



INSTITUTO POLITECNICO NACIONAL

ESCUELA SUPERIOR DE COMERCIO Y ADMINISTRACION
UNIDAD SANTO TOMAS

SEMINARIO: ENTORNO FISCAL DE LAS CONTRIBUCIONES
LOCALES DEL DISTRITO FEDERAL

“EL IMPACTO EN LA TOMA DE DECISIONES POR
EL RECONOCIMIENTO DE LOS IMPUESTOS DIFERIDOS”

TRABAJO FINAL

Que para obtener el Título de:

CONTADOR PUBLICO

Presentan:

RICARDO ERIK CEDEÑO PALOMARES

SOFÍA GÓMEZ MANZO

NOÉ HERRERA VÁZQUEZ

LUIS UBALDO LÓPEZ RODRÍGUEZ

OSCAR PINEDA GARCÍA

IRENE SÁNCHEZ VARGAS



CONDUCTOR: C.P.C. AURELIO SALAS MARQUEZ
MEXICO, D.F. AGOSTO 2011



= INSTITUTO POLITECNICO NACIONAL =



CARTA DE CESIÓN DE DERECHOS

En la Ciudad de México, D.F. el día 30 del mes de agosto del año 2011, los que suscriben: **IRENE SÁNCHEZ VARGAS, SOFIA GÓMEZ MANZO, RICARDO ERIK CEDEÑO PALOMARES, NOÉ HERRERA VÁZQUEZ, LUIS UBALDO LÓPEZ RODRÍGUEZ, OSCAR PINEDA GARCÍA**, Pasantes de la Licenciatura de Contaduría Pública manifiestan ser los autores intelectuales del presente trabajo final, bajo la dirección del C.P.C. Aurelio Salas Márquez y ceden los derechos totales del trabajo “El Impacto en la Toma de Decisiones por el Reconocimiento de los Impuestos Diferidos” al Instituto Politécnico Nacional para su difusión con fines académicos y de investigación para ser consultado en texto completo en la Biblioteca Digital y en formato impreso en el Catalogo Colectivo del Sistema Institucional de Bibliotecas y Servicios de Información del IPN.

Los usuarios de la información no deben reproducir el contenido textual, graficas o datos del trabajo sin el permiso del autor y/o director del trabajo. Este puede ser obtenido escribiendo a la siguiente dirección electrónica: irene_sv@live.com.mx. Si el permiso se otorga, el usuario deberá dar el agradecimiento correspondiente y citar la fuente del mismo.

IRENE SÁNCHEZ VARGAS

SOFIA GÓMEZ MANZO

RICARDO ERIK CEDEÑO PALOMARES

NOÉ HERRERA VÁZQUEZ

LUIS UBALDO LÓPEZ RODRÍGUEZ

OSCAR PINEDA GARCÍA

AGRADECIMIENTOS

Con nuestra mayor gratitud, cariño, admiración, aprecio y respeto, presentamos nuestros agradecimientos a todos aquellos que nos han apoyado para alcanzar este gran sueño, que hoy, se vuelve realidad.

Al Instituto Politécnico Nacional:

Por habernos brindado la oportunidad de ser parte de esta gran Institución, que con grandes e invaluable conocimientos, experiencias y consejos nos formaron como profesionistas politécnicos de sangre guinda y piel blanca.

A la Escuela Superior de Comercio y Administración:

Por ser nuestra segunda casa, nuestro refugio y una de nuestras motivaciones para conseguir nuestros sueños; gracias por lo que hemos aprendido y jamás olvidaremos. Gracias a los catedráticos que nos mostraron el cariño y admiración a esta hermosa profesión.

Al Prof. Aurelio Salas

Por su guía y apoyo incondicional en tan importante etapa de nuestras vidas profesionales y personales, por los consejos, las horas compartidas, los conocimientos que sin dudar compartió con nosotros y que jamás olvidaremos. Gracias profesor.

Gracias a todos.

¡La técnica al servicio de la Patria!

A mis padres Laura y Arturo. Son mi alma y mi corazón, gracias por darme la vida, por ser mis guardianes, amigos y guías; sé que en este mundo no pude haber tenido unos padres más maravillosos que ustedes, gracias por su amor, cariño, ternura, cuidados, paciencia y apoyo en cada momento de mi vida, gracias por exigirme que dé el máximo en todo lo que hago y creer en mí para alcanzar mis metas, gracias a eso soy lo que soy. Gracias por enseñarme a valorar los pequeños y grandes momentos que la vida nos da, por estar siempre para mí, por todos los consejos que me dan, por ayudarme a levantar después de cada tropiezo, por enseñarme a ser perseverante y paciente a la vez, por darme el legado más grande y valioso que puedo recibir en la vida: una carrera, por esto y muchas cosas más, gracias.

A mi hermano Arturo, gracias por tu apoyo incondicional, por tu compañía, por todo lo que hemos compartido, por ser mi amigo y cómplice, por nunca dejarme sola. Gracias mi pequeño gran hermano.

A mi familia. Siempre apoyándome en todo momento. Gracias a mis tíos y tías, a mis hermosas primas Lorena, Paola y Diana, a mis primos Luis y Diego por lo que hemos, seguimos y seguiremos compartiendo a pesar de todo. Por su confianza y su cariño. Los quiero.

A mi ángel de la guarda, mi abuelita Luisita. Sé que desde el cielo me cuida, me apoya y me sonrío. Gracias por todas tus enseñanzas, por acercarme a dios y por todos los hermosos momentos que pude disfrutar a tu lado.

A mis amigos Lizet, Laura, Maricela, Ricardo, Miguel Ángel, Christian y Hernán. Gracias por formar parte de mi vida y dejarme se parte de las tuyas, son mi segunda familia y sin ustedes este sueño no sería una realidad, gracias por todo.

A dios por siempre cuidar de mí y de todos mis seres queridos.

Con todo mi cariño y admiración. Gracias.

C.P. Irene Sánchez Vargas

En primera instancia quiero agradecer a Dios, por permitirme llegar a este punto de mi vida, por darme la guía, la fuerza y la entereza para poder alcanzar esta meta que definitivamente no ha sido sencilla, pero siempre llena de buenos momentos y muchos aprendizajes. Gracias Dios, por esto y la hermosa familia que me has otorgado.

El siguiente párrafo lo quiero dedicar a mis padres, a quienes quiero agradecer todo el apoyo, confianza, ayuda, consejos, paciencia, y todas las demás virtudes que han tenido para conmigo, ya que de haber sido de otra forma no me encontraría hoy aquí culminando mi carrera. Gracias por todo lo que me han dado.

Para continuar, obviamente a mis hermanos, a Luis que le debo todas las desveladas esperándome a que llegue para pasar por mí, Gracias manito, y a Ana por hacerme agradables muchos momentos que pudieran haber no sido tanto. Gracias a los dos por estar conmigo siempre que he necesitado algo. ¡Los Quiero Mucho!

Sinceramente.

C.P. Sofía Gómez Manzo

Son muchas las personas a las que me gustaría agradecer su amistad, apoyo, ánimo y compañía en las diferentes etapas de mi vida. Algunas están aquí conmigo y otras en mis recuerdos y en el corazón. Sin importar en donde estén y si alguna vez llegan a leer estas dedicatorias quiero darles las gracias por formar parte de mí, por todo lo que me han brindado y por todas sus bendiciones.

Han habido personas que merecen las gracias porque sin su valiosa aportación no hubiera sido posible este trabajo y también hay quienes la merecen por haber plasmado su huella en el camino.

A mis padres, **María Guadalupe Rodríguez Hernández** y **Ubaldo López Morales**, y no me equivoco si digo que son los mejores padres del mundo, que siempre me han dado su apoyo incondicional y a quienes debo este triunfo profesional, por todo su trabajo y dedicación para darme una formación académica y sobre todo humanista y espiritual.

Porque depositaron su entera confianza en cada reto que se me presentaba sin dudar ni un solo momento en mi inteligencia y capacidad. Es por ellos que soy lo que soy ahora. En reconocimiento a todo, de ellos es este triunfo y para ellos es todo mi agradecimiento.

