



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

LOS IMPUESTOS DIFERIDOS Y SU APLICACION  
A LA NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA  
RENTA (PERIODO DE TRANSICION 1987-1990)

**FALLA DE ORIGEN**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE**

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A I  
JOSE LUIS CASTILLO LOPEZ

DIRECTOR DEL SEMINARIO  
C. P. César Calvo Langarica



MEXICO, D. F.

1989



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

## I N D I C E

Página

INTRODUCCION .....	1
<b>I</b> <b><u>ANTECEDENTES</u></b>	
Concepto de impuestos .....	3
Impuestos Directos .....	3
Impuestos Indirectos .....	4
Antecedentes de la Ley del Impuesto sobre la Renta .....	5
Antecedentes de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades .....	12
Antecedentes del Impuesto Diferido .....	18
<b>II</b> <b><u>BOLETIN D-4 DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD</u></b>	
Qué es el impuesto diferido .....	21
Definición del impuesto diferido .....	23
Principios de Contabilidad que fundamenta la aplicación de los impuestos diferidos .....	24
Boletín D-4 "Tratamiento contable del Impuesto sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en las Utilidades" .....	28
Alcance y objetivos de la aplicación de los impuestos diferidos .....	29
Conceptos básicos aplicables al Boletín D-4 .....	30
Impuesto diferido .....	33
Diferencias permanentes .....	34
Diferencias temporales .....	35
Partidas extraordinarias .....	36
Reglas de valuación .....	37
Consideraciones que se deben contemplar en las reglas de valuación .....	41
Reglas de presentación .....	44

III AMORTIZACION DE LAS PERDIDAS FISCALES Y SU REPERCUSION EN LAS PARTIDAS DEL IMPUESTO DIFERIDO

Antecedentes de las pérdidas fiscales .....	49
Consideraciones que se deben contemplar en la amortización de las pérdidas fiscales .....	50

IV MODIFICACIONES IMPORTANTES EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA 1987-1990

Aspectos importantes que motivaron las Reformas Fiscales .....	56
Antecedentes del reconocimiento parcial de la inflación, fiscalmente .....	59
Reconocimiento fiscal del método de índices .....	62
Determinación de factores de ajuste .....	65
Conceptos fiscales de reexpresión de mayor trascendencia .....	68
Ganancia inflacionaria .....	72
Actualización del costo de ventas .....	74
Actualización de la deducción de inversiones .....	75
Actualización de pérdidas fiscales .....	81
Actualización del capital social .....	84
Partidas permanentes .....	86
Partidas temporales .....	88
Casos prácticos .....	90
Conclusiones .....	107
Bibliografía .....	110

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

La contabilidad en su constante evolución ha creado nuevas y modernas técnicas con el objeto de poder proporcionar información que pueda cumplir con los fines necesarios a las circunstancias actuales.

El sistema tributario ha estado en un proceso de modernización para cumplir con los objetivos de recaudación fiscal, buscando la equidad en la gravación del impuesto.

Como ambos buscan cubrir las necesidades a las que están encomendadas se ha originado un divorcio entre los registros contables elaborados con las reglas y normas de los principios contables que emiten las empresas, con la forma de determinar la utilidad gravable para el cálculo del impuesto respectivo. Por eso, la Comisión de Principios de Contabilidad, buscando regular y controlar la separación que existe en la relación Contabilidad-Impuesto Sobre la Renta, emite el Boletín D-4 del Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades, con el que se trata de normar las diferencias que existen en esa relación.

Al mismo tiempo en que la Comisión de Principios de Contabilidad, emitió el Boletín D-4 del Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades, también la Legislación Tributaria hizo cambios de importancia en su estructura tributaria desde el año de 1987.

Por la importancia que tienen estos cambios y por la complejidad de la Ley Fiscal desde 1987, este trabajo pretende hacer un análisis del Boletín D-4 y su aplicación a las nuevas disposiciones fiscales.

Por lo anterior si en alguna circunstancia resulta de utilidad para la persona dedicada a los negocios o para el estudiante, mi esfuerzo quedará completamente satisfecho.

## CAPITULO I

### ANTECEDENTES

#### CONCEPTO DE IMPUESTOS

El impuesto es un gravamen exigido por el Estado para determinadas funciones públicas.

De los recursos económicos que obtienen los diversos Estados soberanos, el concepto de los ingresos denominado impuestos, es el recurso de mayor aportación. Los impuestos se han clasificado en dos grandes grupos: -- impuestos directos e impuestos indirectos.

#### IMPUESTOS DIRECTOS

Son aquellos con los que el legislador grava expresamente al causante del impuesto, al ser absorbidos por las personas que reciben el ingreso o que tienen la posesión o el disfrute de la riqueza.

Estos impuestos le proporcionan al Estado elementos para preparar su presupuesto de ingresos, al estudiar previamente la capacidad económica de las personas que lo pagan, así como la productividad del impuesto y lo que es más importante, contribuyen, al gravar a la persona que recibe el ingreso o es dueño de la riqueza, a la consecuencia de la Justicia Fiscal.

El impuesto sobre la Renta se encuentra dentro de los impuestos directos, porque grava a la persona que lo obtiene de acuerdo con su capacidad de contribuir.

Al fijarse los impuestos en la capacidad económica del causante, permiten graduar la intensidad del gravamen, lo que significa acatar el principio de proporcionalidad de los impuestos.

**IMPUESTOS INDIRECTOS.**

Los impuestos indirectos se caracterizan porque gravan una actividad o un hecho, como lo es la introducción o salida de mercancía del país, la compra-venta o la producción. Con estos impuestos no se grava al verdadero contribuyente debido a que éste lo traslada vía precio de venta al consumidor.

Los impuestos indirectos son de más fácil recaudación porque se confunden normalmente con el precio de venta y el consumidor del artículo no se entera de los impuestos indirectos que absorbe al adquirir la mercancía. - - Además permiten gravar a las personas que no se afectan al impuesto directo de tal forma que también contribuyen con una parte de la derrama fiscal, como es el caso de los causantes exentos del impuesto directo. Como ejemplo estarían, el impuesto de importación y exportación, I.V.A., I.E.P.S.

Todos los impuestos han sido diseñados primordialmente para recaudar ingresos, siendo éste su objetivo común, pero además tienen como objetivo extraoficial redistribuir la riqueza, los impuestos al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios, tienen como objeto el orientar el consumo; los impuestos a la exportación e importación buscan regular la entrada y salida de mercancías.

#### ANTECEDENTES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El primer decreto en el que se estableció un impuesto federal en México, ya que el erario federal estaba supeditado al contingente de los Estados fue la Ley del Centenario del 20 de julio de 1921, donde se gravó una sola vez sobre los Ingresos diversos en forma ordinaria percibidos en el mes de agosto del mismo año.

El 21 de febrero de 1924 fue promulgada la Ley para la Recaudación de los impuestos establecidos en la Ley de Ingresos sobre sueldos, salarios, -- emolumentos, honorarios y utilidades de las empresas, la cual ya no se trataba de una Ley de carácter transitorio como lo fue la Ley del Centenario, y -- marca el inicio del sistema cedulario que rigió aproximadamente 40 años. La estructura impositiva se basa principalmente en gravámenes indirectos.

En 1925 los problemas de política financiera de los Estados se agudizaron ya que la mayoría de los Gobiernos de las Entidades Federativas se mantuvieron dentro de una perpetua crisis económica y su principal preocupación consistía simplemente en obtener Ingresos a como diera lugar. El Gobierno -- del General Plutarco Elías Calles preocupado por el problema de la concurrencia fiscal, convenció a los Estados de la República a realizar, lo que fue -- la primera Convención Nacional Fiscal, cuyo objetivo era crear un organismo que autoritariamente estableciera una delimitación de fuentes impositivas y -- uniformarse un método.

En ese mismo año se emitió la que fue la primera Ley del Impuesto sobre la Renta, que determinó las características generales de este tipo de --

tributación al permanecer en vigor hasta 1941 y en ese lapso de tiempo que estuvo en vigor sufriera modificaciones y reformas para poder estar acorde con el crecimiento económico de México.

Su base era cedulario, clasificando los Ingresos provenientes de la siguiente manera:

- a) Comercio
- b) Industria
- c) Agricultura
- d) Inversiones
- e) Explotación del subsuelo
- f) Concesiones otorgadas por el Estado
- g) Sueldos y honorarios por servicios profesionales, teniendo en cuenta una definición más específica de lo que debería entenderse por Ingresos

Sus principales características fueron:

1.- Estaba dividida en dos grandes capítulos.

- a) Ingresos por personas físicas, con motivo de su trabajo mediante la percepción de sueldos, salarios, honorarios o emolumentos.
- b) Las utilidades que obtuvieron las empresas y sociedades.

2.- El Ingreso por el trabajo personal se gravó por tarifas progresivas, de esta manera el que ganará más pagaba más impuestos.

- 3.- Los empleados que trabajaran para dos o más patrones tenían la obligación de acumular los sueldos percibidos con cada uno de ellos para la de terminación del gravamen.
- 4.- Eran solidariamente responsables del pago de los impuestos respectivos - los patrones, ya que debían retener el impuesto a sus asalariados. \*
- 5.- El impuesto sobre utilidades de las sociedades y empresas no hacía distinción a la actividad del negocio.
- 6.- La base gravable de las sociedades de las empresas, para el computo de - impuestos, era la utilidad percibida en un año, olvidándose del factor - crédito que también modifica el patrimonio de las sociedades y empresas.
- 7.- Era obligación considerar como ganancia gravable, la revaluación de los - activos.
- 8.- En comparación a la Ley del Centenario que gravaba Ingresos brutos, se - permitió a las sociedades y empresas una serie de deducciones para la de terminación de la ganancia gravable.
- 9.- Estas deducciones estaban contenidas en el reglamento, el cual fue publi - cado en el mismo año incurriendo en un defecto de forma al no contenerse en la Ley.

Los siguientes años fue de modificaciones y reformas ante la necesidad - del Estado para obtener ingresos para satisfacer las necesidades apremiantes que tenía la Nación y particularmente después de la crisis económica de 1929

que es cuando la técnica fiscal de los Impuestos empieza su perfeccionamiento a través de la experiencia, hasta alcanzar una estructuración admirable - en ese tiempo, por la aparición de nuevas necesidades y a la diversificación del consumo de sectores cada vez más amplios.

A finales de 1938 fue promulgado el Código Fiscal de la Federación, - que establece las reglas básicas aplicables a todos los impuestos federales, salvo que las leyes especificarán lo contrario.

Entre sus disposiciones generales del Código, una de las más importantes fue la contenida en su artículo 11, de acuerdo con el cual todas las reglas de derecho fiscal que establecen cargos en el causante deben ser aplicados en forma restrictiva. Por lo tanto para que una obligación fiscal tenga consecuencia jurídica debe estar claramente especificado por el derecho. En ese mismo año se creó el Tribunal Fiscal, introduciendo el proceso contencioso administrativo en el Sistema Jurídico Mexicano.

Entre el período comprendido en los años 1931 y 1948 se crearon una serie de leyes complementarias a la Ley del Impuesto sobre la Renta con diversos fines, entre las que se pueden mencionar:

- 1.- Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el Superprovecho del 27 de diciembre de 1939, la cual gravaba los ingresos que se obtuvieron por el auge que hubo en la economía por la Segunda Guerra Mundial.
- 2.- En 1941 se emitió una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, que ratificó la base celular, considerando en ella la Ley del Impuesto del Super-

provecho, aumentando en las tasas de las diferentes tarifas celulares, -- además se creó el impuesto sobre Dividendos de las sociedades con una tasa del 8% proporcional.

Se promulga una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta en 1953 considerando la misma estructura celular, agrupando en siete cédulas a los causantes.

- I Comercio
- II Industria
- III Agricultura y Ganadería
- IV Remuneraciones del trabajo personal
- V Honorarios del profesionista técnico, artesano y artista
- VI Imposición sobre los beneficios distribuibles
- VII Concesiones gubernamentales

Quienes percibían Ingresos en las tres primeras cédulas tenían un gravamen sobre las utilidades excedentes.

Un importante cambio se da en 1964 cuando se promulga una nueva Ley del impuesto sobre la Renta, considerándose como uno de los aspectos más importantes de la evolución de la Legislación Tributaria, estableciéndose en forma teórica la de englobar el impuesto e introduciendo así la posible práctica de la progresividad en el impuesto federal, pero no pudo corregir sustancialmente la tendencia regresiva del Sistema Tributario Mexicano. Diversos obstáculos jurídicos para gravar a los sujetos de altos ingresos a pesar de la anunciada globalización, así como la creciente importancia de los im-

puestos al consumo, hicieron que el orden mexicano tributario fuese calificado como altamente regresivo.

Con el objeto de incrementar los Ingresos del Estado y hacer frente a los crecientes déficit presupuestales de la federación, durante los principios de la década de los años 70's se efectuaron reformas fiscales en 1971 a 1973 y adecuaciones fiscales en 1974. Los resultados fueron el aumento en las tasas del Impuesto sobre productos del trabajo, el aumento de tarifas en algunos renglones del Impuesto sobre productos de capital.

A raíz de la flotación del peso mexicano en 1976, se adicionó un Título a la Ley del Impuesto sobre la Renta a finales de ese año, creando la tasa complementaria sobre utilidades que se derivaran del incremento de precios en exceso de los aumentos del costo. Se trataba de gravar las utilidades especulativas, sin frenar la inversión productiva. Fue suprimida en 1979 al considerar superada la crisis.

En 1978 se amplió el objeto del Impuesto al Ingreso de las personas físicas para gravar todos los Ingresos en efectivo, en bienes o en crédito que obtengan los individuos durante un año calendario. Otra reforma importante fue la reducción de la tarifa al Impuesto a las personas físicas disminuyendo, quienes gravaran cantidades superiores al salario mínimo, el equivalente del mismo aplicado a la tarifa sobre el ingreso que exceda a dicho monto.

