



28  
**Universidad Nacional Autónoma de México**

**Facultad de Contaduría y Administración**

## **EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO**

**Seminario de Investigación Contable**

Que para obtener el título de:

**LICENCIADO EN CONTADURIA**

**P r e s e n t a :**

**ISRAEL VAZQUEZ AGUILAR**

**Asesor: C.P. PEDRO CASTOLO NAVA**

México, D. F.

1980



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.

## **CAPITULO 1**

### **BREVE REFERENCIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

- 1.1. Definición.**
- 1.2. Antecedentes más importantes del Impuesto Sobre la Renta.**
- 1.3. Importancia del Impuesto Sobre la Renta en nuestro Sistema Tributario.**

## **CAPITULO 2**

### **IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO**

- 2.1. Concepto y Propósitos.**
- 2.2. Aspecto Legal.**
- 2.3. Necesidad de tratamiento contable especial.**
- 2.4. Métodos de Contabilización.**
  - 2.4.1. Método Diferido.**
  - 2.4.2. Método de Pasivo**
  - 2.4.3. Método del Efecto Neto de Impuesto.**

## **CAPITULO 3**

### **PRESENTACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS**

- 3.1. Estado de Resultados.**
  - 3.1.1. Conciliación entre la Utilidad Contable y la Utilidad Gravable.**
  - 3.1.2. Diferencias Permanentes y Temporales.**

**3.2. Estado de Posición Financiera.**

**APENDICE**

**CAPITULO 4**

**ENFOQUE DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS A RUBROS  
DE IMPORTANCIA**

- 4.1. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.**
- 4.2. Dictamen del Contador Público o Licenciado en Contaduría.**
- 4.3. Impuesto al Valor Agregado.**

**CAPITULO 5**

**EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LOS  
IMPUESTOS DIFERIDOS**

- 5.1. Ingresos por Ventas en Abonos.**
- 5.2. Pérdidas por Cuentas Incobrables.**
- 5.3. Publicidad y Propaganda.**
- 5.4. Amortización y Depreciación de Activos.**

**CONCLUSIONES**

**BIBLIOGRAFIA**

## CAPITULO 1

### BREVE REFERENCIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

#### 1.1. Definición.

Existen varias definiciones del impuesto Sobre la Renta de las cuales hago mención a las siguientes:

--Código Fiscal de la Federación.- Son impuestos - las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir - los gastos públicos.

--Nitti.- El impuesto en una cuota, parte de su -- riqueza que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible.

---José Alvarez de Cienfuegos.- Es la parte de renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de -- aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación alguna -- recíproca de su parte.

**---Leroy Beaulie.-** El impuesto es pura y simplemente una contribución, sea directa, sea simulada, que el poder público exige de los ciudadanos para subvenir los gastos del gobierno.

De las definiciones anteriores podemos decir que las características esenciales de los impuestos son:

**---Su obligatoriedad,** ya que el mismo Código Fiscal lo establece, siempre y cuando los sujetos del impuesto se encuentren dentro del hecho generador de un crédito fiscal.

**---Su coactividad,** puesto que el Estado ejerce en su caso, presión sobre los causantes al no cumplir éstos con la obligación fiscal.

**---No recíproco.** El sujeto no puede reclamar al Estado o a la Entidad al cual haya hecho el pago, que le proporcione el servicio en forma individual e inmediata según sea el caso.

**---Para que el sujeto esté obligado al pago de impuesto u otro pago señalado en la Ley,** es necesario que nazca o se produzca una situación o acto que esté previsto por la Ley.

**---Están destinados a cubrir los gastos públicos para satisfacer las necesidades públicas.**

--Los ingresos ordinarios y extraordinarios están destinados al sostenimiento del Estado.

## 1.2. Antecedentes más importantes del Impuesto Sobre la Renta.

Existieron diversas leyes que más adelante las comento, que son las que marcaron la pauta del Impuesto Sobre la Renta en México.

México había adoptado desde la época colonial hasta - antes de 1921, diversos impuestos especiales que carecían de una estructura adecuada, hasta esta fecha el sistema - tributario mexicano estuvo basado en impuestos indirectos. De esta forma no era posible que hubiese justicia en cuanto a que no eran absorbidos por el causante en forma directa a su capacidad económica.

Tomando en cuenta lo anterior hubo necesidad de crear algún impuesto Directo que gravara a la persona y no solamente a las actividades o hechos que ésta realizara. Esta necesidad fue la que dió origen al Impuesto Sobre la Renta.

Este impuesto se contempla en las Leyes agrupadas - todas ellas en dos Etapas a saber: Etapa del Impuesto Cedular y Etapa del Impuesto Global.

Primera Etapa.-Impuesto Cedular.

**1.2.1. Ley del Centenario ( 20 de Julio de 1921 ).**

**El 20 de Julio de 1921, fué publicado un decreto en el que se estableció un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos brutos o ganancias particulares.**

**A continuación hago referencia de los puntos más - relevantes que conforman esta Ley:**

**Objeto.** Grava los ingresos del comercio, de la industria, de la ganadería, los obtenidos -- por los profesionistas y los asalariados, así como los provenientes de la imposición de capitales en valores a rédito y de participaciones o dividendos en las Empresas.

**Sujetos.** Los mexicanos y los extranjeros cualesquiera que fuese su domicilio, siempre que la fuente de sus ingresos se localizara dentro del territorio nacional.

**Tasas.** Las tasas variaban según se muestran:

**1% a 4% - profesionistas, comerciantes e industriales.**

**1% a 3% - personas que percibfan sueldos.**

**Exentos.** Las personas ffsicas con ingresos inferiores a \$100.00 mensuales.



Los Diplomáticos, Cónsules y personas morales de interés público.

No hubo deducción sobre los Ingresos brutos.

La finalidad fué de adquirir barcos destinados a la Marina Mercante así como a la realización de obras - para la rehabilitación de los puertos del País.

El impuesto deberfa ser pagado en la primera quincena del mes de septiembre del mismo año, cancelando estampillas denominadas centenarios.

Se dieron nacimiento a los Consulados y a las Juntas Calificadoras Regionales que tenían como principal - objetivo, dada su facultad conferida, estimar los ingresos o ganancias probables del causante moroso y sobre -- dicha estimación se liquidaría y pagarfa el impuesto.

Da origen al recurso de Reconsideración Adminis--trativa ya que el causante podía apelar a la estimación que hacía la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

1.2.2. Ley del 21 de Febrero de 1924 y su Reglamento.

Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos Vigentes sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas.

Esta Ley fue la que marcó el inicio del Sistema - Cedral que rigió al País aproximadamente durante cuaren--ta años. Fué de carácter permanente.

**Objeto.** Gravar la actividad de las empresas comerciales dedicadas a la industria, la agricultura y el comercio, en donde existe la combinación del capital y del trabajo así como los ingresos provenientes de la actividad personal ya sean en calidad de asalariados o profesionistas.

**Sujetos.** Se consideraban como sujetos del impuesto los que a continuación se mencionan:

-Las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana.

-Las sociedades extranjeras por los ingresos provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional.

**Tasas.** Estas variaban según el tipo de causantes como a continuación se muestran:

1% a 2% - Ingresos obtenidos por el trabajo personal (personas físicas).

2% a 4% - Las utilidades percibidas por las sociedades y empresas (personas morales).

**Exentos.**

-Las personas físicas en calidad de asalariados con ingresos que no rebasaran los \$200.00 mensuales.

-Los profesionistas cuyos ingresos no rebasaran los \$1,200.00 semestrales.

- Las instituciones de beneficencia, culturales, políticas o religiosas.
- Las cámaras de comercio.
- Las instituciones sin fines lucrativos.
- Las empresas pertenecientes al Gobierno Federal, al Estado o al Municipio.
- Las sociedades cooperativas de producción o consumo.
- Las sociedades o asociaciones con utilidades anuales hasta \$2,400.00

Señalaba esta Ley que los empleados que trabajaran para dos o más patrones tenían la obligación de acumular los sueldos percibidos con cada uno de ellos, con la idea de aplicarles las tasas progresivas.

Así también los patrones debían retener el impuesto de sus trabajadores siendo los primeros solidariamente responsables con los segundos, con respecto al pago de dicho impuesto.

--Reglamento de la Ley del 21 de febrero de 1924.

Este Reglamento se ocupó de señalar minuciosamente las obligaciones a los causantes de este impuesto.

Estableció para las sociedades un pago provisional en el mes de julio de cada año, señalando también, el mes de enero para declarar las utilidades obtenidas en el ejercicio anterior.

Señaló 10 días de plazo para presentar avisos referentes a las obligaciones señaladas en dicha Ley.

Dió origen a la Junta Revisora para dar curso legal al Recurso Administrativo.

Estableció la posibilidad para aplicar las normas contables para la determinación de la Utilidad Contable.

También estableció dicho reglamento, la exigibilidad para presentar Balance Certificado, Estado de Resultados e Inventarios por secciones.

1.2.3. Ley del 18 de Marzo de 1925 y su Reglamento del 18 de febrero de 1935.

Esta Ley fué la que se le llamó por vez primera - Ley del Impuesto Sobre la Renta y rigió durante dieciséis años durante los cuales sufrió varias modificaciones y reformas.

A continuación presento las principales características de dicha Ley.

Objeto. Grava los ingresos en efectivo, en especie, o en crédito provenientes de:

- El Comercio.
- La Industria.
- La Agricultura.
- Imposición de Capitales.

- Explotación de subsuelo o concesiones otorgadas por el Estado.
- Sueldos.
- Honorarios de profesionistas.

**Sujetos.**

- Las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana o extranjera, domiciliados o no en la República, que obtengan ingresos provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional y las agrupaciones que manejen un patrimonio diverso al de los socios.

**Tasas.** Variaban según el caso:

2% a 8% - Comercio, Industria y Agricultura.

6% - Imposición de Capitales.

10% - Explotación del subsuelo.

1% a 4% - Sueldos.

-Para los Honorarios de Profesionistas:

1% a 4% - Profesionistas y Artesanos.

1% a 10% - Artistas y Deportistas.

**Exentos.**

- Las personas que perciban sueldos inferiores a \$2,000.00 anuales.
- Las empresas, sociedades, cámaras y corporaciones con fines benéficos, de cultura o de servicio público.
- Las sociedades que percibían utilidades de \$2,500.00 anuales.

--Reglamento del 18 de febrero de 1935.

Estableció un límite máximo para sueldos a las personas que administraban sus propios negocios.

Señalaba este Reglamento deducciones por concepto de:

-Cargas familiares.

-Pérdidas sufridas por el cobro de créditos (sujetas a comprobación).

Señalaba también, que los comerciantes no podían vender a precio inferior al del costo.

Decía que, las compañías extranjeras no domiciliadas en el País pero que operaran en él, quedarían sujetas al pago de dicho impuesto

Así también se dijo que las empresas con distinta personalidad jurídica podían fusionar su contabilidad siempre y cuando entre éstas hubiese una relación estrecha en sus negocios, o sea la Consolidación de datos.

1.2.4. Ley del Impuesto de la Renta Sobre el Superprovecho del 27 de diciembre de 1939.

Objeto. Gravaba las ganancias excesivas que obtenían las personas físicas o morales que se dedicaban a actividades comerciales, industriales o agrícolas.

Sujetos. Las personas físicas o morales.

**Tasa.** Se aplicaba de un 15% a un 33% del capital invertido.

Se consideraban como utilidades excedentes las que rebasaban en un 15% al Capital Contable o un 20% a los ingresos en caso de no existir Capital Contable.

**1.2.5. Ley del 31 de diciembre de 1941 y su Reglamento.**

**Objeto.** Grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito provenientes de:

- El comercio, la industria y agricultura.
- Los intereses, premios, regalías, explotación de juegos de azar, arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas y otras actividades similares.
- Las participaciones provenientes de explotación del subsuelo o de concesiones otorgadas por el Gobierno Federal, por los Estados o por los Municipios.
- Los sueldos.
- Una profesión, arte, oficio, deporte o espectáculo.

**Sujetos.**

- Las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana.
- Las personas morales de nacionalidad extranjera que actuasen dentro del territorio nacional.
- Los productores y distribuidores de Películas.

**Tasas.** Estas están contempladas hasta la última reforma sufrida en esta Ley.

3.8% a 33% - comercio, industria y agricultura.

6% a 36% - intereses, premios, regalías, explotación de juegos de .....

16.3% a 33% - participaciones provenientes - de explotación del subsuelo...

1% a 4% - sueldos.

8% a 33% - profesión, arte, oficio, deporte o espectáculo.

**Exentos.**

-Las personas físicas asalariadas con ingresos menores a \$200.00 mensuales.

-Las empresas que perciban utilidades inferiores a \$2,000.00 anuales.

-Los Bonos de la Deuda Pública Mexicana.

-Los bancos por operaciones de imposición - de capital.

Con esta Ley se suprimieron las obligaciones siguientes:

-El impuesto del Superprovecho.