Para mis hermanos, **Vania, Lucia, Hugo e Itzel** porque siempre he contado con ellos para todo, gracias a la confianza que siempre nos hemos tenido; por el apoyo y amistad. Les agradezco su guía y su confianza en la realización de mis sueños. Soy afortunado por contar siempre con su amor, comprensión y ejemplo. Esta tesis es suya, para que continúen superándose en cualquier ámbito en la vida ya sea en el ámbito profesional, familiar y laboral.

A **mis abuelos**, he tenido la gran suerte de disfrutarlos tanto que han marcado significativamente mi infancia. Son también unos grandes referentes en mi vida, gracias por su apoyo y todas las cosas que me enseñaron.

A mi **familia**, como una muestra de mi cariño y agradecimiento, por todo el amor y el apoyo brindado y porque hoy veo llegar a su fin una de las metas de mi vida, le agradezco la orientación que siempre me han otorgado. Por siempre haberme dado su fuerza y apoyo incondicional que me han ayudado y llevado hasta donde estoy ahora, Porque gracias a su apoyo y consejo he llegado a realizar la más grande de mis metas. Muy en especial a mi tía **Mari** por todo su apoyo.

A todos mis amigos, sin excluir a ninguno, pero en especial a **Noé, Edgar y Silvia**, mil gracias por todos los momentos que hemos pasado juntos y porque han estado conmigo siempre, gracias al equipo que formamos y que juntos logramos llegar hasta el final del camino y que hasta el momento, seguimos siendo amigos.

Al **Instituto Politécnico Nacional** y en especial a la **Escuela Superior de Comercio y Administración** que me dieron la oportunidad de formar parte de ellas.
¡Gracias!

C.P. Luis Ubaldo López Rodríguez

A mis padres, hermanos, amigos, Luis y a Gabriela.

Como un testimonio de cariño y eterno agradecimiento por mi existencia, valores morales y formación profesional.

Porque sin escatimar esfuerzo alguno, han sacrificado gran parte de su vida para formarme y porque nunca podré pagar todos sus desvelos, sus consejos, sus advertencias, compañías y esos momentos tan gratos que te dan más fuerzas para seguir día a día, ni aun con las riquezas más grandes del mundo.

Por lo que soy y por todo el tiempo que les robé... Gracias con amor y respeto.

C.P. Noé Herrera Vázquez

Ahora que culminó un ciclo más en mi vida con éxito, como lo es la carrera profesional, considero importante voltear hacia atrás y darme cuenta quien ha estado a mi lado apoyándome todos y cada uno de los días, esas personas que desde que tomaron la decisión de traer un nuevo ser a este mundo, se han ocupado de darle en la manera de lo posible todo aquello necesario para su desarrollo, han compartido una gran cantidad de emociones y le han inculcado una educación misma que le ha permitido y le permitirá ser un mejor ser humano.

MIS PADRES:

JUAN PINEDA CARRERA

ALEJANDRA FRANCISCA GARCÍA CORTÉS

Si no a ellos, a quien se le podría agradecer este logro?

A ellos, a quienes considero mis héroes, a quien aún ahora se ocupan de mis necesidades e inquietudes, a quien en ocasiones he creído que no me comprenden, pero conforme se va alcanzando la madurez he sabido que todo lo que han hecho, ha sido para que yo tenga una vida mejor.

Ellos han sido mis padres, mis amigos, mis confidentes y maestros.

Es verdad que muchas personas han intervenido en este logro a lo largo de toda mi vida, pero ni juntando a todos se comparan con ellos.

A ustedes les dedico este título y sepan que le pido a Dios que los deje conmigo mucho tiempo más para dedicarles y devolverles un poco de lo bastante que he recibido.

LOS AMO!!!

C.P. Oscar Pineda García

A Dios, por acompañarme todos los días

A mis padres, Ricardo Cedeño y Angélica Palomares, por ser mis mejores amigos, mis aliados, y mi ejemplo a seguir, gracias por todo el apoyo y la formación humanista y espiritual, gracias por creer en mí, gracias por esos ejemplos dignos de superación y entrega, hoy puedo ver alcanzada mi meta, que es el triunfo profesional ya que siempre estuvieron impulsándome en los momentos más difíciles de mi carrera, y porque el orgullo que sienten por mí, fue lo que me hizo ir hasta el final. Va por ustedes, por lo que valen, porque admiro su fortaleza y por lo que han hecho de mí, Mil palabras no bastarían para agradecerles su apoyo, su comprensión y sus consejos. Los amo.

A mi nueva familia, mi esposa Yadira Ferrusca y a mi adorada hija Leslie Sofía a quien agradezco su inmenso amor, comprensión y paciencia ya que deje de pasar tiempo con ustedes por dedicarme a la escuela, fueron mi motivación para terminar esto, gracias a ustedes por enseñarme lo que es una familia, el amor y la comprensión, gracias mi amor por ser mi mejor amiga y aunque hemos tenido momentos difíciles hemos salido adelante, gracias por ser mi esposa y darme la fortuna de tener esa hermosa niña, que es el fruto de este amor y a la quien tratare de superarme día a día para darle lo mejor, las amo.

A mi hermana, Aydee Vanessa para que también continúe superándose y espero servirle como ejemplo para culminar su profesión y nunca se deje caer.

A todos, espero no defraudarlos y contar siempre con su valioso apoyo, sincero e incondicional.

A todos.... Gracias.

C.P. Ricardo Erik Cedeño Palomares

El impacto en la toma de decisiones por el reconocimiento de los impuestos diferidos.

Introducción

Página

- I ¿Qué son los Impuestos Diferidos?
- II Origen
- III Finalidad

1. Concepto y Generalidades del Impuesto Diferido

1.1. Definiciones y Conceptos	1
1.1.1. Impuestos a la utilidad	1
1.1.2. Impuesto causado	1
1.1.3. Impuesto diferido	1
1.1.4. Impuesto causado por pagar o por cobrar	1
1.1.5. Pasivo por impuesto diferido	1
1.1.6. Activo por impuesto diferido	1
1.1.7. Diferencia temporal	1
1.1.7.1. Diferencia temporal deducible	2
1.1.7.2. Diferencia temporal acumulable	2
1.1.8. Utilidad fiscal y pérdida fiscal	2
1.1.9. Crédito fiscal	2
1.1.10. Tasa de impuesto causado	2
1.1.11. Tasa de impuesto diferido	2
1.1.12. Tasa efectiva de impuesto	2
1.2. Normas de valuación	3
1.3. Normas de presentación	3
1.4. Normas de revelación	4

2. Tratamiento contable de los Impuestos del Distrito Federal

2.1. Impuesto a la utilidad	5
2.2. Reconocimiento contable del impuesto causado	5
2.3. Reconocimiento contable de los impuestos a la utilidad diferidos	7
2.4. Generalidades	9
2.5. Normas de presentación y de revelación de impuestos a la utilidad	11
2.6. Normas de presentación	11
2.7. Normas de revelación	12
2.8. Periodo de transición	13

3. Metodología para la determinación de impuesto a la utilidad diferido.

3.1. Aplicación del método de activos y pasivos	14
3.2. Activos y pasivos por impuestos a la utilidad diferidos	14
3.3. Impuesto diferido derivado de perdida fiscales	49
3.4. Impuesto diferido derivado de créditos fiscales	51
3.5. Otros aspectos	51
3.6. Reexpresión del valor fiscal de activos y pasivos	51
3.7. Inversiones permanentes en acciones	51
3.8. Inversiones de acciones en asociadas	52
3.9. Inversiones en acciones en subsidiarias	52
3.10. Naturaleza monetaria o no monetaria de los pasivos y activos por impuestos diferidos	53

4. Impacto en la toma de decisiones por el reconocimiento de los impuestos a la utilidad.

4.1. Aplicación del impacto en la toma de decisiones por el reconocimiento de los impuestos a la utilidad.	54
---	----

5. Conclusiones

6. Bibliografía

INTRODUCCIÓN

Los antecedentes del boletín D-4 “Impuesto a la Utilidad” se dieron cuando entró en vigor en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el año de 1987 denominado Tratamiento Contable del Impuesto Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en la Utilidad cuyo objetivo fue establecer el tratamiento contable del ISR y la PTU. Así mismo, entre otros aspectos, señalaba la obligación de registrar impuestos diferidos bajo el criterio del diferimiento parcial, es decir, mediante el método de pasivo con un enfoque de aplicación parcial, bajo este supuesto, sólo se reconocía un pasivo de ISR o de la PTU diferidos cuando provinieran de diferencias temporales que reunieran las características de no recurrentes, cuyo efecto pudiera determinarse razonablemente en el periodo determinado.

