diciembre de 2008

Concepto	Saldos contables	Saldos para efectos del ISR	Diferencias temporales
Activo			
Circulante:			
Efectivo en caja y bancos	243,840	243,840	
Cuentas por cobrar	97,000	97,000	
Inventarios	466,000	400,000	66,000
Suma activo circulante	806,840	740,840	
Fijo:			
Mobiliario y equipo (neto) (véase cédulas 3 y 4)	184,000	322,000	(138,000)
Equipo de transporte (neto) (véase cédulas 3 y 4)	92,650	136,250	(43,600)
Suma de activo fijo	276,650	458,250	
Otros activos:			
Rentas pagadas por anticipado	180,000	0	180,000
Seguros pagados por anticipado	180,000	0	180,000
Suma de otros activos	360,000	0	
TOTAL DE ACTIVO	1,443,490	1,199,090	
Pasivo			
A corto plazo:			
Proveedores	141,244	141,244	
Contribuciones por pagar	160,000	160,000	
ISR por pagar	70,000	70,000	
PTU por pagar	53,756	53,756	
Anticipos de clientes	100,000	0	(100,000)
Suma de pasivo a corto plazo	525,000	425,000	
TOTAL DE PASIVO	525,000	425,000	

Resultado de diferencias temporales (gravable)			144,400
Tasa de ISR			30%
ISR diferido al cierre del ejercicio			
(Saldo final de ISR diferido)			43,320

Cédula 6

Determinación del IETU diferido al 31 de Diciembre del 2012

Concepto	Saldos contables	Saldos para efectos del IETU	Diferencias temporales
Activo			
Circulante:			
Efectivo en caja y bancos	243,840	243,840	
Cuentas por cobrar	97,000	0	
Inventarios	466,000	466,000	0
Suma activo circulante	806,840	709,840	
Fijo:			
Mobiliario y quipo (neto) (véase cédulas 3 y 4)	184,000	0	184,000
Equipo de transporte (neto) (véase cédulas 3 y 4)	92,650	0	92,650
Suma de activo fijo	276,650	0	
Otros activos:			
Rentas pagadas por anticipado	180,000	0	180,000
Seguros pagados por anticipado	180,000	0	180,000
Suma de otros activos	360,000	0	
TOTAL DE ACTIVO	1,443,490	709,840	
Pasivo			
A corto plazo:			
Proveedores	141,244	0	(141,244)
Contribuciones por pagar	160,000	160,000	
ISR por pagar	70,000	70,000	
PTU por pagar	53,756	53,756	
Anticipos de clientes	100,000	0	(100,000)
Suma de pasivo a corto plazo	525,000	283,756	
TOTAL DE PASIVO	525,000	283,756	
Resultado de diferencias temporales (gravable)			395,406
Tasa del IETU			17.5%
IETU diferido al cierre del ejercicio			
(Saldo final de IETU diferido)			69,196

Cédula 7

Determinación del activo por impuesto diferido derivado de pérdidas fiscales pendientes de amortizar

	Pérdidas fiscales pendientes de amortizar al 31	150,000
(x)	de Diciembre del 2012	30%
(=)	Activo por impuesto diferido derivado de pérdidas fiscales pendientes de amortizar	45,000

Nota:

La empresa considera que no recuperará este activo pues después de realizar la valuación correspondiente, concluye que en periodos futuros el ISR siempre será inferior al IETU del ejercicio.

Cédula 8

Determinación del pasivo por impuesto diferido al 31 de Diciembre de 2012.

	IETU diferido al cierre del ejercicio (saldo final de IETU diferido)	\$69,196
(-)	ISR diferido al cierre del ejercicio (saldo final de ISR diferido)	43,320
(=)	Diferencia	25,876
(+)	ISR diferido al cierre del ejercicio (saldo final de ISR diferido)	43,320
(=)	Pasivos por impuesto diferido al 31 de Diciembre de 2012	69,196

Cédula 9

Estado de Resultados al 31 de Diciembre 2012(ajustado)

Empresa XYZ, S.A.

Estado de Resultados al 31 de Diciembre de 2012

Ventas netas	\$2,688,000
Costo de Ventas	1,119,000
Utilidad Bruta	1,569,000
Gastos de Operación	675,188
Utilidad de Operación	893,812
Costo Integral de Financiamiento	
Otros gastos	98,000
Utilidad después del costo integral de financiamiento	795,812
Utilidad antes de impuestos	795,812
Impuestos a la utilidad	

Impuesto causado	270,000	
Impuesto diferido	<u>69,196</u>	<u>339,196</u>
Utilidad del Ejercicio		<u><u>456,616</u></u>

Cédula 10

Estado de posición financiera al 31 de Diciembre del 2012

Empresa XYZ, S.A.
Estado de Situación Financiera al 31 de Diciembre del 2012

ACTIVO		PASIVO	
Circulante:		A corto plazo:	
Efectivo en caja y bancos	243,840	Proveedores	141,244
Cuentas por cobrar	97,000	Contribuciones por pagar	160,000
Inventarios	<u>466,000</u>	IETU por pagar	70,000
		Impuesto Diferido	69,196
		PTU por pagar	53,756
Suma de activo circulante	<u>806,840</u>	Anticipos de clientes	<u>100,000</u>
		Suma de pasivo a corto plazo	<u>594,196</u>
Fijo:		Total de pasivo	<u>594,196</u>
Mobiliario y equipo (neto)	184,000		
Equipo de transporte (neto)	<u>92,650</u>		
Suma de activo fijo	<u>276,650</u>		
		Capital	
Otros Activos:		Capital Social	106,838
Rentas pagadas por anticipado	180,000	Resultados acumulados	285,840
Seguros pagados por anticipado	<u>180,000</u>	Resultado del ejercicio	456,616
Suma de otros activos	<u>360,000</u>	Total de capital	<u>849,294</u>
		Total Pasivo y Capital	<u><u>1,443,490</u></u>
Total Activo	<u><u>1,443,490</u></u>		

6.2.- CASO PRÁCTICO 2

A continuación se presenta un caso práctico de la determinación de los impuestos a la utilidad diferidos (ISR y IETU) al cierre del año 2012.

Se pide:

1. Determinar el efecto del año 2012 del impuesto diferido.
2. Realizar la conciliación de la tasa efectiva.
3. Registrar en los estados financieros al cierre del ejercicio del año del 2012, el impuesto diferido.

Datos generales:

- 1.- La compañía 123, S.A. de C.V. inicio operaciones el 1 de enero de 2012.

2.- La actividad principal de la compañía es la comercialización de equipos y accesorios de telefonía celular.

3.- A continuación se presenta el balance general de la compañía al 31 de diciembre de 2012:

123, S.A. de C. V.			
Estado de Posición Financiera al 31 de Diciembre del 2012			
ACTIVO		PASIVO	
Circulante:		A corto plazo:	
Efectivo	3,300,000	Cuentas por pagar	1,000,000
Cuentas por Cobrar	4,500,000	Anticipos recibidos	2,000,000
Reserva para cuentas por cobrar	(400,000)	ISR por pagar	2,013,000
Inventario	<u>4,000,000</u>	Gastos acumulados por pagar	<u>1,400,000</u>
Suma de activo circulante	<u>11,400,000</u>	Suma de pasivo a corto plazo	<u>6,413,000</u>
Fijo:		Suma pasivo	<u>6,413,000</u>
Propiedades planta y equipo	13,000,000	Capital contable	
Depreciación acumulada	<u>(2,600,000)</u>	Capital social	15,000,000
Suma de activo fijo	<u>10,400,000</u>	Resultado del ejercicio	<u>387,000</u>
		Suma el capital contable	<u>15,387,000</u>
Suma el activo	<u>21,800,000</u>	Suma el pasivo y el capital	<u>21,800,000</u>

4.- A continuación se presenta el estado de resultados de la compañía al 31 de diciembre de 2012:

123, S.A. de C. V.
Estado de Resultados al 31 de Diciembre del 2012

Ventas	12,500,000
Costo de ventas	<u>(4,000,000)</u>
Utilidad bruta	8,500,000
Gastos de operación	(3,000,000)
Reserva para cuentas por cobrar	(400,000)

Depreciación del ejercicio	(2,600,000)
Gastos no deducibles	<u>(100,000)</u>
Utilidad antes de ISR	2,400,000
ISR	<u>(2,013,000)</u>
Utilidad neta	<u>387,000</u>

5.- De acuerdo a las proyecciones financieras de la compañía se estima que el impuesto que causara en un futuro será ISR.

6.- La depreciación acumulada para efectos fiscales es de \$1,400,000.

7.- El valor de de las propiedades planta y equipo es el mismo tanto para efectos contables como fiscales.

8.- La compañía no tiene pérdidas fiscales para ISR pendientes por amortizar.

9.- A continuación se presenta la conciliación contable fiscal de la compañía al 31 de diciembre de 2012:

123, S.A. de C. V.
Conciliación Contable Fiscal
al 31 de diciembre de 2012

Utilidad del ejercicio	387,000
(+) Ingresos fiscales no contables	
Anticipos recibidos	2,000,000
(+) Deducciones contables no fiscales	
Depreciación contable	2,600,000
Gastos no deducibles	710,000
Cuentas incobrables	400,000
ISR causado del ejercicio	2,013,00
(-) Deducciones fiscales no contables	
Depreciación fiscal	<u>1,400,000</u>
Utilidad fiscal	6,710,000
Tasa de ISR	30%
ISR causado	<u>2,013,000</u>

Desarrollo:

Lo primero que tenemos que hacer es identificar el valor fiscal de cada una de las partidas que integran el balance general:

- 1.- El efectivo y las cuentas por cobrar tienen el mismo valor contable y fiscal.
- 2.- La reserva para cuentas por cobrar es deducible para efectos contables pero no lo es para efectos fiscales por lo tanto el valor fiscal es de 0.
- 3.- El inventario tiene el mismo valor contable y fiscal a partir de 2005.
- 4.- Las propiedades planta y equipo tienen el mismo valor contable y fiscal de acuerdo a lo comentado en datos generales.
- 5.- La depreciación acumulada es \$1,400,000 para efectos fiscales.
- 6.- Las cuentas por pagar tienen el mismo valor contable y fiscal.
- 7.- Los anticipos de clientes representan un ingreso para efectos del impuesto sobre la renta por lo que el valor fiscal es de 0.
- 8.- El resto de los pasivos tienen el mismo valor contable y fiscal así como el capital social.

	Contable	Fiscal
Activos		
Efectivo	3,300,000	3,300,000
Cuentas por Cobrar	4,500,000	4,500,000
Reserva para cuentas por cobrar	(400,000)	0
Inventario	4,000,000	4,000,000
Propiedades planta y equipo	13,000,000	13,000,000
Depreciación acumulada	(2,600,000)	(1,400,000)
Suma el activo	21,800,000	23,400,000
Pasivos		
Cuentas por pagar	1,000,000	1,000,000
Anticipos recibidos	2,000,000	0
ISR por pagar	2,013,000	2,013,000
Gastos acumulados por pagar	1,400,000	1,400,000
Suma pasivo	6,413,000	4,413,000
Capital contable		

Capital social	15,000,000	15,000,000
Resultado de ejercicios anteriores		
Resultado del ejercicio	387,000	3,987,000
Suma el capital contable	15,387,000	18,987,000
Suma el pasivo y el capital	21,800,000	23,400,000

El siguiente paso es determinar la diferencia entre cada uno de los valores con el fin de identificar las diferencias temporales entre cada uno de ellos.

	Contable	Fiscal	Diferencia Temporal
Activos			
Efectivo	3,300,000	3,300,000	0
Cuentas por Cobrar	4,500,000	4,500,000	0
Reserva para cuentas por cobrar	(400,000)	0	(400,000)
Inventario	4,000,000	4,000,000	0
Propiedades planta y equipo	13,000,000	13,000,000	0
Depreciación acumulada	(2,600,000)	(1,400,000)	(1,200,000)
Suma el activo	21,800,000	23,400,000	(1,600,000)
Pasivos			
Cuentas por pagar	1,000,000	1,000,000	0
Anticipos recibidos	2,000,000	0	2,000,000
ISR por pagar	2,013,000	2,013,000	0
Gastos acumulados por pagar	1,400,000	1,400,000	0
Suma pasivo	6,413,000	4,413,000	2,000,000
Capital contable			
Capital social	15,000,000	15,000,000	0
Resultado de ejercicios anteriores			
Resultado del ejercicio	387,000	3,987,000	(3,600,000)
Suma el capital contable	15,387,000	18,987,000	(3,600,000)
Suma el pasivo y el capital	21,800,000	23,400,000	(1,600,000)

Después multiplicamos las diferencias obtenidas por la tasa del impuesto aplicable que este caso es del 30%, identificando que representan estas diferencias así como la forma en que se tienen que registrar:

1. La reserva para cuentas por cobrar representa una deducción contable que en lo futuro lo será para efectos fiscales por lo cual se reducirá el impuesto sobre la renta, es decir son una cuenta por cobrar.
2. La depreciación acumulada, la diferencia representa una deducción contable que en lo futuro lo será para efectos fiscales por lo tanto representa una cuenta por cobrar.
3. De la misma forma los anticipos recibidos representan un ingreso para efectos fiscales que en lo futuro será para efectos contables y no serán acumulables para efecto del impuesto sobre la renta, lo cual reducirá el impuesto en el futuro y por lo tanto representa una cuenta por cobrar.

