



INSTITUTO POLITÉCNICO NACIONAL

ESCUELA SUPERIOR DE COMERCIO Y ADMINISTRACIÓN

UNIDAD SANTO TOMÁS

SEMINARIO: ESTUDIO Y APLICACIÓN
DE LOS IMPUESTOS EN MÉXICO

“IMPUESTOS A LA UTILIDAD”

TRABAJO FINAL

Que para obtener el Título de:

CONTADOR PUBLICO

Presentan:

ABRAHAM ARIEL BARRERA DURÁN
NALLELY ALEJANDRA DUCOING GONZÁLEZ
HÉCTOR GARCÍA PIÑA
OCTAVIO MACHUCA CAMPOS
ELIZABETH MARTÍNEZ MONTOYA



CONDUCTOR: C.P. MA. DE LOS ANGELES MEDINA CARRASQUEDO
MEXICO D.F.

ENERO 2010

Introducción

El siguiente trabajo tiene el objetivo de comprender la importancia de los impuestos diferidos en las Compañías; como estos pueden influir en la toma de decisiones de los usuarios de la información financiera, para lo cual consideramos necesario realizar un breve recorrido por la historia de la normatividad internacional y nacional que regula la revelación contenida en los estados financieros.

Consideramos qué como consecuencia del entorno global que se vive en México desde su incorporación a una economía neoliberal, ha provocado una gran competitividad dentro y fuera de las Compañías: la venta masiva de productos y las campañas publicitarias agresivas, todo esto para tener una mayor presencia en el mercado. A causa de estos cambios los usuarios de la información financiera se han visto obligados a estar actualizados de manera permanente para responder a los retos y variaciones que se presentan a cada momento y contar con la información financiera que le permita tomar decisiones acertadas y oportunas con el menor riesgo posible para poder seguir siendo competitivo y tener presencia en el mercado, así como, para lograr captar una mayor inversión en el país y un desarrollo sustentable.

Citaremos de manera general como el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF) ha tenido el propósito de unificar la normativa en materia contable con las tendencias que rigen el mercado internacional. Posteriormente analizaremos la Norma de Información Financiera D-4 Impuestos a la Utilidad (NIF D-4) su estructura y su relación con otros boletines o normas, para poder entender el uso de esta.

En primer plano plantearemos de una manera general el tratamiento del impuesto causado, cual es su registro, la forma en que se presentan y valúan con base a las NIF'S.

Explicaremos en el capítulo IV, el método de determinación para los impuestos diferidos e iremos ejemplificando la información conforme se vaya desarrollando por parte de nuestra investigación y en mayor medida justificar las dudas que surgen para los contribuyentes en la aplicación que marca la NIF D-4.

Por último, debido a las diversas leyes en materia fiscal que rigen y regulan la economía de nuestro país presentaremos las principales diferencias que surgen de la aplicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), la Participación de los trabajadores en las Utilidades de las empresas (PTU) con la aplicación de las NIF'S particulares. Esto produce que en ciertos casos existan métodos de registros diferentes para el tratamiento de los mismos, originando diferencias temporales en los momentos de causación del impuesto.

Agradecimientos

Al Instituto Politécnico Nacional por sembrar en cada uno de nosotros “la técnica al servicio de la Patria!..

A la Escuela Superior de Comercio y Administración por abrirnos sus puertas y prepararnos con los mejores cimientos para ser profesionistas preparados y competentes.

A la Profesora Ma. de los Angeles Medina Carrasquedo por siempre impulsarnos a dar mas de nosotros y por mantener en nosotros ese amor hacia la Institución que nos vio nacer como profesionistas.

A los compañeros del equipo por el esfuerzo y dedicación puesto en este trabajo, por la aportación personal que cada uno plasmó, por los buenos y malos momentos que compartimos.

A los familiares y porque sin ellos esta etapa no hubiera tenido culminación.

A todos

GRACIAS!!!

ÍNDICE

Introducción

Capítulo I. Antecedentes

1.1 Aplicación en otros países.....	1
1.2 Introducción en México.....	9
1.3 Línea del tiempo.....	13

Capítulo II. Normatividad

2.1 Internacional.....	14
2.1.1 Impuesto corriente.....	17
2.1.2 Impuesto diferido.....	18
2.2 Nacional.....	21
2.2.1 Norma de Información Financiera D-4 “Impuestos a la Utilidad”.....	22

Capítulo III. Normas de Información Financiera

3.1 Definición.....	27
3.2 Estructura.....	27
3.2.1 Valuación.....	27
3.2.2 Presentación.....	29
3.2.3 Revelación.....	31

Capítulo IV. Norma de Información Financiera

D- 4 Impuestos a la Utilidad

4.1 Normas de valuación.....	33
4.1.1. Aspectos generales.....	33
4.1.2 Impuestos.....	33
4.1.3 Adquisiciones de negocios y consolidación de Estados Financieros.....	55
4.2 Normas de presentación.....	55
4.3 Normas de revelación.....	60
4.4 Revelación de la tasa efectiva del impuesto.....	66

Capítulo V. Principales diferencias con la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) y Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU)

5.1 Principales diferencias entre normatividad contable y en materia fiscal.....	71
5.1.1 Diferencias con la Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	71
5.1.2 Diferencias con la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.....	83

Capítulo VI. Caso práctico.....

94

Conclusión.....

108

Bibliografía.....

109

Capítulo I. Antecedentes

1.1 Aplicación en otros países

1953

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

En dicho documento se mencionan los métodos de impuesto causado, diferido, pasivo y neto del impuesto; ubicando el problema en el hecho de que el Impuesto sobre la Renta (ISR) se deriva de las transacciones que afectan al resultado neto para propósitos de la información financiera de un período, que son reconocidas en un período distinto para los efectos de la liquidación del impuesto.

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

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

Bajo el método del pasivo, los efectos esperados sobre diferencias temporales se determinan y presentan como pasivo de impuestos por pagar o activos por pagos anticipados; por consiguiente, se ajustan por cambios en la tasa que entre en vigor.

El método de neto considera que la asignación de los impuestos debe dar reconocimiento explícito al hecho de que la gravación y la deducibilidad fiscal son factores a la valuación de activos, pasivos, junto con sus ingresos y gastos relacionados. Los saldos por impuestos diferidos no son presentados en el balance general por separado, en su lugar son mostrados como reducciones de los activos y pasivos que les dieron origen.

Adicionalmente se consideró que un procedimiento similar debía seguirse en el estado de resultados, esto es, como ajustes a los ingresos y gastos de las cuentas relativas.

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

1966 y 1967

En mayo de 1966, después de varios años de investigación por parte del profesor Homer A. Black con la asistencia de la División de Investigación Contable del Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA, por sus siglas en inglés) y con base en el ARB-43, se preparó el Estudio de Investigación Contable número nueve (ARS-9, por sus siglas en inglés), “Asignación entre períodos del Impuesto sobre la Renta Corporativo” (Inter period Allocation of Corporate Income Taxes).

Inmediatamente a la publicación del estudio, un subcomité del APB comenzó a tratar el asunto, presentó una serie de puntos sobre temas sustantivos involucrados con el concepto para su consideración por el Comité de Principios Contables (Accounting Principles Board, por sus siglas en inglés, APB), antes de la preparación del borrador de la Opinión APB-11, “Contabilización del ISR”.

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

Un número sustancial objetaba el requerimiento propuesto, que permitía que los créditos o bonificaciones fiscales por inversiones fueran diferidos y amortizados sobre la vida de las propiedades relacionadas; lo cual era tratado como métodos alternativos en las anteriores Opiniones APB-2 y APB-4. Como resultado de la auscultación, el APB eliminó la sección de créditos fiscales por inversión propuesta.

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

La opinión APB-11 reafirmó el concepto general respecto a que el “ISR es un gasto de las utilidades ganadas sujetas al impuesto en las Entidades”. Por definición, el ISR incluye los impuestos basados en utilidades determinadas bajo la reglamentación del USIRC (United States International Trade Commission) y otras

legislaciones extranjeras, estatales y cualquier otro impuesto basado en las utilidades.

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

- Asignación entre períodos del gasto por ISR derivado de las diferencias temporales.
-
- Contabilización de las pérdidas por amortizar en forma prospectiva y retrospectiva.
-
- Presentación en los Estados Financieros del ISR, incluyendo su distribución.

La opinión APB-11 adoptó el método diferido para la asignación de impuestos y rechazó las alternativas de pasivo y de impuesto neto.

1973 y 1979

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

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

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

1992

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

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

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

- e. Reconocimiento de las pérdidas fiscales aplicables en el futuro, en la medida de la existencia de pasivos por ISR diferido.
- f. No se estableció la evaluación de la recuperación de activos por ISR diferidos ni la cuenta correspondiente.
- g. Presentación de los activos y pasivos por impuestos diferidos como circulantes, los que se convierten como exigibles o deducibles en el año siguiente. Sin embargo, se agregan otras consideraciones confusas y el hecho de que las reversiones derivadas de diferencias temporales por depreciaciones de activos no circulantes queden clasificadas como circulantes, cuando la propia depreciación de tales activos nunca se presenta como una partida del circulante.

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

- a. Se establece una metodología completa de comparación entre los saldos de los activos y pasivos contables, así como sus bases fiscales, a fin de determinar las diferencias temporales deducibles y gravables.
- b. Requiere el cálculo del ISR diferido del período por la comparación entre los saldos iniciales y finales en el ejercicio, respecto a los activos y pasivos por impuestos diferidos.
- c. No exige las hojas detalladas de origen y vencimiento de las partidas temporales para fundamentar el ISR diferido del año, aún cuando son necesarias para la evaluación de los activos por ISR diferido.

- d. Pide registrar todos los activos y pasivos por ISR diferido, señala limitaciones y establece criterios para la evaluación de la recuperación de todos los activos por el impuesto diferido.
- e. Se requiere que los activos y pasivos por impuestos diferidos se muestren como circulantes o no circulantes, de acuerdo con la presentación de los activos y pasivos de donde provienen las diferencias temporales.

El método de pasivos con el FAS-109 se convierte en Estados Unidos; a partir de 1992, en el único principio de contabilidad generalmente aceptado para resolver este problema, como consecuencia de su estructura lógica, consistente con los conceptos fundamentales de los principios de contabilidad; sencillez en su aplicación práctica; y confiabilidad por ser un sistema completo que asegura la inclusión de todos los impuestos diferidos, que deben reflejarse en los Estados Financieros.

1996-2000

En el año de 1996, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad emite la NIC-12 revisada, "Impuesto sobre las Ganancias"; bajo el enfoque de pasivos, desde entonces trasciende internacionalmente. Dicha norma tenía vigencia para los Estados Financieros que comenzarían a partir del 1° de enero de 1998.

En este documento IASC incorpora el método del pasivo como único, eliminando el de diferido de la versión anterior. Extiende su campo normativo al tratamiento de los impuestos diferidos en marcos contables en que se reconocen las reevaluaciones de activos, marcos contables inflacionarios y mantiene sus reglas semejantes o consistentes con el FAS-109.

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

En 1999, la NIC 10, “Hechos Posteriores a la fecha del Balance”, modificó el párrafo 88. El texto modificado tiene vigencia para los Estados Financieros anuales que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1° de enero de 2000.

En abril de 2000, se modificaron los párrafos 20, 62, 64 y el Apéndice A en los párrafos A10, A11 y B8 para actualizar las referencias cruzadas y la terminología como consecuencia de la emisión de la NIC 40, Inmuebles de Inversión.

En octubre de 2000, el Consejo aprobó ciertas modificaciones de la NIC 12, añadiendo los párrafos 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C y 91, a la vez que eliminaba los párrafos 3 y 50. Estas revisiones limitadas especifican el tratamiento contable de las consecuencias de los dividendos en el impuesto sobre las ganancias. El texto revisado tiene vigencia para los Estados Financieros que comprendan ejercicios a partir del 1° de enero de 2001.

Se han emitido dos Interpretaciones Standing Interpretations Committee (SIC, por sus siglas en inglés) que tienen relación con la NIC 12:

- SIC-21: Impuesto sobre las Ganancias - Recuperación de Activos no depreciables revalorizados; y
- SIC-25: Impuesto sobre las Ganancias - Cambios en la Situación Fiscal de la empresa o de sus Accionistas.
- NIC 12: Impuesto sobre las Ganancias, revisada en 2004.

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

1.2 Introducción en México

1962 y 1964

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

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

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

1987

En el mes de diciembre, la Comisión de Principios de Contabilidad emitió por primera vez una disposición normativa sobre impuestos diferidos, el Boletín D-4, “*Tratamiento Contable del ISR y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad (PTU)*”, que contempló un reconocimiento parcial de los impuestos diferidos, conocido como el método de pasivo parcial.

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

Las diferencias temporales no recurrentes se establecieron de forma siguiente:

- a. Debían ser específicamente determinables en su origen.
- b. Debían ser significativas y su período de reversión considerado, pudiera ser conocido.
- c. No debían ser sustituidas por otras de naturaleza y monto semejante al momento de su reversión.

Debido a estas características anteriores de las diferencias temporales, las Entidades mexicanas casi no reportaron pasivos diferidos por ISR o PTU, en razón de que podían considerar que sus diferencias temporales no reunían las características de no recurrentes.

Debe observarse que el Boletín D-4 de 1987 aparece cuando era discutida intensamente la aplicación de la declaración FAS-96. Tal vez este último hecho sea la adopción de un método de impuestos diferidos de pasivos reducidos.

1994-2000

A partir del año 1994, la Comisión de Principios de Contabilidad de IMPC consideró conveniente revisar el Boletín D-4 con la finalidad de actualizarlo, y de ser posible, homologarlo con los principales pronunciamientos internacionales en la materia, por lo que, para estos efectos, se tomó en consideración tanto el ambiente de economía globalizada en que vivimos como el entorno actual de las empresas nacionales. Las necesidades anteriores se hicieron más evidentes en la entrada en vigor del Tratado de Libre Comercio con América del Norte (TLCAN) en el referido año 1994, ya que el elevado intercambio comercial y de inversión entre los países integrantes.

En México, se publica en 1999 el Boletín D-4, "*Tratamiento contable del ISR, del Impuesto al Activo y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad*", que elimina el Boletín D-4 de 1987, siguiendo las tendencias mundiales, basadas en el método de pasivos. Sin embargo, la emisión de la norma resultó de varios procesos complicados de auscultación.

Dado que México tiene una contabilidad basada en marcos inflacionarios y que existe un marco fiscal que reconoce también los efectos de la inflación, eventualmente parecía razonable proponer una norma contable basada en la conciliación entre el capital contable de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) y el capital fiscal estructurado conforme a las disposiciones legales. No obstante, la comunidad de interesados en la información financiera rechazó dos proyectos anteriores que se presentaron con ese punto de vista.

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

2007

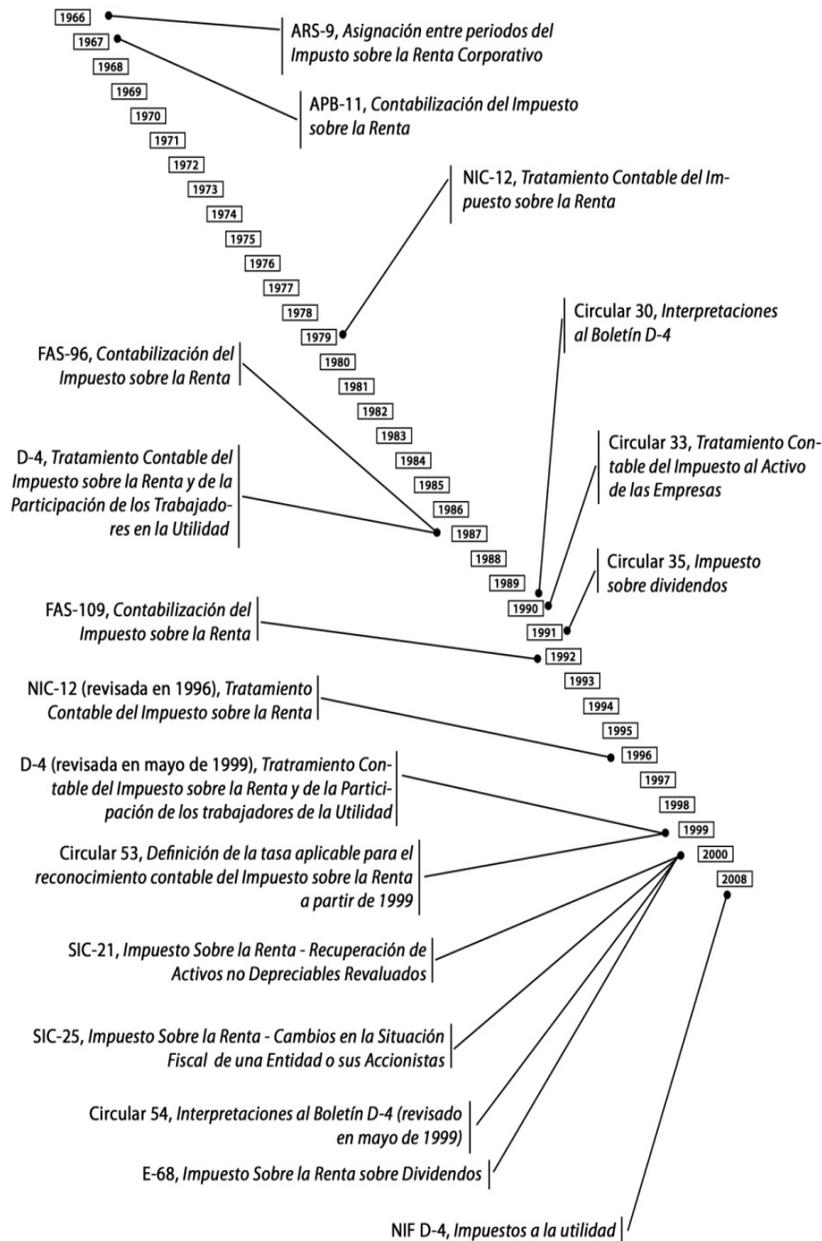
En agosto de 2007, se publicó la Norma de Información Financiera NIF D-4, denominada “*Impuestos a la utilidad*”, con la finalidad de reubicar en la norma correspondiente el tratamiento de la PTU, esto a razón de que contablemente no se consideran un impuesto y se integran en la NIF de obligaciones laborales, a consecuencia de esto se tiene que reestructurar esta norma.

Asimismo, se considera importante agregar a dicha norma presiones en relación al tratamiento contable de los impuestos a la utilidad.

La aplicación a la norma es obligatoria para los ejercicios que iniciaron el 1º de enero de 2008, sin embargo se recomienda su aplicación anticipada, para que sustituya al Boletín D-4 “*Impuestos a la Utilidad*”.

1.3 Línea del tiempo

A continuación se muestra gráficamente la cronología, a partir de 1996, de la normatividad mexicana, estadounidense e internacional en el tratamiento contable de los impuestos.