El criterio tradicionalmente empleado para contabilizar impuestos consiste en cargar al resultado del ejercicio el monto del impuesto a pagar que surge de la declaración. En función de las deficiencias de esta postura, se evoluciono hacia el método del diferido en sus diferentes alternativas.

Con el propósito de interpretar adecuadamente el concepto de impuesto diferido, partimos de la base de que los procedimientos establecidos en la legislación impositiva para la determinación de algunos impuestos confieren a ciertas partidas un tratamiento diferente al que establecen las normas contables, lo que genera que el resultado contable y el impositivo correspondiente a un mismo periodo difiera. A raíz de la existencia de estas diferencias entre el tratamiento contable y aquel que surge de la aplicación de la normatividad impositiva, nace el método del impuesto diferido en contraposición al criterio tradicional, como un método de contabilización de impuestos que se basa en el criterio de lo devengado, permitiendo atribuir a cada ejercicio el resultado contable correspondiente.

CAPITULO 1

CONCEPTO Y GENERALIDADES DEL IMPUESTO DIFERIDO

Para iniciar y tener consciencia del impacto que tiene el reconocimiento de los impuestos a la utilidad en la toma de decisiones, es de suma importancia conocer y dominar todos los conceptos que vienen incluidos en el contexto de este tema, es por eso que comenzaremos en este capítulo, por exponer y definir el significado de los conceptos que usaremos a lo largo de este interesante proyecto de reflexión en la toma de decisiones de una entidad económica.

Debido a que el objetivo de este capítulo es conocer los significados que éste sirva como eje central, es redactado de una forma práctica, conocida y entendible, por lo cual decidimos utilizar una clásica forma de listado, para ser utilizado como diccionario en cualquier parte del tema en que se esté consultando.

En primer lugar se definen los conceptos básicos que las Normas de Información Financiera (NIF) que se marcan en el boletín D-4 “Impuestos a la utilidad”.

- **Impuestos a la utilidad:** son el impuesto causado y el impuesto diferido del periodo.

De aquí tal y como se puede apreciar, se desprende dos conceptos más que enseguida, detallaremos para lograr el mayor entendimiento posible de todos y cada uno de los lineamientos con los que vamos a tener relación en el futuro de este escrito.

- **Impuesto causado:** es el impuesto a cargo de la entidad, atribuible a la utilidad del periodo y determinado con base en las disposiciones fiscales aplicables en dicho periodo.
- **Impuesto diferido:** es el impuesto a cargo o a favor de la entidad, atribuible a la utilidad del periodo y que surge de las diferencias temporales, las pérdidas fiscales y los créditos fiscales. Este impuesto se devenga en un periodo contable y se realiza en otro.
- **Impuesto causado por pagar o por cobrar:** es el impuesto causado en el periodo, menos los anticipos enterados, más los impuestos causados en periodos anteriores y no enterados; cuando este resultado sea un importe a cargo de la entidad, representa un impuesto por pagar; caso contrario corresponde a un impuesto por cobrar.
- **Pasivo por impuesto diferido:** es el impuesto a la utilidad pagadero en periodos futuros derivado de diferencias temporales acumulables.
- **Activo por impuesto diferido:** es el impuesto a la utilidad recuperable en periodos futuros, derivado de diferencias temporales deducibles, de pérdidas fiscales por amortizar y de créditos fiscales por aprovechar.
- **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 periodos futuros partiendo de la utilidad contable se disminuirá, si es una pérdida contable se incrementará, esto para obtener la utilidad o pérdida fiscal; por lo anterior, se genera un activo por impuesto diferido.
- **Diferencia temporal acumulable:** es aquella partida que en periodos futuros, partiendo de la utilidad contable se incrementará o partiendo de la pérdida contable se disminuirá, esto para obtener la utilidad o pérdida fiscal; lo anterior genera un pasivo por impuesto diferido.
- **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.
- **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 y representa un activo por impuesto diferido.
- **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.
- **Tasa de impuesto diferido:** 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.
- **Tasa efectiva de impuesto:** es la tasa que resulta de dividir el impuesto a la utilidad del periodo entre la utilidad antes del impuesto mencionado.

NORMAS DE VALUACION, PRESENTACIÓN, Y REVELACIÓN.

En el boletín D-4 se establecen las normas particulares de valuación, presentación y revelación para el reconocimiento contable de los impuestos a la utilidad (causado y diferido) devengados durante el periodo contable que se trate.

Para efectos de este trabajo se estudiarán y analizarán la aplicación de 2 impuestos en particular; ISR y IETU, así como su aplicación, destino e influencia en las decisiones de las empresas al momento de su presentación en los estados financieros.

A continuación se presentan las definiciones de las normas que aquí se mencionan como lo establece la NIF D-4.

Normas de valuación

Las normas de valuación a las que nos referimos en este capítulo son mencionadas y definidas en la NIF D-4 en su párrafo 5 y 6 de la siguiente manera:

“En el proceso de reconocimiento contable de los impuestos a la utilidad, la entidad debe determinar los impuestos causado y diferido, atribuibles al periodo contable. El impuesto causado se deriva del reconocimiento en el periodo actual, para efectos fiscales de ciertas operaciones de la entidad. El impuesto diferido corresponde a operaciones atribuibles al periodo contable actual, pero fiscalmente son reconocidas en momentos diferentes.”

Normas de Presentación

Las normas de presentación que nos establece el Norma D-4 en su párrafo 29 se refieren al impuesto causado y al impuesto diferido los cuales se mencionan a continuación:

Impuesto causado

Dentro del Balance General, el impuesto causado debe presentarse como un pasivo a corto plazo. Este importe debe incluir el impuesto causado y no enterado del periodo actual y de los anteriores, así como los anticipos efectuados; si estos últimos fueran mayores, el importe neto debe presentarse como un activo a corto plazo.

Impuesto diferido

Dentro del Balance General, los pasivos y activos por impuesto diferido deben presentarse en el largo plazo y deben compensarse dentro de un solo rubro. El impuesto diferido del periodo debe presentarse en el Estado de Resultados si es que está relacionado con la utilidad o pérdida neta. Este impuesto debe incorporarse como un componente al rubro llamado impuesto a la utilidad. En el caso del capital contable este impuesto debe sumarse o restarse al importe de dichas partidas integrales.

Normas de Revelación

Como se menciona en la NIF D-4 en su párrafo 36 deben revelarse en notas a los estados financieros lo que a continuación se menciona:

- a) La composición del impuesto a la utilidad desglosando los importes de los impuestos causado y diferido.
- b) La integración del impuesto a la utilidad derivado de las operaciones discontinuadas en el periodo como son:
 - I. El gasto o ingreso derivado de la discontinuación, y
 - II. Las actividades del periodo del segmento discontinuado.
- c) Las tasas de impuesto causado y diferido, y en su caso, las variaciones de dichas tasas y su impacto en el impuesto.
- d) La tasa efectiva del impuesto, así como una conciliación entre esta y la tasa del impuesto causado.
- e) Los conceptos e importes de las otras partidas integrales que se afectaron a consecuencia del impuesto diferido del periodo.
- f) En el caso de pasivos por impuesto diferido, los conceptos e importes de las diferencias temporales acumulables.
- g) En el caso de activos por impuesto diferido, el importe bruto, el de la estimación por impuesto diferido no recuperable y la variación de este último concepto en el periodo.
- h) El impuesto diferido derivado de los ajustes a valor razonable a los activos adquiridos y los pasivos asumidos.
- i) Los pasivos y activos contingentes relacionados con los impuestos a la utilidad.
- j) Las cuentas fiscales relacionadas con el capital contable.