-Formulación de declaraciones.

Esta Ley gravó por vez primera las ganancias que obtuvieran las sociedades mexicanas y extranjeras que actuaran dentro del territorio nacional con la tasa proporcional del 8%, obligándose a las empresas que las obtuvieran, de retener y enterar dicho impuesto bien sea decretando o no dividendos.



Se hace mención que para determinar la base gravable se debía partir de la utilidad determinada dentro de la técnica contable, precisándose las partidas de conciliación que intervendrían para la determinación de la base del impuesto. Para las personas físicas ya no se les permitió deducir las cargas familiares que contemplaban las Leyes anteriores.

Durante el período de vigencia de la Ley se estuvieron incrementando las tasas de impuesto, también se depuraron los mandatos legales en cuanto al costo y a las deducciones que podían hacer las sociedades para que determinaran su Ingreso Global Gravable.

#### 1.2.6. Ley del 30 de diciembre de 1953 y su Reglamento.

Esta Ley comprende lo señalado en la de 1925.

Perfecciona a las anteriores no significa esto - que transformara o evolucionara en su estructura al I.S.R.

**Objeto.** Grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito provenientes de:

- El comercio.
- La industria.
- La agricultura, ganadería y pesca.
- La remuneración del trabajo personal.
- Honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas.

- Imposición de capitales.
- Regalías y enajenación de concesiones.

**Sujetos.**

- Las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana residentes en el País.
- Los extranjeros residentes en México.
- Las sociedades extranjeras que tuvieran fuentes de riqueza en México.
- Las personas físicas de nacionalidad mexicana cualquiera que fuese su residencia.

--Reglamento de la Ley del 30 de diciembre de 1953.

Agrupaba, en distintos capítulos, las normas de carácter procesal para cumplir con las obligaciones tributarias, así como el orden lógico que debían seguir los negocios en cuanto al nacimiento, desarrollo y extinción de las obligaciones previstas en la Ley.

Señalaba que, la forma de llevar libros de contabilidad, la forma correcta de manejar los ingresos y egresos así como la manera de hacer válidas las deducciones y los principios aplicables para determinar los costos, se hiciese siguiendo dicho reglamento.

Por vez primera se consignan en la Ley las deducciones que podían hacer los contribuyentes para determinar su utilidad gravable.

Los Industriales que obtuvieran Ingresos anuales superiores a \$3'000,000.00 debían presentar un Estado - del Costo de Producción anexándolo a la Declaración del Impuesto Sobre la Renta.

En 1956 la tarifa aplicable a la Industria y al comercio alcanza el nivel más alto al gravar en un 39% a las utilidades anuales que superaran los \$2'000,000.00

En esta Ley se suprimió el recurso de Reconsideración Administrativa.

Segunda Etapa - Impuesto Global.

1.2.7. Ley del 31 de diciembre de 1964 (Vigente a la fecha).

**Objeto.** El impuesto sobre la renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifique el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos. En los preceptos de esta Ley se determina el ingreso gravable en cada caso.

**Sujetos.** Son aquellos que se coloquen en alguna de las situaciones previstas en esta Ley:

1.- Respecto a todos sus ingresos gravables, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de donde procedan:

-Las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana.

-Los extranjeros residentes en México y las personas morales de nacionalidad extranjera establecidas en el País.

Las agencias o sucursales de empresas extranjeras, establecidas en la República.

II. Los extranjeros residentes en el Extranjero y las personas morales de nacionalidad extranjera no comprendidas en la fracción anterior, respecto de sus ingresos gravables procedentes de fuentes de riqueza en el territorio nacional.

III. Las unidades económicas sin personalidad jurídica, sólo en los casos en que esta Ley prevenga se grave en conjunto el ingreso de las mismas unidades económicas.

Para el cálculo del impuesto deben seguirse los lineamientos siguientes:

-Las Empresas Causantes Mayores se les aplicará la tarifa del Art. 34 de esta Ley. Se consideran como tales cuando rebasen los \$150,000.00(Art.17) en un ejercicio. La tabla correspondiente a dicho artículo continúa vigente, salvo modificaciones contempladas en la Leyes de 1967 y 1969 - que se detallan a continuación:

Reforma en 1972: El Art. 17 aumenta a \$ 500,000.00

Reforma en 1977: El Art. 17 aumenta a \$ 1'500,000.00

**TARIFA 1964**  
( Ultimos Párrafos )

	Límite Inferior		Límite Superior	Cuota Fija	Porcentaje para aplicarse a/el excedente del límite inferior
DE	400,000.01	a	500,000.00	104,105.00	34.92
DE	500,000.01	a	750,000.00	139,025.00	36.48
DE	750,000.01	a	1000,000.00	230,225.00	38.04
DE	1000,000.01	en	adelante		42.00

**TARIFA 1967**  
(Ultimos Párrafos)

DE	300,000.01	a	400,000.00	71,525.00	34.00
DE	400,000.01	a	500,000.00	105,525.00	38.00
DE	500,000.01	en	adelante	143,525.00	42.00

**TARIFA 1969**

DE	300,000.01	a	400,000.00	71,525.00	34.00
DE	400,000.01	a	500,000.00	105,525.00	38.00
DE	500,000.01	en	adelante	210,000.00	42.00

A continuación se hace mención de las modificaciones que sufrieron los párrafos que conforman dicho artículo:

**LEY DE 1967**

- I. Si los causantes están dedicados exclusivamente a la agricultura, ganadería o pesca 40%.
- II. Si dichos causantes industrializan sus productos 25%.
- III. Si además de la actualidad agrícola, ganadera o pesquera -- realizan actividades comerciales o industriales, en las que obtengan como máximo el 50% de sus ingresos brutos 25%.

IV. Si se trata de instituciones de crédito, de seguros o de fianzas deducirán del impuesto a pagar, el 10% del producto de bonos, certificados de instituciones de crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias y certificados de participación no inmobiliaria.

#### LEY DE 1967

Se suprime la fracción IV por Decreto de 28 de Diciembre de 1966, publicado en el "Diario Oficial" de 31 del mismo mes y año.

#### LEY DE 1968

Se adiciona la fracción IV por Decreto de 28 de Diciembre de 1967, publicado en el "Diario Oficial" de 29 del mismo mes y año, así:

IV. Si los causantes están dedicados exclusivamente a la edición de libros, 50% .

#### LEY DE 1969

Se reforma hasta antes de su fracción I por Decreto de 30 de Diciembre de 1968, publicado en el "Diario Oficial" de 31 del mismo mes y año, así:

"Si el ingreso global gravable estuviera comprendido entre \$500,000.01 y \$1'500,000.00, se deducirá de la cuota fija de \$210,000.00, la cantidad que resulte de aplicar el 6.65% sobre la diferencia entre \$1'500,000.00 y el ingreso global gravable.

Referente al párrafo anterior se encuentra vigente a la fecha.

-Las Empresas Causantes Menores se les aplicará la tarifa del Art. 45 de esta Ley, se consideran como tales aquellos que no rebasen los \$150,000.00, sufriendo ésto reformas en 1972 y 1977 que a continuación se detallan:

Reforma al Art. 17 en 1972: Se consideran Causantes Menores aquellos que no rebasen \$500,000.00.

Reforma al Art. 17 en 1977: Se reconsideran a los Causantes Menores aquellos que no rebasen \$1'500,000.00.

A continuación transcribo el Art. 45 de la Ley de 1964 así como la reforma sufrida en su 1er. párrafo en la Ley de 1976.

#### LEY DE 1964

El impuesto a cargo de los Causantes Menores se calculará aplicando a la base determinada o estimada, la Tarifa General del Art. 34 y deberá quedar pagado a más tardar en el mes de febrero siguiente al año de que se trate. A cuenta de dicho impuesto el causante hará un pago provisional en el mes de julio del ejercicio respectivo, que será igual al 50% del impuesto anual correspondiente al año anterior. En caso de iniciación de operaciones no se hará pago provisional en el primer ejercicio.

Los que realicen sólo actividades ganaderas están obligados a cubrir como pago provisional, el 1% de los ingresos que perciban, adhiriendo estampillas a las facturas que extiendan.

#### LEY DE 1976

El impuesto a cargo de los causantes menores se calculará aplicando al ingreso global gravable determinado o estimado, la Tarifa General del Art. 34 y deberá quedar pagado a más tardar en el mes de febrero siguiente al año de que se trate. A cuenta de dicho impuesto el causante hará un pago provisional en el mes de julio del ejercicio respectivo, que será igual al 50% del impuesto anual, correspondiente al año anterior. En caso de iniciación de operaciones no se hará pago provisional en el primer ejercicio.

-A las Personas Físicas se les calcula el impuesto según los artículos 75 y 86 como a continuación se menciona:

-Art. 75: Impuesto Sobre Productos del Trabajo e Impuesto Sobre Productos o Rendimientos de Capital.

-Art. 86: Impuesto al Ingreso Global, personas físicas.

En 1979 desaparece la tarifa del Art. 75.

En 1979 desaparece la tarifa del Art. 86.

A continuación menciono las reformas a la Ley del I.S.R. de 1979 que conforman a la de 1980:

Art. 5o. Adic. Frac. V. Los Estados, el Distrito Federal y los Municipios. (Exentos)

Art. 6o. Ref. 1er. Párrafo:

-La Ley de 1979 decía que los avisos podían presentarse en la S.H. y C.P.

-La Ley de 1980 dice que dichos avisos a que se refiere esta Ley, deberán presentarlos ante las oficinas exectoras.

Art. 11o. Derogado 2o. párrafo. Trata de la Responsabilidad de Fiduciarias.

Art. 18o. Ref. Último párrafo:



-Este trata de fijar los ejercicios fiscales regulares e irregulares, adicionándosele lo siguiente:

Dichos ejercicios terminarán el día último del mes de calendario que el causante elija.

Art. 19o. Adic. Frac. IV y Ref. Frac. VI, inciso h, subinciso 3 :

-Frac. IV. No será ingreso acumulable el impuesto al valor agregado que trasladen los contribuyentes en términos de Ley.

-Frac. VI, inciso h, subinciso 3. Hace alusión a que se deberá de señalar la tasa de interés.

Art. 20A Ref. Frac. 2. Señala la adición, que las partes sociales no se incluirán dentro de los activos financieros por concepto de la Deducción Adicional - por "Revaluación".

Art. 21o. Ref. Fracc. XII, inciso A. Deja de considerar el porcentaje señalado en la Ley anterior para la Depreciación de Bienes Tomados en Arrendamiento Financiero, haciendo mención que para dicha Depreciación se deberán tomar los porcentos señalados en el Art. 21 "A" que se adicionó.

Art. 27o. Adic. Frac. XVIII y la antigua Frac. XVIII pasa a ser la Frac. XIX:

-Frac. XVIII (1979). No serán deducibles los demás - gastos que prevengan esta ley y otras disposiciones aplicables.

-Frac. XVIII (1980). No serán deducibles los pagos por concepto de impuesto al valor agregado, excepto cuando el contribuyente no pueda acreditarlo o solicitar la devolución del impuesto al valor agregado, que le hubiera sido trasladado o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios que correspondan a gastos o inversiones deducibles en los términos de esta Ley.

Art. 30o. Ref. Párrafos primero y último a saber:

-1er. Párrafo. Se deja sin efecto lo siguiente: - "Tratándose de Título Valor o de partes sociales, el costo comprobado de adquisición se determinará en los términos de los Arts. 69 y 70 de esta Ley" (1979).

-Último Párrafo. Además de la obligación de hacer y como presentar la Declaración del impuesto se agrega la forma de llevar a cabo el Cálculo aplicando la tarifa del artículo 34.

Art. 42o. Ref. Fracs. III, V y VII en sus párrafos primero y tercero:

-Frac. III. Señala la actual Ley que el Balance se deberá practicar según la fecha que elija el contribuyente, no pudiendo modificarla a menos que - medie autorización de la S.M. y C.P. Se deja sin efecto lo señalado en la Ley anterior que debía practicarse Balance a la fecha de terminación del ejercicio.

-Frac. V. La consolidación de los resultados de la Matriz con los de las sucursales se declararán en la oficina autorizada que corresponda al establecimiento principal y no como lo señalaba la Ley anterior que debía corresponder dicha oficina al domicilio del contribuyente.

-Fracc. VII:

-1er. párrafo. Se aumenta que la declaración deberá hacerse además de lo contemplado, por motivo de liquidación.

-Tercer párrafo. Contempla además de lo ya señalado, lo de la liquidación.

Art. 49o. Adic. Fracs. XXVIII y XXIX.

-Fracc. XXVIII. Está exento de impuesto el IVA trasladado a clientes.

-Fracc. XXIX. Exento de impuestos, las primas de antigüedad, retiros e indemnizaciones obtenidas por - los trabajadores, en el momento de su separación.

Art. 55o. Fracc. III. Se deberán proporcionar constancia - de sueldos pagados e impuestos retenidos a las personas que hubiesen prestado servicios personales subordinados lo soliciten o no.