Capítulo II. Normatividad

Definición de norma

El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española nos define “*Norma, como las reglas que se deben de seguir o a que se deben de ajustar las conductas, tareas, actividades, etc.*”

La NIF A-1 nos menciona a las Normas de Información Financiera como “*al conjunto de pronunciamientos normativos conceptuales y particulares..., que regulan la información contenida en los estados financieros y sus notas*

A continuación presentamos resumen de las normas que nos sirven para el registro correcto de las partidas y su cálculo, estos criterios son la base para la valuación, presentación y revelación de las partidas temporales en los Estados Financieros.

2.1 Internacional

Como marco regulatorio a nivel internacional y como fiel antecesor del marco regulatorio mexicano, encontramos la International Accounting Standards Board (IASB, por su siglas en inglés) la cual en su IAS 12 Income Taxes, nos menciona los impuestos a las utilidades, su estructura y conceptualización las cuales convergen con la NIF D-4, ya que ésta fue adaptada al entorno regulatorio mexicano.

La IAS 12 también conocida como la NIC 12 dentro de su estructura nos marca el objetivo, el cual menciona:

Dar a conocer el tratamiento contable del impuesto sobre las ganancias. El principal problema que se presenta al contabilizar el impuesto sobre las ganancias es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de:

- *La recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el balance de la empresa.*
- *Las transacciones y otros sucesos del ejercicio corriente que han sido objeto de reconocimiento en los Estados Financieros¹¹.*

Como lo menciona su objetivo, la NIC 12 nos regula el tratamiento contable de los impuestos corrientes generados en el ejercicio, además de los diferidos los cuales podremos aplicar en los períodos futuros.

Sin embargo la norma también nos menciona cual es su alcance, nos regula hasta donde podemos utilizar las reglas que ella contiene, por lo cual nos señala:

“Se aplicará a la contabilización del impuesto sobre las ganancias. El término impuesto sobre las ganancias incluye todos los impuestos (nacionales o extranjeros) que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición.

El impuesto sobre las ganancias incluye otros tributos, por ejemplo, las retenciones sobre dividendos que se pagan por parte de una empresa dependiente, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la empresa que presenta los Estados Financieros.

.... la Norma se ocupa de la contabilización de las diferencias temporales...”

Entonces la norma nos dará la mecánica para el registro de los impuestos corrientes y diferidos, no así el método para su determinación, los cuales están contemplados dentro de otros boletines.

¹ International Accounting Standard Board. NIC 12

La NIC 12 nos menciona algunos términos que a continuación detallamos con la finalidad de hacer más clara la interpretación de la misma. Los conceptos que nos define son los siguientes:

- 1) **Resultado contable** – es la ganancia neta o la pérdida neta del ejercicio antes de deducir el gasto por el impuesto.
- 2) **Ganancia (pérdida) fiscal** – es la ganancia (pérdida) de un ejercicio, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar (recuperar).
- 3) **Gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias** – es el importe total que se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del ejercicio, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido.
- 4) **Impuesto corriente** – es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto sobre las ganancias relativa a la ganancia (pérdida) fiscal del ejercicio.
- 5) **Pasivos por impuestos diferidos** – son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en ejercicios futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.
- 6) **Activos por impuestos diferidos** – son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en ejercicios futuros, relacionadas con:
 - Las diferencias temporarias deducibles.
 - La compensación de pérdidas obtenidas en ejercicios anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal.

- La compensación de créditos no utilizados procedentes de ejercicios anteriores.²

Conociendo el objetivo, así como, los principales conceptos que son estudio de esta NIC, veremos las principales características para el reconocimiento de los impuestos a las utilidades.

2.1.1 Impuesto corriente.

El primer punto para el cálculo del impuesto diferido, es el reconocimiento contable del impuesto corriente, este es el correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores. Debe ser reconocido como una obligación de pago en la medida en que no haya sido liquidado.

El importe a cobrar que corresponda a una pérdida fiscal, si ésta puede ser retrotraída para recuperar las cuotas corrientes satisfechas en ejercicios anteriores, debe ser reconocido como un activo.

Cuando una pérdida fiscal se utilice para recuperar el impuesto corriente pagado en ejercicios anteriores, la empresa reconocerá tal derecho como un activo en el mismo ejercicio en el que se produce la citada pérdida fiscal.

En conclusión el impuesto corriente es aquel que se genera en el mismo ejercicio o en anteriores, el cual quedará provisionado como un activo o pasivo según la naturaleza del mismo y se verá aplicado en los resultados del ejercicio.

² Ibidem.

2.1.2 Impuesto diferido

Diferencias temporales imponibles (acumulables)

Se debe reconocer un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible. Algunas de estas pueden surgir como lo marca la NIC cuando:

Los gastos o los ingresos se registran contablemente en un ejercicio, mientras que se computan fiscalmente en otro.

Las diferencias temporarias surgen también cuando:

- *Se distribuye el costo de una combinación de negocios, calificada como adquisición, entre los activos y pasivos identificables adquiridos tomando como referencia sus valores razonables, pero tal ajuste no tiene efectos fiscales.*
- *Se revalorizan contablemente los activos, pero no existe un ajuste similar para propósitos fiscales.*
- *Aparece, en la consolidación de Estados Financieros, un fondo de comercio positivo o negativo.*
- *La base fiscal de un activo o un pasivo, en el momento de ser reconocido por primera vez, difiere de su importe inicial en libros, por ejemplo cuando una empresa se beneficia de subvenciones³ oficiales no imponibles relativas a activos.*

³ “Es todo [desplazamiento patrimonial](#) que tiene por objeto una entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las Administraciones Públicas, y de éstos a otras entidades públicas o privadas y a particulares, así como las realizadas por éstas a una Administraciones Públicas, todas ellas sin contrapartida directa por parte de los entes beneficiarios; afectada a un fin, propósito actividad o proyecto; con obligación por parte del destinatario de cumplir las condiciones y requisitos que se hubieran establecido o, en caso contrario, proceder a su reintegro.”

El importe en libros de las inversiones en empresas dependientes, sucursales y asociadas, el de la participación en negocios conjuntos, difiere de la base fiscal de estas mismas partidas.⁴

Diferencias temporales deducibles

Existen partidas que generan diferencias temporales deducibles, las cuales deberán de reconocerse como un activo por impuestos diferidos en la medida en que resulte probable que la Compañía disponga de ganancias fiscales futuras contra las cargas de dichas deducciones. La NIC nos da algunos ejemplos de los que surgen las siguientes diferencias:

- *Las prestaciones por retiro, que puedan deducirse para determinar el resultado contable a medida que se reciben los servicios de los empleados, pero que no se pueden deducir fiscalmente hasta que la empresa los pague efectivamente a los trabajadores, o haga las correspondientes aportaciones a un fondo externo para que los gestione. En este caso, existirá una diferencia temporaria entre el importe en libros del pasivo y su base fiscal, base que habitualmente tendrá valor nulo. Esta diferencia temporaria deducible hará surgir el activo por impuestos diferidos a medida que los beneficios económicos salgan de la empresa en la forma de una deducción del beneficio fiscal cuando se paguen las prestaciones por retiro o se realicen las aportaciones al fondo externo.*
- *Los costos de investigación se tratan como un gasto del ejercicio en que se producen al determinar el resultado contable, pero su deducción a efectos fiscales puede no estar permitida hasta un ejercicio posterior a efectos del cálculo de la ganancia (pérdida) fiscal. La diferencia entre la base fiscal de los gastos de investigación, que será igual al importe que la administración tributaria permitirá deducir en futuros ejercicios, y su importe en libros, que*

⁴ Ibidem.

será igual a cero, constituirá una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos.

- *En una combinación de negocios calificada como adquisición, el costo de la compra se distribuirá entre los activos y pasivos reconocidos, tomando como referencia los valores razonables de estos elementos en el momento de realizar la transacción. Cuando se reconozca un pasivo procedente de la adquisición, pero los costos relacionados no se deduzcan fiscalmente hasta un ejercicio posterior, aparecerá una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos. También aparecerá un activo por impuestos diferidos cuando el valor razonable de un activo identificable adquirido sea menor que su base fiscal. En ambos casos, el activo por impuestos diferidos surgido afectará al fondo de comercio de la explotación.⁵*

Ciertos activos pueden ser contabilizados por su valor razonable, o pueden ser revalorizados sin que se haga un ajuste similar para fines fiscales. En tal caso, aparecerá una diferencia temporaria deducible, siempre que la base fiscal del activo exceda a su importe en libros.

De igual forma que los pasivos, las diferencias surgen por el momento de aplicación de las partidas, esto como ya se ha mencionado en el capítulo anterior⁶ por el diferente tratamiento que se da contable y fiscalmente.

Presentación

Por último la NIC nos menciona cual debe ser la presentación de los activos y pasivos en los Estados Financieros, ya que estos deben de quedar revelados y presentados por su importancia significativa, por lo cual nos menciona:

⁵ Ibidem.

⁶ Pagina 9

“Los activos y pasivos derivados del impuesto sobre las ganancias deben presentarse por separado de otros activos o pasivos en el balance. Las partidas de activos y pasivos por impuestos diferidos deben distinguirse de los activos y pasivos por impuestos corrientes.

Cuando una empresa realiza, en sus Estados Financieros, la distinción entre partidas corrientes y a largo plazo, no debe proceder a clasificar los activos (pasivos) por impuestos diferidos como activos (pasivos) corrientes”.

La finalidad que tiene para los usuarios de la información financiera de la Compañía, es conocer los importes correspondientes a los impuestos a la utilidad que se generaron en el período, así como lo esperado en ejercicios posteriores.

2.2 Nacional

Antes de analizar la normatividad que regula a las Compañías en México, primero revisaremos como se encuentra estructurada.

Debemos recordar en primer término cual es el objetivo de la información financiera para lo cual nos remitiremos a la NIF A-1, *Estructura de las Normas de Información Financiera* la cual nos dice:

*“La información financiera que emana de la contabilidad, es información cuantitativa, expresada en unidades monetarias y descriptiva, que muestra la posición y desempeño financiero de una Entidad, y cuyo objetivo esencial es el de ser útil al usuario general en la toma de sus decisiones económicas. Su manifestación fundamental son los Estados Financieros. Se enfoca esencialmente a proveer información que permita evaluar el desenvolvimiento de la Entidad, así como en proporcionar elementos de juicio para estimar el comportamiento futuro de los flujos de efectivo, entre otros aspectos”.*⁷

⁷ Normas de Información Financiera, NIF A-1 Estructura de las Normas de Información Financiera. Párrafo 4.

Así bien la NIF nos dice que la información financiera tiene que ser un resumen de la situación económica en la que se encuentra la Compañía en determinado tiempo, pero esta información tiene que ser veraz oportuna y además confiable para los usuarios interesados en la misma. Por ello la información que se revele deberá ser lo más clara y resumida posible pero además incluir toda aquella información que haga referencia a las cifras o acontecimientos.

2.2.1 Norma de Información Financiera D-4, Impuestos a la Utilidad

El marco regulatorio en México para los impuestos a la utilidad lo encontramos en la NIF D-4, el cual nos marca el objetivo siguiente:

*“Establecer las normas particulares de valuación, presentación y revelación para el reconocimiento contable de los impuestos a la utilidad, causado y diferido, devengados durante el período contable”.*⁸

Es muy importante comprender cada una de las normas particulares que son:

- a. **Valuación.** Consiste en la cuantificación monetaria de los efectos de las operaciones que se reconocen como activos, pasivos y capital o patrimonio en el sistema de información contable de una Entidad. Los *conceptos de valuación* (técnicas y métodos) varían en complejidad, dependiendo del tipo de las múltiples operaciones que afectaron a una Entidad económica y del grado de dificultad que implique el obtener la información cuantitativa para su valoración.

Los diferentes conceptos de valuación, deben atender a los atributos de las partidas; así como, al cumplimiento de las características cualitativas de los Estados Financieros.

⁸ Normas de Información Financiera, NIF A-1 Estructura de las Normas de Información Financiera. Párrafo 1.

- b. **Presentación.** Se refiere al modo de mostrar adecuadamente en los Estados Financieros y sus notas, los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una Entidad. Implica un proceso de análisis, interpretación, simplificación, abstracción y agrupación de información en los Estados Financieros, para que éstos sean útiles en la toma de decisiones del usuario general.

- c. **Revelación.** Es la acción de publicar en Estados Financieros y sus notas, toda aquella información que amplíe el origen y significación de los elementos que se presentan en dichos estados, proporcionando información acerca de las políticas contables, así como del entorno en el que se desenvuelve la Entidad.

La NIF D-4 nos marca que las disposiciones establecidas en ella, son aplicables a todas las Entidades lucrativas que emitan Estados Financieros en los términos establecidos por la NIF A-3, *“Necesidades de los usuarios y objetivos de los Estados Financieros”*.

Esta NIF no es aplicable a las Entidades con propósitos no lucrativos a las que se refiere la NIF A-3; no obstante, para este tipo de Entidades, esta es aplicable a los efectos de sus operaciones que son consideradas como lucrativas por las disposiciones fiscales.

Los principales términos que comprende la NIF D-4 serán los siguientes:

- a. **Impuestos a la utilidad** – son el impuesto causado y el impuesto diferido, del período;

- b. **Impuesto causado** – es el impuesto a cargo de la Entidad, atribuible a la utilidad del período y determinado con base en las disposiciones fiscales aplicables en dicho período;
- c. **Impuesto diferido** – es el impuesto a cargo o a favor de la Entidad, atribuible a la utilidad del período y que surge de las diferencias temporales, las pérdidas fiscales y los créditos fiscales. Este impuesto se devenga en un período contable (período en el cual se reconoce) y se realiza en otro, lo cual ocurre cuando se revierten las diferencias temporales, se amortizan las pérdidas fiscales o se utilizan los créditos fiscales;
- d. **Impuesto causado por pagar o por cobrar** – es el impuesto causado en el período, menos los anticipos enterados, más los impuestos causados en períodos anteriores y no enterados; cuando este resultado sea un importe a cargo de la Entidad, representa un impuesto por pagar; de lo contrario, corresponde a un impuesto por cobrar;
- e. **Pasivo por impuesto diferido** – es el impuesto a la utilidad pagadero en períodos futuros derivado de diferencias temporales acumulables;
- f. **Activo por impuesto diferido** – es el impuesto a la utilidad recuperable en períodos futuros derivado de diferencias temporales deducibles, de pérdidas fiscales por amortizar y de créditos fiscales por aprovechar, según proceda;
- g. **Diferencia temporal** – es la diferencia entre el valor contable de un activo o de un pasivo y su valor fiscal y, a la vez, puede ser deducible o acumulable para efectos fiscales en el futuro;
 - *Diferencia temporal deducible* – es aquella partida que en períodos futuros, partiendo de la utilidad contable se disminuirá (en su caso,

partiendo de la pérdida contable se incrementará) para obtener la utilidad o pérdida fiscal; por lo anterior, genera un activo por impuesto diferido;

- *Diferencia temporal acumulable* – es aquella partida que en períodos futuros, partiendo de la utilidad contable se incrementará (en su caso, partiendo de la pérdida contable se disminuirá) para obtener la utilidad o pérdida fiscal; por lo anterior, genera un pasivo por impuesto diferido;

- h. **Utilidad fiscal y pérdida fiscal** – para la definición y determinación de estos conceptos, debe atenderse a las disposiciones fiscales vigentes a la fecha de los Estados Financieros;
- i. **Crédito fiscal** – para efectos de esta norma, es todo aquel importe a favor de la Entidad que puede ser recuperado contra el impuesto a la utilidad causado y siempre que la Entidad tenga la intención de así hacerlo; por este motivo, representa un activo por impuesto diferido para la Entidad. No se considera parte de este rubro, el exceso de pagos provisionales sobre el impuesto a la utilidad causado, ya que éste forma parte del rubro llamado impuestos por cobrar;
- j. **Tasa de impuesto causado** – es la tasa promulgada y establecida en las disposiciones fiscales a la fecha de los Estados Financieros que se utiliza para el cálculo del impuesto causado;
- k. **Tasa de impuesto diferido** – es la tasa promulgada y establecida en las disposiciones fiscales a la fecha de los Estados Financieros y, según se prevé, es la tasa que se utilizará para el cálculo del impuesto que se causará en la fecha de la reversión de las diferencias temporales o, en su caso, de la amortización de las pérdidas fiscales;

- I. **Tasa efectiva de impuesto** – es la tasa que resulta de dividir el impuesto a la utilidad del período (suma de impuesto causado e impuesto diferido) entre la utilidad antes del impuesto a la utilidad.

Capítulo III. Normas de Información Financiera

3.1 Definición

Norma

El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española nos define a la norma como la regla que se debe seguir y ser respetada y permite ajustar las conductas, tareas, actividades, etc.

Norma de Información Financiera

Son un conjunto de conceptos generales y normas particulares que regulan la elaboración y presentación de la información contenida en los Estados Financieros y que son aceptadas de manera generalizada en un lugar y a una fecha determinada.

3.2 Estructura

En este apartado revisaremos en un panorama general la forma en que esta estructurada la NIF D-4, y su relación con otras NIF'S.

3.2.1 Valuación

Como lo menciona la NIF A-6 "*Reconocimiento y Valuación*", sus objetivos son los siguientes:

- a) Establecer los criterios generales que deben utilizarse en la valuación, tanto en el reconocimiento inicial como en el posterior, de transacciones,

transformaciones internas y otros eventos, que han afectado económicamente a una entidad; así como,⁹

- b) Definir y estandarizar los conceptos básicos de valuación que forman parte de las normas particulares aplicables a los distintos elementos integrantes de los Estados Financieros.¹⁰

"Los efectos financieros derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad, deben cuantificarse en términos monetarios, atendiendo a los atributos del elemento a ser valuado, con el fin de captar el valor económico más objetivo de los activos netos".¹¹

Por consiguiente, la valuación consiste en la cuantificación monetaria de los efectos de las operaciones que se reconocen como activos, pasivos y capital o patrimonio en el sistema de información contable de una entidad. Los *conceptos de valuación* (técnicas y métodos) varían en complejidad, dependiendo del tipo de las múltiples operaciones que afectaron a una entidad económica y del grado de dificultad que implique el obtener la información cuantitativa para su valoración. Los diferentes conceptos de valuación, deben atender a los atributos de las partidas; así como, al cumplimiento de las características cualitativas de los Estados Financieros.

⁹ Ver ejemplos capítulo IV, Normas de valuación.

¹⁰ Ver ejemplos capítulo IV, Normas de valuación.

¹¹ Normas de Información Financiera, NIF A-6 Reconocimiento y Valuación. Párrafo 3

3.2.2 Presentación¹²

Como se mencionó en el Capítulo II, la presentación se refiere al modo de mostrar, interpretar y agrupar en los Estados Financieros la información para que estos sean útiles en la toma de decisiones de los interesados en estos.