	Contable	Fiscal	Diferencia Temporal	Tasa de Impuesto	Impuesto Diferido
Activos					
Efectivo	3,300,000	3,300,000	0	30%	0
Cuentas por Cobrar	4,500,000	4,500,000	0	30%	0
Reserva para cuentas por cobrar	(400,000)	0	(400,000)	30%	(120,000)
Inventario	4,000,000	4,000,000	0	30%	0
Propiedades planta y equipo	13,000,000	13,000,000	0	30%	0
Depreciación acumulada	(2,600,000)	(1,400,000)	(1,200,000)	30%	(360,000)
Suma el activo	21,800,000	23,400,000	(1,600,000)		(480,000)
Pasivos					
Cuentas por pagar	1,000,000	1,000,000	0	30%	0
Anticipos recibidos	2,000,000	0	2,000,000	30%	600,000
ISR por pagar	2,013,000	2,013,000	0	30%	0
Gastos acumulados por pagar	1,400,000	1,400,000	0	30%	0
Suma pasivo	6,413,000	4,413,000	2,000,000		600,000
Capital contable					
Capital social	15,000,000	15,000,000	0	30%	0
Resultado de ejercicios anteriores					
Resultado del ejercicio	387,000	3,987,000	(3,600,000)	30%	(1,080,000)

Suma el capital contable	15,387,000	18,987,000	(3,600,000)		(1,080,000)
Suma el pasivo y el capital	21,800,000	23,400,000	(1,600,000)		(480,000)

Las tres partidas anteriores representan una cuenta por cobrar las cuales deberán cargarse al impuesto sobre la renta diferido por cobrar y acreditarse al resultado sobre la renta diferido como un ingreso, como sigue:

	Debe	Haber
Impuestos a la utilidad diferidos	1,080,000	
Resultado del ejercicio		1,080,000

Para comprobar el cálculo es necesario determinar la tasa efectiva que resulta de dividir el impuesto sobre la renta entre la utilidad antes de impuesto sobre la renta. Para comprobar que el cálculo es correcto tomamos la utilidad antes de impuesto y lo multiplicamos por la tasa del 30%. De la misma forma tomamos los gastos no deducibles y lo multiplicamos por la tasa del 30%, la suma de estas dos partidas es igual al total del impuesto sobre la renta que tenemos en el estado de resultados.

Impuesto sobre la renta (Causado + Diferido)	933,000
Utilidad antes de impuesto sobre la renta	2,400,000
Tasa efectiva	38.88%

Comprobación:

		Tasa	Impuesto	
Utilidad antes de impuestos	2,400,000	30%	720,000	30.00%
No deducibles	710,000	30%	213,000	8.88%
Tasa efectiva			933,000	38.88%

Por último los estados de resultados y de posición financiera al 31 de diciembre de 2012 con el reconocimiento de Impuesto Diferido son los que se muestran a continuación:

123, S.A. de C. V.

Estado de Resultados al 31 de Diciembre del 2012

Ventas	12,500,000
Costo de ventas	<u>(4,000,000)</u>
Utilidad bruta	8,500,000
Gastos de operación	(3,000,000)

Reserva para cuentas por cobrar	(400,000)
Depreciación del ejercicio	(2,600,000)
Gastos no deducibles	<u>(100,000)</u>
Utilidad antes de ISR	2,400,000
ISR causado	(2,013,000)
ISR diferido	<u>1,080,000</u>
Utilidad neta	<u>1,467,000</u>

123, S.A. de C. V.

Estado de Posición Financiera al 31 de Diciembre del 2012

ACTIVO		PASIVO	
Circulante:		A corto plazo:	
Efectivo	3,300,000	Cuentas por pagar	1,000,000
Cuentas por Cobrar	4,500,000	Anticipos recibidos	2,000,000
Reserva para cuentas por cobrar	(400,000)	ISR por pagar	2,013,000
Inventario	<u>4,000,000</u>	Gastos acumulados por pagar	<u>1,400,000</u>
Suma de activo circulante	<u>11,400,000</u>	Suma de pasivo a corto plazo	<u>6,413,000</u>
Fijo:		Suma pasivo	<u>6,413,000</u>
Propiedades planta y equipo	13,000,000	Capital contable	
Depreciación acumulada	<u>(2,600,000)</u>	Capital social	15,000,000
Suma de activo fijo	<u>10,400,000</u>	Resultado del ejercicio	<u>1,467,000</u>
Impuesto diferido	1,080,000	Suma el capital contable	<u>16,467,000</u>
Suma el activo	<u>22,880,000</u>	Suma el pasivo y el capital	<u>22,880,000</u>

CONCLUSIÓN

Si pudiéramos resumir en un concepto la obligación más importante del contador en materia de preparación de información financiera, podríamos decir que dicha obligación consiste en la determinación correcta y veraz de la utilidad neta generada por la operación de la negociación; el fin culminante de nuestro trabajo es el de determinar oportuna y correctamente la utilidad neta de la empresa, para estos efectos es necesario contabilizar todas y cada una de las transacciones, los activos y pasivos incurridos, así como cualquier evento que afecte la situación financiera de la entidad dentro de este proceso; el contador debe contemplar además de las transacciones efectuadas los efectos de inflación, los efectos de las devaluaciones o revaluaciones de la moneda, los efectos de conversiones, los pasivos por obligaciones laborales y el efecto de los impuestos diferidos

La cuantificación de los impuestos diferidos es sin lugar a duda un proceso técnico obligado para determinar la utilidad real de la empresa; al mismo tiempo cuantificar los diferidos es necesario cuando se desea conocer todos los activos (derechos de recuperación) y los pasivos (obligaciones de pago) de la entidad económica; la cuantificación de impuestos diferidos es indiscutiblemente necesaria para poder valorar financieramente una organización, así como la utilidad o pérdida incurrida en el ejercicio.

El impuesto diferido debe determinarse sobre las diferencias temporales, las pérdidas fiscales y los créditos fiscales. La suma de los impuestos derivados de tres conceptos corresponde al pasivo o activo por impuesto diferido que debe reconocer la entidad; como contrapartida debe reconocerse un gasto o un ingreso, según proceda.

El impuesto diferido del periodo se determina comparando el saldo final del periodo actual con el saldo al inicio del mismo periodo. Este importe representa el pasivo o el activo que debe reconocerse en el periodo; como contrapartida debe reconocerse un gasto o un ingreso atribuible ya sea a las otras partidas integrales y a la utilidad o pérdida neta o, en su caso, al cambio neto al patrimonio contable.

En México la normatividad aplicable respecto de los impuestos diferidos es la NIF D-4, esta norma tiene como objetivo establecer las normas que deben observarse en el reconocimiento de los impuestos a la utilidad. La NIF D-4 fue aprobada por unanimidad para su emisión por el consejo emisor del CINIF en Julio de 2007 para su publicación en Agosto de 2007, estableciendo su entrada en vigor para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de Enero de 2008.

En el año 2000, se estableció en nuestro país la obligación de determinar el impuesto a la utilidad diferido con base en el método de activos y pasivos. Lo anterior construyó un avance en la normatividad mexicana debido a que con este mecanismo se reconocen impuestos diferidos por todas las partidas temporales que afectan la utilidad o pérdida integral, tratamiento que se considera más adecuado que el anterior, en el que se reconocían los impuestos diferidos solo por las partidas que afectaban a la utilidad o pérdida neta.

Derivado de lo anterior, la normatividad mexicana se encuentra en un importante nivel de convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) por lo que se refiere al tratamiento contable de los impuestos a la utilidad.

BIBLIOGRAFÍA

Libros publicados

- Pérez Chávez y Fol Olguín, Impuestos diferidos (ISR y IETU) Determinación práctica de la aplicación NIF-D4, editorial Tax, México 2008.
- Dr. Latapí Ramírez Mariano, Tratamiento contable de los impuestos diferidos (Aplicación práctica del nuevo Boletín D-4 PCGA), Editorial ISEF, México, Tercera edición 2003.
- Normas de Información Financiera, CINIF.
- Ernst & Young, Principales diferencias: U.S. GAAP – IFRS – NIF, Editorial IMPC (Instituto Mexicano de Contadores Públicos), 3ra. edición 2011.
- Barbosa Díaz Marco A., Síntesis y comentarios de las NIF, Editorial IMPC (Instituto Mexicano de Contadores Públicos), 6ta. edición 2012.
- Sánchez Miranda Arnulfo, Aplicación práctica del ISR y del IETU Personas morales 2011, Editorial ISEF, 9na. edición 2011.

Leyes y reglamentos

- Ley del Impuesto Sobre la Renta 2012.
- Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única 2012.

Páginas de internet

- http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/laex/huerta_p_f/capitulo5.pdf
- <http://itzamna.bnct.ipn.mx:8080/dspace/bitstream/123456789/2711/1/APLICACIONEINTERPRETACIONCONTABLE.pdf>
- http://www.cinif.org.mx/imagenes/archivos/comentarios/D4/D_4_13_Gossler.pdf
- <http://elrincontributivo.blogspot.mx/2010/05/los-impuestos-diferidos.html>

ANEXOS

NIF D-4 (EXTRACTO DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA 2012)

NORMA DE INFORMACIÓN FINANCIERA D-4

IMPUESTOS A LA UTILIDAD

Norma de Información Financiera D-4

Esta Norma tiene por objeto establecer las normas que deben observarse en el reconocimiento de los impuestos a la utilidad. La NIF D-4 fue aprobada por unanimidad para su emisión por el Consejo Emisor del CINIF en julio de 2007 para su publicación en agosto de 2007, estableciendo su entrada en vigor para los ejercicios que se inicien a partir del 1o. de enero de 2008.

Contenido

CONTENIDO	Párrafos
INTRODUCCIÓN	IN1 – IN11
Preámbulo	IN1 – IN2
Razones para emitir la NIF D-4	IN3 – IN5
Principales cambios en relación con pronunciamientos anteriores	IN6
Bases del Marco Conceptual que se utilizaron para la elaboración de esta NIF	IN7 – IN9
Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera	IN10 – IN11
OBJETIVO	1
ALCANCE	2 – 3
DEFINICIÓN DE TÉRMINOS	4
NORMAS DE VALUACIÓN	5 – 28
Aspectos generales	5 – 6
Impuesto causado	7
Impuesto diferido	8 – 28
Impuesto diferido derivado de diferencias temporales	9 – 19
Impuesto diferido derivado de pérdidas fiscales	20 – 21
Impuesto diferido derivado de créditos fiscales	22
Estimación para activo por impuesto diferido no recuperable	23 – 25
Adquisiciones de negocios y consolidación de estados financieros	26 – 27
Consideración adicional	28
NORMAS DE PRESENTACIÓN	29 – 35
Impuesto causado	29 – 31
Impuesto diferido	32 – 35
NORMAS DE REVELACIÓN	36
VIGENCIA	37 – 38
TRANSITORIOS	39 – 41
APÉNDICE A – Determinación del impuesto a la utilidad diferido	A1 – A8

APÉNDICE B – Aplicación del método de activos y pasivos	B1– B43
APÉNDICE C – Consideraciones importantes en la determinación de los valores fiscales de activos y pasivos	C1– C17
APÉNDICE D – Revelación de la tasa efectiva de impuesto	D1– D4
APÉNDICE E – Bases para conclusiones	BC1– BC32
Antecedentes	BC1– BC2
Nombre de la norma	BC3– BC5
Se ratifica el nombre de la norma: Impuestos a la utilidad	BC3 – BC5
Alcance	BC6
Se excluyen del alcance de la norma a las entidades con propósitos no lucrativos	BC6
Definiciones	BC7– BC15
Se elimina de la norma el concepto de partida permanente	BC7 – BC9
Se ratifica el concepto de crédito fiscal	BC10 – BC12
Tasas de impuesto diferido	BC13 – BC15
Normas de valuación	BC16 – BC26
Pasivo adicional con base en el método patrimonial	BC16 – BC20
En subsidiarias no procede reconocer un impuesto diferido adicional al que corresponde a sus propios activos netos	BC21 – BC23
El impuesto diferido no debe reconocerse a valor presente	BC24 – BC26
Normas de presentación	BC27 – BC29
El impuesto diferido debe considerarse partida de largo plazo	BC27 – BC29
Otros aspectos	BC30 – BC32
Naturaleza monetaria o no monetaria de los pasivos y activos por impuesto diferido	BC30 – BC32
Consejo Emisor del CINIF que aprobó la emisión de la NIF D-4	
Otros colaboradores que participaron en la elaboración de la NIF D-4	