CAPITULO 2

***TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS IMPUESTOS DEL
DISTRITO FEDERAL***

IMPUESTO A LA UTILIDAD

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

RECONOCIMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO CAUSADO

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

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

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

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

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

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

Los pasivos y activos por impuestos causados 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.
- b) No se tenga el derecho de compensar dichos impuestos ante la misma autoridad fiscal.

En el estado de resultado, el impuesto causado debe presentarse como un componente de rubro llamado impuesto a la utilidad, sin incluir los impuestos atribuibles a las operaciones discontinuadas.

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

El reconocimiento de los activos y pasivos se hará siempre y cuando hayan surgido diferencias en el reconocimiento inicial de un activo o pasivo de alguna transacción que no es combinación de negocios o cuando en el momento que fue realizada la transacción no afectó ni al resultado contable ni al fiscal.

Cuando se hace el reconocimiento de un activo, es de suponerse que el importe de libros se recuperará en beneficios económicos que se tenga en el futuro y cuando el importe en libros exceda a la base fiscal entonces el importe de los beneficios económicos en el futuro también excederán al importe fiscal deducible del activo de que se trate.

“Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales a ejercicio anteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero solo en la medida que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizadas”

“Se debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos en todos los casos de diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, o con participaciones con negocios conjuntos”

La presentación de activos y pasivos por impuestos deberá hacerse con la compensación de partidas, es decir compensar tanto los activos como los pasivos por impuestos cuando la entidad se haya reconocido legalmente ante la autoridad fiscal un derecho para que pueda compensar los importes reconocidas en las partidas de que se trate y cuando la entidad tenga la intención de liquidar sus deudas netas que resulten o de liquidar simultáneamente las deudas compensándolas con los activos.

La norma de información financiera que se encarga del tratamiento contable, para los impuestos es la NIF D-4 tal como su nombre lo dice se encarga de los impuestos a la utilidad, el cual tiene como objetivo “establecer las normas particulares de valuación, presentación y revelación para el reconocimiento contable de los impuestos a la utilidad, causado y diferido, devengado en el periodo contable”

Esta norma es aplicable a todas las entidades lucrativas que emitan estados financieros y no aplica para las entidades no lucrativas. El reconocimiento contable que debe hacerse a la utilidad, deberá determinar el impuesto causado y el impuesto diferido. El impuesto causado es el que está a cargo de la entidad y es determinado en base a las disposiciones fiscales aplicables según el periodo que se trate. Mientras que el impuesto diferido es el que está a favor de la entidad y es atribuible a la utilidad del periodo contable actual y que de forma fiscal son reconocidas en formas diferentes.

El impuesto diferido que se obtenga de las diferencia temporales debe determinarse utilizando el método de activos y pasivos, en donde se compara el valor contable y fiscal de todos los activos y se obtendrán las diferencias tanto deducibles como acumulables y se aplicará la tasa de impuesto correspondiente.

“El valor fiscal de un activo depende del tratamiento fiscal específico al que este sujeto”

Para determinar los valores fiscales de los activos debemos tomar en cuenta cuáles son los activos de la entidad como:

- Activos contables por deducirse fiscalmente.
- Activos contables por acumularse fiscalmente
- Activos sin repercusiones fiscales

De la misma manera es importante saber cuáles son los valores fiscales para los pasivos y saber cuál es el tratamiento fiscal que deberá darse.

- Pasivos contables por deducirse fiscalmente y pasivos contables acumulados fiscalmente
- Pasivos no contables por acumularse fiscalmente
- Pasivos sin recuperaciones fiscales.

Los activos y pasivos no deberán reconocerse a su valor presente. Cuando la recuperación de activos se reduce, deberá hacerse una estimación para el activo por el impuesto diferido que no se recuperará y también deberá cancelarse cuando sea probable la recuperación del activo.

RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LOS IMPUESTOS A LA UTILIDAD DIFERIDOS

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

El pasivo por impuestos diferidos se define de la manera siguiente:

- **Pasivo por impuestos diferidos.**- Es el impuesto a la utilidad pagadero en periodos futuros derivados de diferencias temporales acumulables.

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

- **Activo por impuesto diferido.**- Es el impuesto a la utilidad recuperable en periodo futuros derivados de diferencias temporales deducibles de pérdidas fiscales por amortizar y de créditos fiscales por aprovechar, según proceda.

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

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

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

Asimismo, la NIF D-4 establece que 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. Un ejemplo de lo anterior puede ser un activo que ya se reconoció como costo o gasto contable, pero cuya deducción fiscal se efectuará en periodo posterior, como es el caso de un activo fijo totalmente depreciado contablemente pero no fiscalmente.

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

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

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

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

- **Pasivos contables por deducirse fiscalmente y pasivos contables ya acumulados fiscalmente.** Su valor fiscal resulta de restarle al valor contable de dicho pasivo el importe que será deducido o no acumulado para fines del impuesto a la utilidad de periodos futuros. Ejemplo de los primeros son las provisiones que serán deducibles hasta su pago; ejemplo de los segundos son los anticipos de clientes.
- **Pasivos no contables por acumularse fiscalmente.** Su valor fiscal es el importe que será acumulado para fines del impuesto a la utilidad de periodo futuros; como es el caso del costo que fiscalmente se estima sobre cobros anticipados.

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

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

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

Una vez que se hayan formulado ambos balances, se deben de comparar entre sí para determinar las diferencias temporales por las cuales se debe calcular el impuesto diferido.

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

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

GENERALIDADES

Conforme a la técnica contable, el reconocimiento de activos y pasivos por impuesto a la utilidad diferido es indispensable para dar debida observancia a los actuales postulados básicos sobre los cuales debe operar el sistema de información contable, entre los cuales, citamos los siguientes, mismos que se definen en la NIF A-2 denominados “postulados básicos”.

- **Sustancia económica.** La sustancia económica debe prevalecer en la delimitación y operación del sistema de información contable, así como en el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad.
- **Devengación contable.** Los efectos derivados de las transacciones que lleva a cabo una entidad económica con otras entidades, de las transformaciones internas y de otros eventos, que la han afectado económicamente, deben reconocerse contablemente en su totalidad, en el momento en el que ocurren, independientemente de la fecha en que se considere realizados para fines contables.
- **Asociación de costos y gastos con ingresos.** Los costos y gastos de una entidad deben identificarse con el ingreso que genere en el mismo periodo, independientemente de la fecha que se realice.

- **Valuación.** Los efectos financieros derivados de las transacciones de transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a la identidad, 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.

La NIF D-4 define los impuestos diferidos de la manera siguiente:

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

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

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

Las NIF D-4 define las diferencias temporales en los términos siguientes:

- **Diferencia temporal.**- Es la diferencia entre el valor contable de un activo o 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 en que periodos futuros, partiendo de la utilidad contable se disminuirá (en su caso, partiendo de la pérdida contable se incrementara) para obtener la pérdida o utilidad fiscal, por lo anterior, genera un activo por impuesto diferido.
- **Diferencia temporal acumulable.**- es aquella partida que en periodos futuros, partiendo de la utilidad contable se incrementara (en su caso, partiendo de la pérdida contable se disminuirá) para obtener la pérdida o utilidad fiscal; por lo anterior, genera un pasivo por impuesto diferido.

La misma NIF D-4 indica que una diferencia deducible puede ser:

1. Una partida que se deducirá fiscalmente en un periodo posterior al contable
2. Una partida que ha sido acumulada fiscalmente en un periodo anterior al contable.

En ambos casos, estos importes se disminuirán de la base fiscal de periodos futuros.

Así mismo señala que una diferencia acumulable puede ser:

- Una partida que se acumulará fiscalmente en un periodo posterior al contable.
- Una partida que ha sido deducida fiscalmente a un periodo anterior al contable.