Algunas entidades tienen la obligación de presentar información financiera y no financiera adicional a los Estados Financieros y sus notas, la cual queda fuera del alcance de las NIF. Como ejemplos de lo anterior pueden citarse los comentarios y análisis que presentan las administraciones de las entidades en informes anuales para bolsas, comisiones de valores mexicanas y extranjeras; en industrias en las que los factores ambientales son significativos, normalmente se presentan informes referentes a asuntos tales como el medio ambiente, volúmenes de producción, venta y adquisición.

La responsabilidad de presentar la información sobre la entidad económica descansa en su administración. Como parte de la función de rendir cuentas, se encuentra principalmente la información financiera que se emite para que el usuario general la considere para su toma de decisiones. La NIF A-4, “*Características cualitativas de los Estados Financieros*”, señala las siguientes características: Comparabilidad, Confiabilidad, Comprensibilidad y Relevancia.

Los administradores son los responsables de que la información financiera cumpla con las características cualitativas, que deben aplicar de acuerdo a las NIF y mantener un efectivo sistema de contabilidad y control interno. El ocultamiento y distorsión deliberada de hechos en la información financiera constituyen actos punibles, en virtud de que tanto su falta de revelación, como el que la misma esté desvirtuada, induce a los usuarios a errores en su interpretación.

¹² Ver ejemplos capítulo IV, Normas de presentación

La mayoría de las veces por limitaciones prácticas de espacio, es frecuente que los Estados Financieros requieran de notas, las cuales son explicaciones que amplían el origen y significado de los datos y cifras que se presentan en dichos estados; proporcionan información acerca de la entidad y sus transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que la han afectado o podrían afectarla económicamente, así como, la repercusión de políticas contables y de cambios significativos. Debido a lo anterior, las notas a que se ha hecho referencia forman parte de los Estados Financieros.

Normalmente las notas se presentan en el siguiente orden, el cual contribuye al entendimiento por parte de los usuarios de la información que se presenta en los Estados Financieros de la entidad y a la comparación de éstos con los de otras entidades:

- Declaración en la que se manifieste explícitamente el cumplimiento cabal con las NIF, para lograr una presentación razonable. En caso contrario debe revelarse este hecho;
- Descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad y de sus principales actividades;
- Resumen de las políticas contables significativas aplicadas;
- Información relativa a partidas que se presentan en el cuerpo de los Estados Financieros básicos, en el orden en el que se presenta cada estado financiero y las partidas que lo integran;
- Fecha autorizada para la emisión de los Estados Financieros y nombre(s) del(los) funcionario(s) u órgano(s) de la administración que la autorizaron, y;

- Otras revelaciones.

La presentación de las partidas en los Estados Financieros debe mantenerse durante el período que se informa, así como, de un período al siguiente.

3.2.3 Revelación¹³

Como se mencionó en el Capítulo II, la revelación tiene la finalidad de publicar en los Estados Financieros y sus notas, toda aquella información que amplíe el origen y significación de los elementos que se presentan en dichos estados.

Es importante que dentro de las notas a los Estados Financieros se revele la información correspondiente al tratamiento de los impuestos a la utilidad dentro de las políticas contables, para lo cual la NIF A-7 “*Presentación y Revelación*”, nos menciona lo siguiente:

*“Las políticas contables son los criterios de aplicación de las normas particulares, que la administración de una entidad considera como los más apropiados en sus circunstancias para presentar razonablemente la información contenida en los Estados Financieros básicos”.*¹⁴

El resumen de políticas contables que se prepare, debe contener las más significativas adoptadas por la entidad. Ese resumen debe presentarse dentro de las primeras notas a los Estados Financieros. Con el fin de proporcionar información suficiente, la entidad puede detallar sus políticas contables en notas subsecuentes.

La revelación de las políticas contables en los Estados Financieros no debe duplicar detalles presentados en alguna otra nota.

¹³ Ver ejemplos capítulo IV, Normas de revelación.

¹⁴ Normas de Información Financieras. NIF A-7 Presentación y Revelación. Párrafo 39.

Ejemplos de revelaciones, entre otros, que normalmente deben hacer las entidades con respecto a la aplicación de normas particulares incluyen las relativas a: las bases para el reconocimiento de los efectos de la inflación, las bases de consolidación, los métodos de depreciación, la valuación de inventarios, la valuación y amortización de activos intangibles, las bases de valuación de los instrumentos financieros, las estimaciones para cuentas incobrables y de inventarios de lento movimiento y obsoletos, el deterioro de activos de larga duración, los impuestos diferidos, los arrendamientos, la conversión de moneda extranjera, las garantías de productos, las obligaciones laborales y el reconocimiento de ingresos.

Capítulo IV. Norma de Información Financiera D- 4

Impuestos a la Utilidad

4.1 Normas de valuación

4.1.1 Aspectos generales

El proceso de reconocimiento contable de los impuestos a la utilidad, la entidad debe determinar los impuestos causados y diferidos, atribuibles al período contable que afectan a los resultados del ejercicio.

El impuesto causado se deriva del reconocimiento en el período actual, para efectos fiscales, de ciertas operaciones de la entidad. El impuesto diferido corresponde a operaciones atribuibles al período contable actual, pero que fiscalmente son reconocidas en momentos diferentes.

4.1.2 Impuestos

El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española nos define el impuesto como; el tributo que se exige en función de la capacidad económica de los obligados a su pago.

Y nos señala que existen dos tipos de impuestos:

1. **Directo** - El que grava las fuentes de capacidad económica, como la renta y el patrimonio.
2. **Indirecto** - El que grava el consumo o gasto.

El Código Fiscal de la Federación (CFF) nos marca como impuestos todas las contribuciones establecidas en la Ley que deben de pagar las personas físicas o

morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Impuesto causado

El impuesto causado debe reconocerse como un gasto en el estado de resultados; este impuesto representa para la entidad un pasivo normalmente a plazo menor a un año. Si la cantidad ya enterada mediante anticipos excede al impuesto causado, dicho exceso debe reconocerse como una cuenta por cobrar.

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

- Ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio
- Deducciones autorizadas en el ejercicio
- = Utilidad y pérdida fiscal
- Perdas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores
- = Resultado fiscal
- X Tasa de ISR

- = ISR causado del ejercicio

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

- ISR causado en el ejercicio
- Pagos provisionales de ISR

- = ISR por pagar o saldo a favor

Con respecto al IETU, la mecánica para determinarlo se contiene en los artículos 1º y 8º de la Ley que regula este impuesto y en términos generales es la siguiente:

Ingresos por enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, efectivamente cobrados en el ejercicio.

- Deducciones autorizadas efectivamente pagadas en el ejercicio.
- = Base gravable
- X Tasa de IETU
- = IETU del ejercicio
- Créditos fiscales por deducciones superiores a los ingresos
- = Diferencia
- Créditos fiscales por salarios, pagos y aportaciones de Seguridad Social pagadas
- = IETU causado del ejercicio

Así mismo, el IETU por pagar o saldo a favor de este impuesto se determina de la manera siguiente (art. 8º de la LIETU):

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

Ejemplo 1

Una empresa dedicada a la compraventa de aparatos eléctricos, desea determinar el ISR y el IETU causados y por pagar del ejercicio fiscal 2008, con la finalidad de llevar a cabo su registro en contabilidad.

Datos:

Correspondientes al ISR:

Resultado fiscal 2008	\$	1,500,000.00
Pagos provisionales efectuados en 2008	\$	380,000.00

Correspondientes al IETU:

Base gravable 2008	\$	3,900,000.00
Crédito fiscal por erogaciones superiores a los ingresos	\$	-
Crédito fiscal por salarios y aportaciones de seguridad social	\$	156,000.00
Otros créditos fiscales aplicables contra IETU	\$	16,800.00
Pagos del IETU efectuados en 2008	\$	45,000.00

1. Determinación del ISR causado del ejercicio 2008.

Resultado fiscal	\$	1,500,000.00
(x) Tasa del ISR		28%
(=) ISR causado del ejercicio	\$	<u>420,000.00</u>

2. Determinación del ISR por pagar del ejercicio fiscal 2008.

ISR causado del ejercicio	\$	420,000.00
(-) Pagos provisionales efectuados en 2008		380,000.00
(=) ISR por pagar	\$	<u>40,000.00</u>

3. Determinación del IETU causado en el ejercicio fiscal 2008.

Base gravable	\$	3,900,000.00
(x) Tasa del IETU aplicable a 2008		16.5%
(=) IETU del ejercicio		643,500.00
(-) Crédito fiscal por erogaciones superiores a los ingresos		0.00
(=) Diferencia		643,500.00
(-) Crédito fiscal por salarios y aportaciones de seguridad social		156,000.00
(-) Otros créditos fiscales aplicables contra IETU		16,800.00
(=) IETU causado del ejercicio		<u>470,700.00</u>

4. Determinación del IETU por pagar del ejercicio 2008

IETU causado en el ejercicio	\$ 470,700.00
(-) ISR causado en el ejercicio	420,000.00
(=) IETU a cargo	<u>50,700.00</u>
Anticipos del IETU efectuados en el ejercicio	
(-) 2008	45,000.00
(=) IETU a pagar	<u><u>\$ 5,700.00</u></u>

5. Los asientos realizados por la empresa por los conceptos mencionados se presentan a continuación:

Asiento 1 Para el registro de pagos provisionales de ISR y IETU efectuados en el ejercicio:

	Debe	Haber
Anticipos de ISR	\$ 380,000.00	
Anticipos de IETU	\$ 45,000.00	
Bancos		\$ 425,000.00

Asiento 2 Por el registro de impuestos a la utilidad causados en el ejercicio:

	Debe	Haber
Utilidad antes de impuestos	\$ 470,700.00	
Impuestos a la utilidad por pagar		\$ 470,700.00

Asiento 3 Por el traspaso de ISR y IETU a la cuenta de pasivo:

	Debe	Haber
Impuestos a la utilidad por pagar	\$ 425,000.00	
Anticipos de ISR		\$ 380,000.00
Anticipos de IETU		\$ 45,000.00

6. El resultado de las cuentas de balance y de resultados por las operaciones anteriores es el siguiente:

Bancos		Anticipos de ISR	
(SI) \$ 800,000.00	\$ 425,000.00 (1)	(1) \$ 380,000.00	\$ 380,000.00 (3)
\$ 800,000.00	\$ 425,000.00	\$ 380,000.00	\$ 380,000.00
\$ 375,000.00		\$ -	

Anticipos de IETU		Utilidad antes de impuestos	
(1) \$ 45,000.00	\$ 45,000.00 (3)	(2) \$ 470,700.00	\$ 850,000.00 (SI)
\$ 45,000.00	\$ 45,000.00	\$ 470,700.00	\$ 850,000.00
\$ -		\$ 379,300.00	

Impuestos a la utilidad por pagar	
(1) \$ 425,000.00	\$ 470,700.00 (3)
\$ 425,000.00	\$ 470,700.00
	\$ 45,700.00

7. Por ultimo se presenta la presentación de los conceptos anteriores en los estados financieros.

a) En el Estado de Resultados

Los Eléctricos S. A.
Estado de Resultados
Por el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 2008

Ventas netas		\$ 6,200,000.00
Costo de Ventas	\$ 3,950,000.00	
Gastos de operación	<u>1,200,000.00</u>	<u>5,150,000.00</u>
Utilidad de operación		1,050,000.00
Otros ingresos y otros gastos		100,000.00
Costo integral de financiamiento		<u>100,000.00</u>
Utilidad antes de impuesto		850,000.00
Impuestos a la utilidad		<u>470,700.00</u>
Utilidad neta		<u><u>379,300.00</u></u>

b) En el Balance General

Los Eléctricos S. A.
Balance General
Por el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 2008

ACTIVO		PASIVO	
Circulante:		A corto plazo:	
Bancos	\$375,000.00	Acreedores Diversos	\$130,000.00
Anticipos de ISR	0.00	Impuestos a la	
Anticipos de IETU	0.00	utilidad por pagar	45,700.00
Suma de activo		Suma de pasivo a	
Circulante:	\$375,000.00	corto plazo	\$175,700.00
		TOTAL DE PASIVO	\$175,700.00
Fijo:			
Mobiliario y equipo de oficina		CAPITAL CONTABLE	
neto	\$280,000.00	Capital Social	\$100,000.00
Suma de activo fijo:	\$280,000.00	Utilidad Neta	\$379,300.00
		TOTAL DE CAPITAL	\$479,300.00
		TOTAL DE PASIVO MAS	
TOTAL DE ACTIVO	\$655,000.00	CAPITAL CONTABLE	\$655,000.00

En el ejemplo anterior se obtienen impuestos a la utilidad por pagar, por lo que se mostró el reconocimiento contable de los efectos correspondientes.

Es importante destacar que, en este caso, el IETU causado (\$470,000.00) fue superior al ISR (\$420,000.00); en una nota a los estados financieros se debe asentar el monto del IETU causado y señalar el importe del ISR que se acredita contra el primer gravamen. Asimismo, en otra nota se desglosará el importe del ISR por pagar (\$40,00.00) y del IETU (\$5,700.00), que se incluyen en el rubro de impuestos a la utilidad por pagar.

Ejemplo 2

La misma empresa dedicada a la compraventa de aparatos eléctricos, desea determinar el ISR y el IETU causados y por pagar del ejercicio fiscal 2008, con la finalidad de llevar a cabo su registro en contabilidad.

Datos:

Correspondientes al ISR:

Resultado fiscal 2008	\$1,500,000.00
Pagos provisionales efectuados en 2008	\$ 600,000.00

Correspondientes al IETU:

Base gravable 2008	\$3,900,000.00
Crédito fiscal por erogaciones superiores a los ingresos	\$ -
Crédito fiscal por salarios y aportaciones de seguridad social	\$ 156,000.00
Otros créditos fiscales aplicables contra IETU	\$ 16,800.00
Pagos del IETU efectuados en 2008	\$ 55,000.00

1. Determinación del ISR causado del ejercicio 2008.

Resultado fiscal	\$1,500,000.00
(x) Tasa del ISR	28%
(=) ISR causado del ejercicio	<u>\$ 420,000.00</u>

2. Determinación del ISR por pagar del ejercicio fiscal 2008.

ISR causado del ejercicio	\$ 420,000.00
(-) Pagos provisionales efectuados en 2008	<u>600,000.00</u>
(=) ISR por pagar	<u><u>-\$ 180,000.00</u></u>

3. Determinación del IETU causado en el ejercicio fiscal 2008.

Base gravable	\$3,900,000.00
(x) Tasa del IETU aplicable a 2008	<u>16.5%</u>
(=) IETU del ejercicio	643,500.00
Credito fiscal por erogaciones superiores a los	
(-) ingresos	<u>0.00</u>
(=) Diferencia	643,500.00
Credito fiscal por salarios y aportaciones de seguridad	
(-) social	156,000.00
(-) Otros créditos fiscales aplicables contra IETU	<u>16,800.00</u>
(=) IETU causado del ejercicio	<u><u>470,700.00</u></u>

4. Determinación del IETU por pagar del ejercicio 2008

IETU causado en el ejercicio	\$ 470,700.00
(-) ISR causado en el ejercicio	<u>420,000.00</u>
(=) IETU a cargo	50,700.00
Anticipos del IETU efectuados en el ejercicio	
(-) 2008	<u>55,000.00</u>
(=) IETU a pagar	<u><u>-\$ 4,300.00</u></u>

5. Los asientos realizados por la empresa por los conceptos mencionados se presentan a continuación:

Asiento 1 Para el registro de pagos provisionales de ISR y IETU efectuados en el ejercicio.

	Debe	Haber
Anticipos de ISR	\$ 600,000.00	
Anticipos de IETU	\$ 55,000.00	
Bancos		\$ 655,000.00

Asiento 2 Por el registro de impuestos a la utilidad causados en el ejercicio:

	Debe	Haber
Utilidad antes de impuestos	\$ 470,700.00	
Impuestos a la utilidad por pagar		\$ 470,700.00

Asiento 3 Por el traspaso de ISR y IETU a la cuenta de pasivo:

		Debe	Haber
Impuestos a la utilidad por pagar	\$	470,700.00	
Impuestos por recuperar	\$	184,300.00	
Anticipos de ISR			\$ 600,000.00
Anticipos de IETU			\$ 55,000.00

6. El resultado de las cuentas de balance y de resultados por las operaciones anteriores es el siguiente:

Bancos				Anticipos de ISR			
(SI)	\$ 800,000.00	\$ 655,000.00	(1)	(1)	\$ 600,000.00	\$ 600,000.00	(3)
	\$ 800,000.00	\$ 655,000.00			\$ 600,000.00	\$ 600,000.00	
	\$ 145,000.00				\$ -		
		Anticipos de IETU			Utilidad antes de impuestos		
(1)	\$ 55,000.00	\$ 55,000.00	(3)	(2)	\$ 470,700.00	\$ 850,000.00	(SI)
	\$ 55,000.00	\$ 55,000.00			\$ 470,700.00	\$ 850,000.00	
	\$ -					\$ 379,300.00	

Impuestos a la utilidad por pagar		Impuestos por recuperar	
(1) \$ 470,700.00	\$ 470,700.00	(3) (3) \$ 184,300.00	
<u>\$ 470,700.00</u>	<u>\$ 470,700.00</u>	<u>\$ 184,300.00</u>	<u>\$ -</u>
	\$ -	\$ 184,300.00	

7. Por ultimo se presenta la presentación de los conceptos anteriores en los estados financieros.

a) En el Estado de Resultados

Los Electricos S.A.

Estado de Resultados

Por el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 2008

Ventas netas		\$6,200,000.00
Costo de Ventas	\$ 3,950,000.00	
Gastos de operación	<u>1,200,000.00</u>	<u>5,150,000.00</u>
Utilidad de operación		1,050,000.00
Otros ingresos y otros gastos		100,000.00
Costo integral de financiamiento		<u>100,000.00</u>
Utilidad antes de impuesto		850,000.00
Impuestos a la utilidad		<u>470,700.00</u>
Utilidad neta		<u><u>379,300.00</u></u>

b) En el Balance General

Los Eléctricos S.A.

Balance General

Por el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 2008

ACTIVO		PASIVO	
Circulante:		A corto plazo:	
Bancos	\$145,000.00	Acreedores Diversos	\$130,000.00
Impuestos por recuperar	\$184,300.00		
Anticipos de ISR	0.00	Impuestos a la utilidad por pagar	0.00
Anticipos de IETU	0.00		
Suma de activo circulante	\$329,300.00	Suma de pasivo a corto plazo	\$130,000.00
		TOTAL DE PASIVO	\$130,000.00
Fijo:		CAPITAL CONTABLE	
Mobiliario y equipo de oficina neto	\$280,000.00	Capital Social	\$100,000.00
Suma de activo fijo	280,000.00	Utilidad Neta	\$379,300.00
		TOTAL DE CAPITAL	\$479,300.00
		TOTAL DE PASIVO MAS CAPITAL CONTABLE	\$609,300.00
TOTAL DE ACTIVO	\$609,300.00		

En este ejemplo se obtienen impuestos a la utilidad por recuperar (saldo a favor), por lo que se mostró el reconocimiento contable de los efectos correspondientes.