Art. 62o. Adic. Fracc. VII. Dedución adicional por Revaluación según términos del artículo 62-A.

Art. 62A. Adicionado. Cálculo de la deducción adicional -- por Revaluación.

Art. 94o. Adic. Fracc. X . El IVA no será deducible salvo cuando no sea acreditable o sujeto a devolución.

Art. 98o. Reforma tarifa.

La Ley de 1964 vigente a la fecha estructurada bajo el régimen global se encarga de atender fundamentalmente - para fines del gravámen al sujeto que percibe el ingreso, independientemente de la fuente que le dió origen, de manera que a la S.M. y C.P. Únicamente le interesa el monto -- total que modifica al patrimonio de dichos sujetos sin interesarle el o los orígenes.

A diferencia del punto anterior la primera etapa que fué la del Impuesto Cudular ésta, le interesaba la fuente de ingresos.

Concluyendo, podemos decir que desde el punto de vista en cuanto a la aplicación del impuesto, se hace más complejo el Sistema Cudular, ya que se tenía necesidad de atender por separado cada ingreso aplicando las tarifas - en forma independiente, cosa contraria en el Sistema Global, puesto que es más práctico, ya que, aquí se acumula el total de los ingresos y se le aplica la tarifa del arancel correspondiente según sea el caso.

### 1.3. Importancia del Impuesto Sobre la Renta en nuestro Sistema Tributario.

Podemos considerar al I.S.R. como el más importante en nuestro País, dentro del marco tributario, basándonos en sus aspectos económico-financieros, puesto que, estos tienen un impacto importantísimo en la redistribución - equitativa del Ingreso Nacional.

A continuación hago mención de los puntos de vista que tomé en cuenta para lo mencionado en el párrafo anterior.

#### 1.3.1. Económico.

Basándonos en que el Gobierno Federal tiene necesidad de obtener recursos para el desarrollo de sus actividades, ha creado una política en la que el I.S.R. dentro de los ingresos totales aporta un 14%, esto se muestra en forma objetiva según el análisis del Ingreso del Peso Fiscal como se muestra a continuación:

- 18½ Empréstitos y Financiamiento del Gobierno Federal.
- 12½ PEMEX
- 5½ C.F.E. y Cfa. de Luz y Fuerza.
- 9½ I.M.S.S. e I.S.S.S.T.E.
- 11½ Otros de Organismos y Empresas.
- 10½ Empréstitos y Financiamiento de Organismos
- 14½ Impuesto Sobre la Renta.
- 12½ Impuesto al Comercio y a la Industria.
- 4½ Impuesto al Comercio Exterior.
- 5½ Otros Ingresos Ordinarios.

Así pues, podemos ver claramente como el I.S.R. representa casi el 50% de la mitad de los ingresos de la Federación por concepto de impuestos por lo tanto, cualquier cambio que sufriese dicho impuesto traería aparejado considerables consecuencias que forzosamente repercutiría en el ámbito fiscal del País.

Ahora bien, enfocándolo a la influencia que tiene el I.S.R. en la redistribución equitativa de la riqueza tenemos que ubicarnos primeramente en lo que dijo el famoso economista Adam Smith al hacer mención al principio de justicia de los impuestos, que los súbditos de cada estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado.

Del acatamiento o no de este principio depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos.

El razonamiento anterior nos da derecho a afirmar que la carga fiscal deberá ser compartida con los contribuyentes en una manera proporcional y equitativa para que --

con ello el Gobierno Federal pueda lograr su sostenimiento así como la realización de sus fines.

Por tanto debemos pensar que quizá siguiendo este principio del Sr. Smith, el Estado logre gravar en forma justa y equitativa a los sujetos del impuesto, tomando - en consideración su capacidad de pago de acuerdo a sus - Ingresos.

### 1.3.2. Financiero.

Para este punto primero antes que nada daré la - definición de las Finanzas para poder visualizar mejor - el problema.

Finanzas. Es la disciplina constituida por elementos económicos (Contables y Administrativos), así - como jurídicos y sociales, que se encargan de la obtención, investigación, desarrollo y estudio del manejo de los recursos dentro de cualquier entidad pública o privada.

A su vez las Finanzas se clasifican en dos tipos a saber:

---Finanzas Públicas. Son aquellas que tienen - como finalidad recaudar los fondos necesarios para el - sostenimiento de los gastos públicos. Se basa en el Pre supuesto de Egresos.

---Finanzas Privadas. Actividad por medio de la cual la Administración de la Compañía prevé, planea, organiza, integra, dirige y controla la inversión y obtención de sus recursos materiales. Se basa en el Estado - de Resultados en sus Ingresos y en sus Costos.

Por tal motivo siguiendo las definiciones anteriores, el razonamiento a seguir es que si las finanzas nos -- marcan la pauta que, tanto el Sector Público como el Sector Privado deben de contribuir al desarrollo económico del -- País, es en el Sector Público en donde recae el peso económico del País puesto es quien regula y supervisa al Sistema Financiero Mexicano por medio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Banco de México, S.A., que son los de mayor jerarquía dentro de este ámbito.

Así pues vemos que, las finanzas públicas al formar parte del Sistema económico-financiero tiene contacto -- directamente con el ingreso nacional que repercute en nuestro País, ésto nos lleva a mencionar los puntos siguientes para reforzar mejor nuestro comentario:

- Gasto Público. Son las erogaciones hechas por -- el Gobierno Federal destinadas a los puntos siguientes:
- Desarrollo Educativo.
- Vías de Comunicación y Transporte.
- Salubridad.
- Administración y Defensa.
- Servicios Públicos en General.
- Deuda Pública (Obligaciones con el Extranjero).
- Ingreso Público. Se dice que para que el Estado pueda cumplir con sus funciones y objetivos, la sociedad debe proporcionarle los recursos necesarios por tanto, los ingresos públicos comprenden todas las percepciones del Estado, tanto en efectivo, en especie o en servicio, los cuales provienen de:

**--Ingresos Extraordinarios:**

- Emisión Monetaria.
- Bonos y Valores Gubernamentales.
- Empréstitos (intermediación entre el crédito y la deuda pública, en donde un Estado deudor adquiere recursos y medios considerados como ingresos extraordinarios).
- Explotación de Recursos Naturales.
- Empresas Estatales.
- Donaciones de particulares.

**--Ingresos Ordinarios:**

- Impuestos
- Derechos
- Productos
- Aprovechamientos

Con todo lo anterior espero dejar claro el porque de la importancia del Impuesto Sobre la Renta en nuestro País.



## CAPITULO 2

### IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO

#### 2.1. Concepto y Propósitos.

Una vez visto en forma amplia lo que es el impuesto - Sobre la Renta en nuestro País así como su evolución, pasará directamente a tratar los Impuestos Diferidos.

--Concepto. Es la técnica contable mediante la cual se logra aplicar el impuesto Sobre la Renta al período contable correspondiente.

Esta técnica tiende a que el gasto por impuesto Sobre la Renta deberá estar de acuerdo con las operaciones - que las originaron debido a que, la aplicación de dicho - impuesto se difiere en los Estados Financieros cuando por diferencias de tiempo no coincide el gasto que debería de cargarse a los resultados del ejercicio por concepto de dicho impuesto con lo que se debe de pagar realmente en la - Declaración Fiscal, por tal motivo se hace necesario la -- aplicación de la Técnica de Impuestos Diferidos que permite ajustarnos al Principio de Contabilidad llamado Período Contable, el cual señala que, los costos y gastos deben -- identificarse con el ingreso que originaron.

Dado lo anterior podemos decir que, el impuesto Sobre la Renta Diferido proviene de las diferencias derivadas de partidas de ingresos y gastos que para efectos fiscales corresponden a un período contable y son reportados en otro.

El propósito fundamental de la Técnica de Impuestos Diferidos es determinar el monto del impuesto aplicable a las diferencias entre la Utilidad Contable y la Utilidad Gravable, siempre que éstas sean diferencias compensables para así evitar que las mismas deformen la Utilidad Meta de uno o más ejercicios.

## 2.2. Aspecto Legal.

La Ley del impuesto Sobre la Renta y su Reglamento para 1980 establecen en sus articulados como poder determinar las utilidades base del impuesto al Ingreso Global de las Empresas, que en algunos aspectos son sustancialmente diferentes a aquellas que, para determinar los resultados, han sido reconocidos por los Principios de Contabilidad generalmente aceptados. Dichas diferencias se refieren principalmente a:

--Ingresos, costos y gastos que no son reconocidos como tales para fines fiscales, por ejemplo:

---Los ingresos por dividendos siempre y cuando sean destinados a cubrir los gastos normales y propios de la empresa, a formar o incrementar la reserva legal, a ser distribuidos entre sus socios, accionistas o trabajadores, a ser invertido en el ejercicio en que se perciban o en el siguiente para fines industriales, agrícolas, ganaderos o de pesca, etc.

- Las contribuciones pagadas que originalmente correspondan a terceros.
  - Los pagos de utilidades a trabajadores, a miembros del Consejo de Administración, a Obligacionistas o a otros.
  - Las provisiones para crear o incrementar las reservas complementarias de activo o de pasivo que se cargaron al costo o a los gastos del ejercicio (con algunas excepciones establecidas en la Ley).
  - Los viáticos y gastos de representación excepto los de hospedaje, alimentación, transporte, uso de automóvil y pago de kilometraje, siempre y cuando cumplan ciertos requisitos que marca la Ley.
  - Las erogaciones provenientes de sanciones, indemnizaciones por daños y perjuicios (cuando se hayan causado por culpa imputable a la Empresa), recargos o penas convencionales.
  - Los obsequios y atenciones con excepción de aquellos que estén directamente relacionados con la venta de productos o la prestación de servicios siempre y cuando sean ofrecidos en forma general a los clientes.
- Ingresos, costos y gastos que, para fines de dicho impuesto, son reconocidos en períodos diferentes a aquellos en que se registran en la contabilidad, por ejemplo:

- La utilidad o pérdida que resulte de las fluctuaciones monetarias al cumplirse las deudas o satisfacerse los créditos en moneda extranjera, que fiscalmente deberán reconocerse como ingreso o como deducción en el ejercicio que se pague o bien, dichas pérdidas podrán deducirse - en partes iguales en cuatro ejercicios a partir del momento en que se sufrieron.
  
- Ingresos por ventas en abonos que podrán considerarse, en forma opcional, realizados para fines fiscales, hasta el momento en que se efectúan los cobros.
  
- Las pérdidas por cuentas incobrables que se consideran realizadas cuando se vence el plazo de prescripción o antes, si fuere notoria la imposibilidad práctica de cobro, siempre y cuando - no provengan de la realización de aquellas operaciones que eliminen a competidores o bien -- del castigo de dichas cuentas.
  
- La publicidad y propaganda que fiscalmente se - reconoce únicamente el 60 % de ellas en el ejercicio en que se efectúe la erogación, un 15 % - en los dos años siguientes y 10 % en el tercero.

El Boletín No. 12 "Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta" de la Comisión de Normas Internacionales - de Contabilidad, el cual versa sobre el tratamiento contable de dicho impuesto en los Estados Financieros, nos permite hacer válido nuestro razonamiento sobre los impuestos diferidos.

Antes de dar a conocer lo que señala este Boletín, debemos razonar sobre ciertos términos que conforman la -- fuente de donde emana precisamente este pronunciamiento, a saber:

--Se tiene como Utilidad Contable al total de la - utilidad o pérdida en un período contable, incluyendo partidas no usuales, como se muestra en el Estado de Resultados, antes de deducir el gasto por Impuesto Sobre la Renta relativo o de agregar el ahorro relativo de impuesto sobre la renta.

--Deberá entenderse como gasto de impuesto o bien ahorro en impuestos del período al importe de -- los impuestos cargados o acreditados en el Estado de Resultados excluyendo el importe de los -- impuestos aplicables a partidas no comprendidas en el Estado de Resultados Corriente.

--Deberá entenderse como Utilidad Gravable (Pérdida Fiscal) a la cantidad de utilidad (pérdida) - en un período, la cual se determina de acuerdo - con las reglas establecidas por las autoridades fiscales, de donde debemos obtener la provisión para impuestos por pagar (o recuperables).

Así pues, tomando en cuenta lo anterior pasaremos a tratar dicho Boletín el cual nos señala lo siguiente:

--Deberá determinarse el importe del gasto o del ahorro relacionado con el I.S.R. respecto de un período contable y presentarlos en los Estados Financieros. El gasto deberá incluirse en la - determinación de la Utilidad Neta de la Empresa.

--Aquellos impuestos sobre la renta aplicables a una partida que se carga o acredita al capital contable (inversión de accionistas) deberán registrarse de la misma manera que esa partida y deben revelarse.

--La determinación del gasto de impuestos del período deberá hacerse sobre la base de la contabilización del efecto de los impuestos, utilizando ya sea el método de Diferido o bien el de Pasivo, debiendo revelarse éstos.