Pero no todas las modificaciones a la Ley del Impuesto sobre la Renta

eran con fines de incrementar la recaudación por parte del Estado. También se dieron estímulos fiscales, cuyo objetivo era estimular la inversión en actividades prioritarias y hacer progresar determinadas áreas económicas con fines de fomento.

Tenemos que en 1979 se autorizó hacer depreciaciones aceleradas, incrementando las deducciones por depreciación para aminorar las distorsiones fiscales producidas por la inflación, que produce descapitalización en las empresas.

En 1971 se estableció el sistema de certificados de devolución - (CEDIS) del que ya se tenía el antecedente en 1961 sin tener una aplicación, para estimular la competitividad de los productos mexicanos en el extranjero

En 1939 se estableció el estímulo fiscal a las actividades industriales completamente nuevas, considerando exenciones en varios de los impuestos federales.

Para estimular a los pequeños empresarios se otorgaron exenciones en 1926, en impuestos federales para las nuevas empresas cuyo capital no excediese de 5,000 pesos.

En 1954 se autorizó a los industriales una depreciación acelerada a la maquinaria de las empresas, permitiendo así, que se renovara y actualizara.

En 1949 se redujó a la mitad el impuesto sobre la Renta, tanto a agrí

cultores como a ganaderos, se permitió la deducción del 10% de las utilidades repartibles, así lo solicitaba el causante si decidía mantener los dividendos sin distribuir, con el doble objetivo de liberar la carga fiscal y de emplearlo en la expansión de la empresa.

#### ANTECEDENTES DE LA PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES.

El antecedente de este derecho a los trabajadores en México se encuentra en el proyecto constitucional de 1856-1857, al ser sometido a discusión y por haberse incluido en su artículo, la libertad de industria específicamente el punto relativo a la protección del trabajo.

Esto dió motivo a que se diera la intervención del diputado Ignacio -Ramírez, quien fue el primer legislador que en México hizo referencia directa a la participación de los trabajadores en las utilidades. En su discurso que dió el día 7 de julio de 1856, durante el debate congresal del proyecto constitucional, expuso que "...esta operación exigida imperiosamente por la justicia, asegura al jornalero, no solamente el salario que conviene a su subsistencia, sino a un derecho. a dividir proporcionalmente a las ganancias con todo empresario...".

El diputado Ignacio Ramírez, en sus ideas, apunto temas de trascendencia para la participación en las utilidades, vislumbrando; la previsión social para los trabajadores, anticipandose al salario remunerador.

Sus pensamientos no tuvieron la aceptación esperada por los constituyentes al confundirse la libertad de la industria con la protección que re-

querían los trabajadores para mejorar sus condiciones sociales.

La Legislación Mexicana del Trabajo, durante la época previa al Congreso Constituyente de 1916-1917, dieron algunas manifestaciones de importancia. Por ser de competencia local, varios estados promulgaron leyes que establecían condiciones de trabajo y protección al trabajador, sin que tratarán la participación de utilidades.

La primera reglamentación al reparto de utilidades se dió en el Estado de Coahuila por el decreto 1º promulgado el 17 de octubre de 1916, en el cual establece lo siguiente:

- a) Los trabajadores y patronos que den facultades para convenir la participación en los beneficios, constara así en el contrato de trabajo, reglamento de taller o los estatutos sociales.
- b) Los beneficios de la participación en un año determinado, no establecía presunción sobre la existencia de ella en los años siguientes.
- c) Los trabajadores no participaran, en ningún caso en las pérdidas de la empresa.
- d) Cada año se operaría la liquidación y entrega del beneficio, en caso de que se retirasen (un trabajador) antes de ser determinados los beneficios, perderían el derecho a percibirlos, en favor del resto de los obreros.

- e) Se nombrarían anualmente un representante, por mayoría de votos a una persona para examinar los libros y balances para liquidar y comprobar la realidad de sus beneficios.
- f) Se conserva íntegramente la facultad de dirigir la obra de explotación al empresario.

El decreto no alcanzó una aplicación efectiva y se le consideró en materia de reglamentación, inferior a otros elaborados por otros Estados con mayor nivel técnico, pero tuvo vital importancia su inclusión del capítulo acerca de la participación en las utilidades, como primer intento legislativo realizado en México sobre la materia.

Con la promulgación de la Constitución de 1917, al incluir disposiciones en materia de derechos del trabajo, la participación en las utilidades se convierte en Derecho de la Ley Constitucional, contenido en el precepto en la fracción VI del Artículo 123 de la Constitución, donde dispone que: -- "En toda empresa Agrícola, Comercial, Fabril o Minera, los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades que serán reguladas como indica la fracción IX".

La fracción IX, determinaba que la participación se fijaría por comisiones especiales que se formarían en cada municipio, subordinados a la junta central de Conciliación y Arbitraje que se estableciera en cada Estado.

El contenido en el artículo 123 constitucional quedó sin aplicación efectiva al otorgar facultades legislativas en materia de trabajo al Congre-

so de la Unión y a los Congresos de los Estados, quedando a la buena fe de los legisladores.

Se determinó diferentes criterios en las leyes de reglamentación de los Estados, debido a que el Artículo 123 no precisó monto a las bases para el reparto, considerando que las comisiones podrían hacerlo tomando en cuenta las posibilidades de cada región y el desarrollo económico del país.

Esto originó que varios Estados en forma particular reglamentaran el derecho a la Participación de Utilidades de lo que se puede inferir que no constituía una obligación para las empresas el realizar el reparto de utilidades establecido en la Constitución de 1917, pero lo más importante fue las aportaciones que se hicieron para la Ley Federal de Trabajo vigente.

No fue hasta el año de 1962 en que se modifican las fracciones VI y IX consignando en esta última, la constitución del reparto de utilidades, -- así como en la Ley Federal del Trabajo en sus Artículos 428-I a 428-Y, al integrar una comisión con representantes del gobierno, patrones y trabajadores

Las reformas que tuvo el Artículo 123 en materia de Reparto de Utilidades quedó en los siguientes términos:

IX.- "Los trabajadores tendrán derecho a una participación de las utilidades de la empresa de conformidad con las siguientes normas:

- a) Una Comisión Nacional, integrada con representantes de los trabajadores, de los patrones y del gobierno, fijará el porcentaje de utilidades que deba repartirse entre los trabajadores.

- b) La Comisión Nacional practicará las Investigaciones y realizará los estudios necesarios y apropiados para conocer las condiciones generales de la economía nacional. Tomará asimismo, en consideración - la necesidad de fomentar el desarrollo industrial del país, el interés que debe percibir el capital y la necesaria reinversión de capitales.
- c) La misma Comisión podrá revisar el porcentaje fijado cuando existan nuevos estudios e investigaciones que los justifiquen.
- d) La Ley podrá exceptuar de las obligaciones de reparto de utilidades a las empresas de nueva creación durante un número determinado y limitado de años a los trabajadores de explotación y a otras actividades cuando lo justifique su naturaleza y condiciones particulares.
- e) Para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Los trabajadores podrán formular ante la oficina correspondiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las objeciones que juzguen convenientes, ajustándose al procedimiento que determine la -- Ley.

- f) El derecho de los trabajadores a participar en las utilidades no implica la facultad de intervenir en la dirección o administración de las empresas.

Con base a estos preceptos constitucionales, se modificó la Ley Federal del Trabajo el 20 de diciembre de 1962. Los principios fundamentales de la misma son:

- 1.- El concepto de utilidad de las empresas se define como la cantidad que sirve de base para la aplicación que determina el Impuesto bajo las reglas que fija la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- 2.- Los trabajadores tendrán el derecho de conocer la declaración anual que presentan los patrones ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y formular las observaciones que juzguen convenientes.
- 3.- El reparto deberá efectuarse dentro de los 60 días siguientes a la fecha en que deba pagarse el impuesto anual.
- 4.- El monto se divide entre dos partes, la primera parte, su distribución se hará igual entre los trabajadores, en función del tiempo de servicios prestados, la segunda parte se hará en razón de los salarios devengados por el trabajador.
- 5.- El salario será, para solo este efecto, como la cantidad que perciba el trabajador en efectivo, por cuota diaria, sin tomar en cuenta gratificaciones, percepciones y demás prestaciones.
- 6.- Se señalan las empresas exentas y se limitan, en algunos casos, así como las personas que gozarán de reparto o que lo harán en forma limitada.
- 7.- Se establecen casos de excepción de tiempo (periodo pre y posnatales, --

que si se consideran). Los trabajadores eventuales con menos de 60 días de servicio en el año, no participan.

8.- Se declara que la participación de utilidades no forma parte del salario para efectos del pago de indemnizaciones.

Como conclusión podemos decir que la Participación de Utilidades a -- los Trabajadores se puede considerar como un impuesto diferido, considerando que es una erogación que realiza una entidad, que aunque se menciona en la - resolución de la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, en el punto septuagésimo que "... no incl- de en los gastos ni en los costos de las empresas, ni debe afectar los pre- cios de los artículos elaborados o de los servicios prestados, ni motivar un alza de ellos..." pero es un desembolso que modifica su patrimonio y por lo- tanto como la base para obtener el pago de impuesto es diferente a la utili- dad contable, por lo que también será diferente para determinar la participa- ción de las utilidades.

#### ANTECEDENTES DEL IMPUESTO DIFERIDO

Los impuestos diferidos técnicamente no tenían reconocimiento en Méxi- co, aunque ya se tenía conocimiento de su aplicación y el reconocimiento en- varios países como Estados Unidos.

El Instituto Americano de Contadores Públicos en Estados Unidos con- templa con rigidez los impuestos diferidos, en virtud de que establece que - son principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y obliga al reconoci-

miento del Activo y Pasivo en forma drástica, según sea el caso, de tal manera que si existen partidas sustanciales de diferición de impuesto y no se registran, las auditorías externas niegan su opinión

En México se empezó a considerar desde la década de los años sesentas donde se encuentra el artículo del C.P. Ernesto Vega Velasco en la revista "Dirección y Control", donde habla sobre el tema. A partir de los años sesentas es cuando realmente se le demuestra importancia por el desequilibrio económico que surge en la economía mexicana.

Esto originó que la Comisión de Principios de Contabilidad realizará en 1974 una Junta plenaria para discutir el primer proyecto del Boletín, denominado "Tratamiento Contable del Impuesto sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades", sin que se llegará a una conclusión.

Con motivo de la devaluación del peso mexicano frente al dólar en septiembre de 1976, empezaron a tomarle la importancia requerida, toda vez que anteriormente no se preocupaban por saber en que consistía y por consiguiente no se les podía pedir opinión en cuanto a su adopción general como técnica contable o como principio de contabilidad. En ese año salió a discusión otro boletín el cual tuvo infinidad de discrepancias de opiniones y consecuentemente no fue aprobado.

Así es como en 1977, la Comisión de Principios de Contabilidad realizó el proyecto del Boletín D-4, siendo suspendido en su periodo de auscultación, según consta en la Circular No. 3 del 23 de febrero de 1978, pero sir-

vió de base para algunas empresas que efectuaban la técnica de impuestos diferidos, principalmente las grandes empresas.

En 1986 la Comisión de Principios de Contabilidad ordena a las entidades, aplicar la técnica de impuestos diferidos de observación general y obligatoria para todas las empresas que terminaron su ejercicio el 31 de diciembre de 1986.

En 1987 se emite oficialmente el Boletín D-4 llamado "Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades", entrando en vigor a partir de los ejercicios sociales que concluyan al 31 de diciembre de 1987, aunque se exhorta a que su aplicación se haga con anticipación a esa fecha.

## CAPITULO II

## BOLETIN D-4 DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

## QUE ES EL IMPUESTO DIFERIDO

Sabemos que la contabilidad financiera esta regida por Principios de Contabilidad, por lo tanto la contabilidad o los registros siguen estos lineamientos, mientras que la utilidad gravable para el fisco esta determinada en base a lo estipulado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Tenemos entonces que la utilidad contable es determinada en todas las empresas; sea personas físicas o morales, por todas las transacciones que originan un beneficio, el cual debe reflejarse en su oportunidad en la contabilidad, disminuidos por los gastos en que incurrieron para generar ese beneficio.

Y por otro lado la utilidad gravable para efectos fiscales es determinada, según las disposiciones en vigencia, por los Ingresos acumulables disminuyéndole todas las deducciones autorizadas.

Siempre han existido disposiciones de carácter fiscal que difieren directamente con lo establecido por los principios de contabilidad generalmente aceptados originando diferencias entre la utilidad contable y la utilidad

sujeta al pago de impuestos y por resultado tenemos que se genera un pago de más o de menos con respecto a la utilidad contable.

Los efectos determinados por estas situaciones nos originan un diferimiento de impuesto en tiempo, obteniendo un beneficio al decrementar de la utilidad contable del período, partidas contables que tendrán su registro en períodos futuros o en su defecto, una obligación cuando se incrementa la utilidad. Su impacto en las empresas se refleja en lo económico, por el desembolso que implica el pago de impuesto, el cual disminuye, en todo caso de su patrimonio y en ocasiones incide en forma determinante en los resultados financieros.

El proyecto del Boletín D-4 nos expone el problema, "Los principales problemas de la contabilización del Impuesto Sobre la Renta, resultan del hecho de que algunas transacciones afectan la determinación de la utilidad neta para efectos de la contabilidad financiera en un período y los computos de la utilidad sujeta a impuesto a pagar es en un período diferente, por lo tanto, el impuesto Sobre la Renta que deberá pagar en un período, no necesariamente representa el impuesto aplicable a las transacciones registradas contablemente en ese período".

#### DEFINICION DEL IMPUESTO DIFERIDO

De lo anterior se puede concluir que existen diferencias en las utilidades, tanto contable como fiscal por lo que de alguna manera deben de identificarse y controlarse para efectos de Información financiera, que es base para la toma de decisiones.

El impuesto diferido es una técnica de contabilización que surge como consecuencia de las diferencias existentes entre periodos contables en el tratamiento contable de la utilidad y el tratamiento impositivo de ciertos ingresos y gastos, los que originan que la utilidad contable sea en algunos casos diferente de la utilidad fiscal.