Es importante destacar que, el IETU causado (\$470,700) fue superior al ISR causado, en una nota a los estados financieros se debe asentar el monto del IETU causado y señalar el importe de ISR que se acredita contra el gravamen.

Impuesto diferido

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

Derivado de diferencias temporales

El impuesto diferido derivado de diferencias temporales debe determinarse utilizando el método de activos y pasivos.

El método de activos y pasivos es aquel que compara los valores contables y fiscales de todas las cuentas de balance de una entidad (debe considerarse lo establecido en el párrafo 14 de la NIF¹⁵). De esta comparación surgen diferencias temporales, tanto deducibles como acumulables, a las que se les aplica la tasa de impuesto diferido correspondiente vigente en el ejercicio; el resultado obtenido corresponde al saldo del pasivo o, en su caso del activo por impuesto diferido al final del período.

Los valores contables de los distintos activos y pasivos a que hace referencia el párrafo anterior deben ser los que resultan de aplicar íntegramente las NIF'S. Por su parte, los valores fiscales deben determinarse con base en las disposiciones tributarias aplicables, considerando lo que sucedería si se recupera en activo o se liquida un pasivo.

¹⁵ En la determinación de valores fiscales deben considerarse partidas que a pesar de no tener valor contable como activos o pasivos dentro del balance general, si tienen valor fiscal. Ejemplo de lo anterior es: una activo que ya se reconoció como costo o gasto contable, pero cuya deducción fiscal se efectuará en períodos posteriores, como es el caso de un activo fijo totalmente depreciado contablemente pero no fiscalmente.

Ejemplo

Empresa ABC, S. A.
Determinación del ISR diferido al 31 de diciembre de 2008

ACTIVO	Valores contables	Valores fiscales	Diferencias temporales
<i>Circulante</i>			
Efectivo en caja y bancos	\$ 75,000	\$ 75,000	\$ -
Clientes	1,300,000	1,050,000	250,000
Contribuciones a favor	200,000	200,000	-
Inventarios	1,570,000	1,300,000	270,000
Seguros pagados por anticipado	50,000	-	50,000
<i>Suma el activo circulante</i>	<u>3,195,000</u>	<u>2,625,000</u>	
<i>Fijo</i>			
Terrenos	500,000	500,000	-
Mobiliario y equipo (neto)	570,000	628,000	- 58,000
Equipo de transporte (neto)	850,000	750,000	100,000
<i>Suma el activo fijo</i>	<u>1,920,000</u>	<u>1,878,000</u>	
<i>Cargos diferidos</i>			
Marcas y patentes (neto)	250,000	200,000	50,000
Crédito mercantil (neto)	1,420,000	1,420,000	-
<i>Suma los cargos diferidos</i>	<u>1,670,000</u>	<u>1,620,000</u>	
TOTAL ACTIVO	\$6,785,000	\$ 6,123,000	
PASIVO			
<i>A corto plazo</i>			
Proveedores	\$1,280,000	\$ 1,280,000	\$ -
Acreedores diversos	1,975,000	1,975,000	-
Contribuciones por pagar	920,000	920,000	-
ISR por pagar	48,840	48,840	-
Anticipos de clientes	500,000	-	- 500,000
<i>Suma el pasivo a corto plazo</i>	<u>4,723,840</u>	<u>4,223,840</u>	
TOTAL PASIVO	4,723,840	4,223,840	
Resultado de diferencias temporales (gravable)			162,000
Tasa de ISR			<u>28%</u>
ISR diferido al cierre del ejercicio			45,360

Por tal razón, para determinar los valores fiscales de los distintos activos de la entidad, debe atenderse a la mecánica que se establece a continuación para cada uno de ellos:

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

ACTIVO	Saldos contables	Saldos para ISR	Diferencias temporales
<i>Circulante</i>			
Efectivo en caja y bancos	\$ 75,000	\$ 75,000	\$ - c.
Clientes	1,300,000	1,050,000	250,000 b.
Contribuciones a favor	200,000	200,000	-
Inventarios	1,570,000	1,300,000	270,000 a.
Seguros pagados por anticipado	50,000	-	50,000
<i>Suma el activo circulante</i>	3,195,000	2,625,000	

Para determinar el valor fiscal de los distintos pasivos de la entidad, debe atenderse a la mecánica que se establece a continuación para cada una de ellos.

- A. Pasivos contables por deducirse fiscalmente y pasivos contables ya acumulados fiscalmente - su valor fiscal resulta de restarle al valor

contable de dicho pasivo el importe que será deducido o no acumulado para fines de impuesto a la utilidad de períodos futuros. Ejemplo de los primeros, son las provisiones que serán deducibles hasta su pago; ejemplo de los segundos, son los anticipos de clientes pues, debido a que fueron acumulados a la base fiscal al momento de su recepción, en un futuro, cuando se reconozcan como ingreso contable, se disminuirá de dicha base contable para llegar a la base fiscal;

PASIVO	Saldos contables	Saldos para IETU	Diferencias temporales
<i>A corto plazo</i>			
Proveedores	\$1,280,000	\$ -	- 1,280,000 (1)
Acreedores diversos	1,975,000	1,975,000	-
Contribuciones por pagar	920,000	920,000	-
ISR por pagar	48,840	48,840	-
Anticipos de clientes	500,000	500,000	-
<i>Suma el pasivo a corto plazo</i>	<u>4,723,840</u>	<u>3,443,840</u>	
TOTAL PASIVO	4,723,840	3,443,840	

PASIVO	Saldos contables	Saldos para ISR	Diferencias temporales
<i>A corto plazo</i>			
Proveedores	\$1,280,000	\$ 1,280,000	\$ -
Acreedores diversos	1,975,000	1,975,000	-
Contribuciones por pagar	920,000	920,000	-
ISR por pagar	48,840	48,840	-
Anticipos de clientes	500,000	-	- 500,000 (2)
<i>Suma el pasivo a corto plazo</i>	<u>4,723,840</u>	<u>4,223,840</u>	
TOTAL PASIVO	4,723,840	4,223,840	

B. Pasivos no contables por acumularse fiscalmente - su valor fiscal es el importe que será acumulado para fines del impuesto a la utilidad de períodos futuros; como es el caso del costo que fiscalmente se estima sobre cobros anticipados, el cual, en un primer momento, se reconoce como deducción fiscal antes de que se reconozca costo contable;

cuando se reconoce como costo contable, este monto habrá que sumarlo a la utilidad fiscal como una partida acumulable;

PASIVO	Saldos contables	Saldos para IETU	Diferencias temporales
<i>A corto plazo</i>			
Proveedores	\$1,280,000	\$ 1,385,000	\$ 105,000
Acreedores diversos	1,975,000	1,975,000	-
Contribuciones por pagar	920,000	920,000	-
ISR por pagar	48,840	48,840	-
Anticipos de clientes	500,000	500,000	-
<i>Suma el pasivo a corto plazo</i>	<u>4,723,840</u>	<u>4,828,840</u>	
TOTAL PASIVO	4,723,840	4,828,840	

C. Pasivo sin repercusiones fiscales - su valor fiscal es igual a su valor contable. Estos pasivos no se deducen ni se acumulan fiscalmente en momento alguno, como es el caso de los impuestos por pagar.

PASIVO	Saldos contables	Saldos para IETU	Diferencias temporales
<i>A corto plazo</i>			
Proveedores	\$1,280,000	\$ 1,280,000	\$ -
Acreedores diversos	1,975,000	1,975,000	- (C)
Contribuciones por pagar	920,000	920,000	- (C)
ISR por pagar	48,840	48,840	-
Anticipos de clientes	500,000	500,000	-
<i>Suma el pasivo a corto plazo</i>	<u>4,723,840</u>	<u>4,223,840</u>	
TOTAL PASIVO	4,723,840	4,223,840	

En la determinación de valores fiscales deben considerarse partidas que a pesar de no tener valor contable como activos o pasivos dentro del balance general, si tienen valor fiscal. Ejemplo de lo anterior es: un activo que ya se reconoció como costo o gasto contable, pero cuya deducción fiscal se efectuará en períodos posteriores, como es el caso de un activo fijo totalmente depreciado contablemente pero no fiscalmente.

Debe reconocerse un pasivo por impuesto diferido por las diferencias temporales acumulables. Este tipo de diferencias surge cuando:

- a) El valor contable de un activo es mayor que su valor fiscal, o

ACTIVO	Saldos contables	Saldos para ISR	Diferencias temporales
Bancos	\$ 550,000	\$ 550,000	\$ -
Clientes	950,000	950,000	-
Terreno	500,000	500,000	-
Construcción	2,000,000	2,000,000	-
Depreciación	100,000	100,000	-
Inventarios	450,000	-	450,000(a)
	<u>\$ 4,350,000</u>	<u>\$ 3,900,000</u>	\$ 450,000

- b) El valor contable de un pasivo es menor que su valor fiscal.

PASIVO	Saldos contables	Saldos para IETU	Diferencias temporales
<i>A corto plazo</i>			
Proveedores	\$1,280,000	\$ 1,385,000	\$ 105,000
Acreedores diversos	1,975,000	1,975,000	-
Contribuciones por pagar	920,000	920,000	-
ISR por pagar	48,840	48,840	-
Anticipos de clientes	500,000	500,000	-
<i>Suma el pasivo a corto plazo</i>	<u>4,723,840</u>	<u>4,828,840</u>	
TOTAL PASIVO	4,723,840	4,828,840	

Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos por las diferencias temporales deducibles. Este tipo de diferencias surge cuando:

- a) El valor contable de un activo es menor que el valor fiscal, o

ACTIVO	Saldos contables	Saldos para ISR	Diferencias temporales
Terrenos	500,000	500,000	
Mobiliario y equipo (neto)	570,000	650,000	80,000
Equipo de transporte (neto)	850,000	950,000	100,000
<i>Suma el activo fijo</i>	<u>1,920,000</u>	<u>2,100,000</u>	

b) El valor contable de un pasivo es mayor que su valor fiscal.

PASIVO	Saldos contables	Saldos para ISR	Diferencias temporales
<i>A corto plazo</i>			
Proveedores	1,280,000	1,280,000	-
Acreedores diversos	1,575,000	1,575,000	-
Contribuciones por pagar	920,000	920,000	-
ISR por pagar	50,000	50,000	-
Anticipos de clientes	300,000		300,000
<i>Suma el pasivo a corto plazo</i>	<u>4,125,000</u>	<u>3,825,000</u>	
TOTAL PASIVO	4,125,000	3,825,000	

No debe determinarse impuesto diferido por aquellas partidas que no afectarán ni la utilidad o pérdida neta contable, ni fiscal.

El impuesto diferido del período correspondiente a las diferencias temporales, debe determinarse comparando el saldo final actual con el saldo al inicio del mismo ejercicio del pasivo o del activo por impuesto diferido determinado conforme al párrafo 10 de la NIF¹⁶.

El impuesto diferido del período debe segregarse en:

- a. La porción que corresponde a la utilidad o pérdida neta, la cual debe reconocerse en el estado de resultados; y,
- b. La porción que corresponde a las otras partidas integrales, la cual debe reconocerse directamente en dichas partidas integrales.

¹⁶ El método de activos y pasivos es aquel que compara los valores contables y fiscales de todos los activos y pasivos de una entidad. De ésta comparación surgen diferencias temporales, tanto deducibles como acumulables, a las que se les aplica la tasa de impuesto correspondiente; el resultado obtenido corresponde al saldo del pasivo o, en su caso del activo del impuesto diferido al final del período.

Reconocimiento del impuesto diferido

Concepto	Saldo	Debe	Haber	Saldo final
Bancos	\$ 550,000			\$ 550,000
Clientes	950,000			950,000
Terreno	500,000			500,000
Construcción	2,000,000			2,000,000
Depreciación	100,000			100,000
Inventarios	450,000			450,000
Activo por Impto Diferido	-	\$ 14,000		14,000
	<u>\$ 4,350,000</u>			<u>\$ 4,364,000</u>
Proveedores	\$ 950,000			\$ 950,000
Anticipo a clientes	500,000			500,000
ISR por pagar	252,000			252,000
PTU por pagar	90,000			90,000
Capital social	2,000,000			2,000,000
Resultado del ejercicio	558,000			572,000
	<u>\$ 4,350,000</u>			<u>\$ 4,364,000</u>
Ventas	\$ 3,350,000			\$ 3,350,000
Costo	1,350,000			1,350,000
Gastos	1,000,000			1,000,000
Depreciación	100,000			100,000
Utilidad antes de imptos	900,000			900,000
Provisión PTU	90,000			90,000
Provisión ISR	252,000		\$ 14,000	238,000
Utilidad neta	<u>\$ 558,000</u>	<u>\$ 14,000</u>	<u>\$ 14,000</u>	<u>\$ 572,000</u>

Derivado de pérdidas fiscales

El impuesto diferido derivado de las pérdidas fiscales por amortizar debe determinarse aplicando a dichas pérdidas la tasa de impuesto diferido. Este resultado representa el saldo del activo por impuesto diferido al final del período.

El impuesto diferido del período de pérdidas fiscales debe determinarse comparando el saldo final con el saldo al inicio del período, del activo por impuesto diferido determinado conforme al párrafo anterior. Este importe debe reconocerse en el estado de resultados.

Derivado de créditos fiscales

Los créditos fiscales deben reconocerse como un activo por impuestos diferidos al momento de enterarse o liquidarse, siempre que sea probable su recuperación contra el impuesto a la utilidad causado y que la entidad tenga la intención de así recuperarlo, de no existir tal intención, el importe a favor de que se trate debe presentarse como una cuenta por cobrar. Son ejemplos de conceptos que pueden reconocerse como créditos fiscales: el impuesto al activo, los estímulos fiscales y, en algunos casos, cumpliendo ciertos requisitos, el impuesto al valor agregado.

Estimación para activo por impuesto diferido no recuperable

Desde su reconocimiento inicial y a la fecha del cierre del balance general, debe evaluarse la probabilidad de recuperación de cada uno de los activos por impuestos diferidos reconocidos por la entidad.

Se considera que es probable la recuperación de un activo por impuesto diferido cuando la entidad justifica que existe alta certeza de que en períodos futuros habrá, por lo menos, alguno de los siguientes conceptos:

- a) Utilidades fiscales suficientes que permitan compensar el efecto de la reversión de las diferencias temporales deducibles, o contra las que se prevé la amortización de pérdidas fiscales; o en su caso, contra las que prevé la utilización de créditos fiscales para disminuir el impuesto que tales utilidades pueden causar;
- b) Diferencias temporales acumulables suficientes cuya reversión se espera en el mismo período de la reversión de las diferencias temporales deducibles que dan lugar al activo por impuestos diferido. Tanto las diferencias acumulables como las deducibles deben estar relacionadas con la misma autoridad fiscal. Ejemplo de este caso es la opción que dieron las disposiciones fiscales en algún momento, de disminuir las pérdidas fiscales

pendientes de amortizar del importe del inventario tipificado como acumulable.

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

4.1.3 Adquisiciones de negocios y consolidación de Estados

Financieros

En una adquisición de negocios, los impuestos diferidos deben determinarse sobre la base de los nuevos valores asignados a los activos adquiridos y a los pasivos asumidos como consecuencia de la adquisición. Es decir, no deben mantenerse los impuestos diferidos que tenía reconocidos la entidad adquirida antes de la adquisición.

En los Estados Financieros consolidados debe reconocerse el impuesto diferido atribuible a la entidad económica, el cual, en caso de proceder, debe considerarse los efectos derivados de la consolidación fiscal.

4.2 Normas de presentación

Impuesto causado

Dentro del balance general, el impuesto causado debe presentarse como un pasivo a corto plazo. Este importe debe incluir el impuesto causado y no enterado del período actual y de los anteriores, así como los anticipos efectuados; si estos

últimos fueran mayores, el importe neto debe presentarse como un activo a corto plazo. En caso de que la autoridad tributaria establezca que la fecha de entero del impuesto causado es posterior a los doce meses siguientes a la fecha de cierre de los Estados Financieros, o bien, después del ciclo normal de operaciones de la entidad dicho impuesto debe presentarse a largo plazo.

Ejemplo:

Los Eléctricos S.A.
Balance General
Por el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 2008

ACTIVO	PASIVO
Circulante:	A corto plazo:
Bancos \$145,000.00	Acreedores Diversos \$130,000.00
Impuestos por recuperar \$184,300.00	
Anticipos de ISR 0.00	Impuestos a la utilidad por pagar 0.00
Anticipos de IETU 0.00	
Suma de activo circulante \$329,300.00	Suma de pasivo a corto plazo \$130,000.00
	TOTAL DE PASIVO \$130,000.00
Fijo:	CAPITAL CONTABLE
Mobiliario y equipo de oficina neto \$280,000.00	Capital Social \$100,000.00
Suma de activo fijo 280,000.00	Utilidad Neta \$379,300.00
	TOTAL DE CAPITAL \$479,300.00
	TOTAL DE PASIVO MAS CAPITAL CONTABLE \$609,300.00
TOTAL DE ACTIVO \$609,300.00	

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

- a) Tales activos y pasivos no correspondan a la misma autoridad fiscal; o

- b) No se tenga el derecho de compensar dichos impuestos ante la misma autoridad fiscal.

En el estado de resultados, el impuesto causado debe presentarse como un componente del rubro llamado impuestos a la utilidad, sin incluir el impuesto atribuible a las operaciones discontinuadas. Con base en la NIF B-3 *Estado de resultados*, el impuesto a la utilidad del período debe presentarse enseguida del valor residual de las ventas o ingresos netos después de sumarle o disminuirle, según proceda, las demás partidas de ingresos, costos y gastos, ordinarios y no ordinarios, sin incluir las operaciones discontinuadas.

Los Eléctricos S. A.
Estado de Resultados

Por el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 2008

Ventas netas		\$ 6,200,000.00
Costo de Ventas	\$ 3,950,000.00	
Gastos de operación	<u>1,200,000.00</u>	5,150,000.00
Utilidad de operación		1,050,000.00
Otros ingresos y otros gastos	100,000.00	
Costo integral de financiamiento	<u>100,000.00</u>	
Utilidad antes de impuesto		850,000.00
Impuestos a la utilidad		<u>470,700.00</u>
Utilidad neta		<u><u>379,300.00</u></u>

Impuesto diferido

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

- Tales activos y pasivos no correspondan a la misma autoridad fiscal; o
- No se tenga derecho a compensar dichos impuestos ante la misma autoridad fiscal.