Señala también este Boletín, que el método que se haya usado para tal efecto, deberá normalmente aplicarse a todas las diferencias temporales, pudiendo excluirse aquellas que no se revertirán cuando menos en tres años (deberán revelarse).

Nos dice que, debemos omitir el efecto de impuestos de diferencias temporales que nos dé como resultado un saldo deudor o un cargo al saldo de impuestos diferidos a menos que haya una expectativa razonable de su realización, debiendo presentarse estos saldos en el Estado de Posición Financiera separadamente de la inversión de los accionistas.

Se dice que los costos y gastos se convertirán en gastos del ejercicio en que se incurren, en caso de no poder identificarlos con ingresos o -

períodos futuros, cosa contraria cuando si puede hacerse esta identificación, podrán diferirse a períodos futuros siempre y cuando ello sea de -- importancia tal que se haga necesaria su aplicación.

El impuesto Sobre Productos del Trabajo retenido al no estar sujeto a diferición no será tratado en esta Tesis.

### 2.3. Necesidad de tratamiento contable especial.

En realidad la Técnica de los Impuestos Diferidos no necesariamente tiene que ser tratada, para el registro de las cuentas que la conforman, con una contabilidad especial puesto que, como también sigue los lineamientos señalados por los Principios Contables para que ésta se pueda registrar tendrá que ser tratada contablemente como un -- cargo y un abono normales ya que, no es más que algo que la Empresa ha dejado de considerar y se hace necesario -- que ello se tome en cuenta.

Ahora bien, de que es una necesidad darle aplicación contable ni duda cabe puesto que, si queremos que los Estados Financieros presenten en forma razonable la situación financiera así como los resultados de sus operaciones en dicha Empresa, entonces debemos considerar el efecto que en dichas partidas originan los ingresos, costos y gastos cuyo reconocimiento contable y fiscal ocurre en -- períodos distintos.

Para que podamos darle aplicación contable a la Técnica de los Impuestos Diferidos primero antes que nada debemos modificar el catálogo de cuentas. Esto lo podremos lograr siguiendo los lineamientos de los Principios de Contabilidad generalmente aceptados conjuntamente con el método que la Empresa desee seguir según las necesidades de ésta o la característica de su contabilidad.

#### 2.4. Métodos de Contabilización.

Antes de describir estos métodos es necesario dar a conocer los procedimientos a seguir para determinar la o las cantidades a diferir que provienen de las diferencias compensables, las cuales se calcularán a las tasas vigentes en las que se originen dichas diferencias y se podrán ajustar (los saldos) o no de acuerdo al método de contabilización, a saber:

--Calcular el impuesto Sobre la Renta y la Participación a las Utilidades de los Trabajadores en base a la Utilidad Contable, con excepción hecha de las diferencias permanentes. Calcular el impuesto Sobre la Renta en base al Ingreso Global Gravable. - Obtener la diferencia entre las cantidades antes mencionadas, lo cual será el monto del impuesto y la participación de utilidades que se vaya a diferir en ejercicios futuros.

O bien se puede determinar de la forma siguiente:

--Obtener la cantidad originada por las diferencias temporales o compensables. Calcular un factor -



para saber cuanto corresponde de impuesto y cuanto de participación a cada peso de utilidad. Aplicar el factor a la diferencia obtenida.

Teniendo lo anterior, las cantidades obtenidas sujetas a diferición podrán registrarse de acuerdo a los siguientes métodos: Diferido, de Pasivo o del Efecto Neto de Impuesto.

#### 2.4.1. Método Diferido.

Bajo el método de diferimiento el efecto en impuestos de las diferencias temporales se difiere y se asigna a los periodos futuros en los que se revertirán las diferencias temporales, se considera que los saldos de impuestos diferidos en el Estado de Posición Financiera no representan derechos a recibir efectivo ni obligaciones de pagarlo, y por lo tanto no se ajustan para reflejar cambios en la tasa aplicable o la imposición de nuevos gravámenes.

Bajo este método, el gasto de impuestos de un periodo comprende:

- La provisión para impuestos por pagar, y
- Los efectos de impuestos de las diferencias temporales diferidas a lo de otros periodos.

(Las cuentas que se usan para este método se describen en el Capítulo 3).

Ahora bien, los efectos de impuestos de las diferencias temporales que se originan en el período en curso se determinan usando la tasa actual del impuesto. Los efectos de impuestos de las diferencias temporales individuales que tuvieron su origen en períodos anteriores y -- que se revierten durante el período en curso generalmente se determinan usando las tasas de impuestos aplicadas originalmente.

Con la finalidad de agilizar el cálculo, las diferencias temporales semejantes pueden agruparse.

#### 2.4.2. Método de Pasivo.

Señala este método que los efectos esperados de -- impuestos sobre diferencias temporales se determinan y -- presentan ya sea como pasivos por impuestos a pagar en el futuro o como activos que representan pagos anticipados -- de impuestos futuros.

Así pues, los saldos de impuestos diferidos se -- ajustan para reflejar cambios en la tasa o nuevos impuestos que entran en vigor. Estos saldos pueden ajustarse -- para reflejar cambios que se espera ocurran en el futuro.

Bajo este método, el gasto de impuestos de un período comprende:

--La provisión para impuestos por pagar.

--El importe de los impuestos que se espere tener que pagar o se considere hayan de anticiparse - con respecto a diferencias temporales que ocurren o se reviertan en el período en curso.

--Los ajustes a los saldos de impuestos diferidos incluidos en el Estado de Posición Financiera - que se consideren necesarios para reflejar ya - sea un cambio en la tasa del impuesto o la promulgación de nuevos impuestos.

(Las cuentas que se utilizan para este método - se tratan en el Capítulo ) de esta Tesis).

Tenemos pues, que los efectos de impuestos sobre las diferencias temporales que se originan o reviertan - en el período en curso y los ajustes a los saldos de -- impuestos diferidos se determinan usando la tasa actual de impuesto, a menos que otra información indique que -- una tasa diferente será más apropiada, por ejemplo, cuando se haya anunciado un cambio en las tasas de impuestos aplicables a años futuros.

Hechos que generan pasivos por impuestos a pagar en el futuro.

--Reconocer ingresos en los Estados Financieros antes de ser gravados.

--Deducir gastos para efectos fiscales con anterioridad al reconocimiento en los Estados Financieros.

Hechos que generan impuestos pagados anticipadamente:

--Ingreso Gravado antes de ser reconocido en los Estados Financieros.

--Deducir gastos contablemente adelantándose en tiempo al reconocimiento fiscal.

El impuesto Sobre la Renta se provisiona por el total a pagar cargando a resultados únicamente la cantidad aplicada a la utilidad contable relativa al ejercicio y -- abonando o cargando la diferencia a impuesto sobre la renta por pagar en ejercicios futuros o impuesto sobre la -- renta pagado por anticipado.

#### 2.4.3. Método del Efecto Neto de Impuesto.

Señala este método que el efecto producido en el impuesto sobre la renta debido a las diferencias temporales, deberá ajustarse directamente con aquellas que originaron dichas partidas. Con esto desea relacionar en forma estrecha el gasto por impuesto sobre la renta con aquellos elementos que determinan su aumento o disminución, efectuando ajustes directos a productos o gastos específicos y sus relativas partidas de balance, todo ello con la finalidad de mostrar en los Estados Financieros cantidades netas de diferición de impuestos.

Tenemos que, una vez realizadas las partidas -

de ajustes, los impuestos diferidos son absorbidos por -- los conceptos de activo o pasivo que le dieron origen, -- trayendo esto como consecuencia el que éstos se pierdan -- de su presentación en los Estados Financieros.

Así pues, tenemos que, su monto no se verá afectado aún cuando cambieren las tasas fiscales de años futuros.

La aplicación contable del impuesto pagado por anticipado o el impuesto a pagar en ejercicios futuros, se-rá haciéndolo directamente sobre las partidas del Estado de Posición Financiera y del Estado de Resultados que originaron las diferencias en tiempo. Las cuentas que se -- deberán usar en este método se tratan en el Capitulo 3 de esta Tesis.

### CAPITULO 3

#### PRESENTACION EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

Debido a que los Estados Financieros deberán cumplir con la finalidad de presentar razonablemente la situación financiera así como los resultados de las operaciones de todo el negocio al final del período contable, es menester presentar el impuesto Sobre la Renta Diferido en dichos Estados Financieros, de acuerdo al método de registro que el negocio haya adoptado.

Existen ciertas reglas de presentación contenidas en los principios de contabilidad que nos señalan la forma - por medio de la cual debemos presentar el efecto provocado por los impuestos diferidos, a saber:

- La utilidad o pérdida derivada de la revaluación o devaluación de una moneda extranjera, debe mostrarse en el Estado de Resultados como partida extraordinaria del período contable relativo, compensada con el efecto del impuesto al ingreso global gravable y de la participación al personal correspondiente (Boletín BS "Registro de Transacciones en Moneda Extranjera). Esto nos traerá como consecuencia una diferencia temporal puesto que, es un ingreso o un gasto que fiscalmente es reconocido en un período y contablemente en otro.

- Las pérdidas por cuentas incobrables deberán incorporarse en los Estados Financieros siempre y cuando se tenga la certeza prácticamente absoluta sobre su realización (Criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares del Boletín "Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera"). Estas pérdidas nos traerán como consecuencia las diferencias temporales puesto que, fiscalmente se consideran realizadas cuando se vence el plazo de prescripción o cuando se demuestra la imposibilidad práctica de cobro no siendo así contablemente.
  
- El efecto probable, asignable a cada ejercicio de impuesto sobre la renta y participación de empleados en las utilidades cuyo pago se difiere o se anticipa en virtud de diferencias compensables -- entre la Utilidad Gravable y Utilidad Contable antes de este gravámen, deberá incluirse en los Estados Financieros como provisión o estimación -- razonablemente determinados (Boletín C 12 "Continuancias y Compromisos").
  
- No deberán crearse, incrementarse o disminuirse, con cargo o crédito a los resultados, reservas -- para fines indeterminados y/o no cuantificables -- en forma razonable, ya que esto traería como consecuencia que las utilidades pasaran de un periodo a otro, violando los principios de Contabilidad de "Realización y de Periodo Contable" (Boletín - A 3).

El Boletín No. 12 "Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta" de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad nos señala la forma de contabilización del efecto de los impuestos de la siguiente manera:

- El gasto correspondiente a impuestos del período debe calcularse sobre la base de la contabilización del efecto de los impuestos, utilizando cualquiera de los métodos siguientes: Diferido o Pasivo.
  
- El método usado para dicha contabilización deberá abarcar todas las diferencias temporales, excepto aquellas en donde exista razonable certeza de que no se revertirán cuando menos en tres años.
  
- Deberá revelarse el monto de aquellas diferencias que fueron excluidas tanto en el año en curso como el acumulado.
  
- Aquel efecto de impuestos de diferencias temporales que nos de como consecuencia un saldo deudor o un cargo al saldo de impuestos diferidos no debe llevarse adelante a menos que haya una expectativa razonable de su realización.
  
- Dichos saldos deberán presentarse en el Estado de Posición Financiera de la Empresa separadamente de la inversión de los accionistas.



--Los impuestos relativos a un período anterior que se recuperan como resultado de retrotraer la pérdida deben incluirse en los resultados netos del período de la pérdida. Las cantidades recuperables que aún no se han recibido deben presentarse en el Estado de Posición Financiera como cuentas por cobrar.

--El ahorro potencial de impuestos relacionado con una pérdida amortizable en ejercicios futuros no debe incluirse en los resultados netos del período de la pérdida sino hasta el período en el que el ahorro se realice, a menos que sucedan las dos situaciones siguientes:

---Que exista seguridad fuera de cualquier duda razonable de que la utilidad gravable futura será suficiente para permitir la realización del beneficio de la pérdida, hasta entonces dicho ahorro podrá incluirse en la determinación de los resultados netos del período de la pérdida.

O bien,

---Podrá incluirse este ahorro para la determinación del resultado neto del período de la pérdida hasta por el monto de los créditos en el saldo de impuestos Diferidos que se revertirán o pueden hacerse revertir dentro del período durante el cual la pérdida puede amortizarse.

Teniendo presente lo anterior pasará a mostrar la forma en que podrá presentarse el efecto provocado por los impuestos tanto en el Estado de Resultados, así como en el Estado de Posición Financiera.