Dicho método tiene como objetivo el registro contable y presentación adecuada del Impuesto Sobre la Renta aplicable a estas diferencias, en los Estados Financieros de la entidad económica.

Un ejemplo sería el de un gasto erogado por la entidad y su repercusión contable se efectuaría en varios periodos. Pero ese mismo gasto es considerado para efectos del Impuesto Sobre la Renta en un solo periodo, ocasionando que en el primer periodo se obtenga un beneficio para la empresa, por la disminución del impuesto. Y para los siguientes periodos se revierte ese beneficio, dado que el gasto contable de esa partida no tendría efectos para la utilidad fiscal en los siguientes periodos.

## PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD QUE FUNDAMENTAN LA APLICACION DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS.

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados tratan de regular en forma general la información financiera de todas las entidades económicas, ya que esta información debe tener como características fundamentales: Utilidad y Confiabilidad.

Ya mencioné anteriormente que la base de la contabilidad financiera son los principios de contabilidad y que la técnica contable de registro -- del impuesto diferido es el medio de conciliar las diferencias que hay con la base de la determinación del cálculo del pago de impuesto.

Esta técnica contable de registro de impuestos diferidos esta fundamentada por los Principios de Contabilidad de la cual, su estructura básica que integra a la teoría contable según el Boletín A-1 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, es de la siguiente manera:

- Principios
- Reglas Particulares
- Criterio Prudencial de Aplicación de las Reglas Particulares

Principios que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación:

- Valor Histórico
- Negocio en Marcha
- Dualidad Económica

El principio que se refiere a la información es el de:

- Revelación Suficiente

Principios que abarcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales del sistema son:

- Importancia Relativa
- Consistencia

De los principios mencionados anteriormente, cuatro de ellos apoyan plenamente a los impuestos diferidos, que según la estructura anterior en las cuatro divisiones, las tres primeras al menos un principio y la cuarta división por ser un requisito general; estos son:

- Realización
- Periodo Contable
- Negocio en Marcha
- Revelación Suficiente

Analizaremos cada uno de estos principios y su relación en la aplicación de los impuestos diferidos.

#### REALIZACION.

"La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros particulares en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan"

Se consideran realizadas las operaciones y eventos económicos cuando:

- a) Se han efectuado transacciones con otros entes económicos.
- b) Se ha tenido lugar a transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes.
- c) "Han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse".

#### PERIODO CONTABLE.

"La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua obliga a dividir su vida en periodos convencionales".

Estos dos principios en conjunto, ya que se encuentran interrelacionados nos dan la pauta para establecer los impuestos diferidos.

El registrar los costos y gastos identificándolos con los ingresos -- que los generó, independientemente de la fecha de que se pague, en un periodo contable determinamos un resultado de operación (Utilidad o Pérdida Contable) y para determinar la utilidad fiscal, cuando es el caso, nos referimos a partidas que se van a realizar en periodos futuros.

Estos principios nos dicen que se debe cuantificar el efecto de las operaciones realizadas por un ente económico en un determinado periodo partiendo de esta premisa, todas las operaciones tienen un efecto de-

impuesto que se deberán registrar en el periodo cuando éstas se realizan.

#### NEGOCIO EN MARCHA.

"La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificaciones en contrario".

Con esto se consolida la posición de los Impuestos diferidos, fortaleciéndose en los principios anteriores, ya que el ente económico -- tiene como fin, tener una vida indefinida y por tanto se ve en la necesidad de dividir su vida en periodos establecidos, para conocer la marcha del mismo y poder evaluar resultados y estar en condiciones de tomar decisiones sobre bases sólidas; independientemente de las obligaciones fiscales que la requieran. Tenemos como último principio, el de revelación suficiente.

#### REVELACION SUFICIENTE.

"La Información contable presentada en los Estados Financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad"

Este último principio también es de importancia, debido a que ante el desembolso que tiene que efectuar una empresa por el pago de impuesto, es necesario revelar en los Estados Financieros los impuestos diferidos, analizando las principales partidas más sobresalientes.

No queda más que agregar, diciendo que los impuestos diferidos deben aplicarse a resultados en el período que se devenguen, dando cumplimiento a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, los que justifican su aplicación técnica.

BOLETIN D-4 "TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES".

La Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ante la necesidad de adecuar el registro contable del Impuesto Sobre la Renta y Participación de las Utilidades, emitió el Boletín D-4, en el que se establecen reglas de observación general para este tratamiento en la elaboración de los Estados Financieros.

Estas normas entraron en vigor a partir de los ejercicios que concluyeron al 31 de diciembre de 1987. En aquellos casos en que tengan ejercicios fiscales que no terminen en esa fecha, la Comisión exhorta a que deben aplicarlo con anticipación.

En caso de no aplicarlo, no se estará dando cumplimiento a los Principios de Contabilidad y traerán como consecuencia una salvedad en la opinión en el dictamen que sobre los Estados Financieros se realice.

#### ALCANCE Y OBJETIVOS DE LA APLICACION DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS.

Básicamente lo que se pretende, es evaluar el efecto del Impuesto - Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades sobre aquellos eventos u operaciones que dan origen a discrepancias, en cuanto al momento de su reconocimiento, mediante la aplicación de las normas de este boletín y el resultado que se obtenga se refleje en los Estados Financieros que son documentos de carácter Informativo para satisfacer al usuario de la empresa.

Este conjunto Integrado de Estados Financieros y notas anexas expresan cual es la situación financiera, resultado de operación y cambios en la situación financiera de una empresa del que tiene diversos fines.

La importancia de revelar los efectos de Impuesto diferido en los Estados Financieros es para lograr los siguientes objetivos:

- a) Hacer una relación de los Ingresos con sus respectivos gastos que lo generaron en resultados.
- b) Asignar más adecuadamente el costo fiscal correspondiente a los distintos ejercicios, reflejando una utilidad neta correcta.
- c) Determinar, mediante una información suficiente la carga fiscal o favorable que surtieran efectos reales en el futuro.

- d) Reflejar en los Estados Financieros aquellas partidas además de que sean relevantes, se tenga la certeza de que se afectaran en los resultados en ejercicios futuros.
- e) Promover la comparabilidad en la Información de una entidad con otras entidades semejantes, bajo los mismos lineamientos para no Incurrir en toma de decisiones equivocadas.
- f) Hacer la aplicación de partidas que no tienen certeza de que puedan materializarse en periodos futuros.

Con estos objetivos se pretenda mediar las situaciones: como es el desembolso que se tiene por el pago de impuestos, información financiera correcta para toma de decisiones, determinar la utilidad neta real del periodo, una comparabilidad con empresas de la misma actividad ante Instituciones como son: Casas de Bolsa y Cámaras en que se agrupan, según la actividad que tengan.

#### CONCEPTOS BASICOS APLICABLES AL BOLETIN D-4

En el manejo de la técnica contable del impuesto diferido se utilizan conceptos específicos determinantes en el desarrollo de su aplicación, por lo consiguiente, analizaré brevemente cada uno de ellos.

**RESULTADO CONTABLE.**

Se adecuo el concepto para seguir los lineamientos que nos marca la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pero el resultado contable no es -- más que la determinación de la utilidad contable que nos dan los Estados Financieros, antes de afectarlo por el Impuesto Sobre la Renta y la Participación a las Utilidades.

**RESULTADO FISCAL.**

El boletín lo define como "el monto resultante después de restable-- cer a los Ingresos acumulados, las partidas deducibles de acuerdo a lo establecido en las disposiciones fiscales".

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en su Artículo 10 nos dice que pa-- ra determinar el resultado fiscal debe obtenerse de la siguiente ma-- nera:

	INGRESOS ACUMULABLES
M E N O S	
	DEDUCCIONES AUTORIZADAS
Y EN SU CASO	
M E N O S	
	PERDIDAS FISCALES PENDIENTES DE AMORTIZAR
	RESULTADO FISCAL

Esta explicación queda incompleta, si no analizamos los artículos -- 10 Bis y 12 de la misma Ley, donde se dan las bases para determinar el pago provisional mensual al que están obligadas las sociedades -- mercantiles y nos detalla la mecánica para determinar la utilidad -- fiscal a la que se le aplicará la tasa correspondiente.

	INGRESOS
M E N O S	
	DEDUCCIONES
I G U A L	UTILIDAD FISCAL O PERDIDA FISCAL
M E N O S	
	OTRAS DEDUCCIONES
	DEDUCCION ADICIONAL
	INGRESOS DISMINUIBLES
I G U A L	UTILIDAD FISCAL AJUSTADA O PERDIDA FISCAL AJUSTADA
M E N O S	
	PERDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES
I G U A L	RESULTADO FISCAL (UTILIDAD O PERDIDA FISCAL)

Esto es la forma general como determinar el resultado fiscal, que -- fue tomado de la forma NISR-95 (Declaración del ejercicio del Impuesto Sobre la Renta de las Sociedades Mercantiles)'

## IMPUESTO DIFERIDO.

Hago la aclaración de que el boletín referido no hace mención a una definición como la especificada en el punto "Definición del Impuesto Diferido" de este capítulo. Lo que hace referencia en sí, es a los efectos del Impuesto aplicable a las diferencias que se presentan, - al determinar la utilidad contable (Resultado Contable) y a la utilidad fiscal (Resultado Fiscal), los que son sujetos a un tratamiento contable.

El objetivo primordial es el de determinar la utilidad contable mediante "un mejor enfrentamiento de Ingresos contra gastos" como consecuencia de las diferencias existentes entre periodos contables, en el tratamiento contable y el fiscal, siempre que estas diferencias - sean compensables, para así evitar que las mismas deformen la utilidad neta de uno o más periodos.

Los efectos del impuesto diferido aplicable a las diferencias "provoca necesariamente el reconocimiento de un activo o un pasivo", como resultado del impuesto a pagar por el concepto del Impuesto Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades, al - comparar al que se presenta en el Estado de Resultados como gasto.

Estas diferencias se pueden clasificar en tres tipos:

- a) Partidas que se excluyen del cálculo del impuesto, como son los ingresos que no se acumulan y deducciones no autorizadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- b) Partidas extraordinarias que se excluyen.
- c) Determinación del tiempo en la aplicación de los ingresos y egresos.

#### DIFERENCIAS PERMANENTES.

Son originadas por partidas contables extraordinarias o por erogaciones que por políticas o necesidades de la empresa se realizan, pero no son aplicables para la determinación del resultado fiscal, así como situaciones específicas en que se tengan que acumular o deducir partidas, originadas por las nuevas disposiciones fiscales, como son los aspectos inflacionarios reconocidos en algunas partidas contables y que son aplicables para determinar el resultado fiscal.

El boletín define este concepto como, "una discrepancia entre el resultado contable y el fiscal, resultante de transacciones y eventos que son determinantes exclusivos ya sea del resultado contable o del resultado fiscal, pero no de ambos".

En concreto, las diferencias que haya entre el resultado contable -- con el fiscal, se les considera permanentes, cuando nunca ocurrirán--

en reversiones futuras de las mismas, éstos pueden surgir de disposiciones fiscales o de políticas de las empresas, por lo que ciertos - Ingresos y gastos reconocidos para fines contables no serán reflejados en la declaración de Impuesto en años posteriores.

#### DIFERENCIAS TEMPORALES.

Son diferencias que se dan por transacciones que afectan el resultado fiscal en periodos diferentes de aquellos en que se toma para determinar el resultado contable. Estas diferencias que se originan - en un periodo son compensables o se revierten en uno o varios periodos posteriores.

La definición del boletín, dice que son "discrepancias entre el criterio contable y el fiscal respecto al momento de su reconocimiento" considerando el tiempo de la aplicación de las partidas.

Las diferencias temporales, son el objeto fundamental del tratamiento contable de los impuestos diferidos y por tal importancia que merece, voy a englobar en forma general los conceptos más frecuentes - que lo originan.

Los agrupare en tres tipos de operaciones en que son identificables - en el sentido de que dan lugar a éstas, que son las siguientes:

- a) Ingresos que son considerados en la determinación fiscal con anterioridad a su registro contable.

- b) Gastos que son deducidos en la determinación del resultado fiscal con anticipación al tiempo en que se deducirán para la determinación del resultado contable.
- c) Gastos que se deducen en la determinación fiscal en un tiempo posterior a su reconocimiento contable.

#### MATERIALIZACION.

Es el momento en el que debido a su exigibilidad, el efecto de impuesto diferido por una diferencia temporal, se reconoce para aplicar, ya sea el saldo acreditable por haber anticipado el impuesto, o el saldo a pagar por haber diferido el pago de impuesto en periodos anteriores.

La referencia que tenemos del boletín, es que la materialización se da en una partida de impuesto diferido, cuando se revierten, disminuyendo ya sea el caso, la cuenta por pagar (Pasivo) o la cuenta por cobrar (Activo).

#### PARTIDAS EXTRAORDINARIAS.

"Son eventos y transacciones que son de naturaleza poco común y de ocurrencia infrecuente" lo que da como resultado una diferencia permanente.

A diferencia de éste, su valuación debe hacerse en forma aislada y -

su presentación en el Estado de Resultados se hará después de la utilidad neta.

Como ejemplo podemos referirnos a un saldo de impuestos diferidos -- pendiente de aplicar, que por causa a un cambio fiscal, ya no se podrá materializar, por lo que debe darsele tratamiento como partida - extraordinaria.

UTILIDAD ANTES I.S.R. Y P.T.U.	\$ 10,000
I.S.R. CAUSADO	<u>2,000</u>
UTILIDAD DESPUES DE I.S.R. Y P.T.U.	8,000
PARTIDAS EXTRAORDINARIAS	<u>2,000</u>
UTILIDAD NETA	\$ 6,000 *****

#### REGLAS DE VALUACION.

Se conocen tres métodos de valuación para el registro contable del - efecto del Impuesto diferido, los que mencionare en orden de menor a mayor importancia, ya que el Boletín D-4 hace la sugerencia de utilizar el método de pasivo.