**Transportes Aéreos, S. A. de C. V.
(Subsidiaria de Grupo, S. A. de C. V.)**

**Balances generales
Al 31 de diciembre de 2008 y 2007
(En pesos)**

Activo	2008	2007
Activo circulante:		
Efectivo e inversiones temporales	\$ 5,181,403	\$ 4,
Cuentas por cobrar a clientes	139,194	90,183
Aero Personal, S.A. de C.V.	1,031,171	477,472
Impuestos por recuperar	2,438,194	889,509
Pagos anticipados	157,537	143,203
Total del activo circulante	8,947,499	6,552,945
Inversiones en acciones	4,836,819	5,723,450
Equipo aéreo y mobiliario, neto	255,426,620	272,263,890
Impuesto a la utilidad diferidos	4,379,058	-
Otros activos	466,085	426,003
Total	\$ 274,056,081	\$ 284,966,288
Pasivo y capital contable		
Pasivo circulante:		
Cuentas por pagar a accionista y Compañía asociada	\$ 5,947,351	\$ 6,406,283
Otras cuentas por pagar y pasivos acumulados	135,425	363,816
Total del pasivo circulante	6,082,776	6,770,099
Impuestos a la utilidad diferidos	-	262,765
Total del pasivo	6,082,776	7,032,864
Capital contable:		
Capital social	397,659,452	397,659,452
Pérdidas acumuladas	(129,686,147)	(128,769,286)
Efecto acumulado del impuesto sobre la renta diferido	-	7,825,302
Exceso en la actualización del capital contable	-	1,217,956
Total del capital contable	267,973,305	277,933,424
Total	\$ 274,056,081	\$ 284,966,288

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

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

Transportes Aéreos, S. A. de C. V.
(Subsidiaria de Grupo, S. A. de C. V.)

ESTADOS DE RESULTADOS
Por los años que terminaron el 31 de diciembre de 2008 y 2007
(En pesos)

	2008	2007
Ingresos por servicios	\$ 24,774,193	\$ 24,930,976
Gastos de operación	<u>39,211,163</u>	<u>39,954,380</u>
Pérdida de operación	<u>(14,436,970)</u>	<u>(15,023,404)</u>
Otros ingresos, neto	12,377	689,613
Resultado integral de financiamiento:		
Ingreso por intereses	<u>167,586</u>	<u>202,494</u>
Gasto por intereses	<u>(35,097)</u>	<u>(20,503)</u>
Ganancia (pérdida) cambiaria, neta	<u>576,793</u>	<u>(2,893)</u>
Ganancia por posición monetaria	<u>-</u>	<u>133,058</u>
	<u>709,282</u>	<u>312,156</u>
Participación en los resultados de Compañía asociada	<u>(886,631)</u>	<u>(2,112,740)</u>
Pérdida antes de impuestos a la utilidad	<u>(14,601,942)</u>	<u>(16,134,375)</u>
Impuestos a la utilidad diferidos	<u>(4,641,823)</u>	<u>5,154,409</u>
Pérdida neta	<u>\$ (9,960,119)</u>	<u>\$ (21,288,784)</u>

▪

- En el capital contable, si es que está relacionado con las otras partidas integrales; este impuesto debe sumarse o restarse al importe de dichas partidas integrales. Dentro del estado de resultados o en sus notas debe presentarse la composición del rubro llamado impuestos a la utilidad, por lo que respecta al impuesto causado y al diferido. En dicho rubro no deben incluirse el impuesto causado y diferido atribuibles a las operaciones discontinuadas.

4.3 Normas de revelación

Como ya se había mencionado en el Capítulo II las normas de revelación tienen el propósito de divulgar en los Estados Financieros y sus notas, la información que amplíe el origen y significado de los elementos que se presentan.

Para poder determinar la información que debe de revelarse en el caso de los impuestos a la utilidad se deberán considerar los siguientes puntos:

Dentro de las notas a los Estados Financieros lo siguiente:

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

“A partir del 1° de enero de 2008, determinamos los impuestos a la utilidad diferidos con base en el método de activos y pasivos, mencionado en la NIF D-4, Impuestos a la utilidad, bajo este método a todas la diferencias que surgen entre los valores contables y fiscales se les aplica la tasa del ISR o del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU),..”

Como se menciona en el inciso a) de la información que debe de revelarse, se tiene que mostrar la integración del impuesto causado y diferido con la tasa vigente de éste. En el siguiente ejemplo tomamos el supuesto que la Compañía “X”, S.A. de C.V. fue causante de ISR y nos revela en su nota lo siguiente:

Al 31 de diciembre de 2008 y 2007, el ISR e IETU cargados a resultados se integran como sigue:

ISR e IETU:

	<i>2008</i>	<i>2007</i>
<i>ISR causado</i>	\$ 623	\$ 645
<i>ISR diferido</i>	812	463
<i>IETU diferido</i>		
<i>Impuesto al activo irrecuperable</i>		-
<i>Total de ISR</i>	\$ 1,435	\$ 1,108

b) La integración del impuesto a la utilidad derivado de las operaciones discontinuadas en el período, señalando los impuestos causado y diferido asociados a:

- El gasto o ingreso derivado de la discontinuación de operaciones; y
- Las actividades del período del segmento discontinuado;

c) Las tasas de impuesto causado y de impuesto diferido mencionando, en su caso, las variaciones de dichas tasas durante el período y su impacto en el impuesto a la utilidad del período;

d)

“A partir del 1° de enero de 2008, determinamos los impuestos a la utilidad diferidos con base en el método de activos y pasivos, mencionado en la NIF D-4, Impuestos a la utilidad, bajo este método a todas la diferencias que surgen entre

los valores contables y fiscales se les aplica la tasa del ISR o del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) según corresponda, vigente a la fecha del balance general, o bien, aquellas tasas promulgadas y establecidas en las disposiciones fiscales a esa fecha y que estarán vigentes al momento en que se estima que los activos y pasivos por impuestos diferidos se recuperarán o liquidarán, respectivamente.”

.”

e) La tasa efectiva de impuesto, así como una conciliación entre ésta y la tasa de impuesto causado, mostrando las partidas e importes por los que dichas tasas difieren entre sí. Algunos ejemplos de tales partidas son:

- ✓ Los conceptos no deducibles fiscalmente; los ajustes al impuesto diferido por cambios en la tasa aplicable; los movimientos de la estimación para activo por impuesto diferido no recuperable; la amortización de pérdidas fiscales cuyo efecto de impuesto diferido hubiera estado castigado en alguna medida; etc; “Nota x”

Al 31 de diciembre de 2008 y 2007, el ISR cargado a resultados se integra como sigue:

	2008	2007
Impuesto causado	\$ 12,748,299	\$ 13,844,174
Impuesto diferido	(1,741,995)	273,961
Total del ISR	<u>\$ 11,006,304</u>	<u>\$ 14,118,135</u>

Determinación de la tasa efectiva del impuesto diferido.

Tasa efectiva del impuesto ($\$11,006,304 / \$27,411,126$) = 40%

- f) Los conceptos e importes de las otras partidas integrales que se afectaron a consecuencia del impuesto diferido del período, y los montos por los que se afectaron;

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

A continuación se muestra un ejemplo para la revelación dentro de las notas a los Estados Financieros, para el caso de la NIF D-4 que entro en vigor a partir del 1º de enero de 2008:

“A partir del 1° de enero de 2008, determinamos los impuestos a la utilidad diferidos con base en el método de activos y pasivos, mencionado en la NIF D-4, Impuestos a la utilidad, bajo este método a todas las diferencias que surgen entre los valores contables y fiscales se les aplica la tasa del ISR o del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) según corresponda, vigente a la fecha del balance general, o bien, aquellas tasas promulgadas y establecidas en las disposiciones fiscales a esa fecha y que estarán vigentes al momento en que se estima que los activos y pasivos por impuestos diferidos se recuperarán o liquidarán, respectivamente.

Hasta el 31 de diciembre de 2007, el método mencionado en el párrafo anterior le era aplicable a todas las diferencias temporales que surgían entre nuestros valores contables y fiscales de nuestros activos y pasivos.

En ambos años nuestros activos por impuestos a la utilidad diferidos se evalúan periódicamente creando, en su caso, una estimación sobre aquellos montos por los que no existe una alta probabilidad de recuperación.

A partir del 1° de enero de 2008, el Impuesto al Activo es tratado como un crédito fiscal, mientras que hasta el 31 de diciembre de 2007 éste forma parte del ISR diferido. En ambos casos, efectuamos la evaluación de su recuperación en el futuro.”

Por otra parte dentro de las políticas contables en los Estados Financieros es importante mencionar el cambio de las políticas contables establecidas dentro del boletín D-4 a la NIF D-4, siempre y cuando estos mismos se hayan elaborado conforme a lo establecido dentro del Boletín. A continuación se muestra un ejemplo de la redacción:

“NIF D-4, Impuestos a la utilidad

La NIF D-4 reemplazó al Boletín D-4, Tratamiento contable del ISR, del Impuesto al Activo y de la PTU, eliminando así el concepto de diferencia permanente ya que el método de activos y pasivos establecido en esta NIF requiere el reconocimiento de impuestos a la utilidad diferidos por el total de las diferencias entre el valor contable y fiscal de activos y pasivos. La NIF establece la reclasificación a resultados acumulados del efecto acumulado resultante de la adopción del predecesor Boletín D-4, a menos que se identifique con partidas reconocidas en el capital contable y que formen parte de la utilidad (pérdida) integral y que no hayan sido reclasificadas a resultados.

La aplicación de esta NIF es prospectiva, con lo que los ejercicios que se presentan para fines comparativos no han sido ajustados. Los efectos derivados de la adopción de la NIF son reflejados en la nota X”.

Como se menciona a) dentro de las normas **de revelación, se** tiene que mostrar la integración del impuesto causado y diferido con la tasa vigente de éste. En el siguiente ejemplo tomamos el supuesto que la Compañía “X”, S.A. de C.V. fue causante de ISR y nos revela en su nota lo siguiente:

Al 31 de diciembre de 2008 y 2007, el ISR e IETU cargados a resultados se integran como sigue:

ISR e IETU:

	2008	2007
ISR causado	\$ 623	\$ 645
ISR diferido	812	463
IETU diferido		
Impuesto al activo irrecuperable		-
Total de ISR	<u>\$ 1,435</u>	<u>\$ 1,108</u>

Debido a que la legislación fiscal reconoce parcialmente los efectos de la inflación en ciertos conceptos que originan impuestos diferidos, el efecto monetario que se reconoció en el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 2007 se incluyó en costo del ISR diferido de dicho ejercicio.

4.4 Revelación de la tasa efectiva del impuesto

Como se vio en el Capítulo anterior de las normas de revelación, uno de los conceptos que se deberá revelar es la tasa efectiva del impuesto, así como la conciliación de esta y el impuesto causado, por lo tanto dada su importancia y complejidad es que la analizaremos de manera individual.

Como lo define la NIF, la tasa efectiva de impuesto es la que resulta de dividir el impuesto a la utilidad del período (conformado por la suma del impuesto causado y el impuesto diferido) entre la utilidad antes de impuestos.

Para los usuarios de los Estados Financieros se podría esperar que la tasa efectiva de impuesto sea igual a la tasa de impuesto causado; sin embargo, no siempre es así. Lo anterior ocurre cuando la utilidad o pérdida antes del impuesto a la utilidad contiene partidas que no son reconocidas por la base fiscal para el

pago de impuestos; o bien, cuando dicha utilidad no incluye partidas que fiscalmente sí proceden para la determinación del impuesto del período como ya se ha visto en los diferentes capítulos.

La NIF nos requiere, en su párrafo 36 inciso c, que se revele la tasa efectiva del impuesto, así como, una conciliación entre dicha tasa y la tasa del impuesto causado, mostrando los conceptos e importes por los que dichas tasas son diferentes. Esta revelación ayuda a los usuarios de los Estados Financieros a evaluar la importancia de tales partidas en conciliación, así como el impacto que estas pudieran tener en el futuro, en el impuesto causado.

A continuación se presenta un ejemplo de la revelación requerida para la determinación de la tasa efectiva:

Supongamos que la Compañía “X” tiene el siguiente estado de resultados contable al 31 de diciembre de 2008:

La Compañía X, S.A. DE C.V.		
Estados de resultados		
(Cifras en pesos)		
	Por los años terminados el	
	31 de diciembre de	
	2008	2007
Ingresos por servicios	\$ 337,666,443	\$ 296,280,432
Costo de ventas	251,303,855	209,162,386
Utilidad bruta	86,362,588	87,118,046
Gastos generales	55,701,939	40,726,278
Utilidad de operación	30,660,649	46,391,768
Otros ingresos (gastos), neto	1,612,575	(1,947,135)
Resultado integral de financiamiento:		
Pérdida cambiaria, neta	(81,852)	(72,792)
Gastos financieros, neto	(3,950,615)	(578,313)
Resultado por posición monetaria	-	(2,370,026)
	(4,032,467)	(3,021,131)
Participación en inversiones	(829,631)	(247,219)
Utilidad antes de impuestos a la utilidad	27,411,126	41,176,283
Impuestos a la utilidad (Nota x)	(11,006,304)	(14,118,135)
Utilidad neta	\$ 16,404,821	\$ 27,058,148

La tasa de vigente según la LISR en su artículo 10 para el ejercicio 2008 es del 28%.

Nos remitimos a la nota x la cual se integra como sigue;

“Nota x”

Al 31 de diciembre de 2008 y 2007, el ISR cargado a resultados se integra como sigue:

	2008	2007
Impuesto causado	\$ 12,748,299	\$ 13,844,174
Impuesto diferido	(1,741,995)	273,961
Total del ISR	<u>\$ 11,006,304</u>	<u>\$ 14,118,135</u>

Determinación de la tasa efectiva del impuesto diferido.

Tasa efectiva del impuesto ($\$11,006,304 / \$27,411,126$) = 40%

El 40% es la tasa efectiva del impuesto y debe de revelarse en las notas de los Estados Financieros, sin embargo también debemos de mostrar las partidas que le dieron origen, como menciona la NIF la conciliación entre el impuesto causado y el diferido.

Siguiendo el ejemplo anterior en el cual tenemos una tasa efectiva del 40% y un impuesto diferido de \$1'741,995.00 para 2008, analizaremos las partidas que le dieron origen a continuación:

1. La Compañía determino un ajuste anual por inflación deducible por el promedio de sus créditos y sus deudas como lo establece la LISR en su artículo 46. Por lo cual genera una diferencia temporal ya que contablemente esta partida no existe.
2. Además la Compañía determinó gastos no deducibles los cuales contablemente afectan el resultado del ejercicio pero fiscalmente no forman parte del resultado fiscal.
3. De las deducciones de inversión para ejercicios posteriores a 2008 y debido a la modificación del Boletín B-10 a la NIF B-10 Efectos de la Inflación, el cual establece que las partidas no monetarias serán actualizadas

contablemente cuando se encuentren en un entorno económico inflacionario, por lo tanto para el citado ejercicio el efecto de la inflación no es reconocido. Sin embargo para el cálculo fiscal las deducciones de inversión se actualizaran como lo marca la LISR de su artículo 37 al 45.

4. La Compañía cuenta con costo de venta, el cual fiscalmente se determina conforme la mercancía es vendida como lo establece del artículo 45-A al 45-I de la LISR.
5. Debido a que no cuenta con empleados ya que estos son prestados, por un tercero, no cuenta con provisiones laborales.

A continuación se presenta la conciliación entre la tasa del impuesto establecida por la ley y la tasa efectiva del ISR reconocida contablemente por la Compañía:

	2008	2007
Utilidad antes de impuestos a la utilidad \$	27,411,126	\$ 41,176,283
Diferencias permanentes:		
Ajuste anual por inflación deducible	- 1,466,140	-1,402,811
Gastos no deducibles	6,974,139	4,328,414
Deducción de inversión	2,122,740	1,926,930
Costo de venta	21,571,194	1,500,000
Provisiones	- 12,287, 611	- 709,189
Participación en subsidiaria	829,631	247,219
Otros	374,561	6,607
Resultado por posición monetaria	0	2,370,026
Utilidad antes de ISR	<hr/>	<hr/>
más partidas permanentes	45,529,640	49,443,479
Tasa del LISR	28%	28%
Total del LISR	<hr/> 12,748,299	<hr/> 13,844,174
ISR diferido	- 1,741,995	273,961

Tasa efectiva

\$	<u>11,006,304</u>	\$	<u>14,118,135</u>
	40%		34%

Capítulo V. Principales diferencias con la Ley del Ley del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto Empresarial a Tasa Única

5.1 Principales diferencias entre la normatividad contable y en materia fiscal

5.1.1 Diferencias con la Ley del Impuesto sobre la Renta

Las diferencias temporales son aquellas diferencias entre la normatividad contable y la legislación fiscal que ocasionan adelantos o diferimientos en el pago de los impuestos de una Entidad económica, pueden ser de dos tipos:

- Diferencias gravables
- Diferencias deducibles

Ingresos contables no fiscales	Ingresos fiscales no contables	Deducciones contables no fiscales	Deducciones fiscales no contables
Pasivo por impuesto diferido	Activo por impuesto diferido	Activo por impuesto diferido	Pasivo por impuesto diferido
<ul style="list-style-type: none"> - Ganancias de capital por tenencia de inversiones temporales (Bolsa de Valores). - Venta diferida o en abonos. - Ganancia por tenencia de inversiones permanentes que no coticen en la bolsa. - Indemnizaciones por reclamaciones a Compañías de seguros. 	<ul style="list-style-type: none"> - Anticipo de clientes. 	Reservas para: <ul style="list-style-type: none"> - Gastos legales. - Garantías - Primas de antigüedad, pensiones, jubilaciones. - Estimaciones por incobrables. - Pérdidas por tenencia de inversiones temporales. - Pérdidas por tenencia de inversiones permanentes, - Tasas por depreciación contables mayores a las fiscales. 	<ul style="list-style-type: none"> - Deducción por depreciación acelerada. - Compras. - Intereses capitalizados por obras. - Anticipo a proveedores (compras anticipadas). - Pago de primas de seguros. - Pago de Compañías de publicidad. - Pago por derechos de autor.

Diferencias gravables

Las diferencias gravables tienen que ver con los ingresos y son:

- a) Ingresos contables no fiscales; generan un pasivo por impuestos diferidos.
- b) Ingresos fiscales no contables; generan un activos por impuestos diferidos.

A continuación detallaremos cada caso:

Ingresos contables no fiscales

Este tipo de ingresos generan un diferimiento en el pago de los impuestos por lo que ocasionan un reconocimiento del pasivo por impuesto diferido con cargo a la provisión del ejercicio. De acuerdo a la NIF D-4 deben reconocerse, sin ninguna limitación, todos los pasivos (obligaciones) que se generen en el ejercicio por este concepto.