Introducción

Preámbulo	
En el año 2000, se estableció en nuestro país la obligación de determinar el impuesto a la utilidad diferido con base en el método de activos y pasivos. Lo anterior constituyó un avance en la normatividad mexicana debido a que con este mecanismo se reconocen impuestos diferidos por todas las partidas temporales que afectan a la utilidad o pérdida integral, tratamiento que se considera más adecuado que el anterior, en el que se reconocían los impuestos diferidos sólo por las partidas que afectaban a la utilidad o pérdida neta.	IN1
Derivado de lo anterior, la normatividad mexicana se encuentra en un importante nivel de convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) por lo que se refiere al tratamiento contable de los impuestos a la utilidad.	IN2
Razones para emitir la NIF D- 4	
La NIF D-4 se emite con la intención primordial de reubicar, en la NIF relativa a beneficios a los empleados, el tema del tratamiento contable de la participación de los trabajadores en la utilidad. Como consecuencia, se hace necesario reestructurar esta norma.	IN3
Asimismo, se consideró importante incorporar en esta norma precisiones en relación con el tratamiento contable de los impuestos a la utilidad.	IN4

Por lo que se refiere específicamente al reconocimiento del impuesto a la utilidad diferido, se establecen criterios para su reconocimiento inicial, mismos que son consistentes con la NIF B-1, Cambios contables y correcciones de errores.	IN5
Principales cambios en relación con pronunciamientos anteriores	
Los cambios más importantes que presenta esta norma con respecto al Boletín D-4, Tratamiento contable del impuesto sobre la renta, del impuesto al activo y de la participación de los trabajadores en la utilidad, son los siguientes:	IN6
a) PTU causada y diferida – debido a que este concepto se considera un gasto ordinario asociado a los beneficios a los empleados, las normas de reconocimiento contable relativas se reubican en la NIF D-3, Beneficios a los empleados. Esto da lugar al cambio de nombre de la NIF D-4;	
b) Impuesto al activo (IMPAC) – se requiere reconocer el IMPAC como un crédito fiscal y, consecuentemente, como un activo por impuesto diferido sólo en aquellos casos en los que exista la probabilidad de recuperarlo contra el impuesto a la utilidad de periodos futuros; antes se reconocía dentro de pagos anticipados en la medida en que existiera probabilidad de recuperación y, como norma de presentación, se requería su compensación con el impuesto diferido;	
c) definiciones – se incorpora la definición de tasa efectiva de impuesto para poder manejar este concepto con mayor facilidad dentro de la norma; se elimina el término de diferencia permanente porque se considera inaplicable en el método de activos y pasivos, incluso, desde la norma anterior, se ha requerido el reconocimiento de impuestos diferidos por el total de las diferencias entre el valor contable y valor fiscal de los distintos activos y pasivos; asimismo, se precisan algunas otras definiciones con la intención de que sean de mayor utilidad en la aplicación de la norma; algunos ejemplos de éstas son: valor fiscal de un activo, valor fiscal de un pasivo y crédito fiscal;	
d) método retrospectivo – en párrafos transitorios se establece en qué casos la aplicación inicial de esta norma debe hacerse con base en el método retrospectivo prescrito en la NIF B-1, Cambios contables y correcciones de errores;	
e) efecto acumulado de ISR – se requiere que el saldo de este concepto se reclasifique a resultados acumulados, a menos que se identifique con alguna de las otras partidas integrales que a la fecha estén pendientes de reciclaje. Anteriormente, este concepto, derivado de la aplicación inicial del Boletín D-4, se presentaba como un componente por separado en el capital contable;	
f) apéndices – se incorporan apéndices con explicaciones adicionales.	
Bases del Marco Conceptual que se utilizaron para la elaboración de esta NIF	
La NIF D-4 se fundamenta en el Marco Conceptual comprendido en las NIF que integran la Serie NIF A; en especial, en las normas que se mencionan a continuación:	IN7
NIF A-2, Postulados básicos, por lo que se refiere a:	
a) devengación contable – se requiere que el impuesto a la utilidad del periodo incluya no sólo el impuesto causado, sino también el impuesto diferido; la razón de lo anterior es que el impuesto a la utilidad se considera atribuible al periodo en el que se devenga, independientemente de cuando se realice;	
b) asociación de costos y gastos con ingresos – se obliga a reconocer gastos o ingresos por impuesto a la utilidad desde el momento en que se consideran devengados, independientemente de cuando se realicen. De esta forma se hace una adecuada asociación de los distintos ingresos, costos y gastos del periodo con el impuesto a la utilidad relativo.	
Al requerir el reconocimiento de pasivos y activos por impuestos que se realizarán en el futuro, esta NIF da cumplimiento a la característica de predicción y confirmación establecida en la NIF A-4, Características cualitativas de los estados financieros.	IN8

Asimismo, esta norma coadyuva a la generación de información financiera más confiable y relevante que ayuda a los usuarios de la misma a tener una mejor base para la toma de decisiones.	
Finalmente, esta NIF establece la obligación de reconocer activos y pasivos por impuesto diferido, mismos que cumplen con los requisitos de reconocimiento establecidos en la NIF A-5, Elementos básicos de los estados financieros y en la NIF A-6, Reconocimiento y valuación.	IN9
Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera	
La NIF D-4 converge con lo establecido en la NIC-12, Impuestos a la utilidad.	IN10
Cabe señalar que en una conciliación de cifras preparadas con NIF para determinar estados financieros con base en NIIF, es probable que haya efectos inflacionarios que deban eliminarse de los valores contables; de ser así, se tendrían que recalcular los impuestos a la utilidad, particularmente por lo que se refiere a sus efectos diferidos.	IN11

La NIF D- 4, Impuestos a la utilidad, está integrada por los párrafos 1–41 los cuales tienen el mismo carácter normativo, y los Apéndices A, B, C, D y E que no son normativos. La NIF D-4 debe aplicarse de forma integral y entenderse en conjunto con el Marco Conceptual establecido en la serie NIF A.

Objetivo

El objetivo de esta Norma de Información Financiera (NIF) es establecer las normas particulares de valuación, presentación y revelación para el reconocimiento contable de los impuestos a la utilidad, causado y diferido, devengados durante el periodo contable.	1
---	---

Alcance

Las disposiciones de esta NIF son aplicables a todas las entidades lucrativas que emitan estados financieros en los términos establecidos por la NIF A-3, Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros.	2
Esta NIF no es aplicable a las entidades con propósitos no lucrativos a las que se refiere la NIF A-3; no obstante, para este tipo de entidades, esta NIF es aplicable a los efectos de sus operaciones que son consideradas como lucrativas por las disposiciones fiscales.	3

Definición de Términos

Los términos que se listan a continuación se utilizan en esta NIF con los significados que se especifican:	4
a) impuestos a la utilidad – son el impuesto causado y el impuesto diferido, del periodo;	
b) impuesto causado – es el impuesto a cargo de la entidad, atribuible a la utilidad del periodo y determinado con base en las disposiciones fiscales aplicables en dicho periodo;	
c) impuesto diferido – es el impuesto a cargo o a favor de la entidad, atribuible a la utilidad del periodo y que surge de las diferencias temporales, las pérdidas fiscales y los créditos fiscales. Este impuesto se devenga en un periodo contable (periodo en el cual se reconoce) y se realiza en otro, lo cual ocurre cuando se revierten las diferencias temporales, se amortizan las pérdidas fiscales o se utilizan los créditos fiscales;	

d) impuesto causado por pagar o por cobrar – es el impuesto causado en el periodo, menos los anticipos enterados, más los impuestos causados en periodos anteriores y no enterados; cuando este resultado sea un importe a cargo de la entidad, representa un impuesto por pagar; de lo contrario, corresponde a un impuesto por cobrar;	
e) pasivo por impuesto diferido – es el impuesto a la utilidad pagadero en periodos futuros derivado de diferencias temporales acumulables;	
f) activo por impuesto diferido – es el impuesto a la utilidad recuperable en periodos futuros derivado de diferencias temporales deducibles, de pérdidas fiscales por amortizar y de créditos fiscales por aprovechar, según proceda;	
g) diferencia temporal - es la diferencia entre el valor contable de un activo o de un pasivo y su valor fiscal y, a la vez, puede ser deducible o acumulable para efectos fiscales en el futuro:	
i. diferencia temporal deducible ¹ – es aquella partida que en periodos futuros, disminuirá la utilidad fiscal o, incrementará la pérdida fiscal; por lo anterior, genera una partida de activo por impuesto diferido;	
ii. diferencia temporal acumulable ² – es aquella partida que en periodos futuros, incrementará la utilidad fiscal o, disminuirá la pérdida fiscal; por lo anterior, genera una partida de pasivo por impuesto diferido;	
h) utilidad fiscal y pérdida fiscal – para la definición y determinación de estos conceptos, debe atenderse a las disposiciones fiscales vigentes a la fecha de los estados financieros;	
i) crédito fiscal – para efectos de esta norma, es todo aquel importe a favor de la entidad que puede ser recuperado contra el impuesto a la utilidad causado y siempre que la entidad tenga la intención de así hacerlo; por este motivo, representa un activo por impuesto diferido para la entidad. No se considera parte de este rubro, el exceso de pagos provisionales sobre el impuesto a la utilidad causado, ya que éste forma parte del rubro llamado impuestos por cobrar;	
j) tasa de impuesto causado – es la tasa promulgada y establecida en las disposiciones fiscales a la fecha de los estados financieros que se utiliza para el cálculo del impuesto causado;	
k) tasa de impuesto diferido – es la tasa promulgada o sustancialmente promulgada en las disposiciones fiscales a la fecha de los estados financieros y, según se prevé, es la tasa que se utilizará para el cálculo del impuesto que se causará en la fecha de la reversión de las diferencias temporales o, en su caso, de la amortización de las pérdidas fiscales; ³	
l) tasa efectiva de impuesto – es la tasa que resulta de dividir el impuesto a la utilidad del periodo (suma de impuesto causado e impuesto diferido) entre la utilidad antes del impuesto a la utilidad. ⁴	

Notas Autorales:

- (1) Una diferencia deducible puede ser: a) una partida que se deducirá fiscalmente en un periodo posterior al contable; o b) una partida que ha sido acumulada fiscalmente en un periodo anterior al contable. En ambos casos, estos importes se disminuirán de la base fiscal de periodos futuros.
- (2) Una diferencia acumulable puede ser: a) una partida que se acumulará fiscalmente en un periodo posterior al contable; o b) una partida que ha sido deducida fiscalmente en un periodo anterior al contable. En ambos casos, estos importes se incrementarán a la base fiscal de periodos futuros.
- (3) Este párrafo fue modificado por las Mejoras a las NIF 2011.

(4) Este párrafo fue modificado en sus sub-incisos i. y ii. del inciso g) por las mejoras a las NIF 2012.