### 3.1. Estado de Resultados.

Este estado nos permite utilizar dos alternativas - por medio de las cuales podremos presentar el efecto provocado por los impuestos diferidos, pudiendo éstos ser - manejados bien sea usando el Método de Pasivo o el Método Diferido. Las alternativas serían las siguientes:

- Presentar varias partidas para proporcionar una información más clara y comprensible, pudiendo ser de la manera siguiente:

**ESTADO DE RESULTADOS**

Utilidad antes de impuesto y P.T.U.		X
Provisión para Participación		X
Provisión para I.S.R. por pagar	X	
Menos: Impuesto por diferir en años futuros	X	
Más: Aplicación de impues to diferido de años anteriores.	<u>X</u>	<u>X</u>
Utilidad neta del - ejercicio		<u>XX</u>

---

--Presentar el Estado de Resultados tradicional, es decir, solamente aparecerá un renglón del I.S.R. neto de los efectos provocados por la adopción de la Técnica de Impuestos Diferidos. Esta presentación quedaría de la manera siguiente:

ESTADO DE RESULTADOS

Utilidad antes de I.S.R. y P.T.U.	X
Provisión para P.T.U.	X
Provisión para I.S.R.	<u>X</u>
Utilidad del ejercicio	<u><u>XX</u></u>

Si por algún motivo la Empresa tuviera que utilizar el Método del Efecto Neto de Impuestos, éste quedaría -- absorbido por las partidas de ingresos y/o gastos que le dieron origen.

Ahora bien, no necesariamente debe destacarse en el Estado de Resultados el efecto provocado por dicha técnica puesto que, la presentación del Estado de Resultados - normalmente se hace agrupando ventas, costo de lo vendido y en otro renglón los gastos de operación, llegando así a determinar la Utilidad antes del Impuesto Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades. Los rubros anteriores se presentan sin detallar su composición.

### 3.1.1. Conciliación entre la Utilidad Contable y la Utilidad Gravable.

Es de todos nosotros sabido que la Provisión para impuestos por pagar se calcula según las reglas establecidas por las autoridades impositivas para así determinar -- la Utilidad Gravable. Pues bien, en muchas circunstancias esas reglas difieren de las políticas de contabilidad que son aplicadas para determinar la Utilidad Contable, lo que quizá nos traiga como consecuencia el no presentar en forma adecuada el nivel actual de las tasas de impuesto.

Lo anterior se origina cuando ciertas partidas que se considera correcto incluir en un cálculo tienen que -- ser excluidas del otro o bien, cuando ciertas partidas -- que se consideran para determinar tanto la utilidad gravable como la contable, se incluyen en el cálculo en diferentes períodos. Las primeras nos traen como consecuencia las diferencias permanentes y las segundas nos darán las diferencias temporales.

La Conciliación consiste precisamente en determinar esas diferencias entre las dos utilidades y corregirlas pero ello no resuelve el problema del efecto de impuestos de las diferencias temporales. Es por esto que -- necesitamos aplicar los métodos contables del efecto de -- impuestos (ver capítulo 2, tema 4).

### 3.1.2. Diferencias Permanentes y Temporales.

--Diferencias Permanentes. Son las diferencias entre la Utilidad Gravable y la Utilidad Contable de un periodo, que se originan en el mismo por operaciones que bajo las disposiciones fiscales vigentes no son acumulables o no deducibles y no se revierten en periodos posteriores. (Ver Capítulo 2, tema 2, párrafo 1).

--Diferencias Temporales. Son las diferencias entre la Utilidad Gravable y la Utilidad Contable de un periodo, que se originan porque el periodo en el cual algunas partidas de ingresos y gastos que se incluyen en la Utilidad Gravable no coincide con el periodo en el que se incluyen en la Utilidad Contable. Estas diferencias se originan en un periodo y se reinvierten en uno o más periodos. (Ver Cap. 2, tema 2 párrafo II).

### 3.2. Estado de Posición Financiera.

En este Estado los saldos de impuestos diferidos al no ser parte de la inversión de los accionistas deberán presentarse como partidas separadas. Esto se presentaría de la manera siguiente:

Método DiferidoMétodo de Pasivo

## A C T I V O

## A C T I V O

No Circulante:		Circulante:	
Maquinaria y Equipo	X	Caja	X
Edificio	X	Bancos	X
I.S.R. por aplicar a períodos posteriores.	X	Cuentas y documentos por Cobrar	X
I.S.R. por Cobrar (Ver Nota 1)	X	Inventarios	X
Gastos de Organización	X	I.S.R. por aplicar en el período siguiente.	<u>X</u>
Deprec. Acum. Gts. Org.	<u>X</u> X	Suma:	<u>XX</u>
Gastos de Instalación	X		<u>XX</u>
Deprec. Acum. Gts. Inst.	<u>X</u> <u>X</u>		
Suma:	<u>XX</u>		

Nota 1: Este renglón está compuesto de los impuestos sobre la renta pagados anteriormente y que son ya recuperables como resultado de la aplicación de una partida fiscal de acuerdo a lo señalado en el párrafo No. 23 del Boletín "Norma Internacional de Contabilidad 12", el cual dice lo siguiente: "La recuperación de impuestos a través de la aplicación de la pérdida fiscal a ejercicios anteriores representa un ahorro en impuestos que se realiza efectivamente en el período de la pérdida y se incluye en la utilidad neta o en la pérdida neta en los estados financieros de ese período".

Método Diferido

## PASIVO

A Largo Plazo:	
Cuentas y Documentos por pagar.	X
I.S.R. por pagar en períodos posteriores.	X
Intereses ganados por devengar.	X
Rentas cobradas por anticipado.	<u>X</u>
Suma:	<u>XX</u>

Método de Pasivo

## PASIVO

A Corto Plazo:	
Cuentas por pagar.	X
Pasivos a Mediano Plazo	X
I.S.R. por pagar:	
Del ejercicio	X
En el ejercicio siguiente.	<u>X</u> <u>X</u>
Suma:	<u>XX</u>



Método del Efecto Neto de Impuesto

## ACTIVO

## CIRCULANTE:

Efectivo		X	
Cuentas por Cobrar	X		
Menos: Estimación para cuentas malas (deducidos \$ <u>2</u> del efecto provocado por los impuestos diferidos).	<u>X</u>	X	
Inventarios		<u>X</u>	X
Propiedades Planta y Equipo:			
Maquinaria y Equipo	X		
Equipo de Transporte	X		
Mobiliario y Equipo de Oficina	<u>X</u>	X	
Menos: Depreciación Acumulada (de ducidos \$ <u>X</u> del efecto pro vocado por los Imp. Dif.)		<u>X</u>	X
Otros Activos			<u>X</u>
Suma Activo Total:			<u>XX</u>

De la misma forma tendrfa que destacarse en el Pasivo el efecto del Impuesto Diferido en las cuentas que le dieron origen.

**APENDICE**

Para que el lector pueda visualizar mejor las consecuencias que resultarían de la aplicación de la Técnica de Impuestos Diferidos, dará a conocer algunos casos prácticos.

**Caso No. 1**

Ingresos acumulados en períodos anteriores al de su registro contable.

**Datos:**

La Cfa. "X", S.A., lleva a cabo en el primer año ventas en abonos por \$300,000.00 declarando fiscalmente la utilidad total en ese mismo ejercicio, mientras que contablemente la utilidad se registrará conforme el cliente realice los abonos correspondientes durante el segundo año. Utilizaremos la tabla del Art. 34 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

**Conciliación entre Utilidad Contable y Utilidad Gravable. (Miles de Pesos).**

	AÑO 1	AÑO 2
Utilidad Contable	3,000	3,000
Más:		
Utilidad en ventas en abonos que fué diferida contablemente.	300	
Menos:		
Utilidad en cobros efectuados por ventas realizadas y declaradas fiscalmente en el año uno.	<u>          </u>	<u>300</u>
Utilidad Gravable	<del>3,300</del>	<del>2,700</del>
I.S.R. por pagar	1,386	1,134

**Presentación en el Estado de Resultados**  
(miles de pesos)

	<u>Pasivo</u>		<u>Diferido</u>		<u>Neto</u>		<u>Sin Asig.</u>			
	Año	Año	Año	Año	Año	Año	Año	Año		
	1	2	1	2	1	2	1	2		
Otros Ingresos										
menos gastos	3,000	2,700	3,000	2,700	3,000	2,700	3,000	2,700		
Utilidad - - real por ven tas en abonos		<u>300</u>		<u>300</u>	<u>126</u>	<u>174</u>		<u>300</u>		
Utilidad antes de I.S.R.	3,000	3,000	3,000	3,000	3,126	2,874	3,000	3,000		
Provisión para I.S.R.		1,260		1,260		1,386	1,134		1,386	1,134
Por pagar				1,386		1,134				
Por Diferir				(126)						
Diferido en ejerc. ant.				<u>126</u>						
				1,260		1,260				
Utilidad Neto	<u>1,740</u>	<u>1,740</u>	<u>1,740</u>	<u>1,740</u>	<u>1,750</u>	<u>1,750</u>	<u>1,614</u>	<u>1,866</u>		

## Registro Contable

PASIVO

Año 1		Año 2	
Provisión I.S.R.	1,260	Provisión I.S.R.	1,260
I.S.R. pagado por anticipado	126	I.S.R. pagado por anticipado	126
Reserva I.S.R.	1,386	Reserva I.S.R.	1,134

DIFERIDO

Provisión I.S.R.	1,260	Provisión I.S.R.	1,260
I.S.R. por pagar	1,386	I.S.R. por pagar	1,134
I.S.R. por diferir (126)		I.S.R. por diferir	126
I.S.R. Diferido	126	I.S.R. Diferido	126
Reserva I.S.R.	1,386	Reserva I.S.R.	1,134

NETO

Provisión I.S.R.	1,386	Provisión I.S.R.	1,134
Utilidad por realizar de ventas en abonos	126	Utilidad realizada por ventas en abonos	126
Utilidad realizada por ventas en abonos	126	Utilidad por realizar de ventas en abonos	126
Reserva I.S.R.	1,386	Reserva I.S.R.	1,134

**Presentación en el Estado de Posición  
Financiera al finalizar el año uno.  
(miles de pesos)**

	<u>Pasivo</u>	<u>Diferido</u>	<u>Neto</u>	<u>Sin Asignación</u>
<b><u>Activo</u></b>				
Impuesto Sobre la Renta pagado por anticipado.	126			
Impuesto Sobre la Renta Diferido		126		
Reserva para Impuesto Sobre la Renta	1,386	1,386	1,386	1,386
Utilidad por realizar de ventas - en abonos	300	300	174	300
<b><u>Capital Contable</u></b>				
Utilidad del Ejercicio	1,740	1,740	1,740	1,614

## Caso No. 2

Ingresos acumulables en ejercicios posteriores al de su registro contable.

## Datos:

La Cfa. BROSA, S.A., realiza ventas en abonos por - \$ 750,000.00 las cuales se registran contablemente como - ventas a crédito, en tanto que fiscalmente la utilidad se declara al efectuar el cobro de los abonos respectivos. Usaremos la tabla del Art. 34 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Conciliación entre la Utilidad Contable y la Utilidad Gravable.

(miles de pesos)

	Año 1	Año 2
Utilidad Contable	1,750	1,000

## Menos:

Utilidad en ventas no acumulable	750	
----------------------------------	-----	--

## Más:

Utilidad en cobros efectuados por vtas. del ejerc. anterior		<u>750</u>
Utilidad Gravable	<u>1,000</u>	<u>1,750</u>
I.S.R. por pagar	177	735

**Presentación en el Estado de Resultados**  
(miles de pesos)

	<u>Pasivo</u>		<u>Diferido</u>		<u>Neto de impuesto</u>	
	Año 1	Año 2	Año 1	Año 2	Año 1	Año 2
Otros Ingresos						
menos gastos	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000
Utilidad ventas en abonos	<u>750</u>	<u>      </u>	<u>750</u>	<u>      </u>	<u>192</u>	<u>558</u>
Util. antes de I.S.R.	1,750	1,000	1,750	1,000	1,192	1,558
Provisión I.S.R.	735	177			177	735
I.S.R. por pagar			177	735		
Por diferir			558			
Diferido en ejer- cicio anterior	<u>      </u>	<u>      </u>	<u>      </u>	<u>(558)</u>	<u>      </u>	<u>      </u>
	<u>      </u>	<u>      </u>	<u>735</u>	<u>177</u>	<u>      </u>	<u>      </u>
Utilidad Neta	1,015	823	1,015	823	1,015	823



## Registro Contable

PASIVO

Año 1		Año 2	
Provisión I.S.R.	735	Provisión I.S.R.	177
Reserva I.S.R.	177	I.S.R. por pagar en Ejerc. futuros	558
I.S.R. por pagar en Ejerc. futuros	558	Reserva I.S.R.	735

DIFERIDO

Provisión I.S.R. Por Pagar	735 177	Provisión I.S.R. Por Pagar	177 735
Por diferir	558	Diferido- en Ejerc. futuros	(558)
Reserva I.S.R.	177	I.S.R. Diferido	558
I.S.R. Diferido	558	Reserva I.S.R.	735

NETO

Provisión I.S.R.	177	Provisión I.S.R.	735
Ventas	558	Cuentas por Co- brar	558
Reserva I.S.R.	177	Reserva I.S.R.	735
Cuentas por Cobrar	558	Ventas	558

**Presentación en el Estado de Posición  
Financiera al finalizar el año uno.  
(miles de pesos)**

	<u>Pasivo</u>	<u>Diferido</u>	<u>Neto</u>	<u>Sin Asignación</u>
<b><u>Activo</u></b>				
Cuentas por Cobrar	750	750	192	750
<b><u>Pasivo</u></b>				
Reserva para I.S.R.	177	177	177	177
I.S.R. por pagar en Ejercicios -- Futuros.	558			
I.S.R. Diferido		558		
<b><u>Capital Contable</u></b>				
Utilidad del Ejercicio	1,015	1,015	1,015	1,573

**Caso No. 3**

**Gastos deducidos fiscalmente en periodos anteriores al de su registro contable.**

**Datos:**

La Cfa. CONACINE, S.A. DE C.V., tiene una inversión en Equipo de Transporte por \$2'000,000.00, contablemente dicha inversión se esta depreciando a razón del 10% anual, en tanto que para efectos fiscales se utiliza la tasa del 20% que nos autoriza la Ley del Impuesto Sobre la Renta -- para este tipo de activos.