Partida	Normatividad Contable	Legislación Fiscal
Ganancias de capital por tenencia de inversiones temporales (acciones en Bolsa de Valores)	Las inversiones se cotizarán al valor de la fecha en que se emitan los Estados Financieros.	Las ganancias en bolsa reconocerán hasta que se enajenen los títulos de valor.
Ganancia por tenencia de inversiones permanentes que no coticen en la Bolsa de Valores (acciones entre particulares)	<u>NIF B-8 Estados Financieros Consolidados</u> Las inversiones permanentes deben valuarse mediante el Método de Participación y reconocerle efecto en cuentas de resultados a la fecha de elaboración de los Estados Financieros.	<u>Artículo 24 LISR</u> La ganancia en la venta de acciones sólo se reconoce fiscalmente cuando se efectúa la venta de las acciones.
Reclamaciones a Compañías de Seguros	<u>NIF C-6 Inmuebles, maquinaria y equipo</u> Inmuebles, maquinaria y equipo al momento que un activo es retirado (siniestrado) es dado de baja y cancelada su depreciación. Una reclamación de seguros se considera un ingreso.	<u>Artículo 43 LISR</u> Cuando algún contribuyente sufra un siniestro y reclame a las Compañías de seguros, éste podrá acumular el ingreso o readquirir un activo similar en un plazo de dos años.

Ingresos fiscales no contables

Estos ingresos generan un pago anticipado de impuestos por lo cual generan un activo por impuestos diferidos reduciendo la provisión del ISR del ejercicio.

Un activo por impuesto diferido debe reconocerse por:

1. Todas las diferencias deducibles.
2. Las pérdidas fiscales por amortizar.
3. Los créditos fiscales no utilizados.

Partida	Normatividad Contable	Legislación Fiscal
Anticipo de clientes	<u>NIF C-9 Pasivos, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos</u> Pasivo los anticipos de clientes se consideran como una cuenta por pagar y se registrarán como una venta hasta que se entregue el bien o se preste el servicio o cuando sea exigible.	<u>Disposiciones Artículo 17 LISR</u> Los anticipos se consideran ingreso acumulable hasta por el total de la venta.

Diferencias deducibles

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

1. Fiscales no contables; generan un pasivo por impuesto diferido.
2. Contables no fiscales; generan un activo por impuesto diferido.

Enunciaremos cada uno de los casos como sigue:

Deducciones contables no fiscales

Estas diferencias constituyen un pago anticipado de impuestos y por tanto un activo por impuesto diferido con un crédito a la provisión del ISR bajo ciertas limitaciones

Partida	Normatividad Contable	Legislación Fiscal
Reservas para primas de antigüedad, pensiones y jubilaciones	<u>NIF D-3 Obligaciones Laborales</u> Deben constituirse mediante el estudio de cada ejercicio.	Artículo 29 fracción VII <u>LISR</u> Deben deducirse en el ejercicio en que se eroguen, salvo el caso del artículo 33 LISR donde se pueden deducir siempre que se aporten a un fideicomiso y conste un estudio actuarial.
Reservas para gastos legales, gastos por garantías, litigios legales con probabilidad de ser desfavorables para la empresa.	<u>NIF C-19 Pasivo, Provisiones, Activos y Pasivos Contingentes y Compromisos</u> Los eventos o transacciones que eventualmente puedan afectar a la empresa y que son susceptibles de cuantificarse, los Estados Financieros deben contemplar estas reservas cuando sean probables.	Artículo 32 fracción IX <u>LISR</u> Las reservas constituidas por pasivos contingentes no son deducibles del ISR; serán deducibles en el momento en que se realicen.
Estimación para cuentas de cobro dudoso	<u>NIF C-3 Cuentas por cobrar</u> Las cuentas por cobrar deben computarse al valor pactado originalmente, este deberá modificarse para reflejar lo que razonablemente espera obtenerse (recuperarse) por lo que debe entonces estimarse una irrecuperabilidad o difícil cobro.	Artículo 29 fracción VI <u>LISR</u> Menciona que serán deducibles los créditos incobrables siempre que se apeguen a la reglamentación del artículo 24 fracción XVI siempre que se consuma el plazo de prescripción o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.

Deducciones fiscales no contables

Dichas deducciones son consideradas por los contribuyentes como ventajas fiscales. La Legislación Fiscal permite su deducción anticipada pero la normatividad contable reconoce su deducción en ejercicios posteriores, por ejemplo, adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o terminados, gastos de fábrica e indirectos y mano de obra, se tratan como una deducción fiscal pero contablemente se consideran un costo de venta hasta que se realizan; en este sentido, se adelanta la deducción fiscal ocasionando una menor utilidad y por tanto un menor impuesto, pero contablemente debe

reconocerse un pasivo por impuestos diferidos, y reducirse su provisión por este concepto. Dentro de esta clasificación debe considerarse también las depreciaciones aceleradas, los intereses capitalizados en obras de la construcción, los anticipos a proveedores, el pago de primas de seguro, el pago de Compañías de publicidad, el pago de derechos de autor, regalías, entre otros.

Partida	Normatividad Contable	Legislación Fiscal
Compras de materias primas y productos semiterminados	<u>NIF C-4 Inventarios</u> El costo de ventas es la suma de las erogaciones aplicables a la compra y los cargos que directa o indirectamente se incurren para dar un artículo su condición de uso o venta, en este sentido independientemente del método de valuación que se utilice el costo de ventas debe reflejar las mercancías que efectivamente se realizaron.	<u>Artículo 29 fracción II LISR</u> Será deducible el costo de lo vendido. <u>Artículo 29 fracción III LISR</u> Los gastos netos de descuento, bonificaciones o devoluciones.
Depreciación acelerada	<u>NIF C-6 Inmuebles, maquinaria y equipo</u> Procedimiento de contabilidad que tiene por objeto distribuir de una manera sistemática y razonablemente el costo de los activos fijos tangibles de acuerdo a la vida útil estimada de la unidad.	<u>Artículo 220 LISR</u> El poder legislativo o la autoridad administrativa han determinado otorgar a los contribuyentes programas de depreciación acelerada de inversiones nuevas en activos fijos con objeto de incentivar la inversión, la producción y el empleo.

Partida	Normatividad Contable	Legislación Fiscal
Intereses capitalizados en la fabricación de activos fijos o construcciones	<u>NIF C-6 Inmuebles, maquinaria y equipo</u> Al costo de construcción o instalación de activos pueden capitalizarse los intereses devengados o bien llevarse a cuentas de resultados.	<u>Artículo 37 LISR</u> El monto original de la inversión comprende además del costo del bien, los impuestos, los derechos, fletes, transporte, acarreos, manejo, seguros, comisiones y honorarios de agentes aduanales, no incluye a los intereses.

Ejemplos:

Caso 1.

Determinación del pasivo por ISR diferido de la Empresa X, S. A.

	Saldos contables	Saldos para ISR	Diferencias temporales gravables	Diferencias temporales deducibles
ACTIVO				
<i>Circulante</i>				
Efectivo en caja y bancos	75,000	75,000	-	
Clientes	1,300,000	800,000	500,000	
Contribuciones a favor	200,000	200,000	-	
Inventarios	1,570,000	1,300,000	270,000	
Seguros pagados por anticipado	50,000	-	50,000	
<i>Suma el activo circulante</i>	<u>3,195,000</u>	<u>2,375,000</u>		
<i>Fijo</i>				
Terrenos	500,000	500,000		
Mobiliario y equipo (neto)	570,000	650,000		80,000
Equipo de transporte (neto)	850,000	950,000		100,000
<i>Suma el activo fijo</i>	<u>1,920,000</u>	<u>2,100,000</u>		
<i>Cargos diferidos</i>				
Marcas y patentes (neto)	250,000	200,000	50,000	
Crédito mercantil (neto)	1,420,000	1,420,000	-	
<i>Suman los cargos diferidos</i>	<u>1,670,000</u>	<u>1,620,000</u>		
TOTAL ACTIVO	6,785,000	6,095,000		
PASIVO				
<i>A corto plazo</i>				
Proveedores	1,280,000	1,280,000		-
Acreedores diversos	1,575,000	1,575,000		-
Contribuciones por pagar	920,000	920,000		-
ISR por pagar	50,000	50,000		-
Anticipos de clientes	300,000			300,000
<i>Suma el pasivo a corto plazo</i>	<u>4,125,000</u>	<u>3,825,000</u>		
TOTAL PASIVO	4,125,000	3,825,000		
		Suma diferencias temporales	870,000	480,000
		Tasa de ISR	28%	28%
		ISR diferido	<u>243,600</u>	<u>134,400</u>
			(PASIVO)	(ACTIVO)

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

- a. Tanto las diferencias temporales gravables como las deducibles son relativas a la misma autoridad tributaria, es decir, el SAT.
- b. Tanto por las diferencias temporales gravables como por las deducibles, se espera que se reviertan en el ejercicio fiscal 2009.

Conclusión del caso 1:

En este caso, la empresa reconocerá el activo por ISR diferido derivado de las diferencias temporales deducibles, por la cantidad de \$134,300, ya que existen diferencias temporales gravables relativas a la misma autoridad tributaria.

Cabe destacar que, conforme a la NIF D-4, la presentación de los impuestos diferidos deben mostrarse como una cifra neta en el balance general.

Por lo anterior, la cantidad que se presentaría en el balance general por ISR diferido sería el siguiente:

	Pasivo por ISR diferido	243,600
(-)	Activo por ISR diferido	<u>134,400</u>
(=)	Pasivo por ISR diferido	109,200

Caso 2.

Determinación del activo por ISR diferido de la Empresa Y, S. A.

	Saldos contables	Saldos para ISR	Diferencias temporales gravables	Diferencias temporales deducibles
ACTIVO				
<i>Circulante</i>				
Efectivo en caja y bancos	75,000	75,000	-	
Clientes	1,300,000	1,300,000	-	
Contribuciones a favor	200,000	200,000	-	
Inventarios	570,000	500,000	70,000	
Seguros pagados por anticipado	20,000	-	20,000	
<i>Suma el activo circulante</i>	<u>2,165,000</u>	<u>2,075,000</u>		
<i>Fijo</i>				
Terrenos	500,000	500,000		
Mobiliario y equipo (neto)	570,000	650,000		80,000
Equipo de transporte (neto)	850,000	950,000		100,000
<i>Suma el activo fijo</i>	<u>1,920,000</u>	<u>2,100,000</u>		
<i>Cargos diferidos</i>				
Marcas y patentes (neto)	250,000	200,000	50,000	
Crédito mercantil (neto)	1,420,000	1,420,000	-	
<i>Suman los cargos diferidos</i>	<u>1,670,000</u>	<u>1,620,000</u>		
TOTAL ACTIVO	5,755,000	5,795,000		
PASIVO				
<i>A corto plazo</i>				
Proveedores	1,280,000	1,280,000		-
Acreedores diversos	1,575,000	1,575,000		-
Contribuciones por pagar	920,000	920,000		-
ISR por pagar	50,000	50,000		-
Anticipos de clientes	400,000	-		400,000
<i>Suma el pasivo a corto plazo</i>	<u>4,225,000</u>	<u>3,825,000</u>		
TOTAL PASIVO	4,225,000	3,825,000		
			Suma diferencias temporales	
			140,000	580,000

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

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

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

- Se considera que en el ejercicio de 2009 existe una alta probabilidad de que habrá utilidades gravables suficientes para absorber el remanente de las diferencias temporales deducibles del ejercicio 2008.

Conclusiones del caso 2:

En este caso, la empresa reconocerá el activo por ISR diferido derivado del remanente de las diferencias temporales deducibles, ya que existe alta certeza de que en el ejercicio de 2009 habrá utilidades gravables suficientes para absorber el remanente mencionado.

Por lo anterior, en nuestro ejemplo, la cantidad que se presentaría en el balance general por activo de ISR diferido sería el siguiente:

	Remanente de diferencias temporales deducibles	440,000
(x)	Tasa de ISR	28%
	Activo por ISR diferido	<u>123,200</u>

Caso 3.

Determinación del ISR diferido de la Empresa MNL, S. A. de C. V.

Estado de Situación Financiera y Estado de Resultados

Bancos	\$ 550,000
Clientes	950,000
Terreno	500,000
Construcción	2,000,000
Depreciación	100,000
Inventarios	450,000
	<u>\$4,350,000</u>
Proveedores	\$ 950,000
Anticipo a clientes	500,000
ISR por pagar	252,000
PTU por pagar	90,000
Capital social	2,000,000
Resultado del ejercicio	558,000
	<u>\$4,350,000</u>
Ventas	\$3,350,000
Costo	\$1,350,000
Gastos	1,000,000
Depreciación	100,000
Utilidad antes de impuestos	900,000
Provisión PTU	90,000
Provisión ISR	252,000
Utilidad neta	<u>\$ 558,000</u>

Estado de Resultados Contable – Fiscal

Concepto	Contable	Fiscal
Ventas	\$3,350,000	\$3,350,000
Anticipo a clientes		500,000
Total de ingresos	3,350,000	3,850,000
Gastos	1,000,000	1,000,000
Depreciación	100,000	100,000
Utilidad antes de impuestos	2,250,000	2,750,000
Provisión PTU	90,000	90,000
Provisión ISR	252,000	252,000
Utilidad neta	<u>\$1,998,000</u>	<u>\$2,498,000</u>

Determinación de las partidas sujetas a impuestos diferidos

Concepto	Contable	Fiscal	Diferencia
Bancos	\$ 550,000	\$ 550,000	\$ -
Clientes	950,000	950,000	-
Terreno	500,000	500,000	-
Construcción	2,000,000	2,000,000	-
Depreciación	100,000	100,000	-
Inventarios	450,000	-	450,000
	<u>\$ 4,350,000</u>	<u>\$ 3,900,000</u>	\$ 450,000
Proveedores	\$ 950,000	\$ 950,000	\$ -
Anticipo a clientes	500,000	-	500,000
ISR por pagar	252,000	252,000	-
PTU por pagar	90,000	90,000	-
Capital social	2,000,000	2,000,000	-
Resultado del ejercicio	558,000	608,000	- 50,000
	<u>\$ 4,350,000</u>	<u>\$ 3,900,000</u>	\$ 450,000
Ventas	\$ 3,350,000	\$ 3,850,000	-\$ 500,000
Costo	1,350,000	1,800,000	- 450,000
Gastos	1,000,000	1,000,000	-
Depreciación	100,000	100,000	-
Utilidad antes de imptos	900,000	950,000	- 50,000
Provisión PTU	90,000	90,000	-
Provisión ISR	252,000	252,000	-
Utilidad neta	<u>\$ 558,000</u>	<u>\$ 608,000</u>	-\$ 50,000

Determinación del impuesto diferido

Partidas sujetas a:	
Activos Diferidos	\$500,000
Pasivos Diferidos	<u>450,000</u>
Base de cálculo	\$ 50,000
Tasa ISR	<u>28%</u>
Activo por Impuesto Diferido	\$ 14,000

Reconocimiento del impuesto diferido

Concepto	Saldo	Debe	Haber	Saldo final
Bancos	\$ 550,000			\$ 550,000
Clientes	950,000			950,000
Terreno	500,000			500,000
Construcción	2,000,000			2,000,000
Depreciación	100,000			100,000
Inventarios	450,000			450,000
Activo por Impto Diferido	-	\$ 14,000		14,000
	<u>\$ 4,350,000</u>			<u>\$ 4,364,000</u>
Proveedores	\$ 950,000			\$ 950,000
Anticipo a clientes	500,000			500,000
ISR por pagar	252,000			252,000
PTU por pagar	90,000			90,000
Capital social	2,000,000			2,000,000
Resultado del ejercicio	558,000			572,000
	<u>\$ 4,350,000</u>			<u>\$ 4,364,000</u>
Ventas	\$ 3,350,000			\$ 3,350,000
Costo	1,350,000			1,350,000
Gastos	1,000,000			1,000,000
Depreciación	100,000			100,000
Utilidad antes de imptos	900,000			900,000
Provisión PTU	90,000			90,000
Provisión ISR	252,000		\$ 14,000	238,000
Utilidad neta	\$ 558,000	\$ 14,000	\$ 14,000	\$ 572,000

Concepto	Contable	Diferido
Utilidad antes de impuestos	\$ 900,000	\$ 900,000
Provisión PTU	\$ 90,000	\$ 90,000
Provisión ISR	\$ 252,000	\$ 238,000
Utilidad neta	\$ 558,000	\$ 572,000

5.1.2 Diferencias con la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

La INIF 8 señala que el IETU debe ser tratado como un impuesto a la utilidad, debido a que se determina sobre el remanente de una amplia gama tanto de ingresos como deducciones de la entidad.

La INIF 8 establece el reconocimiento del IETU diferido en el período 2007 y menciona lo siguiente:

“La entidad debe determinar el pasivo o activo de IETU diferido con base en el párrafo 8 de la NIF D-4. Para estos efectos, las pérdidas fiscales consideradas como un crédito de IETU, provocan un activo por impuesto diferido, siempre que la Ley establezca la posibilidad de aplicarlas a utilidades de períodos futuros y considerando lo establecido en los párrafos 23 al 25 de la NIF D-4, respecto a la estimación para activo por impuesto diferido no recuperable.

Adicionalmente a lo anterior, para la determinación del IETU diferido, la entidad también debe atender a lo establecido en el párrafo 4 inciso k de la NIF D-4, en el que se establece que la tasa de impuesto diferido es la promulgada y establecida en las disposiciones fiscales a la fecha de los Estados Financieros y, según se prevé, es la tasa que se utilizará para el cálculo del IETU que se causará en la fecha de la reversión de las partidas que provocan impuestos diferidos.

No obstante lo establecido en los dos párrafos anteriores, para el reconocimiento en los Estados Financieros del IETU diferido, la entidad debe evaluar el nivel de certeza de su pago o recuperación debido a que los pasivos o activos por impuesto diferido sólo deben reconocerse cuando existe alta certeza; esto es, cuando es probable, su pago o recuperación. Este razonamiento está basado en los párrafos 11 y 24 de la NIF A-5, Elementos básicos de los Estados Financieros.”

Tipos de activos	Valor fiscal a diciembre 2007	Diferencia temporal acumulable	Pasivo por IETU Diferido
Inventarios	Cero	Sí, por el total del valor en libros que no se deducirá.	Sí, aunque se disminuirá con el crédito de IETU.
Depreciables y adquiridos con anterioridad al mes de enero de 1998.	Cero	Sí, por el total del valor en libros que no se deducirá.	Sí.
Depreciables y adquiridos entre el 1° de enero de 1998 y el 31 de agosto de 2007	Cero	Sí, por el total del valor en libros que no se deducirá.	Sí, aunque se disminuirá con el crédito de IETU.
Depreciables, no nuevos y adquiridos entre el 1° de septiembre y el 31 de diciembre de 2007.	Cero	Sí, por el total del valor en libros que no se deducirá.	Sí, aunque se disminuirá con el crédito de IETU.
Depreciables, nuevos, adquiridos entre el 1° de septiembre y el 31 de diciembre de 2007.	Costo de adquisición reexpresado	No, aunque después puede haber por tasas de depreciación distintas.	No.
Terrenos.	Cero	Sí, por el total del valor en libros que no se deducirá.	Sí.
Depreciables, no nuevos y adquiridos entre el 1° de septiembre y el 31 de diciembre de 2007.	Cero	Sí, por el total del valor en libros que no se deducirá.	Sí, aunque se disminuirá con el crédito de IETU.