En ambos casos, estos importes se incrementarían de la base fiscal de periodos futuros.

NORMAS DE PRESENTACIÓN Y DE REVELACIÓN DE IMPUESTOS A LA UTILIDAD.

Los componentes como el importe total de la utilidad integral, deben ser presentados en un solo renglón en el estado de variaciones en el capital contable.

A través de notas a los estados financieros, debe explicarse el significado de utilidad integral y las partidas que la componen.

Dentro del balance general, el impuesto causado debe presentarse a su valor presente como un pasivo a corto plazo. Este importe deberá incluir el impuesto causado y no enterado del periodo actual y de los anteriores, así como los anticipos efectuados; si estos últimos fueron mayores, el importe neto deberá presentarse como un activo a corto plazo.

En los estados financieros deberán hacerse notas en donde se revelaran cuál fue la composición del impuesto a la utilidad desglosando cada uno de los importes de los impuestos causados, la integración del impuesto a la utilidad derivado de las operaciones discontinuadas del periodo. Las tasas del impuesto causado, las tasas efectuadas del impuesto y los conceptos e importes de algunas otras partidas integrales.

Este tratamiento contable debe llevarse a cabo para los impuestos sobre la utilidad y que debe tomarse en cuenta también la información referente a los transitorios encontrados en las Normas de Información Financiera con mayor precisión.

NORMAS DE PRESENTACIÓN

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

- Tales activos y pasivos que no correspondan a la misma autoridad fiscal; o
- 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 impuesto a la utilidad, sin incluir el impuesto atribuible a las operaciones discontinuadas, el cual debe presentarse dentro del rubro llamado operaciones discontinuas.

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 largo plazo y deben compensarse dentro de un solo rubro, salvo que:

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

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

En el estado de resultados, si está relacionado con la utilidad o pérdida neta; este impuesto debe incorporarse con un complemento del rubro llamado al impuesto a la utilidad, sin incluir el impuesto atribuible a las operaciones discontinuas.

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

El efecto diferido del ISR y PTU relacionados con las cuentas de capital contable, deben mostrarse en la cuenta correspondiente de capital contable.

El ISR a pagar debe presentarse en el pasivo circulante, neto de los anticipos efectuados. Si los últimos lo excedieran, el neto se muestra como activo circulante.

El PTU por pagar debe reconocerse como un pasivo circulante, neta de los anticipos pagados, pero sin que estos excedan del importe por pagar.

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

La PTU diferida es una cuenta por pagar o por cobrar no circulante y deberá mostrarse como una sola cifra neta en el balance general.

Deberán mostrarse en el cuerpo de los estados financieros o en las notas de los estados financieros las compensaciones del ISR y la PTU causadas y diferidas.

Los efectos de las reducciones al igual que los efectos de las modificaciones en las tasas vigentes, deberán presentarse como gastos por ISR o PTU según corresponda.

NORMAS DE REVELACIÓN

En las notas de los estados financieros se deberán de revelar los conceptos y los montos significativos (diferencias temporales) que den lugar al saldo de impuesto diferido.

Los conceptos y los montos por lo que la suma del impuesto causado y del impuesto diferido de periodo difiera substancialmente de la tasa legal aplicable.

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

Las modificaciones que resulten de cambios en estimación de evaluación sobre la recuperación de pérdidas fiscales, o cualquier otra partida que hubiera generado un activo de ISR o PTU.

Los conceptos y montos de impuesto diferidos que afecten directamente el capital contable (sin pasar por resultados) y que rubro afectaron.

El importe del saldo actualizado de las cuentas fiscales relacionadas con el capital contable a la fecha de los estados financieros.

Las pérdidas fiscales pendientes por amortizar, así como las fecha de vencimiento para ejercer el derecho a su compensación y amortización. En su caso, monto de las que no participaron en la determinación del impuesto diferido

PERIODO DE TRANSICIÓN

Debido al impacto potencial que la adopción general de los lineamientos establecidos en este boletín entre las sociedades o entidades afectadas, se ha considerado que el efecto neto acumulado inicial sea reconocido en los estados financieros afectando la cuenta denominada efecto acumulado de ISR. Sin embargo, se podrá distribuir el saldo de dicha cuenta en las cuentas correspondientes de capital contable.

Los saldos en el balance de PTU diferida que tengan registradas las empresas a la fecha de aplicación inicial, no deben eliminarse, salvo que proceda su eliminación.

Todas las partidas incluidas en el reconocimiento inicial del impuesto diferido que hubiesen tenido que afectar los resultados del ejercicio de no haberse establecido el tratamiento especial, deberá considerar como posadas por resultado para efectos de aplicar lo establecido.

CAPITULO 3

METODOLOGÍA PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA UTILIDAD DIFERIDO

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

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

- **Pasivo por impuesto diferido.**- Es el impuesto a la utilidad, pagadero en periodos futuros derivado de diferencias temporales acumulables.

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

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

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

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

- **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 reversión de las diferencias temporales o, en su caso, de la amortización de las pérdidas fiscales.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A este respecto, resulta evidente que no existe disposición legal alguna que establezca la manera en que se deba formular un balance general con valores fiscales al cierre del ejercicio.

No obstante, dicho balance se podría elaborar con los valores que se pueden asignar fiscalmente a los conceptos financieros en la fecha mencionada.

Es de destacar que conforme a las disposiciones fiscales vigentes, el ISR y el IETU son impuestos a la utilidad.

En este sentido, y debido a que las leyes que regulan ambos impuestos son distintas, los valores fiscales de cada concepto del balance general, serán diferentes para cada uno de estos impuestos.

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

Inventarios

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

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

Sistemas de valuación	Costeo absorbente. Costeo directo.
Métodos de valuación	Costo identificado Detallistas Costo promedio Primeras entradas primeras salidas (PEPS) Ultimas entradas primeras salidas (UEPS)

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

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

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

Sistemas de valuación	Costeo absorbente. Costeo directo.
Métodos de valuación	Costo identificado Detallistas Costo promedio Primeras entradas primeras salidas (PEPS) Ultimas entradas primeras salidas (UEPS)

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

- Contablemente, los gastos indirectos de fabricación deben formar parte del costo de lo vendido.
- Para efectos de la Ley de ISR, los gastos indirectos de fabricación deben considerarse dentro de lo vendido, en proporción con la importancia que tengan en la producción.

Por lo tanto, en términos de la mencionada ley, los gastos indirectos de fabricación que no se consideren dentro del costo de lo vendido, se deben deducir en el ejercicio en que se erogan los mismos, con independencia de la venta de los bienes, mientras que en términos contables, dichos gastos se deben considerar en los resultados en el momento en que se enajenan los bienes, ya que forman parte del costo de ventas.

Ejemplo:

Una persona moral que tributa en el régimen general de la Ley del ISR, tiene un saldo al cierre del año 2010 en el rubro de “Inventarios” por la cantidad de \$ 455,000, los cuales se desglosan como sigue:

Costo del inventario:

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

Nota:

1.- Estos gastos representación el 1% dentro de la producción

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

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

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

Elección del sistema de costeo

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

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

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

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

Ejemplo:

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

- Para efectos contables, considerando el sistema de costeo absorbente.
- Para efectos del ISR, bajo el sistema de costeo directo.

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

DATOS

Ejercicio fiscal de 2010:

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

DESARROLLO

1° Para efectos contables.

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

Materia prima utilizada	\$ 20,000
(+) Mano de obra directa	\$ 8,000
(+) Gastos de fabricación (fijos y variables)	\$ 15,000
(=) Costo de producción	\$ 43,500
(/) Unidades producidas	3
(=) Costo unitario de producción, utilizando el costeo absorbente	\$ 14,500

b) Determinación del costo de inventario

Costo unitario de producción	\$ 14,500
(x) Unidades en el inventario	2
(=) Costo del inventario al cierre del ejercicio 2010	\$ 29,000

2° Para efectos del ISR

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

Materia prima utilizada	\$ 20,000
(+) Mano de obra directa	\$ 8,000
(+) Gastos de fabricación (solo variable)	\$ 8,000
(=) Costo de producción	\$ 36,000
(/) Unidades producidas	3
(=) Costo unitario de producción utilizando del costeo directo	\$ 12,000

b) Determinación del costo del inventario

Costo unitario de producción	\$ 12,000
(x) Unidades en el inventario	2
(=) Costo del inventario al cierre del ejercicio 2010	\$ 24,000

3° Determinación de la diferencia temporal.