Normas de valuación

Aspectos generales	
En el proceso de reconocimiento contable de los impuestos a la utilidad, la entidad debe determinar los impuestos causado y diferido, atribuibles al periodo contable.	5
El impuesto causado se deriva del reconocimiento en el periodo actual, para efectos fiscales, de ciertas operaciones de la entidad. El impuesto diferido corresponde a operaciones atribuibles al periodo contable actual, pero que fiscalmente son reconocidas en momentos diferentes.	6
Impuesto causado	
El impuesto causado debe reconocerse como un gasto en el estado de resultados; este impuesto representa para la entidad un pasivo normalmente a plazo menor a un año. Si la cantidad ya enterada mediante anticipos excede al impuesto causado, dicho exceso debe reconocerse como una cuenta por cobrar.	7
Impuesto diferido	
El impuesto diferido debe determinarse sobre las diferencias temporales, las pérdidas fiscales y los créditos fiscales, desde el reconocimiento inicial de dichas partidas y al final de cada periodo. La suma algebraica de los impuestos diferidos derivados de estos tres conceptos corresponde al pasivo o activo que debe reconocer la entidad. ⁵	8
Para el cálculo del impuesto diferido deben utilizarse las leyes fiscales y tasas de impuesto diferido que a la fecha de cierre de los estados financieros estén promulgadas o, dado el caso, sustancialmente promulgadas. Debe entenderse que una ley está sustancialmente promulgada a la fecha de cierre de los estados financieros, cuando a dicha fecha está aprobada y es promulgada a más tardar a la fecha de emisión de los estados financieros. Por ejemplo, en México ha ocurrido que a la fecha de los estados financieros es aprobada una ley por el Congreso, pero su promulgación (publicación en el Diario Oficial de la Federación) ocurre algunos días después; si a la fecha de emisión de los estados financieros esa ley ya fue promulgada, ésta es la que debe utilizarse para el cálculo del impuesto diferido; de lo contrario, no será válida su utilización. ⁶	8 ^a
Impuesto diferido derivado de diferencias temporales	
El impuesto diferido derivado de diferencias temporales debe determinarse utilizando el método de activos y pasivos.	9
El método de activos y pasivos es aquél que compara los valores contables y fiscales de todos los activos y pasivos de una entidad (debe considerarse lo establecido en el párrafo 14 de esta NIF). De esta comparación surgen diferencias temporales, tanto deducibles como acumulables, a las que se les aplica la tasa de impuesto diferido correspondiente; el resultado obtenido corresponde al saldo del pasivo o, en su caso, del activo por impuesto diferido al final del periodo.	10
Los valores contables de los distintos activos y pasivos a que hace referencia el párrafo anterior deben ser los que resultan de aplicar integralmente las NIF. Por su parte, los valores fiscales deben determinarse con base en las disposiciones fiscales aplicables, considerando lo que sucedería si se recuperara ⁷ un activo o se liquidara un pasivo.	11
El valor fiscal de un activo depende del tratamiento fiscal específico al que está sujeto ⁸ . Por tal razón, para determinar los valores fiscales de los distintos activos de la entidad, debe atenderse a la mecánica que se establece a continuación para cada uno de ellos:	12
a) activos contables por deducirse fiscalmente – su valor fiscal es el importe que será	

deducido para fines del impuesto a la utilidad de periodos futuros cuando la entidad recupere su valor en libros al venderlos o usarlos; algunos ejemplos son los inventarios y los activos fijos, respectivamente;	
b) activos contables por acumularse fiscalmente – su valor fiscal resulta de restarle al valor contable de dicho activo el importe que será acumulado para fines de impuesto a la utilidad de periodos futuros; como es el caso de las cuentas por cobrar derivadas de ingresos reconocidos contablemente, pero que se acumulan fiscalmente hasta que se cobran;	
c) activos sin repercusiones fiscales – su valor fiscal es igual a su valor contable. Estos activos no se acumulan ni se deducen fiscalmente en algún momento, como es el caso del efectivo.	
El valor fiscal de un pasivo depende del tratamiento fiscal específico que éste tiene. Por tal razón, para determinar los valores fiscales de los distintos pasivos de la entidad, debe atenderse a la mecánica que se establece a continuación para cada uno de ellos:	13
a) pasivos contables por deducirse fiscalmente y pasivos contables ya acumulados fiscalmente – su valor fiscal resulta de restarle al valor contable de dicho pasivo el importe que será deducido o no acumulado para fines de impuesto a la utilidad de periodos futuros. Ejemplos de los primeros, son las provisiones que serán deducibles hasta su pago; ejemplos de los segundos, son los anticipos de clientes pues, debido a que fueron acumulados a la base fiscal al momento de su recepción, en un futuro, cuando se reconozcan como ingreso contable, se disminuirán de dicha base contable para llegar a la base fiscal;	
b) pasivos no contables por acumularse fiscalmente – su valor fiscal es el importe que será acumulado para fines del impuesto a la utilidad de periodos futuros; como es el caso del costo que fiscalmente se estima sobre cobros anticipados, el cual, en un primer momento, se reconoce como deducción fiscal antes de que se reconozca como costo contable; cuando se reconoce como costo contable, este monto habrá que sumarlo a la utilidad fiscal como una partida acumulable;	
c) pasivos sin repercusiones fiscales – su valor fiscal es igual a su valor contable. Estos pasivos no se deducen ni se acumulan fiscalmente en momento alguno, como es el caso de los impuestos por pagar.	
En la determinación de valores fiscales deben considerarse partidas que a pesar de no tener valor contable como activos o pasivos dentro del balance general, sí tienen valor fiscal. Ejemplo de lo anterior es: una activo que ya se reconoció como costo o gasto contable, pero cuya deducción fiscal se efectuará en periodos posteriores, como es el caso de un activo fijo totalmente depreciado contablemente pero no fiscalmente.	14
Debe reconocerse un pasivo por impuesto diferido por las diferencias temporales acumulables. Este tipo de diferencias surge cuando ⁹ :	15
a) el valor contable de un activo es mayor que su valor fiscal, o	
b) el valor contable de un pasivo es menor que su valor fiscal.	
Debe reconocerse un activo por impuesto diferido por las diferencias temporales deducibles. Este tipo de diferencias surge cuando ¹⁰ :	16
a) el valor contable de un activo es menor que su valor fiscal, o	
b) el valor contable de un pasivo es mayor que su valor fiscal.	
No debe determinarse impuesto diferido por aquellas partidas que no afectarán ni la utilidad o pérdida neta contable, ni la utilidad o pérdida fiscal.	17
El impuesto diferido del periodo correspondiente a las diferencias temporales debe determinarse comparando el saldo al final del periodo actual con el saldo al inicio del mismo periodo del pasivo o del activo por impuesto diferido determinado conforme al párrafo 10.	18

El impuesto diferido del periodo debe segregarse en: a) la porción que corresponde a la utilidad o pérdida neta, la cual debe reconocerse en el estado de resultados; y b) la porción que corresponde a las otras partidas integrales ¹¹ , la cual debe reconocerse directamente en dichas partidas integrales.	19
Impuesto diferido derivado de pérdidas fiscales	
El impuesto diferido derivado de las pérdidas fiscales por amortizar debe determinarse aplicando a dichas pérdidas la tasa de impuesto diferido. Este resultado representa el saldo del activo por impuesto diferido al final del periodo.	20
El impuesto diferido del periodo de pérdidas fiscales debe determinarse comparando el saldo al final del periodo actual con el saldo al inicio del mismo periodo, del activo por impuesto diferido determinado conforme al párrafo anterior. Este importe debe reconocerse en el estado de resultados.	21
Impuesto diferido derivado de créditos fiscales	
Los créditos fiscales deben reconocerse como un activo por impuesto diferido al momento de enterarse o liquidarse, siempre que sea probable su recuperación contra el impuesto a la utilidad causado y que la entidad tenga la intención de así recuperarlo ¹² ; de no existir tal intención, el importe a favor de que se trate debe presentarse como una cuenta por cobrar. Son ejemplos de conceptos que pueden reconocerse como créditos fiscales: el impuesto al activo, los estímulos fiscales y, en algunos casos, cumpliendo ciertos requisitos, el impuesto al valor agregado.	22
Estimación para activo por impuesto diferido no recuperable	
Desde su reconocimiento inicial y a la fecha de cierre del balance general, debe evaluarse la probabilidad de recuperación de cada uno de los activos por impuesto diferido reconocidos por la entidad.	23
Se considera que es probable la recuperación de un activo por impuesto diferido cuando la entidad justifica que existe alta certeza ¹³ de que en periodos futuros habrá por lo menos alguno de los dos siguientes conceptos:	24
a) utilidades fiscales suficientes que permitan compensar el efecto de la reversión de las diferencias temporales deducibles, o contra las que se prevé la amortización de pérdidas fiscales; o en su caso, contra las que se prevé la utilización de créditos fiscales para disminuir el impuesto que tales utilidades pueden causar;	
b) diferencias temporales acumulables suficientes cuya reversión se espera en el mismo periodo de la reversión de las diferencias temporales deducibles que dan lugar al activo por impuesto diferido. Tanto las diferencias acumulables como las deducibles deben estar relacionadas con la misma autoridad fiscal. Ejemplo de este caso es la opción que dieron las disposiciones fiscales en algún momento, de disminuir las pérdidas fiscales pendientes de amortizar del importe del inventario tipificado como acumulable.	
En la medida en que la probabilidad de recuperación de un activo se reduce, debe reconocerse una estimación para activo por impuesto diferido no recuperable. Cualquier estimación reconocida debe cancelarse en la medida en que vuelva a ser probable la recuperación del activo. La estimación y, en su caso, su cancelación, deben reconocerse en el estado de resultados dentro del impuesto diferido del periodo, a menos que dicha estimación se refiera a activos por impuesto diferido relacionados con otras partidas integrales; en este último caso, tanto la estimación como la cancelación de la misma, deben reconocerse en las otras partidas integrales con las que están relacionadas.	25
Adquisiciones de negocios y consolidación de estados financieros	
En una adquisición de negocios, los impuestos diferidos deben determinarse sobre la base de los nuevos valores asignados a los activos adquiridos y a los pasivos asumidos como consecuencia de la adquisición. Es decir, no deben mantenerse los impuestos diferidos que tenía reconocidos la entidad adquirida antes de la adquisición.	26

En los estados financieros consolidados debe reconocerse el impuesto diferido atribuible a la entidad económica, el cual, en caso de proceder, debe considerar los efectos derivados de la consolidación fiscal.	27
Consideración adicional	
Los activos y pasivos por impuesto diferido no deben reconocerse a valor presente.	28

Notas Autorales:

- (5) Este párrafo fue modificado por las mejoras a la NIF 2011.
- (6) Este párrafo fue modificado por las mejoras a la NIF 2011.
- (7) Por recuperar un activo debe entenderse: utilizarlo, cobrarlo, consumirlo, venderlo o disponer de él.
- (8) En el apéndice “B” de esta NIF se incluyen ejemplos al respecto.
- (9) Ver ejemplos en el Apéndice B, Aplicación del método de activos y pasivos.
- (10) Ver ejemplos en el Apéndice B.
- (11) Con base en la NIF A-5, Elementos básicos de los estados financieros, las otras partidas integrales son ingresos, costos o gastos que, por disposición específica de alguna norma particular, están reconocidos como componentes separados en el capital contable en espera de reciclarse al estado de resultados al momento de su realización o acorde con lo que dispongan las NIF particulares. Estas partidas surgen con motivo de la valuación de algunos activos y pasivos de la entidad y, en ocasiones, son parte de las diferencias temporales que provocan impuesto diferido. Algunos ejemplos son: el ajuste por valuación de instrumentos financieros disponibles para la venta o de los utilizados con fines de cobertura de flujos de efectivo y el resultado por conversión de los estados financieros de entidades extranjeras.
- (12) Si el crédito fiscal se va recuperar contra un impuesto distinto al impuesto a la utilidad causado debe reconocerse como una cuenta por cobrar que no forme parte del impuesto diferido.
- (13) Conforme a la NIF A-1, Estructura de las Normas de Información Financiera, debe entenderse como probable, la existencia de alta certeza de que una situación ocurrirá; esto con base en la información, pruebas, evidencias o datos disponibles.