#### METODO DEL DIFERIDO.

Es un método de registro, que consiste en aplicar el Impuesto sobre la renta al periodo correspondiente. Esto es, que el efecto del Impuesto sobre diferencias compensables en periodos futuro se pueden-

reconocer mediante el registro de un cargo a un crédito a la previsión del ejercicio, teniendo en contra una partida en cuenta de Activo y se ha anticipado el impuesto o una cuenta de Pasivo se ha dejado de pagar determinada cantidad por haber anticipado una deducción fiscalmente.

Esto hace que tengamos que relacionar el efecto del impuesto diferido con los ingresos y gastos del periodo en que se realizan, mediante una distribución.

El problema que tiene este método es que de utilizarlo actualmente, no permite ajustar los saldos de impuestos diferidos en cambios posteriores en las tasas fiscales, ni para reflejar la imposición de tasas nuevas, como son las circunstancias actuales en la implementación de una dualidad en bases para el cálculo del impuesto en los cuatro años de 1987 a 1990 y un variabilidad establecida en las tasas fiscales.

Contablemente se registrará en la misma cuenta de las reservas para el impuesto sobre la renta a pagar, el cual no nos permite conocer en los estados financieros la importancia de su saldo.

### EL METODO DEL EFECTO NETO DE IMPUESTO.

El criterio que sigue este método, es el de considerar que el gasto de impuesto sobre la renta tenga una relación directa con aquellos elementos que lo determinaron, su aumento o su disminución, efectuando ajustes directos a productos o gastos específicos y sus relativas partidas de Balance, para mostrar en los estados financieros cantidades netas de diferición de impuesto.

El inconveniente de este método es que los impuestos diferidos son absorbidos por los conceptos de Activo o Pasivo que le dieron origen, perdiéndose la importancia que pudieran tener en su representación en los estados financieros. Esto dará como consecuencia que su monto no se verá afectado por las modificaciones en las tasas fiscales.

Ejemplo de como se representa en el balance como cuenta complementaria:

RESERVA DE CUENTAS INCOBRABLES	\$ 200,000	
IMPUESTO DIFERIDO	<u>10,000</u>	190,000

## METODO DEL PASIVO.

Este método persigue los mismos fines que el método del diferido, - el de registrar el efecto de impuesto sobre las diferencias compensables para asignarlos en tiempos futuros en que se aplicarán dichas diferencias contablemente.

La diferencia que existe en este método, es cuando hay modificaciones o nuevas tasas de impuesto, permite ajustar los saldos de impuesto diferido, computando los efectos del impuesto diferido del periodo y el acumulado de otros ejercicios.

Su presentación y registro se llevará a cabo según sea el caso:

- a) Si la aplicación de las diferencias temporales, en la determinación de la base del cálculo, da como resultado un pago anticipado de impuestos se registrará como un activo.
- b) Si diere un beneficio en el pago obtenido una obligación de pago en el futuro, se registrará como un pasivo.

La provisión del impuesto sobre la renta se hará por el monto total llevando a resultados únicamente la cantidad aplicada en la utilidad contable relativa al ejercicio y abonando o cargando la diferencia a la cuenta de pasivo o activo creada para el impuesto diferido el resultado da la suma o resta que se presentará en el Balance.

Considerando la situación que tenemos en la aplicación de las Reformas Fiscales en vigencia, en el llamado "Período de Transición", -- con las diferentes tasas que tendremos, considero atinado la visión de la Comisión de Principios de Contabilidad en aceptar este método como registro de la técnica del Impuesto diferido.

#### CONSIDERACIONES QUE SE DEBEN CONTEMPLAR EN LAS REGLAS DE VALUACION.

La valuación de aquellas diferencias temporales, dando cumplimiento a los principios que fundamentan el tratamiento del Impuesto diferido debe ser a aquellos que sean importantes y que tenga la certeza o exista la presunción razonable de que van a provocar un beneficio o una obligación fiscal en un período futuro y que no existe un indicio de que vaya a cambiar la situación, no materializándose los Activos o Pasivos fiscales generados.

Considerar diferencias temporales que no sean identificables en su origen o cuya materialización no se pueda identificar en el tiempo, se puede incurrir en trasladar la utilidad neta en un período a -- otro; por lo tanto no debemos dar tratamiento a aquellas diferencias temporales que no es probable que surja un Activo o Pasivo en un determinado tiempo y que se desconozca su origen.

Además de que el momento de materializar un beneficio o una obligación se pueden ver sustituidos por otras de la misma naturaleza y --

montos semejantes, dando como resultado que estas partidas al momento de la creación y reversión de impuestos diferidos se verían compensados.

Es importante que al final de cada periodo, se revise la situación que guardan los saldos de impuesto diferido, tomando en consideración de las evidencias más recientes, para determinar que saldos deben crearse, mantenerse y cuales eliminar.

Cuales crear?

Los que se tenga la certeza de que originaron un beneficio o un pasivo en un determinado tiempo.

Cuales mantener?

Los saldos pendientes de impuesto diferido por aplicar que se revertirán en un periodo futuro.

Cuales eliminar?

Aquellos saldos de impuesto diferido que se revertirán en un periodo que se esta valuando o en su defecto cancelar aquellos pasivos o activos que no se materializarán.

En el caso de la creación o eliminación de impuesto diferidos se de  
berán afectar en el período en que éstos sucedan, ya que podría dis  
torsionar la utilidad neta.

Cuando en un ejercicio de una empresa se haya determinado, en el re  
sultado fiscal una pérdida, sin que sea determinante ante este efec  
to algún saldo deudor de impuesto diferido deberá eliminarse, ya --  
que existe la presunción de que estos saldos no se revertirán en pe  
ríodos futuros y de mantenerse debe fundamentarse en un efecto o --  
causa en el que se obtendrá un beneficio posterior.

La valuación del saldo diferido se hará al final del período aplicad  
o a la tasa fiscal vigente, según las características del método -  
del pasivo.

Esto toma suma importancia por la aplicación de las disposiciones -  
fiscales en los cuatro años del período de transición donde se esta  
rán modificando las tasas de impuesto, por lo que los saldos de im-  
puestos diferidos pendientes de aplicar al momento de su materializaci  
ón se verán afectados por los cambios en las tasas. Se debe --  
hacer una valuación de los saldos de las tasas vigentes, ajustando-  
a los saldos de impuestos diferidos y a la diferencia que se determi  
ne se le dará tratamiento como partida extraordinaria.

## REGLAS DE PRESENTACION.

Analizaremos las reglas de presentación desde dos puntos de vista:

- a) Cómo deberá presentarse el efecto de impuesto diferido en el balance.
- b) Cómo debe presentarse el efecto de impuesto diferido causando los importes diferidos y el gasto neto, en el estado de - - resultados.

### COMO PRESENTARSE EN EL BALANCE.

Se deben presentar el efecto de impuesto por separado del impuesto a pagar o recuperar, por lo que primero veremos cuales son las reglas de presentación del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades como pasivo bajo los lineamientos del Boletín C-9 en el párrafo 29.

"Los pasivos por el Impuesto sobre la Renta y por la Participación de Utilidades a los Trabajadores, deben mostrarse separadamente, en forma individual, en vista de que estos pasivos resultan de interés para varios factores de los estados financieros. El pasivo por impuesto sobre la renta que aparece en el balance general deberá representar el neto entre la provisión total cargada al estado menos los anticipos efectuados. Si los anticipos fuesen mayores que la -

provisión, el exceso deberá presentarse como cuenta por cobrar".

De esta manera se pretende identificar el impuesto a pagar con respecto a los saldos de impuesto diferido compensables, debido a que son conceptos diferentes por lo que tiene un interés diferente.

La presentación del efecto diferido de impuesto, sea su saldo deudor o acreedor correspondiente, se deberá clasificar de acuerdo a la fecha que se estima se revertirá.

**CIRCULANTE**                      La que se estima se revertirá en el periodo contable siguiente.

**NO CIRCULANTE**                      La parte restante.

Con esto se pretende dar a conocer los montos de impuesto diferido-revertibles en el periodo subsecuente para estimar su importancia en el Impacto de Estados Financieros.

Las partidas incluidas en el balance que se estime generarán diferencias permanentes se deben revelar, su monto, por la importancia que reviste en el pago de impuestos. Las cuentas por cobrar y por pagar que se generen como consecuencia de la aplicación del tratamiento de impuesto diferido se debe considerar como partidas monetarias.

Por qué la importancia de considerar las partidas monetarias?. Para esto hay que definir este nuevo concepto.

Las partidas monetarias las encontramos definidas en la Circular No. 29 denominada "Interpretación de algunos conceptos relacionados con el Boletín 8-10 y sus adecuaciones".

Las características principales para clasificar a una partida, si es monetaria o no monetaria, son las siguientes:

#### PARTIDAS MONETARIAS

Son obligaciones o derechos en sumas de dinero expresados en unidades monetarias nominales, sin ninguna relación con precios futuros de determinados bienes o servicios.

Su valor nominal no cambia por el aumento o disminución en el índice general de precios generalmente, origina un cambio en el poder adquisitivo de sus tenedores.

#### PARTIDAS NO MONETARIAS

Son obligaciones o derechos -- provenientes de transacciones -- que por acuerdo entre las partes se van ajustando al índice general de precios o cualquier otro factor.

Su valor específico depende de determinados bienes o servicios y que por sí solas no originan un flujo de efectivo futuro, o bien éste no es conocido.

Bajo estas características se define que el efecto de Impuesto diferido no sufrirá un cambio en su valor nominal en el momento de reversión en el tiempo y su beneficio o su obligación queda determinado por el monto que se origino y no deben reexpresarse, ni modificarse, solo en el caso de cambios de tasas y estos cambios se-revelarán sus efectos en los estados financieros.

COMO DEBEN PRESENTARSE EN EL ESTADO DE RESULTADOS.

Se deben de revelar los componentes de I.S.R. y P.T.U., llevados a resultados identificando por separado los componentes causados, -- los Importes diferidos y el gasto real neto.

UTILIDAD ANTES I.S.R. Y P.T.U.		\$ 10,000
I.S.R. Y P.T.U. CAUSADO	\$ 7,000	
I.S.R. Y P.T.U. DIFERIDO	<u>( 2,000)</u>	
I.S.R. Y P.T.U. GASTO NETO		<u>5,000</u>
UTILIDAD NETA		\$ 5,000

También deben revelarse las diferencias que generaron diferencias temporales y permanentes, y adicional a esto, llevar un control mediante un registro donde se identifiquen las partidas, su efecto de impuesto diferido y la fecha de materialización.

Cuando se tengan diferencias temporales que afecten a resultados y que por alguna razón no se han creado las cuentas por cobrar o por pagar correspondientes, se deberá revelar por el monto acumulado del efecto sobre I.S.R. y P.T.U.

En el caso específico de pérdidas fiscales, se hará su análisis en el siguiente capítulo aplicando las reglas de presentación.

## CAPITULO III

AMORTIZACION DE LAS PERDIDAS FISCALES  
Y SU REPERCUSION EN LAS PARTIDAS DEL IMPUESTO DIFERIDO

## ANTECEDENTES DE LAS PERDIDAS FISCALES

Su antecedente lo tenemos en la Ley del Impuesto sobre la Renta -- del 31 de Diciembre de 1964, que es donde por primera vez que se le conoce al causante, el derecho de amortizar sus pérdidas (en ese tiempo, pérdidas de operación), es decir que puede disminuir futuras utilidades que se tengan. Su justificación, según el C.P. Enrique Domínguez Mota y el C.P. -- Enrique Calvo Nicolau en su "Estudio del Impuesto sobre la Renta" edición - 1976, ... "En una empresa su origen es obtener utilidades, de la cual los accionistas se distribuirán, por otro lado, los cortes artificiales que realiza una empresa para determinar la utilidad anualmente no implica ésta vaya a ser el corte de su vida operativa y por lo tanto no se esta determinando en sí un resultado final. Financieramente esa pérdida puede estar afectando el capital social de la empresa, las reservas de la empresa o las utilidades acumuladas, por lo que los accionistas se preocupan por absorverlos - en algunas maneras que se restructure financieramente el patrimonio de la - negociación"

Bajo estas consideraciones nos encontramos que actualmente podemos amortizar las pérdidas fiscales, no así las pérdidas de operación como se consideraba en su origen. Sobre las condiciones de la Ley del Impuesto vigente en su Artículo 55 y Artículo 55 bis., según la nueva modalidad de la misma, el efectuar la amortización de pérdidas fiscales conlleva a modificar la base para el cálculo de impuesto obteniendo un beneficio para la empresa por su reducción, por lo tanto implica su estudio para efectos de impuestos diferidos.

#### CONSIDERACIONES QUE SE DEBEN CONTEMPLAR EN LA AMORTIZACION DE LAS PERDIDAS-FISCALES.

En forma general el Boletín D-4 considera algunas situaciones que se pueden presentar en el tratamiento de la pérdida fiscal como un impuesto diferido, como pueden ser:

- a) Que la amortización se efectúe contra el ejercicio inmediato anterior.
- b) Que la amortización se efectúe contra los ejercicios posteriores

En el caso del periodo de amortización, la Ley del Impuesto sobre la Renta, nos dice en su Artículo 55 y 55 bis, que el periodo de amortización de la pérdida fiscal será en los cinco siguientes ejercicios del que se sufrió dicha pérdida, con vigencia hasta 1990. En las disposiciones que entraran en vigor el 1 de enero de 1991 nos dice que "...La pérdida ocurri-

da en un ejercicio podrá disminuirse del resultado fiscal inmediato anterior y de la utilidad fiscal de los cuatro siguientes...". Por lo tanto -- las dos opciones previstas por el boletín son aplicables.

El tratamiento que se le debe dar a las pérdidas fiscales es de suma importancia por el efecto que pueden ocasionar las partidas temporales, por lo que se deben de identificar éstas plenamente.