Determinación de la probabilidad de causación del Impuesto Empresarial a Tasa Única

Para determinar la probabilidad de causación o recuperación del IETU, se recomienda que la entidad elabore proyecciones financieras a partir de la fecha de publicación de la Ley del IETU y con las cuales pueda determinar la base (ISR o IETU) sobre la que se revertirán las diferencias temporales; además, se recomienda que en los primeros años de vigencia de dicha ley, no sólo se hagan

proyecciones futuras, sino también cálculos retrospectivos por lo menos de los 3 períodos anteriores; estos resultados ayudarán a identificar la tendencia esperada del comportamiento del IETU causado.

Mientras el IETU coexista con el ISR, un aspecto fundamental a considerar en la determinación de los niveles de probabilidad de pago de IETU es el comportamiento del ISR causado y la relación entre ambos impuestos.

Con base en las proyecciones mencionadas y con la aplicación del juicio profesional al que hace mención el Marco Conceptual de las NIF, las entidades deben identificarse con alguna de las siguientes situaciones:

- Las que normalmente sólo causan ISR;
- Las que normalmente causan IETU; y
- Las que en algunos períodos causan sólo ISR y en otros causan IETU.

Causación de impuesto

Entidades que normalmente causarán Impuesto sobre la Renta

Las entidades que normalmente sólo causan ISR deben reconocer únicamente ISR diferido; es decir, no deben reconocer IETU diferido debido a que en este caso, no se considera probable su realización.

Si bien estas entidades normalmente causan ISR, puede darse el caso de que en algún ejercicio causen IETU. Si este comportamiento se califica como circunstancial o momentáneo, la entidad debe seguir reconociendo únicamente los efectos del ISR diferido. Esta situación implica que contablemente, en dicho período o períodos, además del reconocimiento del ISR causado, la entidad también reconozca IETU causado; por lo que se refiere al ISR diferido, la entidad debe seguir calculándolo y reconociéndolo sin considerar el IETU.

Si por el contrario, la causación de IETU, con base en las proyecciones futuras, se califica como una situación que será permanente, al momento en que esto se determina, la entidad debe ajustar sus saldos por impuestos diferidos de ISR a los importes que correspondan con base en el IETU. Este evento debe considerarse un cambio de circunstancias y sus efectos deben reconocerse, con base en la NIF B-1, Cambios contables y correcciones de errores, mediante aplicación prospectiva; es decir, a partir del período del cambio.

Entidades que normalmente causarán Impuesto Empresarial a Tasa Única

Las entidades que normalmente causan IETU deben reconocer únicamente IETU diferido; es decir, no deben reconocer ISR diferido debido a que el impuesto que prevalece es el IETU. Esto se debe a que, aunque se realicen los activos y pasivos por ISR diferido, esta entrada o salida de beneficios económicos finalmente se modifica por la realización de los pasivos o activos diferidos de IETU.

Por ejemplo, si la entidad reconociera un activo por ISR diferido derivado de pérdidas fiscales, al momento en que éstas se amortizan, se provoca una baja en el ISR causado (realización del activo por ISR diferido); sin embargo, una baja en el ISR causado, aumenta el importe de IETU causado; por esta razón, se considera que no debe reconocerse tal ISR diferido.

Aun cuando estas entidades normalmente causan IETU, puede darse el caso de que en algún período no lo causen. Si este comportamiento se califica como circunstancial o momentáneo, se considera que lo adecuado es que la entidad siga reconociendo únicamente los efectos del IETU diferido. Esta situación implica que, en el período en que esto ocurre, la entidad reconozca como impuesto causado, únicamente el ISR (aunque también en este caso puede ser de cero); por lo que se refiere al IETU diferido, la entidad debe seguir calculándolo y reconociéndolo sin considerar el ISR.

Si por el contrario, la no causación de IETU, con base en las proyecciones futuras, se califica como una situación que será permanente, al momento en que esto se determina, la entidad debe ajustar sus saldos por impuestos diferidos de IETU a los importes que correspondan con base en el ISR. Este evento debe considerarse un cambio de circunstancias y sus efectos deben reconocerse, con base en la NIF B-1, Cambios contables y correcciones de errores, mediante aplicación prospectiva; es decir, a partir del período del cambio.

Entidades que en algunos períodos causarán Impuesto sobre la Renta y en otros casos Impuesto Empresarial a Tasa Única

Las entidades que en algunos períodos causan sólo ISR y en otros IETU deben reconocer únicamente IETU diferido; es decir, no deben reconocer ISR diferido debido a que el IETU es el impuesto máximo.

Se recomienda que estas entidades evalúen en forma constante el comportamiento del pago de impuestos; en el momento en que exista una tendencia en la que predomine el pago de ISR en el futuro, al momento en que esto se determina, la entidad debe ajustar sus saldos por impuestos diferidos de IETU a los importes que correspondan con base en el ISR. Este evento debe considerarse un cambio de circunstancias y sus efectos deben reconocerse, con base en la NIF B-1, Cambios contables y correcciones de errores, mediante aplicación prospectiva; es decir, a partir del período del cambio.

Ejemplo:

La empresa ABC, S. A., que se dedica a la compra – venta de artículos para el hogar tributa en el ISR en el régimen general de las personas morales, desea determinar los impuestos a la utilidad diferidos al cierre del año 2008, conforme a las disposiciones señaladas en la NIF D-4.

- Fue el primer año de actividades de la Compañía.

La empresa formuló sus Estados Financieros a la fecha mencionada, con cifras contables y fiscales, como se muestra a continuación:

Empresa ABC, S. A.
Balance General al 31 de diciembre de 2008

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

1° Se determina el ISR diferido al cierre del ejercicio de 2008, mediante método de activos y pasivos.

Empresa ABC, S. A.
Determinación del ISR diferido al 31 de diciembre de 2008

ACTIVO	Saldos contables	Saldos para ISR	Diferencias temporales
<i>Circulante</i>			
Efectivo en caja y bancos	\$ 75,000	\$ 75,000	\$ -
Clientes	1,300,000	1,050,000	250,000
Contribuciones a favor	200,000	200,000	-
Inventarios	1,570,000	1,300,000	270,000
Seguros pagados por anticipado	50,000	-	50,000
<i>Suma el activo circulante</i>	3,195,000	2,625,000	
<i>Fijo</i>			
Terrenos	500,000	500,000	-
Mobiliario y equipo (neto)	570,000	628,000	- 58,000
Equipo de transporte (neto)	850,000	750,000	100,000
<i>Suma el activo fijo</i>	1,920,000	1,878,000	
<i>Cargos diferidos</i>			
Marcas y patentes (neto)	250,000	200,000	50,000
Crédito mercantil (neto)	1,420,000	1,420,000	-
<i>Suma los cargos diferidos</i>	1,670,000	1,620,000	
TOTAL ACTIVO	\$6,785,000	\$ 6,123,000	
PASIVO			
<i>A corto plazo</i>			
Proveedores	\$1,280,000	\$ 1,280,000	\$ -
Acreedores diversos	1,975,000	1,975,000	-
Contribuciones por pagar	920,000	920,000	-
ISR por pagar	48,840	48,840	-
Anticipos de clientes	500,000	-	- 500,000
<i>Suma el pasivo a corto plazo</i>	4,723,840	4,223,840	
TOTAL PASIVO	4,723,840	4,223,840	
Resultado de diferencias temporales (gravable)			162,000
Tasa de ISR			28%
ISR diferido al cierre del ejercicio			45,360

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

2° Se determina el IETU diferido al cierre del ejercicio de 2008, mediante método de activos y pasivos.

Empresa ABC, S. A.
Determinación del IETU diferido al 31 de diciembre de 2008

ACTIVO	Saldos contables	Saldos para IETU	Diferencias temporales
<i>Circulante</i>			
Efectivo en caja y bancos	\$ 75,000	\$ 75,000	\$ -
Clientes	1,300,000	-	1,300,000
Contribuciones a favor	200,000	200,000	-
Inventarios	1,570,000	1,000,000	570,000
Seguros pagados por anticipado	50,000	-	50,000
<i>Suma el activo circulante</i>	<u>3,195,000</u>	<u>1,275,000</u>	
<i>Fijo</i>			
Terrenos	500,000	500,000	-
Mobiliario y equipo (neto)	570,000	570,000	-
Equipo de transporte (neto)	850,000	550,000	300,000
<i>Suma el activo fijo</i>	<u>1,920,000</u>	<u>1,620,000</u>	
<i>Cargos diferidos</i>			
Marcas y patentes (neto)	250,000	250,000	-
Crédito mercantil (neto)	1,420,000	1,420,000	-
<i>Suma los cargos diferidos</i>	<u>1,670,000</u>	<u>1,670,000</u>	
TOTAL ACTIVO	\$6,785,000	\$ 4,565,000	
PASIVO			
<i>A corto plazo</i>			
Proveedores	\$1,280,000	\$ -	- 1,280,000
Acreeedores diversos	1,975,000	1,975,000	-
Contribuciones por pagar	920,000	920,000	-
ISR por pagar	48,840	48,840	-
Anticipos de clientes	500,000	500,000	-
<i>Suma el pasivo a corto plazo</i>	<u>4,723,840</u>	<u>3,443,840</u>	
TOTAL PASIVO	4,723,840	3,443,840	
Resultado de diferencias temporales (gravable)			940,000
Tasa de IETU			17%
IETU diferido al cierre del ejercicio			<u>159,800</u>

- a. La tasa de IETU que se utilizó es la que estará vigente en el ejercicio fiscal 2009, debido a que se considera que es en dicho ejercicio cuando se liquidará el pasivo por IETU diferido.
- b. El resultado de las diferencias temporales es acumulable por lo que, es este supuesto se genera un pasivo por impuesto a la utilidad diferido.

3° Se determina el saldo final del pasivo por impuestos a la utilidad diferidos.

	IETU diferido al cierre del ejercicio	159,800
(-)	ISR diferido al cierre del ejercicio	45,360
(=)	Diferencia	114,440
(+)	ISR diferido al cierre del ejercicio	45,360
	Saldo final del pasivo por impuestos a la utilidad diferidos	159,800

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

Asiento:

	Debe	Haber
Resultados del ejercicio	\$ 159,800	
Impuestos a la utilidad diferidos		\$ 159,800

5° Realizado el asiento anterior, el balance general de la empresa sería el siguiente:

Empresa ABC, S. A.

Balance General al 31 de diciembre de 2008

	SALDOS
ACTIVO	
<i>Circulante</i>	
Efectivo en caja y bancos	\$ 75,000
Clientes	1,300,000
Contribuciones a favor	200,000
Inventarios	1,570,000
Seguros pagados por anticipado	<u>50,000</u>
<i>Suma el activo circulante</i>	3,195,000
 <i>Fijo</i>	
Terrenos	500,000
Mobiliario y equipo (neto)	570,000
Equipo de transporte (neto)	<u>850,000</u>
<i>Suma el activo fijo</i>	1,920,000
 <i>Cargos diferidos</i>	
Marcas y patentes (neto)	250,000
Crédito mercantil (neto)	<u>1,420,000</u>
<i>Suma los cargos diferidos</i>	<u>1,670,000</u>
TOTAL ACTIVO	\$ 6,785,000
 PASIVO	
<i>A corto plazo</i>	
Proveedores	\$ 1,280,000
Acreedores diversos	1,975,000
Contribuciones por pagar	920,000
ISR por pagar	48,840
Anticipos de clientes	<u>500,000</u>
<i>Suma el pasivo a corto plazo</i>	<u>4,723,840</u>
Impuestos a la utilidad diferidos	159,800
TOTAL PASIVO	4,883,640
 CAPITAL CONTABLE	
Capital social	500,000
Resultados acumulados	-
Resultado del ejercicio	<u>1,401,360</u>
TOTAL CAPITAL CONTABLE	<u>1,901,360</u>
TOTAL PASIVO Y CAPITAL CONTABLE	\$ 6,785,000

6° El estado de resultado sería el siguiente:

Empresa ABC, S. A.

Estado de Resultados

Por el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2008

Ventas netas		\$ 6,300,000
Costo de ventas	\$ 3,150,000	
Gastos de operación	1,390,000	4,540,000
Utilidad de operación		1,760,000
Costo integral de financiamiento		150,000
Utilidad antes de impuestos		1,610,000
Impuestos a la utilidad:		
Impuesto a la utilidad causado	48,840	
Impuesto a la utilidad diferido	159,800	208,640
Utilidad neta		\$ 1,401,360

Capítulo VI. Caso práctico

La Compañía Solución a sus Problemas S.A. de C.V, fue constituida en el año de 2005, Su principal actividad es la prestación de todo tipo de servicios de instalaciones eléctricas, mecánicas, hidráulicas e industriales, la compraventa de toda clase de maquinaria y equipo eléctrico, industrial, agrícola o de cualquier naturaleza para bienes inmuebles su domicilio fiscal se encuentra en la Ciudad de México.

Los estados financieros y las notas a los mismos fueron autorizados el día 16 de julio de 2009, por el director de finanzas, Armando Contreras, para su presentación y aprobación del Consejo de Administración. Estos estados financieros deberán ser aprobados en fecha posterior por la asamblea de accionistas

Políticas contables significativas aplicadas

Los estados financieros adjuntos han sido preparados de conformidad con las normas de información financiera mexicanas (NIF):

a) Reconocimiento de ingresos

La Compañía reconoce los ingresos en el momento en que estos son facturados, conforme a los contratos se cobra una iguala mensual más los servicios y artículos adicionales que no forman parte del servicio contratado.

b) Reconocimiento de los efectos de la inflación

A partir del 1 de enero de 2008 y como resultado de la adopción de la NIF B-10, Efectos de la inflación, la Compañía dejó de reconocer los efectos de la inflación en la información financiera correspondiente al ejercicio de 2008, sin embargo, en el caso de la información financiera presentada por el año que terminó el 31 de diciembre de 2007, ésta se presenta expresada en pesos de poder adquisitivo del 31 de diciembre de 2007, última fecha en que se aplicó el método integral de reexpresión.

Lo anterior debido a que la inflación anual en México, medida con base en el Índice nacional de precios al consumidor (INPC) publicado por el Banco de México, tuvo niveles inflacionarios durante 2005, 2006 y 2007 de 3.3%, 4.1% y 3.8%, respectivamente; y de forma acumulada, por dichos años de 11.6 %. Estos niveles de inflación generaron las condiciones económicas necesarias para modificar el entorno económico en el que opera la Compañía de inflacionario a no inflacionario, según lo establecido en la NIF B-10.

c) Uso de estimaciones

La preparación de los estados financieros de conformidad con las normas de información financiera mexicanas (NIF), requiere del uso de estimaciones en la valuación de algunos de sus renglones. Los resultados que finalmente se obtengan pueden diferir de las estimaciones realizadas.

d) Método de participación

Los estados financieros que se acompañan fueron preparados con el propósito de cumplir con algunas disposiciones legales y estatutarias a que está sujeta la Compañía como entidad jurídica independiente, por lo tanto, la inversión en acciones de La de Servicios, S.A. de C.V. (compañía subsidiaria) al 31 de diciembre de 2008, se valuó mediante el método de participación. La Compañía no formuló estados financieros consolidados.

Por otra parte, las inversiones en acciones de El Hospital, S.A. de C.V. se valúan a través del método de participación, a través el cual se reconoce la participación en los resultados y en el capital contable de la compañía asociada.

La valuación de las inversiones en acciones y la participación en los resultados de la Compañía se realizó considerando los estados financieros de la subsidiaria y asociada, respectivamente, que son preparados de acuerdo con las normas de información financiera mexicanas.

e) Efectivo y equivalentes

El efectivo y sus equivalentes están representados principalmente por depósitos bancarios e inversiones en instrumentos de alta liquidez, con vencimientos no mayores a 90 días, y se presentan valuadas a su costo de adquisición más intereses devengados no cobrados, importe que es similar al valor de mercado de esas inversiones.

f) Estimación para cuentas de cobro dudoso

La Compañía tiene la política de establecer una estimación de cuentas de cobro dudoso que cubre los saldos de las cuentas por cobrar con una antigüedad mayor a 90 días, tomando en consideración la experiencia histórica y la identificación específica de saldos.

g) Inventarios y costo de ventas

Los inventarios se encuentran valuados a costo promedio. El monto presentado en los estados financieros no excede el valor de realización de los mismos (nota 6).

El costo de ventas incluye los costos de reposición de los productos vendidos a la fecha en que se efectuaron las ventas, expresados en pesos constantes al cierre del ejercicio, incluyendo mano de obra.

h) Mobiliario, maquinaria y equipo

El mobiliario, maquinaria y equipo se reconoce a su valor de adquisición y se actualizaron mediante la aplicación de factores de ajuste derivados del INPC hasta el 31 de diciembre de 2007, última fecha en que se aplicó el método integral de reexpresión.

La depreciación del mobiliario, maquinaria y equipo se determina sobre el valor de los activos, utilizando el método de línea recta y con base en su vida útil estimada, considerando las siguientes tasas:

Concepto	Tasa
Equipo de transporte	25%
Equipo de oficina	10%
Equipo de computo	30%
Maquinaria industrial	10%
Herramientas moldes y modelos	35%

El valor del mobiliario, maquinaria y equipo se revisa cuando existen indicios de deterioro en el valor de dichos activos. Cuando el valor de recuperación, que es el mayor entre el precio de venta y su valor de uso (el cual es valor presente de los flujos de efectivo futuros), es inferior el valor neto en libros, la diferencia se reconoce como una pérdida por deterioro.

En los años terminados al 31 de diciembre de 2008 y 2007, no hubo indicios de deterioro.

i) Activos intangibles

Están representados principalmente por el costo de adquisición por la compra de derechos de contratos de mantenimiento. El costo de adquisición de los derechos es amortizado en línea recta aplicando una tasa del 15% anual. La vida de los activos es revisada anualmente y a la fecha no existen indicios de deterioro, por lo que no se tiene ningún efecto de deterioro registrado en los resultados del ejercicio.

En el ejercicio se adquirió software y licencias para el cambio del sistema contable. El cual es amortizado por el método de línea recta con una vida aproximada de 3 años.