Normas de Presentación

Impuesto causado	
Dentro del balance general, el impuesto causado debe presentarse como un pasivo a corto plazo. Este importe debe incluir el impuesto causado y no enterado del periodo actual y de los anteriores, así como, los anticipos efectuados; si estos últimos fueran mayores, el importe neto debe presentarse como un activo a corto plazo. En caso de que la autoridad tributaria establezca que la fecha de entero del impuesto causado es posterior a los doce meses siguientes a la fecha de cierre de los estados financieros, o bien, después del ciclo normal de operaciones de la entidad, dicho impuesto debe presentarse en el largo plazo.	29
Los pasivos y activos por impuesto causado clasificados dentro del mismo plazo deben compensarse en un solo rubro, salvo que:	30
a) tales activos y pasivos no correspondan a la misma autoridad fiscal; o	
b) no se tenga el derecho de compensar dichos impuestos ante la misma autoridad fiscal.	
En el estado de resultados, el impuesto causado debe presentarse como un componente del rubro llamado impuestos a la utilidad, sin incluir el impuesto atribuible a las	31

operaciones discontinuadas, el cual debe presentarse dentro del rubro llamado operaciones discontinuadas. Con base en la NIF B-3, Estado de resultados, el impuesto a la utilidad del periodo debe presentarse enseguida del valor residual de las ventas o ingresos netos después de sumarle o disminuirle, según proceda, las demás partidas de ingresos, costos y gastos, ordinarios y no ordinarios, sin incluir las operaciones discontinuadas.	
Impuesto diferido	
Dentro del balance general, los pasivos y activos por impuesto diferido, en su caso, netos de las estimaciones para activo por impuesto diferido no recuperable, deben presentarse en el largo plazo y deben compensarse dentro de un solo rubro, salvo que:	32
a) tales activos y pasivos no correspondan a la misma autoridad fiscal; o	
b) no se tenga el derecho de compensar dichos impuestos ante la misma autoridad fiscal.	
El impuesto diferido del periodo, en su caso, neto de las estimaciones por impuesto diferido no recuperable y de las cancelaciones de dichas estimaciones, debe presentarse:	33
a) en el estado de resultados, si es que está relacionado con la utilidad o pérdida neta; este impuesto debe incorporarse como un componente del rubro llamado impuesto a la utilidad, sin incluir el impuesto atribuible a las operaciones discontinuadas;	
b) en el capital contable, si es que está relacionado con las otras partidas integrales; este impuesto debe sumarse o restarse al importe de dichas partidas integrales.	
Dentro del estado de resultados o en sus notas, debe presentarse la composición del rubro llamado impuestos a la utilidad, por lo que respecta al impuesto causado y al diferido. En dicho rubro no deben incluirse los impuestos causado y diferido atribuibles a las operaciones discontinuadas.	34
El impuesto diferido del periodo atribuible a las operaciones discontinuadas debe presentarse dentro del rubro llamado operaciones discontinuadas.	35

Normas de Revelación

NORMAS DE REVELACIÓN	
Debe revelarse en notas a los estados financieros lo siguiente:	36
a) la composición del impuesto a la utilidad presentado en el estado de resultados, desglosando los importes de los impuestos causado y diferido;	
b) la integración del impuesto a la utilidad derivado de las operaciones discontinuadas en el periodo, señalando los impuestos causado y diferido asociados a:	
i. el gasto o ingreso derivado de la discontinuación de operaciones; y	
ii. las actividades del periodo del segmento discontinuado;	
c) las tasas de impuesto causado y de impuesto diferido mencionando, en su caso, las variaciones de dichas tasas durante el periodo y su impacto en el impuesto a la utilidad del periodo;	
d) la tasa efectiva de impuesto, así como una conciliación entre ésta y la tasa de impuesto causado, mostrando las partidas e importes por los que dichas tasas difieren entre sí. Algunos ejemplos de tales partidas son: los conceptos no deducibles fiscalmente; los ajustes al impuesto diferido por cambios en la tasa aplicable; los movimientos de la estimación para activo por impuesto diferido no recuperable; la amortización de pérdidas fiscales cuyo efecto de impuesto diferido hubiera estado castigado en alguna medida; etcétera;	
e) los conceptos e importes de las otras partidas integrales que se afectaron a	

consecuencia del impuesto diferido del periodo, y los montos por los que se afectaron;	
f) en el caso de pasivos por impuesto diferido, los conceptos e importes de las diferencias temporales acumulables más importantes que originaron dichos pasivos;	
g) en el caso de activos por impuesto diferido, el importe bruto, el de la estimación por impuesto diferido no recuperable y la variación de este último concepto en el periodo, relacionando dichos importes por lo que se refiere a:	
i. los conceptos de diferencias temporales deducibles más importantes;	
ii. las pérdidas fiscales; en este caso deben mencionarse las fechas de vencimiento para su aplicación; y	
iii. los créditos fiscales; en este caso deben mencionarse las fechas de vencimiento para su compensación;	
h) el impuesto diferido derivado de los ajustes a valor razonable a los activos adquiridos y los pasivos asumidos, como consecuencia de las adquisiciones de negocios efectuadas en el periodo;	
i) los pasivos y activos contingentes relacionados con los impuestos a la utilidad; por ejemplo: una deducción fiscal que esté en litigio; y	
j) las cuentas fiscales relacionadas con el capital contable.	

Vigencia

Las disposiciones contenidas en esta Norma de Información Financiera entran en vigor para los ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2008.	37
Esta NIF deja sin efecto los siguientes documentos:	38
a) Boletín D-4, Tratamiento contable del impuesto sobre la renta, del impuesto al activo y de la participación de los trabajadores en la utilidad;	
b) Circular 53, Definición de la tasa aplicable para el reconocimiento contable del impuesto sobre la renta a partir de 1999; y	
c) Circular 54, Interpretaciones al Boletín D-4, Tratamiento contable del Impuesto Sobre la Renta (ISR), del Impuesto al Activo (IA) y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad (PTU).	

Transitorios

Al entrar en vigor esta NIF, las entidades que tengan dentro de su capital contable el rubro "Efecto acumulado de ISR" (derivado del reconocimiento inicial del impuesto diferido) deben reclasificar el saldo correspondiente al rubro de resultados acumulados, a menos que identifiquen este importe o una parte de él, con alguna de las otras partidas integrales que todavía no estuviera reciclada; en este último caso, el monto respectivo debe incorporarse a la otra partida integral correspondiente.	39
Siempre y cuando la entidad haya reconocido impuestos diferidos hasta el año 2007 con base en el Boletín D-4 anterior, la aplicación de esta NIF en el año 2008 no provoca cambios contables de acuerdo con lo establecido en la NIF B-1, Cambios contables y correcciones de errores, motivo por el cual, no procede reestructurar los estados financieros de periodos anteriores. Consecuentemente, cualquier efecto de impuesto diferido generado a la fecha de entrada en vigor de esta NIF derivado de su aplicación, debe reconocerse en los resultados acumulados.	40
El no reconocimiento de los pasivos y activos por impuestos diferidos debe considerarse	41

como un error contable, siempre y cuando, la entidad haya tenido la obligación de hacerlo, ya sea con base en esta NIF o, en su caso, con base en el Boletín D-4 derogado, mientras estuvo vigente. La corrección de tal error debe hacerse de manera retrospectiva con base en la NIF B-1, Cambios contables y correcciones de errores.	
--	--

Los Apéndices que se presentan a continuación no son normativos. Su contenido ilustra la aplicación de la NIF D-4, con la finalidad de ayudar a entender mejor su significado; en cualquier caso, las disposiciones de esa NIF prevalecen sobre dichos Apéndices.

Apéndice A - Determinación del impuesto a la utilidad diferido

El saldo total del impuesto diferido se obtiene al sumar el impuesto diferido que corresponde a las diferencias temporales, el de las pérdidas fiscales y el de los créditos fiscales.	A1
<i>Impuesto diferido derivado de diferencias temporales</i>	
El impuesto diferido derivado de diferencias temporales se determina con base en el método de activos y pasivos, el cual consiste en comparar los valores contables y fiscales de todos los activos y pasivos de una entidad. De dicha comparación surgen diferencias temporales, deducibles y acumulables, a las que se les aplica la tasa de impuesto diferido para obtener como resultado los pasivos y activos por impuesto diferido (en el Apéndice B de esta norma se explica detalladamente la aplicación del método de activos y pasivos).	A2
El impuesto diferido del periodo se determina comparando el saldo al final del periodo actual con el saldo al inicio del mismo periodo del pasivo o del activo por impuesto diferido determinado conforme al párrafo anterior. Este importe representa el pasivo o el activo que debe reconocerse en el periodo; en consecuencia, se afectará ya sea a las otras partidas integrales, a la utilidad o pérdida neta, o a ambas, según sea el caso.	A3
El impuesto diferido del periodo atribuible a las otras partidas integrales es el que resulta de aplicar al movimiento de dichas partidas en el periodo la tasa de impuesto diferido. Este importe debe reconocerse directamente en las otras partidas integrales.	A4
El impuesto diferido del periodo atribuible a la utilidad o pérdida neta es el que resulta de restarle al impuesto diferido del periodo (según el párrafo A3), el impuesto diferido atribuible a las otras partidas integrales (según el párrafo A4). Este importe debe reconocerse en el estado de resultados del periodo.	A5
<i>Impuesto diferido derivado de pérdidas fiscales</i>	
El activo por impuesto diferido derivado de las pérdidas fiscales por amortizar debe determinarse aplicando la tasa de impuesto diferido a dichas pérdidas. Este resultado representa el saldo del activo por impuesto diferido al final del periodo actual, el cual queda sujeto a lo establecido en los párrafos 23 a 25 de esta NIF.	A6
El impuesto diferido del periodo debe determinarse comparando el saldo al final del periodo actual con el saldo al inicio del mismo periodo del activo por impuesto diferido determinado conforme al párrafo anterior. Este importe representa el movimiento al activo que debe reconocerse en el estado de resultados.	A7
<i>Impuesto diferido derivado de créditos fiscales</i>	
Al momento de enterarse o liquidarse, los créditos fiscales deben reconocerse como activos por impuesto diferido siempre que sea probable que el pago efectuado se recupere contra el impuesto a la utilidad causado de otros periodos, y siempre que la entidad tenga la intención de así hacerlo. Es importante resaltar que el exceso de los pagos provisionales sobre el impuesto a la utilidad causado, no debe considerarse parte del renglón de créditos fiscales, sino que debe ser como una cuenta por cobrar.	A8

Apéndice B - Aplicación del método de activos y pasivos

La aplicación del método de activos y pasivos se ejemplifica con el siguiente esquema:

Conceptos	Valor contable (1)	Valor fiscal (2)	Diferencias temporales (3) = (1-2)	Pasivos / (activos)(1) por impuesto diferido (4) = (3) X tasa impuesto diferido(2)
<u>Activos por deducirse:</u> Edificio (neto)	\$30,000	\$32,000	(\$2,000)	(\$2,000) X 28% = (\$560)
<u>Activos por acumularse</u> Cuentas por cobrar (3)	\$25,000	\$0	\$25,000	\$25,000 X 28% = \$7,000
Suma activos	\$55,000	\$32,000	\$23,000	Pasivo \$6,440
<u>Pasivos por deducirse</u> Provisión por obligaciones laborales	(\$7,000)	\$0	(\$7,000)	(\$7,000) X 28% = (\$1,960)
Anticipos de clientes	(\$4,000)	\$0	(\$4,000)	(\$4,000) X 28% = (\$1,120)
<u>Pasivos por acumularse</u> Ingreso por acumular	0	(\$6,000)	\$6,000	\$6,000 X 28% = \$1,680
Suma pasivos	(\$11,000)	(\$6,000)	(\$5,000)	Activo (\$1,400)
Activos netos	\$44,000	\$26,000	\$18,000	Pasivo neto \$5,040

VALOR CONTABLE DE ACTIVOS Y PASIVOS	
Los activos y pasivos contables resultan de aplicar integralmente las NIF (columna 1 del esquema del párrafo B1).	B2
VALOR FISCAL DE ACTIVOS Y PASIVOS	
Los activos y pasivos fiscales se determinan con base en las disposiciones fiscales vigentes a la fecha de los estados financieros; dichas disposiciones son las previstas para estar vigentes a la fecha de la reversión de las diferencias temporales (columna 2 del esquema del párrafo B1). En el Apéndice C de esta norma se hacen comentarios importantes sobre la determinación de los valores fiscales.	B3
Valor fiscal de activos	
Para determinar el valor fiscal de los activos, debe atenderse a los conceptos que esta NIF establece en el párrafo 12. Lo anterior conlleva la necesidad de identificar si se trata de activos que están pendientes de deducirse o de acumularse fiscalmente.	B4
Activos contables por deducirse fiscalmente	
Con base en el párrafo 12 a) de esta NIF, el valor fiscal de los activos por deducirse fiscalmente es: "el importe que será deducido para fines del impuesto a la utilidad de periodos futuros cuando la entidad recupere su valor en libros al usarlos o venderlos".	B5
Por lo tanto, debe identificarse lo que las disposiciones fiscales permiten deducir para dicho activo ante la recuperación de su valor contable; este importe es su valor fiscal.	B6
Ejemplo del párrafo B1: supongamos que la entidad tiene un edificio con valor contable de \$30,000 y con valor fiscal de \$32,000. Este último valor se determinó con base en las disposiciones fiscales (en el apartado de deducción de inversiones). El valor fiscal representa el monto que la entidad puede deducir del ingreso a obtener por la	B7