Primeramente se debe identificar, que la pérdida fiscal no sea causada por una partida temporal, así como también considerar los efectos de las diferencias temporales incluidas en la propia pérdida, aunque estas no lo generen, ya que de no hacerlo se podrían duplicar. Como en el siguiente caso:

UTILIDAD ANTES I.S.R. Y P.T.U.	\$ 10,000
PARTIDA TEMPORAL	<u>15,000</u>
PERDIDA FISCAL	( 5,000 )
	=====

La partida temporal nos esta generando un saldo acreedor o un impuesto por pagar en un tiempo futuro y por otro lado estamos obteniendo una pérdida fiscal amortizable, con una probabilidad de obtener un beneficio. Si no se consideran estos efectos, originariamos en nuestros resultados contables una utilidad irreal.

Posteriormente debemos determinar las partidas de diferencias temporales que existan, de los saldos de impuestos diferidos que se tenían reservados para ese periodo y darles un tratamiento contable, eliminandolas.

Pero además existe una probabilidad de que la amortización por las pérdidas fiscales origine un beneficio a la entidad por la reducción de impuesto sobre la Renta en un periodo determinado. Si es en el futuro, por su deducibilidad de la pérdida, viene a formar una diferencia a la que se le tenga que dar un tratamiento contable. Para eso se debe analizar las circunstancias que la generaron y que no va a ver incidencias de estas causales en el futuro.

Por lo que el boletín nos dice que, si el beneficio se realizará en el futuro, es hasta el momento del periodo de amortización en que se le reconocerá, ya que por regla general implica un alto grado de incertidumbre

Es muy difícil saber en cuanto tiempo se va amortizar la pérdida, solo que la entidad haya tenido en muchos años utilidades y que la pérdida fiscal la origine un evento extraordinario y se tenga pronosticado para el siguiente periodo o periodos, utilidades que puedan absorber la pérdida fiscal, solo así, si se puede darle tratamiento como diferencia temporal.

Esto es muy remoto si consideramos las circunstancias del país, que no presenta una estabilidad económica, y se pueden sufrir impactos en

las empresas por situaciones como son los siguientes:

- Complicado sistema tributario.
- Devaluación de la moneda.
- Conflictos laborales, etc....

En el caso de que la pérdida fiscal se aplicará contra el ejercicio anterior, su reconocimiento debe ser en los resultados del ejercicio en donde se sufrió, dado que su reconocimiento esta asegurado. Esto no podrá ser sino hasta las pérdidas que se generen a partir de 1991, según la Ley vigente.

Por lo tanto, si aplicáramos la pérdida contra periodos anteriores estaremos ajustando resultados o utilidades anteriores, incurriendo en su modificación.

Los principios de contabilidad en su boletín A-7 de "Consistencia" nos fundamenta esta alternativa, en sus párrafos del 11 al 14.

En el párrafo 12 hace referencia a los ajustes de ejercicios anteriores, los que deben "ser excepcionales" y estarán representados por partidas que reúnan las siguientes características:

- a) Partidas plenamente identificadas con eventos o transacciones de ejercicios anteriores cuyo efectos contables no pudieron -- ser razonablemente determinados en el momento oportuno, ya sea por desconocimiento absoluto de los hechos o por incertidumbre sobre la resolución final de tales partidas.
- b) Partidas que no sean atribuibles a eventos económicos subse---cuentes al periodo correspondiente.
- c) Partidas originadas por decisiones de personas ajenas a la administración de la entidad.

Por lo que concluyo que este principio justifica el efecto del tra---tamiento contable de las pérdidas fiscales amortizables contra ejercicios ---anteriores.

Si en el momento en que se obtiene una pérdida fiscal, y su amort---ización es en futuros ejercicios, existan saldos acreedores, se puede permitir su realización, eliminando la pérdida fiscal contra estos saldos obteniendo cuando menos en parte el beneficio fiscal que se derive de la amort---ización.

Esta eliminación se puede llevar a cabo para registrar el efecto ---de impuesto diferido, contra los saldos acreedores hasta el importe que re---

sulte menor de:

- a) El propio efecto de impuesto de la propia pérdida fiscal.
- b) El monto existente de saldos acreedores de impuestos diferidos que durante un lapso igual al existente para la amortización de pérdidas se habría de aplicar la pérdida.

De esta forma, si cancelamos el saldo acreedor, también eliminaríamos la pérdida fiscal, obteniendo el beneficio en ese mismo ejercicio en -- que se tuvo la pérdida.

Si posteriormente se amortiza la pérdida fiscal total o parcialmente, se deberán reinstalar los saldos acreedores de impuestos diferidos eliminados sobre una base acumulativa a medida que efectivamente se realicen los beneficios fiscales y hasta por el monto de éstos, en el tiempo que según la Ley permitió la deducibilidad de la pérdida fiscal.

La valuación a las pérdidas, en caso de eliminarse, debe hacerse -- dándole el tratamiento de partida extraordinaria, ésto es, valorarla en forma separada.

## CAPITULO IV

MODIFICACIONES IMPORTANTES EN LA  
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA 1987-1990

## ASPECTOS IMPORTANTES QUE MOTIVARON LAS REFORMAS FISCALES.

México esta viviendo un acelerado proceso inflacionario que se ha combatido desde sus primeras manifestaciones en 1973 mediante estrategias en la política económica, la cual ha consistido en disminuir el déficit del sector público y a aumentar los ingresos del erario federal.

Se busco el incremento de los ingresos públicos, los precios y ta rifas, primero para alinearlos con los otros precios de la economía y, des pues para evitar que se rezagaran y así reducir el déficit del sector público.

Sin embargo, la inflación no se a controlado y los esfuerzos realizados para sanear las finanzas del Estado se han visto frenados por las siguientes características propias de la inflación:

a) Aumento en las tasas de Interés.

Consiste en que la Inflación provoca un aumento en las tasas de Interés, con objeto de ofrecer tasas de Interés reales positivas para el ahorrador, lo que a su vez se traduce en mayores erogaciones del gobierno y en mayores costos financieros para la empresa, como consecuencia en una mayor Inflación.

b) Desplazamiento cambiario.

Con objeto de mantener la competitividad de la economía mexicana con el exterior, se acelera el desliz cambiario afectando las operaciones de costo y gasto de las empresas y del sector público generándose con ello una mayor Inflación.

c) Precios relativos.

Las expectativas de los empresarios en cuanto a los costos de producción y la evaluación de los precios de bienes ofrecidos por el efecto Inflacionario, los induce a ajustar de manera abrupta y desordenada los precios de sus productos, lo que causa mayor inflación.

d) Reducción de Ingresos tributarios.

Es como consecuencia principalmente de dos hechos importantes la reducción de la base gravable de las empresas y la pérdida del valor real del entero de los impuestos.

Esta reducción se debía a que la ley anterior permitía a las empresas deducir ciertos conceptos nominales, como los Intereses, en épocas In--  
flacionarias crece a la par con la inflación, provocando que las empresas -  
de manera creciente fueran deduciendo más, de tal forma que la base grava--  
ble del impuesto se iba reduciendo con el tiempo. Por lo tanto entre más -  
aumentaba la inflación, más se reducía la base gravable, lo mismo que los -  
ingresos tributarios provenientes de esa fuente, por lo que aumentaba el dé  
ficit y se generaban mayores presiones sobre la inflación, determinando --  
una pérdida recaudadora de Impuesto Sobre la Renta del 5.8% del P.I.B. en  
1981 a el 4.2% en 1985, siendo su causa la disminución en la contribución--  
del Impuesto sobre la renta de las empresas.

El comportamiento de la carga fiscal de un 18.6% de P.I.B en 1983  
a 17.5% en 1985, y 15.4% en 1986, ésto derivado primeramente por la caída  
de la recaudación de impuesto sobre la renta que decayó del 2.9% del P.I.B.  
en 1980, a 1.7% en 1985 y en 1986 el 1.6% de P.I.B.

Las reformas fiscales de 1987 contemplan en lo fundamental un pro--  
grama económico orientado al crecimiento y fortalecimiento de las finanzas--  
públicas cuyo objeto es obtener un aumento en la recaudación de los ingre--  
sos tributarios no petroleros en 1.3% del P.I.B. mediante ajustes a la ba--  
se gravable de las empresas, el combate a la evasión fiscal y a la infla--  
ción y obtener en forma anticipada el impuesto.

#### ANTECEDENTES DEL RECONOCIMIENTO PARCIAL DE LA INFLACION, FISCALMENTE.

La estructura del Sistema Tributario Mexicano, estaba diseñada para operar en una economía estable y como consecuencia del fenómeno inflacionario se empezó a distorsionar la base gravable que afectó al cálculo del Impuesto sobre la Renta.

Con la intención de corregir estas distorsiones, el fisco vino incorporando a la legislación, diversas medidas tendentes al reconocimiento fiscal, en forma parcial, de la Inflación, con el fin de ajustarse a la situación real, ya que deducían pérdidas inexistentes y se regulaban utilidades ficticias.

De los ajustes efectuados a la Ley del Impuesto sobre la Renta, los más importantes se pueden considerar los siguientes:

- a) En el año de 1979, se permitió una deducción adicional a la depreciación de bienes, contenida en el Artículo 20-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que aún subsiste para las empresas que presentan una situación financiera sana y que ahora se regula en el Artículo 51 bis. de la Ley vigente.

- b) Los ajustes anuales que se han venido aplicando a las tarifas con el fin de contribuir a preservar el poder adquisitivo de los contribuyentes.
  
- c) Se establecieron reformas favorables en cuanto a deducciones; una de ellas por inflación a quienes obtuvieron Ingresos por arrendamiento.
  
- d) Un ajuste al costo de adquisición para determinar ganancias - en las enajenaciones de terrenos, construcciones, partes so ciales, certificados y acciones.
  
- e) Se permitió la valuación de inventarios por el método del UEPS MONETARIO, que presenta algunas ventajas para las empresas fiscalmente.
  
- f) Durante los años de 1984, 1985 y 1986 se establecieron estímulos fiscales a través de la depreciación acelerada de la Inversión.

Los efectos del reconocimiento fiscal de la inflación en forma parcial ocasionaron un comportamiento asimétrico en el impuesto sobre la Renta, que el legislador justifica en la exposición de motivos en las reformas fiscales para 1987 explicando que "...El hecho de que en la actualidad exista un ajuste asimétrico por la inflación en la base gravable de las empresas a través de la deducción de intereses nominales y pérdida cambiaria y que en época inflacionaria lleva implícito una amortización -- del principal, paralelo a los ajustes parciales por inflación de los activos fijos de la empresa y de algunos de los renglones de activo circulante conduce a una reducción considerable de la base de gravamen y consecuentemente de los ingresos tributarios provenientes de este sector...".

Básicamente las consecuencias del reconocimiento parcial a la inflación fue una disminución de la recaudación provenientes de las empresas siendo dos renglones que inclidieron notablemente:

- La deducción de intereses nominales al 100% lo que provocó que se buscara el apalancamiento crediticio.
- La deducción de pérdidas cambiarias, que afectó en gran medida por el deslizamiento de nuestra moneda.

## RECONOCIMIENTO FISCAL DEL METODO DE INDICES.

Para poder obtener una reexpresión fiscal conforme al nuevo esquema tributario, se tomó como base la Infraestructura para la actualización-financiera contenida en el Boletín de los Principios de Contabilidad denominado B-10 "Reconocimiento de los efectos de la inflación en la Información financiera" que emitió el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a partir del 31 de diciembre de 1985, de carácter nominativo y obligatorio para quienes formulen reportes contables con el objeto de actualizar por lo menos:

- El inventario y el costo de ventas.
- Los inmuebles, la maquinaria y equipo, la depreciación acumulada y la del ejercicio.
- El capital social.

Además, deberán determinarse:

- El resultado por tenencia de activos no monetarios.
- El costo integral de financiamiento.

El objetivo de este boletín, es el de crear las reglas de valuación y presentación de las partidas relevantes contenidas en la información financiera que se vean afectadas por el fenómeno de la inflación. La reexpresión de la información financiera comprende la actualización de los

estados básicos, en cuyo caso se encuentran: el balance general y el estado de resultados.

De acuerdo con el procedimiento que actualmente se sigue para la corrección de la información financiera, en épocas inflacionarias, existen dos tipos:

- 1) Contabilidad ajustada a los niveles generales de precios.  
( Índices )
  
- 2) Contabilidad a valores actuales. ( valores específicos )

El método de índices consiste en cambiar una unidad de medición - en términos monetarios, a un número equivalente de dinero, según en términos de poder de compra actual.

Básicamente la información contable tradicional está basada en el valor histórico original, y las cifras que presentan los estados de resultados están cuantificados en términos del número de unidades monetarias -- erogadas para efectos de medición. Sin embargo en épocas inflacionarias -- como la actual, esta medida pierde validez, en virtud de que el valor del dinero está determinado por la cantidad de bienes y servicios que pueden adquirirse.

El utilizar el método de índices, no altera el principio de contabilidad del valor histórico original, sino que ajusta las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados, presentando en los estados financieros no unidades históricas, sino ajustadas a un número equivalente de dinero a poder general de compra actual.

El método de actualización de costos específicos, llamado también de valores de reposición, el cual se funda en la medición de valores que se generan en el presente, en lugar de valores provocados por intercambios realizados en el pasado.

La manera de determinarse es mediante de un perito independiente el cual aplique estudios técnicos que cuenten con los requisitos como son los da proporcionar por lo menos:

- El valor de reposición nuevo.
- El valor neto de reposición.
- La vida útil remanente.
- El valor de deshecho.

Otra manera es empleando un índice específico que pudiera haberse -- emitido por el Banco de México u otra institución de reconocido prestigio.

Desde el punto fiscal, reconoce únicamente el método de índices para efectos de la reexpresión, siendo éstos el Índice Nacional de Precios al Consumidor, que emite el Banco Nacional de México, mismo que se publica en forma mensual en el Diario Oficial de la Federación.

Con la corrección inflacionaria de la base gravable, se pretende recuperar la recaudación a través del ajuste a diversos conceptos del estado de resultados, que en suma constituyen una actualización en términos de la base impositiva.