Rubro	Balance Contable	Balance Final	Diferencia temporal
Inventario de Mercancías	\$ 29,000	\$ 24,000	\$ 5,000

b) Elección del método de valuación.

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

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

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

Ejemplo:

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

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

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

1°. En el mes de noviembre de 2010, la empresa efectuó las adquisiciones siguientes de mercancía:

Concepto	Unidades adquiridas	Precio unitario de compra	Monto total de la compra
Lote1	15	\$ 3,100	\$ 46,500
Lote 2	25	\$ 3,300	\$ 82,500
Lote 3	10	\$ 3,350	\$ 33,500
Total	50		\$ 162,500

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

	Parcial	Debe	Haber
Asiento 1:			
Inventarios		\$ 162,500	
Lote 1	\$ 46,500		
Lote 2	\$ 82,500		
Lote 3	\$ 33,500		
Efectivo en caja y bancos			\$ 162,500

2° En el citado mes no se realizaron ventas, porque las existencias en el almacén, presentan saldos siguientes:

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

3° En el mes de diciembre de 2008, la empresa realizó las ventas siguientes:

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

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

Primera venta:

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

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

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

Segunda venta:

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

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

	Parcial	Debe	Haber
Costos de ventas		\$ 65,000	
Inventarios			\$ 65,000
Lote 1	\$ 15,500		
Lote 2	\$ 49,500		

Ultima venta.

Unidades vendidas	Salidas de almacén									
	Lote 2					Lote 3				
	Existencia	Salidas	Saldo	Costo unitario	Costo de la venta	Existencia	Salidas	Saldo	Costo unitario	Costo de la venta
15	10	10	0	\$ 3,300	\$33,000	10	5	5	\$ 3,350	\$16,750

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

	Parcial	Debe	Haber
Costo de ventas		\$ 49,750	
Inventarios			\$ 49,750
Lote 1	\$ 33,000		
Lote 2	\$ 16,750		

Los saldos de las cuentas utilizadas se muestran a continuación:

Inventarios		Costo de Ventas	
1) \$162,500	\$ 31,000	(2 a 2 a)	\$ 31,000
	\$ 65,000	(2 b 2 b)	\$ 65,000
	\$ 49,750	(2 c 2 c)	\$ 49,750
\$ 162,500	\$ 145,750		\$ 145,750
\$ 16,750			\$ 145,750

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

a) Primera venta:

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

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

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

b) Segunda venta:

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

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

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

c) Última venta:

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

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

	Parcial	Debe	Haber
Costo de ventas		\$ 47,500	
Inventarios			\$ 47,500
Lote 2	\$ 16,500		
Lote 1	\$ 31,000		

6° Los saldos de las cuentas de utilizadas se muestran a continuación:

Inventarios		Costo de Ventas	
1) \$162,500	\$ 33,500 (2 a	2 a) \$ 33,500	
	\$ 66,000 (2 b	2 b) \$ 66,000	
	\$ 47,500 (2 c	2 c) \$ 47,500	
\$ 162,500	\$ 147,000	\$ 147,000	
\$ 15,500		\$ 147,000	

7° Por último, se obtiene la diferencia temporal:

Rubro	Balance contable	Balance para el ISR	Diferencia temporal
Inventario de mercancías	\$ 16,750	\$ 15,5000	\$ 1,250

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

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

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

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

1.- Si una persona moral que tributa en el régimen general de la Ley del ISR, tiene un saldo al término del ejercicio fiscal de 2008 en el rubro de "Inventarios" por la cantidad de \$ 115,000 (con independencia del sistema que se tenga para la valuación de los mismos), los valores que se mostrarían en los balances, tanto para efectos contables y como para efectos del IETU serían los siguientes, teniendo en cuenta que el pago se llevó a cabo a fines de diciembre del año mencionado:

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

Los cargos en los resultados fueron los siguientes:

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

2.- Si la misma persona moral que tributa en el régimen general de la Ley del ISR, tiene un saldo al término del ejercicio fiscal de 2008 en el rubro de "Inventarios" por la cantidad de \$ 115,000 (con independencia del sistema que se tenga para la valuación de los mismos), los valores que se mostrarían en los balances, tanto para efectos contables y como para efectos del IETU fiscales serán los siguientes, teniendo en cuenta que no se hizo pago alguno en diciembre del año mencionado:

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

Los cargos en los resultados fueron los siguientes:

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

PAGOS ANTICIPADOS

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

Algunos ejemplos de pagos anticipados son los siguientes:

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

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

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

De lo anterior se desprende lo siguiente:

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

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

Por consiguiente, si una persona moral que tributa en el régimen general de la Ley del ISR, tiene un saldo al término del ejercicio fiscal del 2010 en el rubro de “Seguros pagados por anticipado” por la cantidad de \$ 12,000 , los valores que se mostrarían en los balances, tanto para efectos contables como para el ISR serían los siguientes, teniendo en cuenta que el pago se llevó a cabo a finales del mes de diciembre en el año mencionado, por lo que no se ha realizado cargo alguno en los resultados contables:

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

Los cargos en los resultados fueron los siguientes:

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

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

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

Por ejemplo, si la persona moral que tributa en el régimen general de la Ley del ISR mencionada tiene un saldo al término del ejercicio fiscal de 2010 en el rubro de “Seguros pagados por anticipado” por la cantidad de \$ 12,000 , los valores que se mostrarían en los balances, tanto para efectos contables como para el IETU serían los siguientes, teniendo en cuenta que el pago se llevó a cabo a finales del mes de diciembre del año mencionado, por lo que no se ha realizado cargo alguno en los resultados contables:

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

Los cargos en los resultados fueron los siguientes:

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

ACTIVOS FIJOS

De acuerdo con las NIF-C-6, determinada "Inmuebles, maquinaria y equipo", estos conceptos son bienes tangibles que tienen por objeto:

- El uso o usufructo de los mismos en beneficio de la entidad
- La producción de artículos para su venta o para el uso de la propia entidad
- La prestación de servicios a la entidad a su clientela o al público en general.
- La adquisición de estos bienes de nota el propósito de utilizarlos y no de venderlos en el curso normal de las operaciones de la entidad.

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

- Las inversiones en inmuebles, maquinaria y equipo deberán valuarse al costo de adquisición, al de construcción o en su caso, su valor equivalente.
- El costo de adquisición incluye el precio neto pagado por los bienes, sobre la base de efectivo o su equivalente, mas todos los gastos necesarios para tener el activo en lugar y condiciones que permitan su funcionamiento, tales como los derechos, gastos de importación, fletes, seguros o gastos de instalación
- El costo de construcción incluye los costos directo a indirectos incurridos en la misma, tales como materiales, mano de obra, costo de planeación e ingeniera, gastos de supervisión y administración, impuestos y gastos originados por prestamos obtenidos específicamente para este fin , que se devenguen durante el periodo efectivo de la construcción.

La depreciación es un procedimiento de contabilidad que tiene como fin distribuir de una manera sistemática y razonable el costo de los activos fijos tangibles menos su valor de desecho, si lo tienen, entre la vida útil estimada de la unidad, por lo tanto, la depreciación contable es un proceso de distribución y no de valuación.

La distribución mencionada puede hacerse conforme a dos criterios generales, una basada en tiempo y otra en unidades producidas. Dentro de cada uno de los criterios generales existen varios métodos alternativos que y debe adoptarse el que se considere más adecuado, según las políticas de la empresa y las características del bien.

La depreciación debe calcularse sobre bases y métodos consistentes a partir de la fecha en que empiecen a utilizarse los activos fijos, y cargarse a costos y gastos.