recuperación del valor contable de dicho edificio en ejercicios futuros.	
Activos contables por acumularse fiscalmente	
Con base en el párrafo 12 b) de esta NIF, el valor fiscal de los activos por acumularse fiscalmente resulta de: “restarle al valor contable de dicho activo el importe que será acumulado para fines de impuesto a la utilidad de periodos futuros”. Tal es el caso de las cuentas por cobrar derivadas de ingresos que contablemente ya se reconocieron, pero fiscalmente no, debido a que se permite su acumulación hasta que son cobradas en efectivo.	B8
Ejemplo del párrafo B1: se supone que la entidad tiene una cuenta por cobrar de \$25,000 derivada de una venta que ya se reconoció contablemente como ingreso; sin embargo, en este ejemplo se contempla que las disposiciones fiscales le permiten acumular el ingreso hasta que sea cobrado. Por lo tanto, a la cuenta por cobrar de \$25,000 debió restarle el importe pendiente de acumular que, en este caso, es precisamente de \$25,000; como consecuencia, el valor fiscal de la partida es de cero.	B9
Valor fiscal de los pasivos	
Para determinar el valor fiscal de los pasivos, debe atenderse a los conceptos que esta NIF establece en su párrafo 13. Lo anterior conlleva la necesidad de identificar si se trata de pasivos que están pendientes de deducirse o de acumularse fiscalmente.	B10
Pasivos contables por deducirse fiscalmente y pasivos contables ya acumulados fiscalmente	
Con base en lo establecido en el párrafo 13 a) de esta NIF, el valor fiscal de los pasivos contables por deducirse fiscalmente resulta de: “restarle al valor contable de dicho pasivo el importe que será deducido. . . para fines de impuesto a la utilidad de periodos futuros”. Ejemplo de lo anterior es el concepto de obligaciones laborales al retiro de los trabajadores que suele deducirse fiscalmente hasta que la entidad paga lo relativo a dichas obligaciones. Por tal razón, esta provisión contable debe entenderse como un monto pendiente de deducirse, por lo que su valor fiscal es cero.	B11
Ejemplo del párrafo B1: se asume que la entidad tiene una provisión contable para obligaciones laborales al retiro de los trabajadores de \$7,000; para determinar su valor fiscal debió restarle \$7,000 ya que es el importe pendiente de deducción; consecuentemente, su valor fiscal es igual a cero.	B12
Por otra parte, el valor fiscal de los pasivos contables ya acumulados fiscalmente resulta de: “restarle al valor contable de dicho pasivo el importe que será. . . no acumulado para fines de impuesto a la utilidad de periodos futuros”. Ejemplo de lo anterior es el caso de cobros anticipados, dado que las disposiciones fiscales suelen considerarlos como conceptos acumulables en el momento de su recepción, por lo que, hacia el futuro, este importe se considera no acumulable. Al ser no acumulable en el futuro, esta partida tiene los mismos efectos que una partida deducible en la determinación de la base fiscal.	B13
Ejemplo del párrafo B1: se parte de la base que la entidad tiene anticipos de clientes de \$4,000; para determinar su valor fiscal debió restarle \$4,000 ya que este es el importe que no será acumulable en periodos futuros, pues ya se acumuló en periodos anteriores; en este caso, el valor fiscal de dicho pasivo es cero.	B14
Pasivos no contables por acumularse fiscalmente	
Con base en lo establecido en el párrafo 13 b) de esta NIF, el valor fiscal de los pasivos por acumularse fiscalmente es: “el importe que será acumulado para fines del impuesto a la utilidad de periodos futuros”. Este tipo de pasivos suele generarse cuando las disposiciones fiscales permiten alguna de las siguientes situaciones:	B15
a) que antes de devengarse un gasto contable, éste se deduzca fiscalmente; o bien,	
b) que partidas que contablemente ya están reconocidas como ingresos en el estado de resultados, fiscalmente se acumulen en un momento posterior.	

Como ejemplo del inciso a), puede mencionarse el caso de la deducción de una parte del costo relativo a un ingreso que se cobra de manera anticipada. Por una parte, la ley obliga a acumular el anticipo, pero al mismo tiempo, puede permitir la deducción de la parte que se considera es el costo relativo. Este costo no se ha devengado contablemente y, por lo tanto, no existe todavía, ni como gasto ni como activo contable; esta partida, que en el futuro es no deducible, se comporta de manera similar a una diferencia temporal acumulable. Por lo tanto, se identifica un pasivo con valor contable de cero, pero con valor fiscal equivalente al monto por acumular.	B16
Como ejemplo del inciso b) tenemos lo siguiente: durante varios años y hasta el 2004, en nuestro país se permitió la deducción del inventario al momento de comprarlo, lo cual provocó un impuesto diferido a cargo de la entidad; en el año 2005 cambia el esquema fiscal: se establece la deducción del inventario hasta que éste sea vendido. En estos términos, las entidades hubieran tenido que pagar el impuesto diferido a su cargo reconocido en 2004, al momento de vender tal inventario. Sin embargo, la ley permitió que, independientemente de la fecha de dicha venta, este impuesto se pagara en plazos largos, incluso, mayores a los diez años. Este pago en plazos se planteó a través de la acumulación, durante varios periodos, de una partida equivalente al monto del inventario deducido en periodos anteriores al año 2005; por consecuencia, esta partida pendiente de acumular provocó que en la aplicación del método de activos y pasivos, las entidades identificaran un pasivo sin valor contable, pero con valor fiscal.	B17
Ejemplo del párrafo B1: supongamos que la entidad dedujo en el año anterior una compra de inventario con valor de \$8,000, cuestión que provocó en ese año un beneficio fiscal y, consecuentemente, un impuesto diferido a cargo de la entidad. El inventario se vendió en el periodo actual; a pesar de que en ese momento la entidad debió pagar el impuesto a su cargo a través de la acumulación del ingreso por la venta, no lo hizo; lo anterior se debió a que la ley le permitió diferir el pago durante 4 años, a través de la acumulación en cada uno de ellos, de la parte proporcional de los \$8,000. En este año, al haber acumulado ya \$2,000, la entidad identifica un pasivo con valor fiscal de \$6,000. En el año 4 de acumulación, el pasivo tendrá un valor fiscal de cero.	B18
DIFERENCIAS TEMPORALES	
Las diferencias temporales se obtienen de comparar los valores contables y fiscales de los diferentes activos y pasivos (columna 3 del esquema del párrafo B1).	B19
Con el manejo de signos que se hace en el ejemplo del párrafo B1, puede concluirse que:	B20
a) los importes positivos representan diferencias temporales acumulables y	
b) los importes negativos representan diferencias temporales deducibles.	
PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO	
El impuesto diferido resulta de aplicar la tasa de impuesto diferido a todas las diferencias temporales: acumulables y deducibles (columna 4 del esquema del párrafo B1).	B21
La tasa de impuesto diferido es la que, según se prevé, estará vigente en la fecha de la reversión de las diferencias temporales; dicha tasa debe estar promulgada y establecida por las disposiciones fiscales a la fecha de los estados financieros.	B22
Pasivos por impuesto diferido	
Un pasivo por impuesto diferido debe reconocerse por todas las diferencias temporales acumulables, las cuales surgen cuando:	B23
a) el valor contable de un activo es mayor que su valor fiscal, o	
b) el valor contable de un pasivo es menor que su valor fiscal.	
Valor contable de un activo mayor que su valor fiscal	
En el caso de activos por deducirse fiscalmente, su valor contable es mayor que su valor fiscal, debido a que fiscalmente se ha hecho una deducción anticipada o acelerada en	B24

relación con el enfoque contable. Por lo anterior, hacia el futuro se prevé una deducción fiscal menor que la contable, con el consecuente incremento del impuesto a la utilidad que se causará.	
Ejemplo de lo anterior es: un activo fijo con tasa de depreciación fiscal más alta que la contable. En el caso de los activos sujetos a depreciación, su valor fiscal es igual a su costo original disminuido por la depreciación fiscal que se hubiera deducido a la fecha. Al existir una tasa de depreciación fiscal acelerada o simplemente más alta que la contable, el valor fiscal neto del activo es más bajo que el contable (valor contable mayor que el fiscal).	B25
Por otra parte, en el caso de activos por acumularse fiscalmente, estos tienen un valor contable más alto que el fiscal lo que genera un pasivo por impuesto diferido debido a que precisamente el monto pendiente de acumular provocará un impuesto a la utilidad; aunado a esto, comúnmente no hay importe deducible o suele ser muy bajo.	B26
El valor contable de un activo representa para la entidad un beneficio económico en el futuro. Se prevé entonces que, al recibir dicho beneficio, éste se acumulará fiscalmente; esta situación provocará un pago por impuesto a la utilidad si el monto deducible para efectos fiscales es menor.	B27
Los siguientes son ejemplos de lo anterior:	B28
a) activos valuados a un valor razonable mayor que su costo de adquisición – para estos activos se prevé un valor de recuperación mayor que su costo de adquisición. En estos casos, cuando se disponga de dichos activos, la legislación fiscal obligará a acumular dicho valor de recuperación, pero sólo permitirán deducir el costo de adquisición. Por lo tanto, el valor contable es mayor que el valor fiscal. Tal es el caso de algunos instrumentos financieros;	
b) cuentas por cobrar pendientes de acumular fiscalmente – éstas son partidas que contablemente ya se reconocieron como ingresos, pero que fiscalmente están pendientes de acumulación sin que se prevea deducción alguna; esto provoca un valor contable mayor que el fiscal. Tal es el caso de las ventas en abonos, al permitirse que una entidad acumule el ingreso obtenido de dicha venta, hasta que finalmente se cobre.	
Por lo anterior, se concluye que debe reconocerse un pasivo por impuesto diferido siempre que el valor contable de un activo sea mayor que su valor fiscal.	B29
Valor contable de un pasivo menor que su valor fiscal	
Cuando el valor contable de un pasivo es menor que su valor fiscal, es porque este último equivale a un monto pendiente de acumular; normalmente, su valor contable suele ser cero. Si una entidad tiene una partida que se acumulará en el futuro, se prevé un incremento del impuesto a la utilidad causado. Tal es el caso del ingreso por acumular que se muestra en el ejemplo del párrafo B1, que genera un pasivo por impuesto diferido.	B30
Los siguientes son ejemplos de pasivos con valor contable menor que el fiscal:	B31
a) el ingreso acumulable por el monto equivalente al inventario que las entidades dedujeron antes del año 2005 – Esta partida no tiene ya valor contable y su valor fiscal es equivalente al monto por acumular; como consecuencia, el valor contable es menor que el valor fiscal;	
b) el costo estimado y deducido fiscalmente en forma anticipada por ser atribuible a un cobro anticipado – No hay valor contable debido a que este costo no se ha devengado; es decir, es una mera estimación; su valor fiscal es equivalente al monto que, de esta partida, será no deducible en el futuro (una partida no deducible se comporta igual que una acumulable). Por lo tanto, el valor contable es menor que el valor fiscal.	
Por lo anterior, se concluye que debe reconocerse un pasivo por impuesto diferido siempre que el valor contable de un pasivo sea menor que su valor fiscal.	B32
Activos por impuesto diferido	