Tenemos también que la Utilidad Contable para cada -- año es de 10'000,000.00, siendo éste la Única diferencia -- con la Utilidad Gravable.

**Conciliación entre Utilidad Contable y Utilidad Gravable.**

(miles de pesos)

	Años 1 al 5	Años 6 al 10
Utilidad Contable	10,000	10,000
Menos:		
Exceso en Depreciación Fiscal	200	
Más:		
Exceso en Depreciación Contable	<u>          </u>	<u>200</u>
Utilidad Gravable	9,800	10,200

Impuesto Sobre la Renta calculado de acuerdo a la tabla del Art. 34

Base	Tasa	=	I.S.R.	
9,800	42 %	=	4,116	Del año 1 al 5
10,200	42 %	=	4,284	Del año 6 al 10

## Cálculo del Efecto Impositivo

(miles de pesos)

Años	Depreciación Fiscal	Depreciación Contable	Depreciación Temporal	Efecto Impositivo
1	400	200	200	84
2	400	200	200	84
3	400	200	200	84
4	400	200	200	84
5	400	200	200	84
6	-0-	200	(200)	(84)
7	-0-	200	(200)	(84)
8	-0-	200	(200)	(84)
9	-0-	200	(200)	(84)
10	-0-	200	(200)	(84)
	2,000	2,000	-0-	-0-

Presentación en el Estado de Resultados  
(miles de pesos)

	<u>P a s i v o</u>		<u>D i f e r i d o</u>		<u>N e t o</u>		<u>Sin Asigna.</u>	
	<u>Años</u>		<u>Años</u>		<u>Años</u>		<u>Años</u>	
	1e5	6e10	1e5	6e10	1e5	6e10	1e5	6e10
Otros ingresos menos -- gastos	10,200	10,200	10,200	10,200	10,200	10,200	10,200	10,200
Depreciación De Equipo de Transporte	200	200	200	200	284	166	200	200
Utilidad antes de I.S.R.	10,000	10,000	10,000	10,000	9,916	10,084	10,000	10,000
Provisión para I.S.R.	4,200	4,200			4,116	4,284	4,116	4,284
I.S.R. por pagar			4,116	4,284				
I.S.R. por diferir				84				
I.S.R. Dife- rido en Ejer- cicios ante- riores						(84)		
			4,200	4,200				
Util. Neta	<u>5,800</u>	<u>5,800</u>	<u>5,800</u>	<u>5,800</u>	<u>5,800</u>	<u>5,800</u>	<u>5,884</u>	<u>5,716</u>

## Registro Contable

PASIVO

Años 1 a 5		Años del 6 al 10	
Provisión I.S.R.	4,200	Provisión I.S.R.	4,200
I.S.R. por pagar	84	I.S.R. por pagar	84
Rva. para I.S.R.	4,116	Rva. para I.S.R.	4,284

DIFERIDO

Provisión I.S.R.	4,200	Provisión I.S.R.	4,200
I.S.R. por pagar	4,116	I.S.R. por pagar	4,284
I.S.R. por diferir	84	I.S.R. por diferir	(84)
Rva. para I.S.R.	4,116	Rva. para I.S.R.	4,284
I.S.R. Diferido	84	I.S.R. Diferido	84

NETO

Provisión I.S.R.	4,116	Provisión I.S.R.	4,284
Gastos de Operación (depreciación)	84	Depreciación Acumulada de Equipo de Transporte	(84)
Reserva I.S.R.	4,116	Reserva I.S.R.	4,284
Deprec. Acum. de Equipo de Transporte .	84	Gastos de Operación (depreciación).	(84)

Presentación en el Estado de Posición Financiera  
al finalizar el 5o. año.

(miles de pesos)

	Pasivo	Diferido	Neto	Sin Asigna.
<b><u>Activo</u></b>				
Depreciación Acum- ulada de Equipo de Transporte	(1,000)	(1,000)	(1,420)	(1,000)
<b><u>Pasivo</u></b>				
Reserva I.S.R.	4,116	4,116	4,116	4,116
I.S.R. por pagar en Ejerc. futuros	420			
I.S.R. Diferido		420		
<b><u>Capital Contable</u></b>				
Utilidades Acumu- ladas	23,200	23,200	23,200	23,536
Utilidad del Ejercicio	<u>5,800</u>	<u>5,800</u>	<u>5,800</u>	<u>5,884</u>



**Presentación en el Estado de Posición Financiera  
al finalizar el 8o. año.  
(en miles de pesos)**

	Pasivo	Diferido	Neto	Sin Asignación
<b><u>Activo</u></b>				
Depreciación Acum- ulada de Equipo de Transporte	(1,600)	(1,600)	(1,768)	(1,600)
<b><u>Pasivo</u></b>				
Reserva I.S.R.	4,284	4,284	4,284	4,284
I.S.R. por pagar en Ejerc. futuros	168			
I.S.R. Diferido		168		
<b><u>Capital Contable</u></b>				
Utilidades Acum- uladas	40,600	40,600	40,600	40,012
Utilidades del Ejercicio	<u>5,800</u>	<u>5,800</u>	<u>5,800</u>	<u>5,716</u>

**Presentación en el Estado de Posición Financiera  
al finalizar el 10o. año.  
(miles de pesos)**

	Pasivo	Diferido	Neto	Sin Asignación
<b><u>Activo</u></b>				
Depreciación Acum. de Equipo de Transporte	( 2,000)	( 2,000)	( 2,000)	( 2,000)
<b><u>Pasivo</u></b>				
Reserva I.S.R.	4,284	4,284	4,284	4,284
I.S.R. por pagar en Ejerc. Futuros	-0-			
I.S.R. Diferido		-0-		
Utilidades Acumu.	52,200	52,200	52,200	51,444
Utilidad del Ejerc.	5,800	<u>5,800</u>	<u>5,800</u>	<u>5,716</u>

**CAPITULO 4****ENFOQUE DE LOS IMPUESTOS REFERIDOS A RUBROS DE  
IMPORTANCIA.****4.1. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.**

Existen ciertos Boletines que nos hablan sobre el -  
tratamiento que se debe dar a los conceptos que integran  
los Estados Financieros, con la finalidad de dar una base  
más firme tanto a los Contadores que producen la Informa-  
ción contable como a los Interesados en la misma. El prí-  
mero de ellos que es el Boletín Al "esquema de la Teoría  
Básica de la Contabilidad Financiera", tiene como objeto  
dejar establecida la Estructura Básica de la Teoría de la  
Contabilidad Financiera. (1)

La Teoría que se establece en este Boletín esta for-  
mada de varias clases de conceptos ordenados según su --  
jerarquía, que son:

--Principios.

--Reglas particulares, y

--Criterio prudencial de aplicación de las reglas -  
particulares.

(1) Conceptos fundamentales, interrelacionados entre sí,  
que rigen la cuantificación contable de los fenómenos  
económicos que se plasman en Estados Financieros.

De los conceptos anteriores solamente hablaré de los principios puesto que, estos son objeto de nuestro estudio en este Capítulo.

Dicho Boletín A 1 nos dice que los Principios de Contabilidad deberán entenderse como aquellos conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa -- por medio de los Estados Financieros.

Estos Principios se pueden clasificar en 4 grandes -- rubros, a saber:

- Principios que identifican y delimitan al ente económico y a sus aspectos financieros: Entidad, Realización y Período Contable.
  
- Principios que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación: Valor Histórico Original, Negocio en Marcha y Dualidad Económica.
  
- Principio que se refiere a la información: Revelación Suficiente.
  
- Principios generales: Importancia Relativa y Consistencia.

Teniendo presente lo enunciado anteriormente, pasará a tratar los Principios de Contabilidad que a él juicio, son a los que más se apegan los Impuestos Diferidos.

#### 4.1.1. Principio del Periodo Contable (Boletín A 3 de la Comisión de Principios de Contabilidad-IMCP).

Nos dice este Boletín que, 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. Las operaciones y eventos, así como sus efectos derivados -- susceptibles de cuantificarse, se identifican con el - - periodo en que ocurren, por lo tanto, cualquier información contable debe indicar claramente el periodo a que - se refiere. En términos generales, los costos y gastos - deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen. Es precisamente en este último párrafo donde encontramos que tanto este principio contable como la técnica de los impuestos diferidos persiguen un mismo objetivo ya que, dicha técnica tiene como propósito fundamental el determinar el - monto del impuesto aplicable a las diferencias temporales o compensables, es decir, el impuesto causado en un periodo corresponde a las operaciones que conforme a la Ley del I.S.R. se realizaron en dicho periodo, mismas --- que contablemente pudieron considerarse realizadas con - anterioridad, vemos pues, que al tratar esta técnica de aplicar el I.S.R. al periodo contable correspondiente, - se está apegando a lo que dice el principio mencionado.

**4.1.2. Principio de Realización (Boletín A 3 de la Comisión de Principios de Contabilidad-INCP).**

La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan. Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica, se consideran por ella realizados:

--Cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos.

--Cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes.

--Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse en términos monetarios.

Vamos pues, que este principio establece, conjuntamente con el del período contable, por qué y cuándo - deben registrarse los cambios ocurridos en la situación financiera y en los resultados de operación.

Es precisamente en el tercer párrafo en donde encontramos válido el razonamiento de la técnica de Impuestos Diferidos puesto que, trata de determinar el monto -

del impuesto aplicable a las diferencias temporales que - se originan por la utilidad o pérdida debido a la revaluación o devaluación de una moneda extranjera (toda vez que se han efectuado transacciones en moneda extranjera) o bien, por los cambios en el poder adquisitivo de la moneda.

#### 4.1.3. Principio de Revelación Suficiente.

El Boletín A 1 "Esquema de la Teoría Básica de la - Contabilidad Financiera" establece que el principio que se refiere a la información es el de Revelación Suficiente, - conceptuándolo de la siguiente manera: La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

Como podemos ver, en este principio se encuentran - implícitamente contenidos no solamente los aspectos de suficiencia de la información financiera, sino también las - características cualitativas que la misma debe poseer para una adecuada revelación. Estas características cualitativas de la información financiera de carácter contable para usos generales, nos dan derecho a pensar que el efecto en impuestos de las diferencias temporales debe ser incluido en ésta para poder evaluarla razonablemente evitando, hasta donde sea posible, que este aspecto pase inadvertido -- por el usuario de dicha información.

#### 4.2. Dictamen del Contador Público o Licenciado en Contaduría.

Como introducción al tema daré ciertas definiciones y conceptos que son básicos para el desarrollo del mismo.

##### --Auditoría de Estados Financieros.

Es el examen crítico que realiza un Licenciado en Contaduría o un Contador Público independiente, de los libros y registros de una entidad, basado en técnicas específicas con la finalidad de opinar -- sobre la razonabilidad de la información financiera. (C.P. Israel Osorio Sánchez).

##### --Normas de Auditoría.

Son los requisitos de calidad relativos a la personalidad del Auditor y al trabajo que desempeña, -- que se derivan de la naturaleza profesional de la actividad de Auditoría y de sus características -- específicas (Boletín No. 3 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría-IMCP).

Su clasificación.

##### ---Personales.

- a) Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional.
- b) Cuidado y Diligencia Profesionales.
- c) Independencia Mental.

##### ---Relativas a la Ejecución del Trabajo.

- a) Planeación y Supervisión.
- b) Estudio y Evaluación del Control Interno.
- c) Obtención de la Evidencia Suficiente y Competente.



---Dictamen e Información.

- a) Expresión de relación y alcance con los estados financieros.
- b) Declarar que los estados financieros presentan razonablemente la posición financiera y resultados de la empresa y en conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- c) Declarar que los principios de contabilidad generalmente aceptados se aplicaron uniformemente con ejercicios anteriores.
- d) Suficiencia en las declaraciones informativas.
- e) Ser explícito al hacer Salvedades.

El Boletín No. 2 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a las salvedades como: "Las excepciones particulares que el Auditor hace a algunas de las afirmaciones genéricas del Dictamen normal".

- f) Expresar su negación de opinión sobre los estados financieros cuando así lo deba considerar (falta de obtención de la evidencia suficiente y competente sobre la razonabilidad de los estados financieros).