Por su parte, el artículo 29 fracción IV, de la ley del ISR establece con los contribuyentes podrán efectuar la deducción de las inversiones. Para estos efectos el artículo 33 de la misma ley señala que las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación en cada ejercicio de los porcentos máximos autorizados por dicha ley, sobre el monto original de la inversión como las limitaciones que, en su caso, se establezcan.

El monto original de la inversión comprende lo siguiente:

- El precio del bien
- Los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo con aceptoración del IVA.
- Las erogaciones por concepto de derecho, cuotas compensatorias, fletes, trasportes, acarreos, seguros contra riesgos de transportación, manejo, comisiones y honorarios a agentes aduanales
- Si trata de automóviles, también se incluye el activo de blindaje.

Las inversiones empezaran a deducirse, a elección del contribuyente, a partir del ejercicio en que inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente, sin embargo, se podrá no iniciar la deducción de las inversiones para efectos fiscales a partir de que se inician los plazos referidos, en cuyo caso, podrá serlo con posterioridad, perdiendo el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos desde que se pudo efectuar la deducción y hasta que se inicie la misma, calculadas, aplicadas a los porcentajes máximos autorizados por la ley.

Es importante mencionar que el artículo 38 de la ley del ISR indica que los activos fijos se consideran inversiones. En este sentido el artículo fijo se define de la forma siguiente:

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

Considerándolo antes expuesto, podemos distinguir, entre otras, las siguientes discrepancias de criterio entre la normatividad contable y la ley del ISR, en relación con el activo fijo, que dan lugar a diferencias temporales, a saber:

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

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

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

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

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

Es importante mencionar que el artículo 220 de la ley del ISR así como el decreto por el que se otorga un estímulo fiscal en materia de deducción inmediata de bienes nuevos activo fijo (DOF del 20 de Junio del 2010), permiten efectuar la deducción inmediata (acelerada) de algunos activos fijos bajo ciertas condiciones, la cual consiste en aplicar un porcentaje superior al máximo autorizado por la ley. En este caso, la NIF C-6 señala que con independencia y aplicar la depreciación acelerada como incentivo fiscal, contablemente debe calcularse y registrarse la depreciación, de acuerdo con la vida estimada de los activo fijos.

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

Ejemplo:

Criterios contables:

Costo de adquisición de bienes	\$ 50,000
Método de cálculo de la depreciación	línea recta
Porcentaje anual de depreciación	5%
Depreciación anual cargada a resultados	\$ 2,000

Criterios para el ISR:	
Monto Original de la Inversión	\$ 50,000
Porcentaje máximo de Deducción autorizado por el ejercicio	10%
Deducción en el ejercicio	\$ 5,000

Notas:

*No se consideran efectos inflacionarios

El momento que se comienza a depreciar el bien coincide con la fecha en que se decide a deducir el bien.

DESARROLLO

1° Determinación del valor en libros del bien

Costo de adquisición de bien	\$ 50,000
(-) Depreciación anual cargada a resultados	2,500
(=) Valor de libros del bien	\$ 47,500

2° Determinación del valor fiscal del bien para efectos del ISR

Monto original de la inversión	\$ 50,000
(-) Deducción en el ejercicio	5,000
(=) Valor final del bien para efectos del ISR	\$ 45,000

3° Determinación de la diferencia temporal

Rubro	Balance Contable	Balance para el ISR	Diferencia Temporal
Activo Fijo	\$ 47,500	\$ 45,000	\$ 2,500

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

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

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

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

Ejemplo:

Criterios contables:

Costo de adquisición del bien	\$ 50,000
Método del cálculo de la depreciación	Línea recta
Por ciento anual de depreciación	5%
Depreciación anual cargada a resultados	\$ 2,500
Criterios para el IETU:	
Monto original de la inversión	\$ 50,000
Monto pagado de la Inversión al cierre del ejercicio	\$ 35,000

Nota:

*No se consideran efectos inflacionarios

DESARROLLO

1° Determinación del valor en libros del bien

Costo de adquisición del bien.	\$ 50,000
(-) Depreciación anual cargada a resultados.	2,500
(=) Valor fiscal del bien para efectos del IETU	\$ 47,500

2° Determinación del valor fiscal del bien para efectos del IETU.

Monto original de la inversión	\$ 50,000
(-) Monto pagado de la inversión al cierre del ejercicio	35,000
(=) Valor fiscal del bien para efectos del IETU	\$ 15,000

3° Determinación de la diferencia temporal.

Rubro	Balance contable	Balance para el IETU	Diferencia temporal
Activo fijo	\$ 47,500	\$ 15,000	\$ 32,500

INGRESOS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ejemplo:

DATOS

° Precio de venta del bien	\$ 20,000
° Plazo de enajenación	24 meses
° Precio cobrado en el año 2010	\$ 12,000

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

Para efectos prácticos: No se considera el manejo del costo de ventas
Se muestran registros fiscales para obtener saldo fiscal de la cuenta de clientes.

DESARROLLO

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

Asiento 1:

	Debe	Haber
Cientes	\$ 20,000	
Ventas		\$ 20,000

Asiento 2:

	Debe	Haber
Efectivo	\$ 12,000	
Cientes		\$ 12,000

2o. Los saldos de las cuentas utilizadas serían las siguientes:

CLIENTES		VENTAS	
(1) \$ 20,000	\$ 12,000 (2)	\$ 20,000 (1)	
\$ 20,000	\$ 12,000	\$ 20,000	
\$ 8,000		\$ 20,000	

EFECTIVO EN CAJA Y BANCOS	
(2) \$12,000	
\$ 12,000	
\$ 12,000	

3o. Registro para efectos del ISR de la venta realizada a plazo, así como de los cobros efectuados.

	Debe	Haber
Efectivo en caja y bancos	\$ 12,000	
Ingresos acumulables		\$ 12,000

4o. Los saldos de las cuentas utilizadas serían los siguientes:

CLIENTES	VENTAS
	\$ 20,000 (1)
	\$ 20,000
\$ 0	\$ 20,000

EFECTIVO EN CAJA Y BANCOS	
(2) \$ 12,000	
\$ 12,000	
\$ 12,000	

5o. Determinación de la deferencia temporal

Rubro	Balance contable	Balance por efectos del ISR	Diferencia temporal
Cientas	\$ 8,000	\$ 0	\$ 8,000

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Ejemplo:
DATOS**

° Precio de venta del bien	\$ 40,000
° Precio cobrado en el año 2010	\$ 26,000

Para efectos prácticos:

*No se considera el manejo del costo de ventas.

Se muestran registros fiscales para obtener el saldo fiscal de la cuenta de clientes.

DESARROLLO

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

Asiento 1:

	Debe	Haber
Clientes	\$ 40,000	
Ventas		\$ 40,000

Asiento 2:

	Debe	Haber
Efectivo en caja y bancos	\$ 26,000	
Clientes		\$ 26,000

2o. Los saldos de las cuentas utilizadas serían los siguientes:

CLIENTES		VENTAS	
(1) \$ 40,000	\$ 26,000	(2) \$ 40,000	(1)
\$ 40,000	\$ 26,000	\$ 40,000	
\$ 14,000		\$ 40,000	

EFECTIVO EN CAJA Y BANCOS	
(2) \$ 26,000	
\$ 26,000	
\$ 26,000	

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

	Debe	Haber
Efectivo en cajas y bancos	\$ 26,000	
Ingresos afectos del ISR		\$ 26,000

4o. Los saldos de las cuentas utilizadas serían las siguientes:

CLIENTES	VENTAS
	\$ 40,000 (1)
\$ 0	\$ 40,000
	\$ 40,000

EFECTIVO EN CAJA Y BANCOS	
(2) \$26,000	
\$ 26,000	
\$ 26,000	

5o. Determinación de la diferencia temporal.

Rubro	Balance contable	Balance para efectos del IETU	Diferencia temporal
Cientes	\$ 14,000	\$ 0	\$ 14,000

APLICACIÓN DEL MÉTODO DE ACTIVOS Y PASIVOS

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

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

- **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 utiliza para el cálculo del impuesto que se causará en la fecha de reversión de las diferencias temporales o, en su caso, de la amortización de las pérdidas fiscales.