#### DETERMINACION DE FACTORES DE AJUSTE.

Para determinar la conversión de las cifras históricas de poder adquisitivo a la fecha en que se trate de reexpresar, se utilizan factores por medio de índices o el de costos específicos.

En el caso de ajustes, se cálculo de la siguiente manera:

$$\frac{\text{INDICES A LA FECHA DE REEXPRESSION}}{\text{INDICES A LA FECHA DE ADQUISICION O ULTIMA REEXPRESSION}} = \text{FACTOR DE AJUSTE } \%$$

La ley del Impuesto sobre la Renta vigente, establece la mecánica de cálculo para poder determinar los factores de ajuste y actualización de -- bienes y operaciones, Artículo 7-A, existiendo tres posibles cálculos para determinar dichos factores, que son los siguientes:

- FACTOR DE AJUSTE PARA UN PERIODO DE UN MES (FAM)
- FACTOR DE AJUSTE PARA UN PERIODO MAYOR DE UN MES (FAP)
- FACTOR DE ACTUALIZACION (FA)

#### FACTOR DE AJUSTE MENSUAL.

Se cálculo dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor - del mes en que se trate, entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior y al cociente o resultado se le resta la unidad

$$\frac{\text{INPC DEL MES DE QUE SE TRATE}}{\text{INPC DEL MES INMEDIATO ANTERIOR}} - \text{MENOS 1} = \text{FAM}$$

El resultado será el factor de la actualización que se tendría que aplicar sobre las cifras históricas, que es la pérdida del poder adquisitivo del mes.

Su aplicación que tiene este factor es uso común en el componente - Inflationario de créditos y deudas en sociedades mercantiles, según el - Artículo 7-B de la Ley.

#### FACTOR DE AJUSTE PARA PERIODO MAYOR DE UN MES.

Se calcula dividiendo el INPC del mes más reciente, entre el INPC - del mes más antiguo y al cociente se le resta la unidad,

INPC DEL MES MAS RECIENTE

$$\frac{\text{INPC DEL MES MAS RECIENTE}}{\text{INPC DEL MES MAS ANTIGUO}} = \text{MENOS } 1 = \text{FAP}$$

El resultado será el factor de actualización que se tendría que --- aplicar, sobre cifras históricas, que es la pérdida del poder adquisitivo del período en que se trate.

Su aplicación que tiene este factor, lo encontramos en el componente Inflationario de créditos y deudas de personas físicas.

**FACTOR DE ACTUALIZACION.**

Este factor es similar al anterior, salvo que no se le resta la unidad y el resultado que se obtiene es la actualización del valor del bien, - sin separar la pérdida del poder adquisitivo.

$$\frac{\text{INPC DEL MES MAS RECIENTE DEL PERIODO}}{\text{INPC DEL MES MAS ANTIGUO DEL PERIODO}} = \text{FA}$$

La aplicación que tiene este factor la encontramos en las inversiones de bienes de activo fijo y cargos diferidos, así como en el capital social, pérdidas fiscales, valor de adquisición de bienes de arrendadoras financieras, contratos de obra inmueble, inventarios al 31 de diciembre de 1986, y costos de venta de enajenación a plazos; así como el regreso de capitales.

**CONCEPTOS FISCALES DE REEXPRESION DE MAYOR TRASCENDENCIA****COMPONENTE INFLACIONARIO.**

Siendo uno de los objetivos de la reforma fiscal de 1987, la limitación en la deducción de intereses nominales, crea una mecánica de cálculo - complicada para su determinación, regulado dentro del novedoso, Artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, específicamente en el Artículo 7-B

Para efectos de la Ley, considera como intereses, los rendimientos - de créditos que se obtengan, independientemente del nombre que se les - asignen, así, de esta manera en su definición de Interés conceptualiza, en el Artículo 7-A, a los siguientes:

- a) Los rendimientos de la deuda pública, de bonos u obligaciones, - incluyendo descuentos, primas y premios.
- b) Los premios de reporto.
- c) Las comisiones con motivo de apertura o garantía de créditos, -- así como las contraprestaciones por la aceptación de un aval, el otorgamiento de una garantía o responsabilidad de cualquier clase, excepto las que deben hacerse a instituciones de seguros - y fianzas.
- d) Las primas por enajenaciones a futuro de moneda nacional o -- extranjera.
- e) La garantía en la enajenación de bonos, valores y otros títulos- de crédito que sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista conforme a las reglas generales que ha emitido la- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- f) La diferencia entre el total de pagos y el monto original de la inversión en los contratos de arrendamiento financiero.
- g) Las ganancias o pérdidas cambiarias devengadas, por la fluctuación de la moneda extranjera.
- h) Los ajustes mediante la aplicación de índices, factores o en cualquier otra forma en que se efectúan a los créditos, deudas, operaciones o contratos de arrendamiento financiero.

Así que para que el contribuyente determine el monto mensual de los intereses devengados a favor o a cargo, se tendrá que restar la utilidad o pérdida por inflación que se hubiere generado sobre los créditos o deudas relacionadas con terceros.

El componente inflacionario es la determinación del efecto de inflación que se tienen en las partidas monetarias aunque estas partidas no generan intereses, bajo el concepto de deudas y créditos. Su cálculo tiene su base, en forma similar como se determina el Resultado de Posición Monetaria de los principios de contabilidad en el boletín B-10, pero con la limitación de que solo deben considerarse los conceptos que nos dice la Ley en su Artículo 7-B, fracciones IV y V.

Su cálculo debe ser por separado, es decir, calcular el efecto de in  
flación de las deudas y de los créditos originando dos tipos de componentes

COMPONENTE INFLACIONARIO

— DE CREDITOS

— DE DEUDAS

El procedimiento a seguir es de la manera siguiente:

Promedio mensual de  
 créditos o deudas  
 con el sistema fi  
 nanciero o coloca  
 dos con su interme  
 diación.

+ Promedio mensual  
 de créditos o  
 deudas

X FAN = COMP. INFLAC.

El saldo promedio se obtiene según lo establecido en la Ley, -  
 Artículo 7-B, fracción III, segundo párrafo:

SISTEMA FINANCIERO

Suma de los saldos diarios  
entre el número de días  
del mes.

OTROS CREDITOS

Saldo inicial más saldo  
final entre 2

#### GANANCIA INFLACIONARIA.

El componente inflacionario, como ya explique, determina la pérdida de los créditos o el beneficio de las deudas por el efecto de la inflación calculado por factores de actualización. Y para determinar los intereses acumulables o intereses deducibles, tenemos que hacer un nuevo cálculo en el cual se determina un otro nuevo concepto llamado Ganancia o Pérdida Inflacionaria.

Lo que se pretende con ésto es regular la deducción de los intereses nominales, con la siguiente mecánica:

## Primer concepto:

	INTERESES A FAVOR DEVENGADOS EN EL MES		X
MENOS			
	COMPONENTE INFLACIONARIO DE CREDITOS		X
			<hr/>
SI INTERESES	COMPONENTE INFLACIONARIO	=	INTERESES ACUMULABLES
SI INTERESES	COMPONENTE INFLACIONARIO	=	PERDIDA INFLACIONARIA

## Segundo concepto:

	INTERESES A CARGO DEVENGADOS EN EL MES		X
MENOS			
	COMPONENTE INFLACIONARIO DE DEUDAS		X
			<hr/>
SI INTERES	COMPONENTE INFLACIONARIO	=	INTERES DEDUCIBLE
SI INTERES	COMPONENTE INFLACIONARIO	=	GANANCIA INFLACIONARIA

La ganancia inflacionaria nos representaría, el ingreso que obtiene el contribuyente por la disminución real de sus ganancias de sus deudas, - por el contrario, la pérdida inflacionaria es la disminución del poder adquisitivo de sus créditos o activos.

#### ACTUALIZACION DEL COSTO DE VENTAS.

Otro importante cambio es el tratamiento que se le debe dar a la -- compra de mercancías de las empresas, incluyendo las materias primas, productos semiterminados o terminados que utilice el contribuyente para producir otras mercancías, al considerar la deducción integral de las mismas, - eliminando el concepto de costo de ventas.

Con esta disposición se pretende incluir el efecto de la inflación-- al permitir la deducción de las compras en forma inmediata y a los precios más recientes, eliminando la obligación de llevar controles de inventarios los cuales siguen vigentes para el sistema tradicional hasta el 31 de diciembre de 1990 y además es necesario llevarlos para control y toma de decisiones de las empresas.

La forma de determinarlo es sencilla, salvo en los casos que haya -- devoluciones, bonificaciones, descuentos sobre las compras y éstas sean -- aplicadas en ejercicios posteriores, ya que esto obligaría al causante a -- efectuar declaraciones complementarias, en base a las modificaciones--

fiscales para 1988, donde para determinar la deducción por compras será con la disminución de las devoluciones, bonificaciones y descuentos que tengan relación con esas compras, aunque éstas se efectúen en ejercicios posteriores.

Viendo la complicación que esto genera, el legislador emitió en el punto 34-F de la resolución para el año de 1987 en vigor al 31 de mayo de 1988, donde dice que se aceptará las devoluciones, bonificaciones y descuentos de una compra en otros ejercicios al que ésta se realizó, siempre y cuando no exceda del 15% del total de adquisiciones.

#### ACTUALIZACIONES EN LA DEDUCCION DE INVERSIONES.

Un nuevo precepto en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para 1987, relacionado con la deducción de Inversiones, que consiste en reconocer los efectos inflacionarios sobre las Inversiones de activo fijo, gastos y cargos diferidos, es decir, que para calcular la depreciación deducible para efectos fiscales, deberá determinarse sobre montos revaluados. Para estos efectos se estableció en la Ley dos opciones, que son las siguientes:

- 1) Aplicar factores de actualización (FA) a los montos originales de la inversión, a los cuales se les podrá aplicar las tasas máximas de depreciación permitidas por la Ley.
  
- 2) Deducir las Inversiones en forma inmediata pero no en su valor total, sino que se deduce el equivalente al valor presente de la depreciación total normal, de tal forma que la diferencia que exista entre el monto original de la inversión y la cantidad deducible, no podrá efectuarse en ningún ejercicio. La deducción podrá efectuarse en el primer ejercicio de su actualización o en el ejercicio siguiente.

En la primera opción la manera de calcular la actualización se lleva a cabo, según la fecha de adquisición en el que el contribuyente haya efectuado la inversión; si la inversión se realiza antes o después del sexto mes del ejercicio.

Tenemos entonces que para actualizar el bien debemos calcular el factor como sigue:

INDICE DEL SEXTO MES DEL EJERCICIO

---

FA

INDICE DEL MES EN QUE SE ADQUIRIO EL BIEN

En el artículo 41-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, contempla los siguientes casos que se pueden presentar y como debemos calcular el factor de actualización:

- a) Si el bien adquirido se deprecia por primera vez en el ejercicio
- b) En los siguientes ejercicios a aquel en que se inició su depreciación.
- c) En el ejercicio en que se agote la deducción, se enajene o deje de ser útil.

En todos los casos es importante identificar la fecha de adquisición de la inversión para efectuar la actualización, si ésta fue antes del sexto mes o después.

Conforme a las reglas para actualizar el monto original de la inversión y sobre el total actualizado determinar la depreciación deducible, nos encontramos en la situación de que el bien siempre podrá depreciarse en forma indefinida, al no contemplar un tope límite en la depreciación.

Pero conforme a las reformas fiscales al primero de enero de 1988, se modifica el artículo 41, derogando el artículo 41-A y así introducir - otra nueva mecánica de cálculo de la deducción..

El cálculo se realizará conforme a lo siguiente:

- 1) En vez de actualizar el monto original de la inversión y sobre éste aplicar el porcentaje máximo de deducción, se actualizará el importe de la depreciación con base en un factor de actualización, calculado bajo las mismas reglas de 1987.
- 2) El factor de actualización se aplicará directamente al monto de las depreciaciones calculadas sobre las inversiones por el periodo comprendido desde el mes en que se adquirió el bien, hasta el último mes de la primera mitad del periodo en que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectuó la deducción.
- 3) Para definir la iniciación de la depreciación y amortización, ésta puede ser:
  - a) Partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes.
  - b) Desde el ejercicio siguiente a aquel en que se inicie la depreciación.
  - c) Cuando haya bajas por enajenación de las inversiones o bajas por dejar de ser útiles, su deducción será en el ejercicio en que éste ocurra, por la parte aún no deducida.

La segunda opción consiste en la deducción total de las inversiones, a su valor presente, porcentaje que resulta de aplicar al monto original de la inversión los porcentajes calculados a valor presente por anualidades vencidas que van de acuerdo con el tipo del bien de que se trate y con el número de años de vida útil estimado para efectos fiscales. Los porcentos que se utilizan son los que la ley marque en el artículo 51, según el bien que se desee deducir.

Las inversiones que se pueden deducir mediante esta opción son los bienes nuevos o que por primera vez sean utilizados en México. Los únicos activos que no podrán ejercer esta opción son los correspondientes a, mobiliario y equipo de oficina, ni de bienes adquiridos mediante arrendamiento financiero.

Para el año de 1988 se hicieron algunas adecuaciones a ésta opción de deducción a los activos nuevas a valor presente. Estos se pueden clasificar como siguen:

- 1) En el momento en que puede ejercerse la opción.
  - a) Desde el ejercicio en que se efectuó la adquisición.
  - b) Cuando se inicie la utilización del bien.
  - c) En el siguiente ejercicio a su utilización.

ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA

- 2) Una vez que se ejerza esta opción, surtirá efectos en pagos provisionales, excepto que se opte para ejercer solo para determinar el resultado fiscal.
  
- 3) Se establece el procedimiento que permite a los contribuyentes como determinar el monto original ajustado de las Inversiones al cual se deben aplicar los porcentos de depreciación a valor presente.
  - a) Para efectos de los pagos provisionales, el factor de actualización se determinará al correspondiente periodo comprendido entre el mes en que se adquirió el bien y el primer mes en que se efectuó la deducción en pagos provisionales.
  