--Dictamen.

- (1) Es el documento en el cual el Contador Público o Licenciado en Contaduría expone su opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de la entidad, después de haber concluido la Auditoría (C.P. Israel Osorio Sánchez).
- (2) Documento formal suscrito por el profesional conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente (Boletín No. 21 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría-INCP).

Es precisamente en la norma de auditoría relativa al Dictamen e Información donde basamos nuestro estudio con respecto a la opinión que se formará el Auditor al hacer la revisión de aquellos estados financieros que no muestran el efecto en impuestos de la diferencias temporales puesto que, dichos estados financieros no son suficientes en sus declaraciones informativas. Esta afirmación nace cuando una vez que el Auditor ha llevado a cabo su examen, no pudo llegar a la conclusión que los estados financieros en su conjunto presentan con propiedad la situación financiera y los resultados de las operaciones, para tal efecto se verá obligado a poner una salvedad o emitir un dictamen adverso siempre y cuando los importes de las partidas que conforman los Impuestos Diferidos sean de tal magnitud que no se justifica un dictamen con salvedades y que tenga en sus papeles de trabajo la debida evidencia.

Para que el Auditor pueda hacer la valuación anterior deberá poner en juego los criterios de importancia relativa y riesgo probable.

Se presentan a continuación algunos modelos de --  
dictamen con la finalidad de hacer más objetivos las --  
consideraciones anteriores.

(Dictámenes por faltas a los principios de contabi-  
lidad generalmente aceptados).

## Dictamen con Salvedad

A LOS SEÑORES ACCIONISTAS DE  
LA COMPAÑIA "X", S.A.

Hemos examinado el balance general (Edo. de Posición Financiera) de la Cfa. "X", S.A. al 31 de diciembre de 19\_\_ y los estados de resultados y de utilidades acumuladas por el año que terminó en esa fecha. Nuestro examen se efectuó de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó pruebas de la documentación, de los libros y registros de la contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que -- consideramos necesarios en las circunstancias.

Para efectos contables la Compañía ha calculado la depreciación de su maquinaria y equipo utilizando el método de línea recta y para fines fiscales, ha calculado la depreciación a base del método acelerado. Los cargos anuales por concepto de impuesto sobre la renta han incluido únicamente el impuesto sobre la renta pagadero -- anualmente más no los impuestos diferidos que resultan -- de la diferencia entre la depreciación cargada a los resultados y la utilizada para efectos de impuestos. Al -- 31 de diciembre de 19\_\_ los impuestos diferidos no contabilizados ascendían a la cantidad de \$----- de los -- -- cuales corresponden al año terminado en esa fecha \$ ----.

En nuestra opinión, excepto por el efecto de omitir -- se la provisión para impuestos diferidos que se explica en el párrafo precedente, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la Cfa. "X", S.A., al 31 de diciembre de 19\_\_ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa -- fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

(Modelo de Dictamen recomendado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su Boletín No. 21)

## Dictamen con Salvedad

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué y excepto por lo que se menciona en los tres párrafos siguientes, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de \_\_\_\_\_ al 31 de diciembre de 19\_\_ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha".

1. Para efectos contables la compañía ha calculado la depreciación de su maquinaria y equipo utilizando el método de línea recta y para fines fiscales, ha calculado la depreciación a base del método acelerado.
2. Los cargos anuales por concepto de impuesto sobre la renta han incluido únicamente el impuesto pagadero -- anualmente más no los impuestos diferidos que resultan de la diferencia entre la depreciación cargada a los resultados y la utilizada para efectos de impuestos.
3. Al 31 de diciembre de 19\_\_ los impuestos diferidos no contabilizados ascendían a la cantidad de \$ \_\_\_\_\_ de los cuales corresponden al año terminado en esa -- fecha \$ \_\_\_\_\_.

(Modelo de Dictamen recomendado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su revista "Contaduría Pública", del mes de junio de 1975)

**Dictamen con Salvedad**

**A LOS SEÑORES ACCIONISTAS DE  
MECANISMOS, S.A.**

En nuestra opinión, con base en el examen que practicamos, los estados financieros consolidados que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera consolidada de Mecanismos, S.A., y Subsidiarias al 31 de diciembre de 1980 y 1979, los resultados consolidados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por los años terminados en esas fechas, excepto que en cuanto a la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados no se ha hecho provisión para impuestos diferidos (Nota 1).

(Modelo de Dictamen del Despacho Roberto Casas Alatríste)

**NOTA 1**

Para efectos contables la compañía ha calculado la depreciación de su maquinaria y equipo utilizando el método de línea recta y para fines fiscales, ha calculado la depreciación a base del método acelerado. Los cargos anuales por concepto de impuesto sobre la renta han incluido únicamente el impuesto sobre la renta pagadero -- anualmente más no los impuestos diferidos que resultan de la diferencia entre la depreciación cargada a los resultados y la utilizada para efectos de impuestos. Al 31 de diciembre de 1980 los impuestos diferidos no contabilizados ascendían a la cantidad de \$ ----- de los cuales corresponden al año terminado en esa fecha \$ ----.

## Dictamen Negativo

A LOS SEÑORES ACCIONISTAS DE  
LA COMPAÑIA "X", S.A.

Hemos examinado el Estado de Posición Financiera de la Cfa, "X", S.A. el 31 de diciembre de 19\_\_ y los estados de resultados y de utilidades acumuladas por el año que terminó en esa fecha. Nuestro examen se efectuó de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó pruebas de la documentación, de los libros y registros de la contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

Para efectos contables la compañía ha calculado la depreciación de su maquinaria y equipo utilizando el método de línea recta y para fines fiscales, ha calculado la depreciación a base del método acelerado. Los cargos anuales por concepto de impuesto sobre la renta han incluido únicamente el impuesto sobre la renta pagadero -- anualmente más no los impuestos diferidos que resultan de la diferencia entre la depreciación cargada a los resultados y la utilizada para efectos de impuestos. Al 31 de diciembre de 19\_\_ los impuestos diferidos no contabilizados ascendían a la cantidad de \$ ----- de los cuales corresponden al año terminado en esa fecha \$----.

En nuestra opinión, debido a la importancia de los impuestos diferidos por lo que no se ha hecho provisión, según se explica en el párrafo precedente, los estados financieros adjuntos no presentan razonablemente la situación financiera de la Cfa, "X", S.A. el 31 de diciembre de 19\_\_, y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

C.P. \_\_\_\_\_

## Dictamen Negativo

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué y debido a la importancia de los impuestos diferidos que no se tomaron en cuenta, según lo que se explica en los 3 párrafos siguientes, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, no presentan la situación financiera de \_\_\_\_\_ al 31 de diciembre de 19\_\_ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha".

1. Para efectos contables la compañía ha calculado la depreciación de su maquinaria y equipo utilizando el método de línea recta y para fines fiscales, ha calculado la depreciación a base del método acelerado.
2. Los cargos anuales por concepto de impuesto sobre la renta han incluido únicamente el impuesto pagadero -- anualmente más no los impuestos diferidos que resultan de la diferencia entre la depreciación cargada a los resultados y la utilizada para efectos de impuestos.
3. Al 31 de diciembre de 19\_\_ los impuestos diferidos no contabilizados ascendían a la cantidad de \$ \_\_\_\_\_ de los cuales corresponden al año terminado en esa fecha \$ \_\_\_\_\_.

L.C. \_\_\_\_\_

Lugar y Fecha.



#### 4.3. Impuesto al Valor Agregado.

Para el desarrollo de este punto primariamente considero necesario hacer alusión a ciertos artículos de la Ley así como del Reglamento de ésta, a saber:

##### Artículo 1o.

**Sujetos.** Están obligados al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas, las morales o las unidades económicas que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

##### Actividades.

- Enajenen bienes.
- Presten servicios independientes.
- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- Importen bienes o servicios.

**Tasa.** 10 % aplicable a los valores que señala la Ley, excepto lo señalado en el Art. 2o.

##### Traslación expresa del impuesto.

El causante, en forma obligatoria, deberá trasladar el impuesto de manera expresa y por separado, cobrando o cargando, a las personas que adquieran bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios.

**Impuesto a Pagar.**

Este será la diferencia entre el impuesto a -- cargo del contribuyente y el impuesto que a éste le hubieren trasladado o que hubiese pagado por la importación de bienes o servicios, siempre que estos últimos sean acreditables.

**Artículo 4o.****Impuesto Acreditable.**

Es la cantidad equivalente al impuesto trasladado o al impuesto pagado por el causante con motivo de la importación de bienes o servicios.

**Acreditamiento del impuesto.**

Consiste en restar el impuesto acreditable del -- impuesto causado por las operaciones realizadas por el causante, es decir; será la diferencia -- entre el monto del impuesto repercutido al contribuyente o al que éste hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios y el impuesto que el contribuyente repercutió a sus -- clientes, en el mes o en el ejercicio al que -- corresponda.

**Artículo 5o.**

Este artículo establece que el impuesto al Valor Agregado se causa por ejercicios fiscales, -- aclarando que éstos coincidirán con los ejercicios del impuesto Sobre la Renta y, en caso de que no se cause I.S.R., el ejercicio fiscal será igual al año de calendario.

Ahora bien, como el impuesto se causa por ejercicios fiscales, establece este mismo artículo la obligación para el contribuyente de efectuar pagos mensuales durante los veinte primeros días del mes siguiente a aquel al que se refiera el pago o -- el día hábil siguiente si aquel no lo fuera, aclarándose que el impuesto del ejercicio, deducidos -- los pagos mensuales se pagarán mediante declaración que deberá presentarse dentro de los 3 meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio.

**Artículo 12.**

Nos dice este artículo que la base del IVA en el caso de enajenación de bienes incluye tan to el precio de venta del bien objeto de la enajenación como aquellas otras partidas que lo incrementan, ya sea por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o -- cualquier otro concepto.

Nos señala también que, aquellas cantidades -- adicionadas al precio, salvo los intereses, cuyo -- importe y exigibilidad dependan de circunstancias -- posteriores a la enajenación, darán lugar al pago -- del impuesto al valor agregado en el mes en que se -- hagan exigibles.

Ahora bien, el Art. 25 del Reglamento de la mencionada Ley permite que, en función del número de meses pactados, se difiera el pago de parte del impuesto causado con motivo de la enajenación. A continuación se presenta la Tabla que regula esta diferición:

Número de meses pactados a partir de la enajena-- ción.	Por ciento aplica-- ble al impuesto.
1	2
2	3
3	4
4	5
5	6
6	7
7	8
8	9
9	10
10	11
12	12
14	14

Así pues, el impuesto diferido, de acuerdo al Art. mencionado en el párrafo anterior, debe pagarse mensualmente en el monto que resulte de dividirlo entre el número de meses pactados, aún cuando se efectúen pagos por anticipado.

Cuando se dejen de pagar intereses por los pagos anticipados, el monto de éstos se deducirá en las siguientes declaraciones mensuales del valor de los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto, considerándose como descuentos o bonificaciones.

#### Ejemplos.

- Cuando una empresa concede un plazo de 6 meses para liquidar el importe de una enajenación, pactándose una tasa de interés del 2% mensual, podrá diferir el 7% del impuesto causado en la operación.
- Cuando una empresa efectúa una enajenación otorgando un crédito de 6 meses pactándose una tasa de interés del 1% mensual, estará en posibilidad de diferir un 7% del impuesto causado.
- Cuando una empresa concede un plazo de 6 meses para liquidar el 99% del crédito y un plazo de 5 años un mes para liquidar el 1% de la cuenta por cobrar, podrá diferir el 45% del impuesto total tanto de la compraventa como de los intereses, ya que el plazo de crédito sería superior a 60 meses.

(Tabla del Art. 22 RIVA).

Como podrá observarse, en el primer caso, dos empresas podrían diferir el mismo porcentaje de impuesto aun cuando la tasa de interés estipulada fue totalmente diferente. Por otro lado, vemos que la tercera empresa podría diferir una cantidad muy superior del IYA causado en relación con las 2 empresas mencionadas, aun cuando todas de hecho efectuaron prácticamente la misma operación.

También nos menciona el citado artículo que tratándose de contratos de arrendamiento financiero, el impuesto que corresponde a la operación se le aplicará el porcentaje que señala la Ley del Impuesto Sobre la Renta para determinar el costo de adquisición y la diferencia será el impuesto que podrá diferirse.

Al permitirse que se difiera el monto del impuesto correspondiente al financiamiento que en los términos de la Ley del I.S.R. se otorga a los arrendatarios, el monto de este impuesto se irá enterando al fisco conforme se vayan cobrando las rentas correspondientes.

Ahora bien, los arrendadores pueden acreditar de inmediato el monto del impuesto que les trasladaron con motivo de la adquisición de los bienes que están dando en arrendamiento, o bien, el que ellos pagaron con motivo de la importación de dichos bienes.