Un activo por impuesto diferido debe reconocerse por todas las diferencias temporales deducibles, las cuales surgen cuando:	B33
a) el valor contable de un activo es menor que su valor fiscal, o	
b) el valor contable de un pasivo es mayor que su valor fiscal.	
Valor contable de un activo menor que su valor fiscal	
En el caso de activos por deducirse fiscalmente, su valor contable es menor que su valor fiscal, debido a que fiscalmente se ha hecho una deducción o afectación a resultados menor en relación con el enfoque contable. Por lo anterior, hacia el futuro se prevé un remanente por deducir fiscalmente mayor que el contable; lo anterior provocará una baja del impuesto a la utilidad causado, por lo que debe reconocerse un activo por impuesto diferido.	B34
Ejemplo de lo anterior es: un activo fijo castigado contablemente por una pérdida por deterioro; o bien, un activo fijo con tasa de depreciación fiscal más baja que la contable. En estos casos, el valor fiscal neto del activo es más alto que el contable (valor contable menor que el fiscal).	B35
En el caso de activos por acumularse fiscalmente, cuando su valor contable es menor que su valor fiscal, se prevé un ingreso acumulable menor que el reconocido en libros.	B36
Ejemplo de lo anterior es: el de activos valuados a un valor razonable menor que su costo de adquisición. Para estos activos se prevé un valor de recuperación menor que su costo de adquisición. En estos casos, las disposiciones fiscales obligarán a acumular dicho valor de recuperación, pero permitirán deducir el costo de adquisición que es mayor. Por lo tanto, el valor contable es menor que el valor fiscal. Tal es el caso de algunos instrumentos financieros.	B37
Valor contable de un pasivo mayor que su valor fiscal	
Los pasivos también pueden generar activos por impuesto diferido ya que, en algunos casos, una parte o la totalidad de ciertos pasivos se deducen hasta el momento de su pago, lo que provoca una disminución del impuesto a la utilidad de periodos futuros. Por lo anterior, debe reconocerse un activo por impuesto diferido.	B38
Cuando exista esta circunstancia, para determinar el valor fiscal, al valor contable del pasivo debe restársele el monto por deducirse fiscalmente, dando como resultado un valor fiscal que incluso puede llegar a cero; consecuentemente, el valor contable es mayor que el valor fiscal. Este caso se muestra en el esquema del párrafo B1, en los renglones de provisiones por obligaciones laborales y de anticipos de clientes; ambos provocan un activo por impuesto diferido.	B39
Los siguientes son ejemplos de pasivos con valor contable mayor que su valor fiscal:	B40
a) provisión para obligaciones laborales al retiro de los trabajadores – este importe se deduce fiscalmente hasta que la entidad hace el pago a los trabajadores o bien, aporta recursos a un fideicomiso en beneficio de los trabajadores con base en las disposiciones fiscales. Por lo tanto, al valor contable del pasivo debe restársele el monto por deducir para determinar de esta manera su valor fiscal; esta situación deriva en que el valor contable sea mayor que el valor fiscal;	
b) cobros anticipados – al momento de su recepción, la ley puede considerar como un ingreso acumulable a los cobros anticipados; por lo tanto, para determinar su valor fiscal, debe restarse a su valor contable el monto que ya se acumuló con anterioridad; consecuentemente, el valor contable será mayor que el valor fiscal.	
Por lo anterior, se concluye que debe reconocerse un activo por impuesto diferido siempre que el valor contable de un pasivo es mayor que su valor fiscal.	B41
Reconocimiento contable de pasivos y activos por impuesto diferido	
La entidad debe reconocer en el balance general, el total de pasivos y de activos por impuesto diferido y presentarlos en el largo plazo atendiendo a la norma de	B42

compensación que se establece en el párrafo 32 de esta NIF.	
Ejemplo del párrafo B1: la entidad debe reconocer como activos y pasivos, los que muestra la columna 4. Para el determinar el registro contable del periodo, habrá que comparar el saldo al final del periodo actual por impuesto diferido de \$ 5,040 con el saldo reconocido al inicio de dicho periodo.	B43

Apéndice C - Consideraciones importantes en la determinación de los valores fiscales de activos y pasivos

REEXPRESIÓN DEL VALOR FISCAL DE ACTIVOS Y PASIVOS	
En algunas ocasiones, las disposiciones fiscales permiten el reconocimiento de los efectos de la inflación de algunas partidas para determinar el impuesto causado.	C1
Por lo anterior, en la aplicación del método de activos y pasivos, los valores fiscales de los activos y pasivos que sirven de base para el comparativo con sus valores contables deben reexpresarse cuando así lo requieran las disposiciones fiscales. Sin embargo, se considera válido que, en los casos en los que la ley permite un reconocimiento de la inflación a fechas intermedias, dicho reconocimiento se haga a la fecha de cálculo del impuesto diferido. Por ejemplo: en activos fijos y en pérdidas fiscales por amortizar.	C2
Lo anterior se propone debido a que el valor fiscal así determinado será deducible o acumulable para el siguiente periodo, en esos mismos importes.	C3
INVERSIONES PERMANENTES EN ACCIONES	
Inversiones en acciones sin control ni influencia significativa	
Según lo establece la NIF respectiva, estas inversiones se reconocen contablemente a su costo de adquisición, en su caso, reexpresado con base en la inflación; es decir, no se valúan atendiendo al método de participación. Lo anterior se debe a que estas inversiones representan una tenencia accionaria poco significativa dentro del capital contable de la invertida; como consecuencia, es nula o muy escasa la participación en la administración de esta entidad.	C4
Por otro lado, las disposiciones fiscales establecen el monto a deducir para este tipo de inversiones, al momento de su realización. Dicha deducción tiene como base el costo de adquisición reexpresado con inflación, al que se agregan los resultados fiscales en los que participa la tenedora.	C5
Tomando en cuenta lo anterior, así como por sentido práctico, se considera válido que el valor fiscal de este tipo de inversiones sea el costo de adquisición reexpresado con inflación; de esta forma se establece un criterio semejante al contable.	C6
Por lo tanto, no se reconoce impuesto diferido por estas inversiones, salvo que éstas estuvieran valuadas contablemente a su valor neto de realización; esta situación ocurre cuando existe una presunción razonable de la probable venta de la inversión o por el reconocimiento de un deterioro de su valor contable.	C7
Inversiones en acciones en asociadas	
En el momento de la compra, el reconocimiento contable del costo de adquisición de las acciones de una asociada se segrega en: a) el valor de las inversiones en acciones con base en el método de participación; y b) lo que corresponde al crédito mercantil. Por lo tanto, la suma de los saldos de estos dos rubros corresponde, en la aplicación del método de activos y pasivos, al valor contable de la inversión en una asociada, el cual se habrá de comparar con su correspondiente valor fiscal para determinar el impuesto diferido atribuible.	C8
El valor fiscal de dichas inversiones es el que correspondería al costo deducible	C9

fiscalmente, si estas acciones se enajenaran a la fecha de cálculo del impuesto diferido, el cual, al momento de la adquisición, es precisamente el costo de adquisición (mismo que contablemente corresponde a la suma del valor de las inversiones y el crédito mercantil). Posteriormente, dicho valor fiscal se ajusta por los resultados fiscales de la asociada y por lo que establezcan las disposiciones legales aplicables en cada momento.	
Por lo anterior, al momento de la adquisición, normalmente el valor contable y el valor fiscal de las inversiones en asociadas son iguales, por lo que no se genera impuesto diferido alguno. En lo sucesivo, ambos valores tienden a cambiar dando lugar a diferencias temporales que provocan activos o pasivos por impuestos diferidos. El valor contable se modifica por el reconocimiento de la utilidad integral de la asociada y, en su caso, por el deterioro del crédito mercantil; el valor fiscal, como se dijo en el párrafo anterior, cambia por el reconocimiento de los resultados fiscales de la asociada.	C10
Inversiones en acciones en subsidiarias	
Debido a que las subsidiarias forman parte de una misma entidad económica junto con la controladora, en los estados financieros consolidados, debe mantenerse el impuesto diferido determinado por las subsidiarias respecto a sus activos y pasivos, netos de los ajustes de consolidación. En adición a lo anterior, la controladora sólo debe reconocer, en caso de proceder, los impuestos diferidos atribuibles a: a) el efecto por conversión reconocido por la tenedora al convertir los estados financieros de subsidiarias extranjeras a la moneda de informe de la tenedora, de acuerdo con lo establecido en la norma particular relativa a conversión de operaciones extranjeras; y b) los ajustes relacionados con los activos netos de las subsidiarias adquiridas a los que se hace referencia en los párrafos C-13 a C16 de este apéndice.	C11
En los estados financieros individuales de la controladora, debe seguirse el mismo criterio mencionado en el párrafo anterior.	C12
Adquisiciones de negocios	
<i>Inversiones permanentes en acciones en subsidiarias</i>	
En el momento de la compra, el costo de adquisición de las acciones de una subsidiaria se identifica con: a) los valores contables de los activos netos de dicha subsidiaria; b) los ajustes por valor razonable a dichos activos netos de la adquirida existentes a la fecha de adquisición; c) los activos intangibles de la adquirida y reconocidos por primera vez en la adquisición; y d) el crédito mercantil, como valor residual (en algunos casos se reconoce una ganancia no ordinaria).	C13
Contablemente, a partir de la compra y antes de la venta de dichas acciones, es probable que la entidad adquirente afecte su estado de resultados contable a consecuencia de: la depreciación o deterioro de los ajustes a los activos adquiridos o del crédito mercantil reconocido; a consecuencia de gastos por la liquidación de pasivos asumidos en la adquisición; o, en su caso, por el reconocimiento de la ganancia no ordinaria provocada por un crédito mercantil negativo. Fiscalmente, el costo de adquisición de las acciones de una subsidiaria probablemente afectará el estado de resultados fiscal en el momento de la venta de dichas acciones.	C14
Debido a que las repercusiones del costo de adquisición en el estado de resultados contable a las que se refiere el párrafo anterior ocurren en un momento anterior al fiscal, a partir del momento en el que la entidad empieza a reconocer contablemente dichas repercusiones, se generan diferencias temporales que dan lugar a activos y/o pasivos por impuesto diferido.	C15
<i>Adquisición de activos netos sin adquisición de acciones</i>	
En los casos en los que se haya hecho una adquisición de negocios a través del mecanismo legal de la fusión, los ajustes a los que se refiere el párrafo C10, normalmente por sí mismos provocan impuesto diferido desde el momento de su	C16

reconocimiento contable inicial. Lo anterior se debe a que, al no existir una tenencia accionaria que en determinado momento pudiera ser deducible, difícilmente la entidad podrá deducir el costo de la adquisición por otra vía. Además de lo anterior, cabe resaltar que el valor fiscal de los activos netos adquiridos es aquel que tenían en la entidad adquirida antes de la adquisición.	
NATURALEZA MONETARIA O NO MONETARIA DE LOS PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	
En el reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, con base en la NIF relativa, un pasivo o un activo por impuesto diferido debe considerarse como monetario cuando se derive de una partida monetaria; por ejemplo: el que se deriva de una cuenta por cobrar. Cuando el impuesto diferido se deriva de una partida no monetaria debe considerarse como no monetario; ejemplo: el que se deriva de un activo fijo. Para efectos de esta NIF, se considera que una partida es no monetaria cuando es sujeta a reexpresión, ya sea desde el punto de vista contable, desde el punto de vista fiscal o de ambos.	C17

Apéndice D - Revelación de la tasa efectiva de impuesto

Según se define por esta NIF, la tasa efectiva de impuesto es la que resulta de dividir el impuesto a la utilidad del periodo (conformado por la suma del impuesto causado y el impuesto diferido) entre la utilidad antes de impuesto a la utilidad.	D1
El usuario de los estados financieros podría esperar que la tasa efectiva de impuesto sea	D2

igual a la tasa de impuesto causado; sin embargo, no siempre es así. Lo anterior ocurre cuando la utilidad o pérdida antes del impuesto a la utilidad contiene partidas que no son reconocidas por la base fiscal para el pago de impuestos; o bien, cuando dicha utilidad no incluye partidas que fiscalmente sí proceden para la determinación del impuesto del periodo.	
Esta NIF requiere, en su párrafo 36 c), que se revele la tasa efectiva de impuesto, así como, una conciliación entre dicha tasa y la tasa de impuesto causado, mostrando los conceptos e importes por los que dichas tasas son diferentes. Esta revelación ayuda a los usuarios de los estados financieros a evaluar la importancia de tales partidas en conciliación, así como el impacto que estas pudieran tener en el futuro, en el impuesto causado.	D3
A continuación se muestra un ejemplo de la revelación requerida:	D4

La Empresa "X", S. A. tiene la siguiente información

Utilidad antes de impuesto a la utilidad		\$ 1,800.0
Impuesto a la utilidad:		(562.8)
Causado	(\$ 546.0)	
Diferido	(16.8)	
Utilidad neta		\$ 1,237.2

Tasa de impuesto causado = 28.00%

Tasa efectiva de impuesto ($\$ 562.8 / \$ 1,800$) = 31.27%

Conciliación de la tasa efectiva de impuesto con la tasa de impuesto causado:

	Base	Impuesto al 28%	Tasa (*) efectiva
Utilidad antes de impuesto a la utilidad	\$ 1,800.0	(\$ 504.0)	(28.00%)
Afectación al impuesto causado			
Gastos no deducibles	\$ 480.0	(\$ 134.4)	(7.47%)
Partidas temporales	(110.0)	30.8	1.71%
Amortización de pérdidas con estimación al 100% (**)	(220.0)	61.6	3.42%
Suma	\$ 150.0	(\$ 42.0)	(2.33%)
Impuesto causado	\$ 1,950.0	(\$ 546.0)	(30.33%)
Afectación al Impuesto diferido			
Partidas temporales	110.0	(\$ 30.8)	(1.71%)
Efecto cambio tasa de impuesto diferido del 29% al 28%		25.2	1.40%
Estimación para activo por impuesto diferido no recuperable		(11.2)	(0.62%)
Impuesto diferido		(\$ 16.8)	(0.93%)
Impuesto a la utilidad		(\$ 562.8)	(31.27%)

Estas Bases para conclusiones acompañan, pero no forman parte de la NIF D-4. Las Bases

para Conclusiones resumen consideraciones que los miembros del Consejo Emisor del CINIF juzgaron significativas para alcanzar las conclusiones establecidas en la NIF D-4, incluyen las razones para aceptar ciertos puntos de vista y otras reflexiones.