  - b) Para efectos del cálculo del resultado fiscal, el factor de actualización se determinará en el correspondiente periodo comprendido entre el mes en que se adquirió el bien y el último mes de la primera mitad del periodo que transcurra desde que se efectuó la inversión hasta el cierre del ejercicio en que se tomo la deducción.
  
  - c) Para efectos del cálculo cuando los bienes sean enajenados, se pierdan o dejen de ser útiles, el factor de actualización se determinará en el periodo correspondiente comprendido entre el mes en que se adquirió el bien y el último mes de la primera mitad del periodo en que se haya efectuado la deducción a valor presente.

En ambos casos complica el control administrativo de las empresas, - al tener la necesidad de controlar los activos claramente especificados por fecha de adquisición e importe en forma individual, y para los casos en que se opte por la alternativa de deducción total, se tendrá que crear un control de la depreciación contable.

#### ACTUALIZACION DE PERDIDAS FISCALES.

Para efectos de la amortización de las pérdidas fiscales, también se trata de reconocer el efecto inflacionario, revaluando el monto de la pérdida, tomando el valor relativo al periodo comprendido entre el último mes -- del ejercicio en que se produjo la pérdida, y el último mes del ejercicio anterior a aquel en que se efectuará la deducción.

INPC último mes del ejercicio anterior  
donde se aplicará la pérdida.

- FA

---

INPC último mes del ejercicio donde se  
produjo la pérdida

El factor de actualización se multiplicará por la pérdida pendiente de amortizar y el resultado será la pérdida fiscal actualizada.

Como en los cuatro años de transición se determinarán dos bases; -- base nueva y base tradicional, la Ley contempla en la disposición relaciona da con las pérdidas fiscales algunas consideraciones.

Una de las primeras situaciones, es que no se permiten en el periodo de transición, amortizar las pérdidas generadas de un sistema a otro, como puede ser la pérdida de la base nueva contra la base tradicional o viceversa. Sólo existe la excepción de las pérdidas que se generaron hasta el 31- de diciembre de 1986, siempre y cuando sean reexpresadas, podrán amortizarse en la base nueva, de acuerdo con el Artículo 809 de la Ley.

Para su reexpresión se deberá calcular la deducción adicional del -- Artículo 51 Bis y deducir de la pérdida sufrida el exceso de pasivos sobre la depreciación ajustada más el promedio de activos financieros.

En los casos en que se haya efectuado la deducción adicional, se con sidera que la pérdida ya fue reexpresada y por lo tanto podrá ser amortizada contra las utilidades generadas en el sistema nuevo.

Otro cambio que tenemos en la Ley, es la del periodo de amortización a la que tiene derecho el contribuyente, para aplicar la pérdida, la cual - se maneja de la siguiente manera:

ARO EN QUE SE SUFRIÓ LA PERDIDA	BASE NUEVA	BASE TRADICIONAL
Hasta 1986	Reexpresada hasta 5 años adelante	Hasta 4 años - adelante
1987 - 1990	Hasta 5 años	Hasta 1990
1991 en adelante	Cuatro años adelan te y uno atrás	No aplica

Para 1988, en las modificaciones fiscales, la más importante a este renglón en la base nueva, es que para determinar el factor de actualización se realizarán dos cálculos, primero actualizar la pérdida en el período comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrió, hasta el último mes del mismo ejercicio. Posteriormente se volverá a actualizar con el factor calculado de la forma anterior.

#### ACTUALIZACION DEL CAPITAL SOCIAL.

También se hicieron modificaciones a la Ley, relacionadas con los ca sos de reducción de capital. Se introdujeron también algunos cambios ten- dientes a reconocer los efectos de inflación en el Capital Social de las so ciedades mercantiles, residentes en México o en el extranjero, aplicables a los socios o accionistas que reciban el reembolso de sus aportaciones, ya que son éstos los que realmente pagan el impuesto, al considerar como ingre sos los reembolsos.

Las disposiciones legales se encuentran en los Artículos 120 y 120-A dentro del capítulo VII del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta donde se fijan las reglas para regular los Ingresos por conceptos de divi-- dendos de las personas físicas, y de los reembolsos que tenga una sociedad-- mercantil de las acciones que posee, debido a que el Artículo 17 de la Ley-- establece, que para determinar el ingreso acumulable de una sociedad mercan-- til como accionista de una empresa, debe aplicar las disposiciones conteni-- das en los referidos Artículos 120 y 120-A de la Ley.

Los casos en que se utilizará un factor de actualización, sera en-- los siguientes:

1) Acciones provenientes de aportación.

Cuando se efectúe su reembolso a los socios o accionistas como consecuencia de la reducción del capital social o liquidación de la emisora.

2) Dividendos en acciones.

Cuando se efectúe el reembolso de una acción por capitalización de utilidades.

El factor de actualización se calculará, por el período comprendido entre el mes en que se emitió o se adquirió la acción, según haya sido el caso, y el mes inmediato a aquel en que se pague el reembolso.

INPC Del mes inmediato anterior en  
que se pague el reembolso.

---

FA

INPC Del mes en que se emitió o se  
adquirió la acción.

Al valor de adquisición de la acción, se le multiplicará el factor de actualización y el resultado será el valor actualizado del reembolso.

**PARTIDAS PERMANENTES.****BASE TRADICIONAL**

Los principales conceptos que se pueden considerar como partidas permanentes son los siguientes:

- 1.- Los gastos no deducibles, como multas y recargos, gastos que no cumplen con los requisitos fiscales y los que no tienen una justificación o relación directa con los ingresos de las empresas.
- 2.- Las pérdidas en cambios de moneda, cuando éstas son mayores a los límites fijados por la Ley.
- 3.- Los dividendos pagados.
- 4.- La deducción adicional, que es la diferencia entre el aplancamiento que tiene una empresa en relación a sus créditos que otorga y la depreciación actualizada de los bienes.
- 5.- Los resultados por posición monetaria que determinen las empresas que elaboren sus Estados Financieros con las reglas del Boletín B-10.
- 6.- Los ajustes al monto original de inversiones por efectos de determinar la ganancia por enajenaciones de terrenos, construcciones, partes sociales, certificados, etc.

Básicamente estos conceptos generan un provecho o una carga fiscal en el momento de su aplicación, en el período.

**BASE NUEVA**

Algunos conceptos especificados en el punto anterior también se consideran en esta base como partidas permanentes porque se incluyen también para el cálculo de impuestos. Son los gastos no deducibles, pérdidas en cambios de moneda, dividendos pagados, resultados por posición monetaria.

Los conceptos nuevos utilizados en la Ley del Impuesto sobre la Renta que se consideran partidas permanentes son las revaluaciones de bienes, ajustes, y en general los reconocimientos de la inflación. Esto se deriva de que la Ley, lo que hace es revaluar prácticamente el Estado de Resultados.

Por eso se consideran como partidas permanentes:

- 1.- La depreciación actualizada, que es la deducción de activos fijos a costos actuales.
- 2.- Ganancia o pérdida inflacionaria, que es similar al resultado por posición monetaria, pero en lugar de utilizar partidas monetarias, se determina en base a partidas financieras.
- 3.- La deducción directa de las compras netas, esto se debe a que su realización la obtenemos en la venta de los mismos, por lo que su valuación está ese momento.
- 4.- La diferencia que hay en la deducción directa de inversiones, entre el valor histórico y la deducción a valor presente.

## PARTIDAS TEMPORALES.

### BASE TRADICIONAL

Dentro de las diferencias temporales se encuentran los conceptos - -  
siguientes:

- 1.- Las utilidades o pérdidas en cambios, siempre que cumplan las características mencionadas en el punto anterior.
- 2.- La reserva para inventarios obsoletos, la reserva para primas de antigüedad y la reserva para cuentas incobrables, por que su deducción fiscal será hasta que cumpla con los requisitos fiscales.
- 3.- Las depreciaciones aceleradas, así como las depreciaciones con tasas diferentes a las fijadas por la ley.
- 4.- La aplicación de costeo directo para efectos fiscales.
- 5.- La reserva UEPS por cambio de valuación en el costo.

**BASE NUEVA**

Al igual que en las partidas permanentes, en esta base se considerarán también como diferencias temporales: la reserva para cuentas de cobro dudoso, inventarios obsoletos y prima de antigüedad.

Aquí no se toma en cuenta la utilidad o pérdida en cambios -- por que la Ley los conceptualiza como intereses y entran en la -- determinación del cálculo de la ganancia o pérdida inflacionaria.

Podemos concluir que con las nuevas disposiciones fiscales -- se obtienen más conceptos que crean diferencias permanentes, pero -- no por eso no deja de tener importancia el reconocer las diferen -- cias temporales.

**CASOS PRACTICOS**

CASOS PRACTICOS

- 1) Registro contable del Impuesto sobre la Renta y de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades, cuando tenemos partidas temporales:

<u>D-A'Y O S:</u>	<u>IMPORTE</u>	<u>I.S.R.</u> <u>42%</u>	<u>P.T.U.</u> <u>10%</u>
Utilidad contable antes de I.S.R. y P.T.U.	15,000	6,300	1,500
Partidas temporales "A"	4,000	1,680	400
Partidas temporales "B"	( 7,000 )	( 2,940 )	( 700 )
<b>UTILIDAD FISCAL</b>	<b>12,000</b>	<b>5,040</b>	<b>1,200</b>

ASIENTOS CONTABLES

- 1 -

	<u>D</u>	<u>H</u>
Provisión I.S.R. y P.T.U. sobre base fiscal y legal	6,240	
I.S.R. Por pagar		5,040
P.T.U. Por pagar		1,200
Registro de la provisión de impuesto por pagar		

- 2 -

Provisión diferida de I.S.R. y P.T.U.	1,560	
I.S.R. y P.T.U. Diferidos		1,560

ESTADO DE RESULTADOS

	<u>SIN IMPUESTOS DIFERIDOS</u>	<u>CON IMPUESTOS DIFERIDOS</u>
Utilidad contable antes I.S.R. y P.T.U.	15,000	15,000
I.S.R. Fiscal	5,040	5,040
P.T.U. Legal	1,200	1,200
I.S.R. y P.T.U. Diferido	0	1,560
UTILIDAD NETA	<u>8,760</u>	<u>7,200</u>

EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL EJERCICIO

EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL EJERCICIO

- 2) Registro contable del Impuesto sobre la Renta y de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades, cuando tenemos partidas permanentes

D A T O S:

	<u>IMPORTE</u>	<u>I.S.R. 42%</u>	<u>P.T.U. 10%</u>
Utilidad contable antes de I.S.R. y P.T.U.	15,000	6,300	1,500
Partidas permanentes "A"	6,000	2,520	600
Partidas permanentes "D"	( 8,000 )	( 3,360 )	( 800 )
<b>UTILIDAD FISCAL</b>	<b>13,000</b>	<b>5,460</b>	<b>1,300</b>

ASIENTOS CONTABLES

- 1 -

	D	H
Provisión I.S.R. y P.T.U. sobre base fiscal y legal	6,760	
I.S.R. Por pagar		5,460
P.T.U. Por pagar		1,300

Registro de la provisión de impuestos por pagar

ESTADO DE RESULTADOS

	<u>SIN IMPUESTOS DIFERIDOS</u>	<u>CON IMPUESTOS DIFERIDOS</u>
Utilidad contable antes I.S.R. y P.T.U.	15,000	15,000
I.S.R. Fiscal	5,460	5,460
P.T.U. Legal	1,200	1,200
	<hr/>	<hr/>
UTILIDAD NETA	8,240	8,240
	<hr/>	<hr/>

- 3) Registro contable del impuesto sobre la Renta y de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades, cuando hay partidas temporales y -- partidas permanentes:

D A T O S:

	<u>IMPORTE</u>	<u>I.S.R. 42 %</u>	<u>P:T:U. 10 %</u>
Utilidad contable antes de I.S.R. y P.T.U.	15,000	6,300	1,500
Partidas temporales "A"	3,000	1,260	300
Partidas permanentes "B"	5,000	2,100	500
Partidas temporales "C"	( 2,000 )	( 840 )	( 200 )
Partidas permanentes "D"	( 3,500 )	( 1,470 )	( 350 )
UTILIDAD FISCAL	<u>17,500</u>	<u>7,350</u>	<u>1,750</u>

ASIENTOS CONTABLES

- 1 -

	D	H
Provisión I.S.R. y P.T.U. sobre base fiscal y legal	9,100	
I.S.R. Por pagar		7,350
P.T.U. Por pagar		1,750
Registro de la provisión de impuestos por pagar		

- 2 -

I.S.R. y P.T.U. Diferidos	520	
Provisión I.S.R y P.T.U. Diferido		520

Registro del I.S.R y P.T.U. diferidos por el efecto de partidas temporales

ESTADO DE RESULTADOS

	<u>SIN IMPUESTOS DIFERIDOS</u>	<u>CON IMPUESTOS DIFERIDOS</u>
Utilidad contable antes I.S.R. y P.T.U.	15,000	15,000
I.S.R. Fiscal	7,350	7,350
P.T.U. Legal	1,750	1,750
I.S.R. y P.T.U. Diferido	<u>0</u>	<u>( 520 )</u>
UTILIDAD NETA	<u>5,900</u>	<u>6,420</u>

CASO PRACTICO

- 1) La empresa "CALL, S.A." tiene su cierre fiscal al 31 de dicie  
bre de 1988 y presenta los siguientes Estados Financieros.