## CAPITULO 5

### **EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LOS IMPUESTOS DIFERIDOS.**

En este Capitulo trataremos aquellos artículos del Reglamento que, con base en la propia Ley (1980), fundamentan el razonamiento de los Impuestos Diferidos.

Para tal efecto, es necesario hacer referencia al -- Capitulo 2 de esta Tesis, en donde nos habla de Ingresos, costos y gastos que, para fines de dicho impuesto, son re conocidos en periodos diferentes a aquellos en que se registran contablemente, lo que nos traerá como consecuencia las diferencias temporales.

Dado lo anterior, paso al desarrollo de este Capitulo.

#### **5.1. Ingresos por Ventas en Abonos.**

Para este tema, el Art. 19 de la Ley nos dice que, -- cuando el causante realice ventas en abonos difiriéndose -- el pago de la mitad del precio, podrá optar entre las dos opciones siguientes:

- Considerar el total del precio pactado como Ingreso -- del ejercicio, o bien,
- Acumular únicamente los abonos que efectivamente le -- hubieren pagado.

Ahora bien, el Art. 21 del Reglamento nos señala que si el causante optare por la segunda opción, entonces tendrá que llevar a cabo lo siguiente:

- Separar contablemente el precio de las ventas en abonos y su costo correspondiente de tal manera -- que, se facilite identificarlo en cada ejercicio fiscal.
- Calcular el porcentaje que represente el costo de los bienes que se vendieron en abonos durante el -- ejercicio, dividiendo dicho costo entre el precio total de las ventas correspondientes.
- Registrar el monto de los abonos cobrados en el -- ejercicio en que se realizaron dichas ventas.
- Acumular exclusivamente aquellas cantidades que -- efectivamente se cobraron en el ejercicio, bien sea de ventas en abonos del propio ejercicio o del ejercicio anterior.

Es precisamente en el último párrafo donde puede nacer una diferencia temporal ya que, si para efectos contables se acumularan al final del ejercicio el total del importe de las ventas en abonos, estaremos pasando por alto lo señalado por dicho artículo, por lo tanto, habrá diferencia de criterio fiscal y contable.

Otro artículo del Reglamento que debemos tomar en -- cuenta es el 22, el cual se refiere al tratamiento fiscal -- y/o contable que se le deben de dar a las ventas en abonos y al arrendamiento financiero. Nos dice que, el causante -- puede optar por las dos opciones que señala el Art. 19 de -- la Ley, tanto para efectos fiscales. Como podrá observarse -- aquí únicamente se habla de lo enunciado en la Ley, aunque



también nos habla de que los requisitos señalados en el Art. 21 de dicho Reglamento, deberán llevarse en "Cuentas de Orden" siempre y cuando la opción sea ejercida exclusivamente para efectos fiscales.

#### 5.2. Pérdidas por Cuentas Incobrables.

El Art. 21 del Reglamento en su Fracción VI nos dice que cuando no obtengan, los causantes, el pago del total de los abonos, se podrán deducir las cantidades que resulten de aplicar al saldo del deudor el porcentaje que representó el costo de los bienes vendidos en abonos, correspondiente al ejercicio en que se hubiere realizado la venta que les dio origen, siempre y cuando se consuma el plazo de prescripción o antes si fuere notoria la imposibilidad práctica de cobro. Esto está totalmente de acuerdo con lo que señala el Art. 24 de la Ley, el cual nos dice que, "las pérdidas por créditos incobrables se considerarán realizadas cuando se consuma el plazo de prescripción que corresponda, o antes, si fuere notoria la imposibilidad práctica de cobro".

Es precisamente cuando estas pérdidas son tomadas en cuentas contablemente antes de lo que estipula la Ley, cuando nace la diferencia temporal ya que, es un gasto que contablemente es reconocido en un período y fiscalmente en otro.

El comentario que antecede se verá regulado por lo señalado en el Art. 22 Frac. V (Ley I.S.R.), el cual nos señala que la pérdida o parte de ella, no será amortizable cuando provenga de las dos situaciones siguientes:

--Realización de operaciones que eliminen o tiendan a eliminar competidores.

--Castigo de créditos incobrables.

Además de los artículos anteriores es necesario hacer referencia al Art. 52 (Reglamento) el que nos dice lo siguiente: "Las pérdidas por créditos incobrables se deducirán en el ejercicio en que se consuma la prescripción en los términos de las leyes aplicables".

Como podemos observar, desde el punto de vista fiscal existen restricciones para que una empresa pueda deducir las pérdidas por cuentas incobrables y cuando ello no es tomado en cuenta para el criterio contable, lógicamente esto originará diferentes cantidades de Utilidad que orillan a la Empresa a realizar la Conciliación entre la Utilidad Contable y la Utilidad Gravable, lo que nos traerá como consecuencia las diferencias temporales.

Casos en que hay notoria imposibilidad práctica de --cobro (Art. 52-Reglamento del I.S.R.).

--Cuando el deudor ha fallecido o desaparecido, sin --dejar bienes registrados a su nombre.

--Cuando hayan transcurrido 5 años a contar del vencimiento o del último abono.

--Cuando se trate de créditos hasta de cinco mil pesos como suerte principal y no se hubiere logrado el cobro dentro de los dos años siguientes al vencimientos o al último abono, o bien,

--Cuando se acredite que el deudor ha sido declarado en quiebra, o en suspensión de pagos.

### 5.3. Publicidad y Propaganda.

El Art. 57 (Reglamento I.S.R.) nos habla de las deducciones a posteriori de provisiones estimativas de la manera siguiente: "Se podran deducir en el ejercicio los cargos -- que correspondan a la aplicación de reservas de pasivo o -- complementarias de activo que no hubieren sido deducibles - en el ejercicio en que se crearon o incrementaron y se hubiere cumplido en su caso, con las obligaciones..."

Como podemos ver, lo señalado por este artículo está íntimamente ligado al Art. 26 párrafo II que nos habla de la deducción de los gastos de ejercicios anteriores. Uno de los requisitos a que debe sujetarse el causante es el de -- que únicamente podrá deducir aquellas erogaciones realmente pagadas o acreditadas que hayan afectado, en los términos - de esta Ley, las cuentas de resultados del ejercicio a que corresponda, excepto lo que se indica en la fracción XIV de este artículo.

La Fracción XIV a que se hace mención en el párrafo anterior nos dice los siguientes: "Que tratándose de Publicidad y Propaganda sólo se deduzca en el ejercicio en que se efectue la erogación el 60% de la misma y se amortice el saldo en los ejercicios siguientes a razón de 15% en los dos primeros años y 10% en el tercero".

Ahora bien, cuando se toman porcentajes, para ir -- amortizando contablemente dicha publicidad y propaganda, -- diferentes a los señalados en la Ley, originarán diferencias temporales puesto que será un gasto reconocido contablemente (en la proporción que se hayan afectado los resultados) en un período y fiscalmente en otro.

#### 5.4. Amortización y Depreciación de Activos.

Las tasas aplicables para cada tipo de activos se -- señalan en el Art. 21 de la Ley del I.S.R.

A continuación se tratan los artículos del Reglamento que regulan la amortización y depreciación de los activos.

##### Artículo 40.

Este nos dice que, cuando una inversión ha perdido su utilidad para los fines de explotación, podrá deducir se el saldo que quede aun por depreciar menos un peso siempre y cuando el causante así lo demuestre.

Nos señala también que, cuando se venda un activo que aun esté sujeto a depreciación o amortización, deberá depreciarse totalmente para efectos fiscales precisamente en el ejercicio en que esto ocurra.

Pero muchas veces, estos saldos se deducen antes de lo que señala este artículo, por lo que se estará cargando a resultados una cantidad que fiscalmente no podrá deducirse en este período, lo que nos dará como consecuencia una diferencia temporal.

#### Artículo 41 .

Nos habla de que cuando exista ejercicio irregular ya sea por iniciación de operaciones, cambio de fecha de balance, clausura o fusión, la depreciación o amortización deberá calcularse de tal manera como si se tratara de un ejercicio regular.

Tratándose de suspensión de operaciones o de clausura, dejará de depreciarse para fines fiscales el monto de las inversiones en activo fijo a partir de la fecha en que ocurran estas dos situaciones.

#### Artículo 43 .

Nos habla del cambio de tasas de depreciación de la siguiente manera, "Cuando los causantes han venido utilizando porcentajes de depreciación menores o --- iguales a los máximos establecidos en el Art. 21 de la Ley, podrán modificarlos, previo aviso a la Autridad Exactora, por una sola vez, debiendo aplicar los nuevos porcentajes sobre el monto original de la inversión a partir del ejercicio en que se de el aviso. La restricción a esto es que, en ningún caso podrán autorizarse porcentajes mayores de depreciación de los señalados en la Ley del I.S.R.

Puede suceder que contablemente se lleve a cabo dicha modificación de porcentajes en un ejercicio anterior al aviso, lo que necesariamente originará una diferencia temporal.

#### Artículo 44 .

Nos habla de la amortización anual de gastos en -- emisión de obligaciones incluyendo las emitidas -- por instituciones de crédito y nos dice que, cuando estos gastos estén sujetos a una sola amortización por pago al vencimiento, podrán amortizarse -- los gastos en proporción al plazo fijado para el -- pago total. Esto se basa en lo señalado por el Art. 21 Fracción V, de la L., el cual nos dice lo siguiente: "Los gastos por la emisión de obligaciones incluyendo las emitidas por instituciones de -- crédito, se amortizarán anualmente en proporción a las obligaciones pagadas durante cada ejercicio".- Es lógico suponer que cuando el criterio contable no se apega a lo establecido en estos artículos, -- se originará la diferencia temporal puesto que, -- será un gasto que para efectos fiscales es reconocido en un periodo diferente al que se tomó contablemente para afectar resultados.

## CONCLUSIONES

La Técnica de los Impuestos Diferidos nos permite que la información que se presenta en los Estados Financieros sea veraz, útil y confiable para que los interesados puedan tomar decisiones en relación con la Entidad.

Para que se tome una decisión adecuada de si deberá o no presentarse en los Estados Financieros los saldos de impuestos diferidos, en necesario apearse al Principio Contable de "Importancia Relativa" -- (Boletín A 6-1.M.C.P.). Este principio nos dice que, la información que deberá aparecer en los estados financieros, debe ser de tal importancia que cumpla con los requisitos de utilidad y confiabilidad.

El uso adecuado de los Métodos de Contabilización de los Impuestos Diferidos, servirá para la obtención de una mejor información de éstos, con lo que se pretende que los Estados Financieros contengan -- más elementos de juicio para la toma de decisiones. Los métodos a -- que se hacen mención son: Diferido, De Pasivo y Del Efecto Neto de -- impuesto.

La Técnica de los Impuestos Diferidos, a la fecha, no ha venido -- siendo utilizada por muchas Entidades debido a la poca difusión que se le ha dado. Por lo que considero necesario que se intensifique -- su divulgación.

## BIBLIOGRAFIA

LEYES

Ley del I.S.R., vigente del 1o. de Enero de 1965 con sus reformas, criterios, precedentes y disposiciones administrativas, S.H.C.P.

Leyes de Ingresos de la Federación, Años 1965-1973, sus relaciones con el I.S.R., S.H.C.P.

Ley del I.S.R. Confrontada 1975-1976, primera edición, - S.H.C.P.

I.S.R., Ley y Reglamento, Edic. 1977, 1978, 1979 y 1980.

I.V.A., Ley y Reglamento, Edic. 1980.

LIBROS

Celvo Nicolau E. y Domínguez Mota E., "Estudio del I.S.R." Edit. Docel, México, 1978.

López Rosado D., "Problemas Económicos de México", UNAM, - México, 4a. Edic., 1975.

Ralph Dale K. y Stewart Yarwood, "Estados Financieros", -- UTEHA, México, 1978.

Osorio Sánchez Israel, "Auditoría I", Edit. ECASA, México, 1a. Edición, 1977.

Domínguez Mota, E. y Otros, "Ley y Reglamento Comentados - del I.V.A.", Dofiscal Edit., México, 2a. Edic., 1980.

TESIS

Fernández García Fernando, "Impuestos Diferidos", UNAM, 1976.

Alba Ruiz Celia de, "Origen y Proceso Evolutivo del I.S.R.", UNAM, 1971.

Reyes Harfush José C., "Los Impuestos Diferidos, UNAM, 1974.

Nieto Garduño José A., "I.S.R. Diferido", UNAM, 1973.



**BOLETINES**

I.N.C.P. de México, A.C.

"Tratamiento Contable del I.S.R."  
MIC-12, Edic. 1980.

"Esquema de la Teoría Básica de -  
la Contabilidad Financiera", - -  
Diciembre 1979.

"Realización y Período Contable",  
Octubre 1979.

"Revelación Suficiente", Mayo 1979.

"Consistencia", Mayo 1973.

"Registro de Transacciones en Moneda  
Extranjera", 1973.

**REVISTAS**

INCP de México, A.C.

"Contaduría Pública", Enero y - -  
Abril 1980.