Notas Autorales:

(*) Los porcentajes de esta columna han sido determinados dividiendo cada uno de los importes de impuesto al 28% de la columna anterior, entre la utilidad antes de impuesto a la utilidad de \$ 1,800.00

(**) En este ejemplo se considera que la pérdida fiscal tenía una estimación al 100% y, consecuentemente, el activo por impuesto diferido relativo, tenía un valor en libros de cero. Por esta razón, en el momento de la amortización de dicha pérdida, aunque hay impacto en el impuesto causado, no existe efecto en el impuesto de diferido

Apéndice E - Bases para conclusiones

Antecedentes	
El Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) emitió el proyecto de NIF D-4, Impuestos a la utilidad, el cual estuvo en auscultación por un periodo de tres meses.	BC1
A continuación se presenta un resumen de los puntos que sirvieron de base para las conclusiones más relevantes a las que llegó el CINIF en la elaboración de la NIF D-4 promulgada, tomando como referencia los comentarios recibidos en el proceso de auscultación.	BC2
Nombre de la norma Se ratifica el nombre de la norma: Impuestos a la utilidad	
Se le dio un nuevo nombre a la norma: Impuestos a la utilidad.	BC3
Se recibieron comentarios en desacuerdo con esta propuesta, por considerar que este nombre es ambiguo y no denota con claridad el objetivo de la norma. Se sugirió llamarle específicamente: Impuesto sobre la Renta (ISR).	BC4
Sin embargo, el CINIF ratificó el nuevo nombre debido a las siguientes consideraciones:	BC5
a) la norma se refiere al impuesto atribuible al concepto de utilidad financiera, cualquier impuesto que éste sea. Ciertamente, a la fecha de emisión de esta norma, fiscalmente se llama ISR, pero puede cambiar de nombre derivado de las disposiciones fiscales;	
b) también puede darse el caso de que, en otro momento, existan otros impuestos que impacten a la utilidad, además del ISR;	

c) un último argumento es que esta norma puede ser aplicable a subsidiarias y asociadas extranjeras en países en los que el impuesto a la utilidad no se denomine ISR.	
Alcance Se excluyen del alcance de la norma a las entidades con propósitos no lucrativos	
Considerando que esta NIF establece el tratamiento contable del impuesto a la utilidad, el CINIF decidió excluir de su alcance a las entidades con propósitos no lucrativos debido a que, con base en la NIF A-3, Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros, este tipo de entidades no genera utilidad o pérdida; esta decisión se derivó de los comentarios recibidos en la auscultación de la norma. No obstante, se establece la obligación de aplicar esta NIF a los efectos de las operaciones de las entidades con propósitos no lucrativos que son consideradas como operaciones lucrativas por las disposiciones fiscales.	BC6
Definiciones Se elimina de la norma el concepto de partida permanente	
La NIF D-4 elimina el concepto de partidas permanentes.	BC7
La razón de lo anterior es que, al ser la definición de diferencia temporal, la diferencia entre el valor contable y el valor fiscal de un activo o de un pasivo, el concepto de partida permanente ya no tiene cabida en la norma. Es decir, la diferencia temporal, conforme al método de activos y pasivos, incluye partidas que se reconocen por ambas bases en momentos diferentes, pero también incluye a partidas que sólo se reconocen por una de las bases, ya sea la contable o la fiscal (estas últimas partidas son a las que típicamente solía llamárseles partidas permanentes).	BC8
Cabe señalar que la definición de diferencia temporal establecida en esta norma, es la misma de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 12; asimismo, en la NIC-12, tampoco existe el concepto de diferencia permanente.	BC9
Se ratifica el concepto de crédito fiscal	
Para efectos de la NIF D-4, se establece que un crédito fiscal es todo aquel importe a favor de la entidad, que puede ser recuperado contra el impuesto causado.	BC10
La opinión generalizada en la auscultación es que es confuso manejar este concepto, ya que con base en las disposiciones fiscales, un crédito fiscal es un derecho del Estado derivado de contribuciones, aprovechamientos y accesorios; por lo tanto, para una entidad contribuyente, representa una cuenta por pagar y no por cobrar como lo menciona la norma.	BC11
No obstante lo anterior, el CINIF decidió mantener este concepto por considerar que un crédito fiscal debe verse simplemente como un sinónimo de cuenta por cobrar, independientemente de quien sea el que tiene ese derecho: el gobierno federal o la entidad informante. Asimismo, este concepto también es utilizado por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) por lo que, al incluirlo en esta NIF se mantiene la convergencia.	BC12
Tasas de impuesto diferido	
En la norma auscultada se propuso que la tasa de impuesto diferido a utilizar fuera la promulgada y establecida en las disposiciones fiscales a la fecha de emisión de los estados financieros. Esta propuesta se hizo debido a que en ocasiones, a la fecha de los estados financieros la nueva tasa de impuesto diferido está todavía en proceso de promulgación, el cual pudiera estar concluido dentro del periodo de emisión de dichos estados financieros.	BC13
Los interesados en la norma opinaron que lo más adecuado era establecer que la referida tasa debía necesariamente estar emitida a la fecha de los estados financieros, debido a que la promulgación de una nueva tasa debe considerarse como un hecho posterior de los que sólo requieren revelación.	BC14

El CINIF aceptó la propuesta y las bases que la sustentaron y decidió cambiar el planteamiento inicial para establecer que la tasa de impuesto diferido debe ser la tasa promulgada y establecida en las disposiciones fiscales a la fecha de los estados financieros.	BC15
Normas de valuación	
Pasivo adicional con base en el método patrimonial	
La NIF D-4, en convergencia con la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 12, establece la obligación de utilizar el método de activos y pasivos para la determinación y reconocimiento de los activos y pasivos por impuesto diferido.	BC16
Se recibieron comentarios con la propuesta de establecer la obligatoriedad de reconocer un pasivo adicional conforme al siguiente procedimiento:	BC17
a) determinar el pasivo por impuesto diferido con base en el método patrimonial el cual consiste en comparar el capital contable determinado con base en las NIF, contra su valor fiscal determinado con base en la legislación vigente; a esta diferencia se le aplica la tasa de impuesto diferido;	
b) sólo en el caso de que el resultado del inciso anterior sea pasivo, habría que compararlo con el pasivo o activo por impuesto diferido determinado con base en el método de activos y pasivos y reconocido contablemente. Si el pasivo por impuesto diferido determinado con base en el método patrimonial es mayor, habría que reconocer un pasivo adicional.	
Para el CINIF, en teoría, ambos métodos deben llegar a resultados similares; se considera que un ajuste en los términos planteados en el párrafo anterior, sería atribuible esencialmente a errores en la determinación del método de activos y pasivos.	BC18
Lo anterior se concluye debido a que, al ser la diferencia entre el valor contable y el valor fiscal de los distintos activos netos de la entidad, la base sobre la cual se determina el impuesto diferido, de esta forma se capta cualquier partida: tanto las que tienen efecto contable y fiscal, como las que tienen efecto sólo en una de las bases, la contable o la fiscal. Es decir, se capta incluso el efecto de las llamadas partidas no deducibles fiscalmente, que a consideración de la norma, también pagan impuesto.	BC19
La conclusión para el CINIF es que no se justifica la utilización del método patrimonial porque el impuesto diferido determinado con este método atiende a un enfoque desde el punto de vista del accionista y no de la entidad, partiendo del supuesto de lo que sucedería si se liquidara a la propia entidad. Además, aunque el método patrimonial genera los mismos resultados que el método de activos y pasivos, no es un método aceptado en la NIC -12.	BC20
En subsidiarias no procede reconocer un impuesto diferido adicional al que corresponde a sus propios activos netos	
En la NIF D-4 se establece que en los estados financieros consolidados debe reconocerse el impuesto diferido atribuible a la entidad económica.	BC21
Algunos comentarios estimaban conveniente que, en caso de proceder, la controladora reconociera un pasivo adicional al ya reconocido por cada subsidiaria en lo individual. El ajuste sugerido parte de la base de comparar el valor contable de la inversión en la subsidiaria (reconocida con base en el método de participación) con su valor fiscal (determinado con base en el costo fiscal de acciones).	BC22
El CINIF concluyó que dicha propuesta no procede por estar bajo la misma filosofía del método patrimonial (explicada en los párrafos BC16 a BC20) y, por lo tanto, contraviene el postulado de entidad económica.	BC23
El impuesto diferido no debe reconocerse a valor presente	
La norma establece que el saldo de impuesto diferido no debe descontarse a valor presente.	BC24

En la auscultación se opinó que tal vez no es lo más adecuado establecer en la norma la prohibición de hacer este reconocimiento, dado que la norma relativa a provisiones permite el uso del valor presente.	BC25
Sin embargo, el CINIF ratifica que los saldos por impuesto diferido no deben descontarse debido a que, por una parte, se considera que es altamente complejo el hacer una identificación del momento de la reversión de cada diferencia temporal y por otra parte, el permitir el uso del valor presente sin que esto sea una obligación podría dar lugar a falta de comparabilidad entre las entidades. Por otra parte la NIC-12 también prohíbe esta valuación.	BC26
Normas de presentación El impuesto diferido debe considerarse partida de largo plazo	
En la norma auscultada se propuso que los activos y pasivos por impuesto diferido se clasificaran en corto y largo plazo con base en la fecha de realización, es decir, de su pago o su cobro, según fuera el caso. Para el CINIF, este tratamiento se consideró inicialmente el más adecuado debido a que, si bien es cierto que el impuesto se causa hasta el momento de presentar las entidades su declaración anual, esto si puede ser relevante para quienes presentan información a fechas intermedias.	BC27
En la auscultación, la generalidad opinó que no era adecuado sobre todo porque nos aleja de la Norma Internacional de Contabilidad 12, en la que se establece que las partidas de impuesto diferido deben presentarse en el largo plazo.	BC28
El CINIF aceptó las sugerencias recibidas y decidió mantener la presentación del impuesto diferido, en el largo plazo, tal como lo establecía el Boletín D-4 derogado.	BC29
Otros aspectos Naturaleza monetaria o no monetaria de los pasivos y activos por impuesto diferido	
En la norma auscultada, en el último párrafo del Apéndice C, se mencionó lo siguiente: "En el reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, con base en la NIF relativa, un pasivo o un activo por impuesto diferido debe considerarse como partida monetaria cuando se derive de una partida monetaria; por ejemplo: el que se deriva de una cuenta por cobrar. Cuando el impuesto diferido se derive de una partida no monetaria debe considerarse como una partida no monetaria; ejemplo: el que se deriva de un activo fijo".	BC30
En el proceso de auscultación tanto de esta NIF como de la NIF relativa al reconocimiento de los efectos de la inflación, se recibieron comentarios en el sentido de que dichos pasivos y activos por impuesto diferido deben considerarse como partidas monetarias, ya que representan cuentas por pagar o por cobrar, independientemente de las partidas que les han dado origen.	BC31
El CINIF mantuvo su postura original y por lo tanto no hizo cambios a la norma, debido a lo siguiente: cuando el impuesto diferido se deriva de una partida no monetaria, por ejemplo un terreno, al reexpresar esta partida (ya sea contable o fiscalmente), la consecuencia lógica es que el pasivo por impuesto diferido reconocido a la fecha, también "crezca" al ritmo de la inflación; es decir, se comporta como una partida no monetaria. En este ejemplo, considerar dicho pasivo como monetario, implicaría reconocer un ingreso por posición monetaria inexistente, porque en realidad el pasivo sí creció al ritmo de la inflación, cuando por definición, una partida monetaria es la que se mantiene a su valor nominal a pesar del fenómeno inflacionario.	BC32

Consejo Emisor del CINIF que aprobó la emisión de la NIF D-4

Esta Norma de Información Financiera D-4 fue aprobada por unanimidad por el Consejo Emisor del CINIF que está integrado por:

Presidente:

C.P.C. Felipe Pérez Cervantes

Miembros:

C.P.C. J. Alfonso Campaña Roiz

C.P.C. Luis Antonio Cortés Moreno

C.P.C. Elsa Beatriz García Bojorges

C.P.C. Juan Mauricio Gras Gas

Otros colaboradores que participaron en la elaboración de la NIF D-4

C.P. Isabel Garza Rodríguez

C.P.C. José Frank González Sánchez

C.P. y M. en C. Carmen Jiménez González

C.P.C. Alfonso R. Pérez Reguera Martínez de Escobar

(1) Mejoras 2011.