" CALL, S. A. "  
 BALANCE GENERAL  
 AL 31 DE DICIEMBRE DE 1988

<u>ACTIVO</u>						
<u>CIRCULANTE</u>						
Caja	10,104					
Bancos	80,671					
Clientes	88,334					
Inventarios (Incluye revaluación)	<u>177,060</u>	356,169				
<u>F I J O</u>						
Terreno (Incluye revaluación por \$23,616) NETO	27,499					
Edificio (Incluye revaluación -- por \$81,774) NETO	92,023					
Maquinaria y equipo (Incl. revaluación por \$330,881) NETO	367,909					
Equipo de transporte (Incluye revaluación por \$35,340) NETO	<u>40,802</u>	528,233				
<u>D I F E R I D O</u>						
Mejoras a locales arrendados (Incluye revaluación \$2,739)	3,341					
Asistencia técnica por amortizar (Incluye revaluación \$571)	773					
Otros conceptos	551	<u>4,665</u>				
		<u>889,067</u>				
<u>PASIVO</u>						
<u>CORTO PLAZO</u>						
Préstamos bancarios	198,519					
Proveedores	10,465					
Anticipos de clientes	11,749					
Otras cuentas por pagar	81,503					
Impuestos diferidos	<u>602</u>				302,838	
<u>LARGO PLAZO</u>						
Préstamo bancario	62,260					
Otras cuentas por pagar a largo plazo	<u>33,153</u>				95,413	
<u>CAPITAL CONTABLE</u>						
Capital social	100,000					
Reserva legal	61,681					
Utilidades por aplicar	21,885					
Actualización patrimonial	264,171					
Utilidades del ejercicio	43,079				490,816	
					<u>889,067</u>	

" CALL, S.A. "  
ESTADO DE RESULTADOS  
DEL 1° DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1988

VENTAS NETAS	893,498
COSTO DE VENTAS	<u>673,763</u>
UTILIDAD BRUTA	219,735
GASTOS DE OPERACION	<u>112,190</u>
UTILIDAD DE OPERACION	107,545
COSTO INTEGRAL DE FINANCIAMIENTO	<u>64,220</u>
UTILIDAD DE OPERACION DESPUES DE FINANCIAMIENTO	43,325
OTROS GASTOS Y PRODUCTOS (NETO)	<u>246</u>
UTILIDAD ANTES DE I.S.R. Y P.T.U.	43,070

- 2) La recuperabilidad de las cuentas Incobrables del ejercicio es de:- \$450, según las gestiones por un abogado.
- 3) En el ejercicio se revertirán el saldo de los Impuestos dife-  
ridos.
- 4) Se creó una estimación para absolescencia de inventarios por -  
un importe de \$150.
- 5) La depreciación de los bienes que integran el activo fijo es -  
Igual tanto Fiscal como contable, excepto la maquinaria y - -  
equipo. El detalle es de la siguiente manera:

	<u>CONTABLE</u>	<u>FISCAL</u>
EDIFICIO	512	512
MAQUINARIA Y EQUIPO	1,332	922
EQUIPO DE TRANSPORTE	<u>1,092</u>	<u>1,092</u>
	<u>2,936</u>	<u>2,526</u>

- 6) La conciliación entre el resultado fiscal y la utilidad conta-  
ble antes de impuesto es de la siguiente manera:

A)	<u>NUEVA TITULO II</u>	<u>TRADICIONAL TITULO VII</u>
UTILIDAD ANTES I.S.R. Y PT.U.	43,079	43,079
<u>M A S :</u>		
COSTO DE VENTAS	673,763	
GASTOS NO DEDUCIBLES	500	
EXCESO EN LA DEPRECIACION CONTABLE		410
CUENTAS INCOBRABLES	450	450
ESTIMACION PARA ABSOLESCENCIA DE INVENTARIOS	150	150
COSTO INTEGRAL DE FINANCIAMIENTO	64,220	64,220
GANANCIA INFLACIONARIA	85,220	
DEPRECIACION CONTABLE	2,936	
<u>MENOS :</u>		
COMPRAS NETAS	707,451	
PERDIDA INFLACIONARIA	77,841	
DEPRECIACION INDEXADA	6,835	
DEDUCCION ADICIONAL		<u>3,323</u>
UTILIDAD BASE I.S.R.	78,706	104,986
TASA DE IMPUESTO	<u>35 %</u>	<u>42 %</u>
IMPUESTO	27,547	44,094
PROPORCION	<u>40 %</u>	<u>60 %</u>
IMPUESTO PROPORCIONAL	<u>11,019</u>	<u>26,456</u>
B)		
UTILIDAD BASE P.T.U.		108,309
PORCENTAJE DE PARTICIPACION		<u>10 %</u>
P. T. U. A REPARTIR		<u>10,831</u>

7) Determinación de diferencias Temporales y Permanentes:

<u>DIFERENCIA ENTRE LA UTILIDAD CONTABLE Y EL RESULTADO FISCAL</u>	<u>DIFERENCIAS</u>	
	<u>TEMPORALES</u>	<u>DEFINITIVAS</u>
Costo de ventas		673,763
Gastos no deducibles		500
Exceso de depreciación contable	410	
Cuentas Incobrables	450	
Estimación para absolescencia de Inventarios	150	
Costo Integral de financiamiento		64,220
Ganancia Inflacionaria		85,735
Depreciación contable		2,936
Compras netas		707,451
Pérdida Inflacionaria		77,841
Depreciación Indexada		6,835
Deducción adicional		<u>3,323</u>
<b>S U M A</b>	<u>1,010</u>	<u>1'622,604</u>

8) Determinación del Impuesto diferido correspondiente a las partidas temporales:

	<u>DIFERENCIAS</u> <u>BASE NUEVA</u>	<u>TEMPORALES</u> <u>BASE TRADICIONAL</u>
A) <u>IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO</u>		
Exceso de depreciación		410
Cuentas Incobrables	450	450
Estimación para obsolescencia de Inventarios	<u>150</u>	<u>150</u>
S U M A	600	1,010
Tasa de Impuesto proporcional I.S.R.	<u>14%</u>	<u>25.2%</u>
TOTAL I.S.R. DIFERIDO	<u>84</u>	<u>254</u>
=====		
B) <u>PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES</u>		
Suma base P.T.U.		1,010
Porcentaje de participación		<u>10 %</u>
TOTAL P.T.U. DIFERIDO		<u>101</u>
=====		

## 9) Registro contable de impuestos diferidos:

## a) Aplicación del saldo de impuestos diferidos del ejercicio anterior

IMPUESTO DIFERIDOS	602	
PROVISION DIFERIDA DE		
I.S.R. Y P.T.U.		602

## b) Aplicación de los impuestos diferidos del ejercicio:

PROVISION DIFERIDA		
DE I.S.R. Y P.T.U.	439	
IMPUESTOS DIFERIDOS		439

c) Provisión del Impuesto sobre la Renta y la Participación de las --  
Utilidades por pagar:

PROVISION I.S.R Y P.T.U.		
SOBRE BASE LEGAL Y FISCAL	48,306	
I.S.R. POR PAGAR		37,475
P.T.U. POR PAGAR		10,831

10) Estados Financieros después del Registro Contable de los Impues-  
tos Diferidos:

"CALL, S. A."  
BALANCE GENERAL  
AL 31 DE DICIEMBRE DE 1988

ACTIVO  
CIRCULANTE

Caja	10,104	
Bancos	80,671	
Clientes	88,334	
Inventarios (incluye revaluación)	<u>177,060</u>	356,169

F I J O

Terreno (incl. revaluación por \$23,616) NETO	27,499	
Edificio (incl. revaluación por \$81,774) NETO	92,023	
Maq. y equipo (incl. revaluación por \$330,881) NETO	367,909	
Eq. de transporte (incl. revaluación por \$35,344) NETO	<u>40,802</u>	528,233

D I F E R I D O

Mejoras a locales arrendados (incl. revaluación \$2,739) NETO	3,341	
Asistencia técnica por amortizar (incl. revaluación por \$571) NETO	773	
Otros conceptos	551	<u>4,665</u>

SUMA ACTIVO 889,067

PASIVO  
CORTO PLAZO

Préstamos bancarios	198,519	
Proveedores	10,465	
Anticipo de clientes	11,749	
Otras cuentas por pagar	81,503	
I.S.R. y P.T.U. por pagar	48,306	
Impuestos diferidos	<u>439</u>	350,981

LARGO PLAZO

Préstamo bancario	62,260	
Otras cuentas por pagar a largo plazo	<u>33,153</u>	95,413

CAPITAL CONTABLE

Capital social	100,000	
Reserva legal	61,681	
Utilidades por aplicar	21,885	
Actualización patrimonial	264,171	
Utilidad del ejercicio	( 5,064 )	442,673

SUMA PASIVO Y CAPITAL 889,067

=====

\*\*\*\*\*

" CALL, S.A. "  
 ESTADO DE RESULTADOS  
DEL 1° DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1988

VENTAS NETAS		893,498
COSTO DE VENTAS		<u>673,763</u>
UTILIDAD BRUTA		219,735
GASTOS DE OPERACION		<u>112,190</u>
UTILIDAD DE OPERACION		107,545
COSTO INTEGRAL DE FINANCIAMIENTO		<u>64,220</u>
UTILIDAD DE OPERACION DESPUES DE FINANCIAMIENTO		43,325
OTROS GASTOS Y PRODUCTOS (NETO)		<u>246</u>
UTILIDAD ANTES DE I.S.R. Y P.T.U.		43,079
PROVISION DIFERIDA DE I.S.R. Y P.T.U.		( 163 )
PROVISION SOBRE BASE LEGAL Y FISCAL		
	I. S. R.	37,475
	P. T. U.	<u>10,831</u>
	UTILIDAD NETA	( 5,064 )

=====

## CONCLUSIONES

## C O N C L U S I O N E S

El criterio para determinar la utilidad gravable para el pago del Impuesto sobre la Renta es diferente al de la utilidad contable, por lo que la provisión de Impuesto sobre la Renta y de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades que se presenta en el Estado de Resultados no es el correspondiente a la utilidad contable antes de impuesto.

Ante la necesidad de normar las discrepancias de criterios que existen entre la utilidad contable y la utilidad fiscal, la Comisión de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emite el Boletín D-4 del Tratamiento Contable del Impuesto sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades, (impuestos diferidos)

La técnica de los impuestos diferidos consiste en reconocer los impuestos reales aplicables a los ingresos y gastos en un ejercicio determinado, y así dar cumplimiento a los principios de contabilidad que justifican su aplicación.

Ante el efecto inflacionario, que estaba repercutiendo en la determinación de la utilidad fiscal la cual se estaba distorsionando, las Autoridades Fiscales, que aunque ya reconocía la reexpresión fiscal en forma parcial

emitieron una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, con el fin de reconocer totalmente la reexpresión fiscal.

La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, adopta la técnica de reexpresión del Boletín B-10 de los Principios de Contabilidad denominado "Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera" que es el documento que marca los lineamientos para la actualización de la información financiera, consistiendo en reexpresar básicamente el Balance General y el Estado de Resultados. Sólo que la Ley del Impuesto sobre la Renta aplica la reexpresión con la limitación de algunos conceptos contables siendo de su interés el de reconocer el impacto inflacionario en los resultados de las empresas.

El Boletín B-10 considera como elementos para actualizar los Estados Financieros: el Índice Nacional de Precios al Consumidor y el Costo de Recuperación y la Ley del Impuesto sobre la Renta impone el utilizar el Índice Nacional de Precios al Consumidor que para estos efectos emite el Banco Nacional de México.

La técnica contable de los impuestos diferidos del referido Boletín B-4 no se ve afectado, ni deja de tener aplicación por nueva disposición fiscal, sino que al contrario se justifica su aplicación por la mecánica de la Ley del Impuesto sobre la Renta para determinar la utilidad fiscal, genera diferencias entre la utilidad contable

Los efectos de la inflación por la reexpresión fiscal se deben considerar como partidas permanentes, ya que al momento de determinarlos generan una obligación o un beneficio en el pago del impuesto sin esperar una reversión en ejercicios futuros.

La disposición fiscal plantea un período de transición de cuatro años de vigencia con tasas de impuestos diferentes para cada año, por tanto los saldos de impuestos diferidos que se tengan por aplicar en ejercicios futuros deben de ajustarse en cada ejercicio a las tasas vigentes.

Siguiendo los lineamientos del Boletín B-10, los saldos de impuestos diferidos se deben considerar como partidas monetarias, por lo que no se le debe dar tratamiento de reexpresión para efectos financieros.

## BIBLIOGRAFIA

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

- LA PARTICIPACION DE UTILIDADES EN LA NUEVA LEY FEDERAL DEL TRABAJO  
Francisco Padilla G. y Francisco Lerdo de Tejada  
1971
  
- DERECHO INDIVIDUAL DEL TRABAJO  
Alberto Briseño Ruz y Gregorio Sánchez León
  
- CONVENCION NACIONAL DE CONTADORES PUBLICOS  
C.P. de Nuevo León, A.C.  
1969
  
- ESTUDIO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS EMPRESAS  
Enrique Domínguez Mota y Enrique Calvo Nicolau
  
- CONTABILIDAD Y CONTROL ADMINISTRATIVO  
Charles T. Horngren
  
- TEORIA CONTABLE DE LA INFORMACION FINANCIERA  
Leonard E. Morrisel
  
- LOS IMPUESTOS DIFERIDOS Y SU TRATAMIENTO CONTABLE  
Miguel Solano Albores  
UNAM 1978

- LOS IMPUESTOS DIFERIDOS Y SU APLICACION CONTABLE  
Roberto Salvador Arredondo Martínez
  
- IMPUESTOS DIFERIDOS Y EL DICTAMEN  
Duque Galvéz Alberto
  
- APLICACION DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS EN MEXICO  
Gutiérrez Anleh Cesar
  
- REVISTA DEL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS  
Marzo 87, Marzo 88, Junio 88, Julio 88
  
- HACENDATARIO ORGANO DE COMUNICACION INTERNA DE LA SECRETARIA DE  
HACIENDA Y CREDITO PUBLICO  
Suplemento
  
- ADECUACIONES FISCALES 1988  
Secretaría de Hacienda y Crédito Público
  
- COMENTARIOS SOBRE LA REFORMA FISCAL PARA 1987  
Enrique Calvo Nicolau y Enrique Vargas Agullar
  
- PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.  
Edición 1988
  
- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 1987 y 1988
  
- LEY FEDERAL DEL TRABAJO 1988