Se tiene la política de revisar el valor de los activos intangibles de vida definida cuando existen indicios de deterioro en el valor de dichos activos. Cuando el valor de recuperación, que es el mayor entre el precio de venta y su valor de uso (el cual es valor presente de los flujos de efectivo futuros), es inferior el valor neto en libros, la diferencia se reconoce como una pérdida por deterioro.

Al 31 de diciembre de 2008 y 2007, no se identificaron indicios de deterioro en el valor de los activos intangibles mostrados en el balance general.

j) Arrendamientos

Los contratos de arrendamiento de automóviles se clasifican como capitalizables si el contrato transfiere al arrendatario la propiedad del bien arrendado al término del arrendamiento, el contrato contiene una opción de compra a precio reducido, el período del arrendamiento es sustancialmente igual a la vida útil remanente del bien arrendado, o el valor presente de los pagos mínimos es sustancialmente igual al valor de mercado del bien arrendado, neto de cualquier beneficio o valor de desecho.

Cuando los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo arrendado permanecen sustancialmente con el arrendador, se clasifican como arrendamientos operativos y las rentas devengadas se cargan a resultados conforme se incurrir.

k) Beneficios a los empleados

La Compañía no cuenta con personal a su servicio, en tal virtud no tiene compromisos ni contingencias de carácter laboral. Los servicios administrativos y de operación son prestados por su parte relacionada.

l) Fluctuaciones cambiarias

Las operaciones en moneda extranjera se registran al tipo de cambio aplicable a la fecha de su celebración. Los activos y pasivos en monedas extranjeras se valúan al tipo de cambio de la fecha del balance general. Las diferencias cambiarias entre la fecha de celebración y las de su cobro o pago, así como las derivadas de la conversión de los saldos denominados en monedas extranjeras a la fecha de los estados financieros, se aplican a resultados.

En la nota 3 se muestra la posición en moneda extranjera al final de cada ejercicio y los tipos de cambio utilizados en la conversión de estos saldos.

m) Pasivos, provisiones y pasivos contingentes y compromisos

El modelo de negocio de la empresa se basa en contratos de servicios técnicos y multitécnicos conocidos como “Facilities Management” a largo plazo con garantía de resultados. Los resultados de todos los contratos y la estructura de los costos de los mismos, se analizan frecuentemente y se comparan con los presupuestos anuales de los mismos contratos. Bajo este esquema, la empresa determina la necesidad de crear provisiones de costo por materiales utilizados y servicios subcontratados realizados pero no facturados aún por nuestros proveedores.

Los pasivos por provisiones se reconocen cuando (i) existe una obligación presente (legal o asumida) como resultado de un evento pasado, (ii) es probable que se requiera la salida de recursos económicos como medio para liquidar dicha obligación, y (iii) la obligación pueda ser estimada razonablemente.

Cuando el efecto del valor del dinero a través del tiempo es significativo, el importe de la provisión es el valor presente de los desembolsos que se espera sean necesarios para liquidar la obligación. La tasa de descuento aplicada en estos casos es antes de impuestos, y refleja las condiciones de mercado a la fecha del balance general y, en su caso, el riesgo específico del pasivo correspondiente. En estos casos, el incremento en la provisión se reconoce como un gasto por intereses.

Las provisiones por pasivos contingentes se reconocen solamente cuando es probable la salida de recursos para su extinción. Asimismo, los compromisos solamente se reconocen cuando generan una pérdida.

n) Gastos de operación

Son las erogaciones incurridas por la prestación de servicios multitécnicos o de mantenimiento, de las compañías a las cuales se da el servicio.

ñ) Utilidad integral

La utilidad integral se compone por el resultado neto del período, más aquellas partidas cuyo efecto, por disposiciones específicas de algunos boletines, se reflejan directamente en el capital contable y no constituyen aportaciones, reducciones y distribuciones de capital. Al 31 de diciembre de 2008 y 2007, la utilidad integral representa el mismo importe que la utilidad neta.

o) Impuestos a la utilidad

El impuesto a la utilidad causado en el año se presenta como un pasivo a corto plazo neto de los anticipos efectuados durante el mismo.

A partir del 1 de enero de 2008, la Compañía determina los impuestos a la utilidad diferidos con base en el método de activos y pasivos, mencionado en la NIF D-4, Impuestos a la utilidad, bajo este método a todas la diferencias que surgen entre los valores contables y fiscales se les aplica la tasa del impuesto sobre la renta (ISR), vigente a la fecha del balance general, o bien, aquellas tasas promulgadas y establecidas en las disposiciones fiscales a esa fecha y que estarán vigentes al momento en que se estima que los activos y pasivos por impuestos diferidos se recuperarán o liquidarán, respectivamente.

Hasta el 31 de diciembre de 2007, el método mencionado en el párrafo anterior le era aplicable a todas las diferencias temporales que surgían entre los valores contables y fiscales de los activos y pasivos.

A partir del 1 de enero de 2008, el IMPAC es tratado como un crédito fiscal, mientras que hasta el 31 de diciembre de 2008 éste forma parte del ISR diferido. En ambos casos, la Compañía efectuó la evaluación de su recuperación en el futuro.

En ambos años los activos por impuestos a la utilidad diferidos se evalúan periódicamente creando, en su caso, una estimación sobre aquellos montos por los que no existe una alta probabilidad de recuperación.

p) Presentación del estado de resultados

Los costos y gastos mostrados en los estados de resultados de la Compañía se presentan de acuerdo a su función, ya que esta clasificación permite evaluar adecuadamente los márgenes de utilidad bruta y operativa.

LA SOLUCIÓN A SUS PROBLEMAS, S.A. DE C.V.

Balances generales

(Cifras en pesos)

	2008	2007
Activo		
Activo circulante:		
Efectivo y equivalentes	\$13,386,399	\$28,772,629
Cuentas por cobrar:		
Clientes (nota 4)	59,222,128	42,257,845
Partes relacionadas (nota 5)	43,838,650	29,231,116
Deudores diversos	1,091,026	675,469
Impuestos por recuperar	1,396,956	379,686
	105,548,760	72,544,116
Inventarios (nota 6)	8,167,645	8,878,697
Pagos anticipados (nota 9)	1,546,971	640,688
	9,714,616	9,519,385
Total del activo circulante	128,649,775	110,836,130
Activo no circulante		
Inversión en acciones (nota 8)	39,003,150	39,752,781
Mobiliario, maquinaria y equipo neto (nota 7)	11,868,314	11,462,091
Activo intangible (nota 10)	7,501,688	6,366,154
Impuestos a la utilidad diferidos (nota 16)	5,616,927	3,874,932
Total activo no circulante	63,990,079	61,455,958
Total del activo	\$192,639,854	\$172,292,088
Pasivo y capital contable		
Pasivo a corto plazo:		
Prestamos bancarios (nota 11)	\$30,329,309	\$31,208,942
Acreedores diversos	797,611	1,365,770
Proveedores	9,970,742	10,437,997
Partes relacionadas (nota 5)	26,300,219	22,709,563
Impuestos por pagar	7,596,461	6,545,171
Provisiones (nota 12)	20,509,304	12,171,542
Arrendamiento financiero (nota 13)	593,078	950,256
Total pasivo	96,096,724	85,389,241
Capital contable (nota 15)		
Capital social	36,471,089	36,471,089
Reserva legal	2,578,028	1,145,525
Resultados de ejercicios anteriores	41,089,192	22,228,085
Resultado del ejercicio	16,404,821	27,058,148
Total capital contable	96,543,130	86,902,847
Total pasivo y capital contable	\$192,639,854	\$172,292,088

Las notas adjuntas son parte integrante de este estado financiero.

LA SOLUCIÓN A SUS PROBLEMAS, S.A. DE C.V.

Estados de resultados

(Cifras en pesos)

Por los años terminados el

31 de diciembre de

	2008	2007
Ingresos por servicios	\$337,666,443	\$296,280,432
Costo de ventas	251,303,855	209,162,386
Utilidad bruta	86,362,588	87,118,046
Gastos generales	55,701,939	40,726,278
Utilidad de operación	30,660,649	46,391,768
Otros ingresos (gastos), neto (nota 17)	1,612,575	-1,947,135
Resultado integral de financiamiento:		
Pérdida cambiaria, neta	-81,852	-72,792
Gastos financieros, neto	-3,950,615	-578,313
Resultado por posición monetaria	-	-2,370,026
	-4,032,467	-3,021,131
Participación en inversiones (nota 8)	-829,631	-247,219
Utilidad antes de impuestos a la utilidad	27,411,126	41,176,283
Impuestos a la utilidad (nota 16)	-11,006,304	-14,118,135
Utilidad neta	\$16,404,821	\$27,058,148

Las notas adjuntas son parte integrante de este estado financiero.

16. Impuesto sobre la renta (ISR), Impuesto empresarial a tasa única (IETU)

a) ISR del ejercicio

En los ejercicios terminados el 31 de diciembre de 2008 y 2007, la Compañía determinó una utilidad fiscal de \$ 45,529,639 y \$ 49,443,479 respectivamente, a las que les correspondió un impuesto sobre la renta de \$ 12,748,299 y \$ 13,844,174 respectivamente.

Al 31 de diciembre de 2008 y 2007, el ISR cargado a resultados se integra como sigue:

	2008	2007
Impuesto sobre la renta causado	\$12,748,299	\$13,844,174
Impuesto sobre la renta diferido	-1,741,995	273,961
Total del impuesto sobre la renta	\$11,006,304	\$14,118,135

b) ISR diferido

Los efectos de las diferencias temporales que integran el activo de impuesto diferido, son los siguientes:

	Al 31 de diciembre de	
	2008	2007
Activos por impuestos diferidos		
Provisiones	\$5,521,450	\$2,733,759
Gastos anticipados	198,663	1,141,173
	5,720,113	3,874,932
Pasivos por impuestos diferidos		
Activo fijo	71,032	-
Proveedores	32,154	-
	103,186	
Total de impuesto a la utilidad diferido	\$5,616,927	\$3,874,932

A continuación se presenta una conciliación entre la tasa del impuesto establecida por la ley y la tasa efectiva del impuesto sobre la renta reconocida contablemente por la Compañía:

	2008	2007
Utilidad antes de impuestos a la utilidad	\$27,411,126	\$41,176,283
Diferencias permanentes:		
Ajuste anual por inflación deducible	-1,466,140	-1,402,811
Gastos no deducibles	6,974,139	4,328,414
Deducciones de inversión	2,122,740	1,926,930
Costo de venta	21,571,194	1,500,000
Provisiones	-12,287,611	-709,189
Participación en subsidiaria	829,631	247,219
Otros	374,561	6,607
Resultado por posición monetaria	-	2,370,026
Utilidad antes de ISR más partidas permanentes	45,529,640	49,443,479
Tasa estatutaria del impuesto sobre la renta	28%	28%
Total del impuesto sobre la renta	12,748,299	13,844,174
ISR diferido	-1,741,995	273,961
	\$11,006,304	\$14,118,135
Tasa efectiva	40%	34%

c) Saldos de cuentas fiscales

Al 31 de diciembre de 2008 y 2007, se tienen los siguientes saldos fiscales:

	2008	2007
Cuenta de aportación de capital actualizado (CUCA)	\$35,038,890	\$36,471,089
Cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN)	87,918,048	65,228,939

LA SOLUCIÓN A SUS PROBLEMAS, S.A. DE C.V.
Determinación del ISR diferido del ejercicio 2008
Método de activos y pasivos

CONCEPTO	CONTABLE	FISCAL	DIFERENCIA TEMPORAL	TASA	ISR DIFERIDO
Caja y bancos	2,936,398.72	2,936,399	0		
Inversiones	10,450,000	10,450,000	0		
Cuentas por cobrar	87,344,007	87,344,007	0		
IVA por acreditar	-	-	0		
Impuestos por recuperar	-	-	0		
Deudores diversos	15,567,625	15,567,625	0		
Inventarios	7,546,482	7,546,482	0		
Activo fijo	11,414,841	11,161,154	253,686	28%	71,032
Gastos anticipados (seguros)	-	-	0		
Gastos anticipados (contratos)	8,001,658	8,711,170	-709,512	28%	-198,663
Proveedores	- 19,120,566	- 19,235,402	114,836	28%	32,154
Acreedores diversos	- 46,330,469	- 46,330,469	0		
Anticipo de clientes	-	-	0		
IVA por pagar	- 5,161,795	- 5,161,795	0		
Impuestos por pagar	- 5,561	- 5,561	0		
Provisión de materiales	- 16,886,008	- 1,680,336	-15,205,672	28%	-4,257,588
Provisiones varias	- 5,235,823	- 836,867	-4,398,956	28%	-1,231,708

Total de ISR diferido activo	-5,616,927
Total contabilidad a 2007	<u>3,874,932</u>
Saldo a resultados	<u>1,741,995</u>

LA SOLUCIÓN A SUS PROBLEMAS, S.A. DE C.V.
Determinación de las diferencias temporales activo fijo y cargos diferidos

Resumen de valores de Activos Fijos

	Valor contable	Valor fiscal	Diferencias
Equipo de cómputo	913,539	895,749	- 17,790
Equipo de oficina	2,754,040	2,743,981	- 10,059
Equipo de transporte	4,349,398	4,141,418	- 207,980
Herramientas, moldes y modelos	2,849,361	2,835,943	- 13,418
Maquinaria industrial	548,503	544,064	- 4,439
Total	11,414,841	11,161,154	-253,686.06

Cedula de amortización de Cargos Diferidos

Concepto	MOI	Amortización contable	Amortización Fiscal	Saldo pendiente por Amortizar
Contratos de mttto.	11,368,056	6,678,733	7,542,961	3,825,095
Adecucaion solomon	805,464	90,615	97,411	708,053
Remodelacion Matto. Edif.	783,482	91,406	99,258	684,224
Softwares	1,062,508	39,844	40,278	1,022,229
Softwares	80,944	3,035	3,068	77,875
Softwares	42,449	1,592	1,609	40,840
Softwares	2,123,977	79,649	80,517	2,043,460
Softwares	321,585	12,059	12,191	309,394
Total	16,588,464	6,996,934	7,877,294	8,711,170

LA SOLUCIÓN A SUS PROBLEMAS, S.A. DE C.V.
 Conciliación del Resultado Fiscal y Contable Diciembre 2008
 Ejercicio 2008

<u>Utilidad contable o (Pérdida)</u>		16,358,453.02
Efectos de reexpresion	-	
REPOMO	-	
Utilidad o perdida netas Historica		16,358,453.02
<u>Más: Ingresos Fiscales No Contables</u>		
Ajuste anual por inflacion acumulable	-	
Anticipo a clientes	-	
Intreses moratorios efectivamente cobrados	-	
Ganancia en la enajenacion de acciones o por reembolso de capital	-	
Ganancia en la enajenacion de terrenos y activos fijos	-	
Inventario acumulable	-	
Otros ingresos fiscales no contables	-	0.00
<hr/>		
<u>Más: Deducciones Contables No Fiscales</u>		
Costo de ventas contable	253,270,424.50	
Depreciacion y amortizacion contable	6,609,754.23	
Gastos que no reunen requisitos ficales	6,974,139.33	
ISR, IMPAC Y PTU	12,748,299.29	
Pérdida contable en enajenacion de acciones	-	
Pérdida contable en enajenacion de activo fijo	-	
Pérdida en participacion subsidiaria	875,999.00	
Intereses devengados que exceden de valor de mercado u moratorio pagados o no		
Proveedores A.C. o S.C.	114,836.13	
Provisión D-4		
Otras deducciones contables no fiscales (dep conciliaciones bancarias)	978,228.99	281,571,681.47
<hr/>		
<u>Menos: Deducciones Fiscales No Contables</u>		
Ajuste anual por inflacion deducible	1,466,139.91	
Adquisiciones netas de mercancia, materias primas, prodctos semiterminados o terminados	-	
Costo de lo vendido fiscal	30,979,555.46	
Mano de obra directa	-	
Maquila	-	
Gastos indirectos de fabricacion	200,719,675.51	
Deduccion de inversiones	4,487,014.23	
Estimulo fiscal por deduccion inmediata de inversiones	-	
Estimulo fiscal de las personas con discapacidad y/o adultos mayores	-	
Pérdida fiscal en enajenacion de acciones	-	
Pérdida fiscal en enajenacion de terrenos y activo fijo	-	
Intereses moratorios efectivamente pagados	-	
Anticipo a proveedores	649,895.90	
Pérdida Vta de activo	68,608.47	
otras deducciones fiscales no contables	12,287,610.90	250,658,500.38
<hr/>		

LA SOLUCIÓN A SUS PROBLEMAS, S.A. DE C.V.
Determinación del ISR diferido del ejercicio 2008
Póliza de registro

Cta.	Tipo	Cuenta	D	H
134002	Balance	Activo por ISR diferido	1,741,995	
520001	Resultados	ISR diferido del ejercicio		1,741,995
Asiento propuesto para reconocer el ISR diferido del ejercicio				
			1,741,995	1,741,995

Conclusión.

Una vez aplicado el medio de recolección de la información, procesado y haber obtenido los resultados podemos concluir que:

Conociendo los criterios que originaron la creación de un documento que describiera los procedimientos utilizados para reflejar las diferencias temporales en la causación de los impuestos NIF D-4, comprobamos la importancia que tiene este en las proyecciones financieras para la toma de decisiones.

Llegamos a la deducción de que las Compañías se mantengan actualizadas en el tema de los cambios y nuevos pronunciamientos que afecten específicamente aquellas partidas que generen diferencias temporales presentadas dentro de su información financiera. Es necesario conocer a fondo las normas contables y leyes fiscales con la finalidad de establecer cuáles son las divergencias que existen entre ambas.

Determinadas las diferencias temporales el impuesto diferido se calcula mediante el método de activos y pasivos como lo marca la NIF D-4, a estas se le aplicará la tasa correspondiente en el ejercicio que se calcule y en su caso, se incluyen los beneficios de las pérdidas fiscales por amortizar y de algunos créditos fiscales.

La NIF D-4 nos dice de manera puntual conforme a la estructura de las Normas de Información Financiera como valuar, presentar y revelar en los Estados Financieros los impuestos a la utilidad causado y diferido.

Finalmente explicaremos dentro de un caso práctico como se determinan y presentan las diferencias temporales en los Estados Financieros.

Bibliografía

1. *Boletín D-4 Impuesto sobre la Renta diferido, fundamentos y aplicaciones prácticas*, 2ª Edición, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, octubre de 2006.
2. *Diccionario de la Real Academia Española*
<http://www.rae.es/rae.html>
3. *Impuestos diferidos (ISR y IETU), Determinación práctica de la aplicación NIF D-4*, Pérez Chávez Fol Olguin, Taxxx Editores, Febrero de 2009.
4. *México, Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, Diario Oficial de la Federación, 2008.*
5. *México, Ley del Impuesto sobre la Renta, Diario Oficial de la Federación, 2008.*
6. *Normas de información Financiera, CINIF México, 2009, Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. 2008*