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

Conforme al artículo 10 de la Ley del ISR, la tasa de este impuesto para las personas morales del régimen general es del 28 %.

El último párrafo de la Ley del IETU estipula que la tasa de este impuesto es de 17.5 %; sin embargo, el artículo cuarto transitorio de esta ley indica que durante el ejercicio fiscal de 2010 se aplicará la tasa del 16.5 % y durante el ejercicio fiscal de 2011 se aplicará la tasa del 17 %.

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

Ejemplo:

La empresa ABC, S.A., que se dedica a la compra y venta de artículos para el hogar y tributa en el ISR en el régimen general de las personas morales desea determinar los impuestos a la utilidad diferidos al cierre del año 2010, conforme a las disposiciones señaladas en la NIF D-4.

El año 2010 fue el primer ejercicio de actividades de la compañía.

Para los efectos de la determinación de los impuestos diferidos, 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 2010

	Saldos contables \$	Saldos para el ISR \$	Saldos para el IETU \$
ACTIVO			
Circulante			
Efectivo en caja y bancos	75,000	75,000	75,000
Clientes	1'300,000	1'050,000	0
Contribuciones a favor	200,000	200,000	200,000
Inventarios	1'570,000	1'300,000	1'000,000
Seguros pagados por anticipado	50,000	0	0
Suma de activo circulante	3'195,000	2'625,000	1'275,000
Fijo			
Terrenos	500,000	500,000	500,000
Mobiliario y equipo (neto)	570,000	628,000	570,000
Equipo de transporte (neto)	850,000	750,000	550,000
Suma el activo fijo	1'920,000	1'878,000	1'620,000
Cargos diferidos			
Marcos y patentes (neto)	250,000	200,000	250,000
Crédito mercantil (neto)	1'420,000	1'420,000	1'420,000
Suman los cargos diferidos	1'670,000	1'620,000	1'670,000
TOTAL ACTIVO	6'785,000	6'123,000	4'565,000
PASIVO			
A corto plazo			
Proveedores	1'280,000	1'280,000	0
Acreeedores diversos	1'975,000	1'975,000	1'975,000
Contribuciones por pagar	920,000	920,000	920,000
ISR por pagar	48,840	48,840	48,840
Anticipos de clientes	500,000	0	500,000
Suma el pasivo a corto plazo	4'723,840	4'223,840	3'443,840
TOTAL PASIVO	4'723,840	4'223,840	3'443.840
CAPITAL CONTABLE			
Capital social	500,000	500,000	500,000
Resultados acumulados	0	0	0
Resultados del ejercicio	1'561,160	1'399,160	521,160
TOTAL CAPITAL CONTABLE	2'061,160	1'899,160	1'021,160
TOTAL PASIVO Y CAPITAL CONTABLE	6'785,000	6'123,000	4'465,000

DESARROLLO

1º. Se determina el ISR diferido al cierre del ejercicio de 2010, mediante el método de activos y pasivos.

EMPRESA ABC, S.A

DETERMINACIÓN DEL ISR DIFERIDO AL 31/XII/2010

	Saldos contables \$	Saldos para el ISR \$	Diferencias temporales \$
ACTIVO			
Circulante			
Efectivo en caja y bancos	75,000	75,000	
Clientes	1'300,000	1'050,000	250,000
Contribuciones a favor	200,000	200,000	
Inventarios	1'570,000	1'300,000	270,000
Seguros pagados por anticipado	50,000	0	50,000
Suma de activo circulante	3'195,000	2'625,000	
Fijo			
Terrenos	500,000	500,000	
Mobiliario y equipo (neto)	570,000	628,000	(58,000)
Equipo de transporte (neto)	850,000	750,000	100,000
Suma el activo fijo	1'920,000	1'878,000	
Cargos diferidos			
Marcas y patentes (neto)	250,000	200,000	50,000
Crédito mercantil (neto)	1'420,000	1'420,000	
Suman los cargos diferidos	1'670,000	1'620,000	
TOTAL ACTIVO	6'785,000	6'123,000	
PASIVO			
A corto plazo			
Proveedores	1'280,000	1'280,000	
Acreedores diversos	1'975,000	1'975,000	
Contribuciones por pagar	920,000	920,000	
ISR por pagar	48,840	48,840	
Anticipos de clientes	500,000	0	(500,000)
Suma el pasivo a corto plazo	4'723,840	4'223,840	
TOTAL PASIVO	4'723,840	4'223,840	
Resultado de diferencias temporales	(gravable)		\$162,000
Tasa del ISR			28 %
ISR diferido al cierre del ejercicio	(saldo final	de ISR diferido)	\$45,360

Observación:

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

2o. Se determina el IETU diferido al cierre del ejercicio de 2010, mediante el método de activos y pasivos.

EMPRESA ABC, S.A

DETERMINACIÓN DEL IETU DIFERIDO AL 31/XII/2010

	Saldos contables \$	Saldos para el IETU \$	Diferencias temporales \$
ACTIVO			
Circulante			
Efectivo en caja y bancos	75,000	75,000	
Clientes	1'300,000	0	1'300,000
Contribuciones a favor	200,000	200,000	
Inventarios	1'570,000	1'000,000	570,000
Seguros pagados por anticipado	50,000	0	50,000
Suma de activo circulante	3'195,000	1'275,000	
Fijo			
Terrenos	500,000	500,000	
Mobiliario y equipo (neto)	570,000	570,000	
Equipo de transporte (neto)	850,000	550,000	300,000
Suma el activo fijo	1'920,000	1'620,000	
Cargos diferidos			
Marcas y patentes (neto)	250,000	250,000	
Crédito mercantil (neto)	1'420,000	1'420,000	
Suman los cargos diferidos	1'670,000	1'670,000	
TOTAL ACTIVO	6'785,000	4'565,000	
PASIVO			
A corto plazo			
Proveedores	1'280,000	0	(1'280,000)
Acreedores diversos	1'975,000	1'975,000	
Contribuciones por pagar	920,000	920,000	
ISR por pagar	48,840	48,840	
Anticipos de clientes	500,000	500,000	
Suma el pasivo a corto plazo	4'723,840	3'443,840	
TOTAL PASIVO	4'723,840	3'443,840	
Resultado de diferencias temporales	(gravable)		\$940.000
Tasa del IETU			17 %
IETU diferido al cierre del ejercicio	(saldo final de IETU	Diferido)	\$159,800

Observaciones:

La tasa del IETU que se utilizó es la que estará vigente en el ejercicio fiscal de 2011, debido a que se considera que en dicho ejercicio es cuando se liquidará el pasivo por IETU diferido.

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

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

IETU diferido al cierre del ejercicio (saldo final de IETU diferido)	\$ 159.800
(-) ISR diferido al cierre del ejercicio (saldo final de ISR diferido)	45,360
(=) Diferencia	114,440
(+) ISR diferido al cierre del ejercicio (saldo final de ISR diferido)	45,360
(=) Saldo final del pasivo por impuestos a la utilidad diferidos	\$ 159,800

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

Asiento:

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

5o Realizado el asiento anterior, el balance general de la empresa seria el siguiente:

EMPRESA ABC, S.A.

BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 2010

ACTIVO		PASIVO	
Circulante		A corto plazo	
Efectivo en caja y bancos	\$ 75,000	Proveedores	\$ 1'280,000
Clientes	1'300,000	Acreedores diversos	1'975,000
Contribuciones a favor	200,000	Contribuciones por pagar	920,000
Inventarios	1'570,000	Impuestos a la utilidad por pagar	48,840
Seguros pagados por anticipado	50,000	Anticipos de clientes	500,000

EMPRESA ABC, S.A.

BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 2010

Suma el activo circulante	\$ 3'195,000	Suma el pasivo a corto plazo	\$4'723,840
Fijo		Impuestos a la utilidad diferidos	\$159,800
Terrenos	\$500,000	TOTAL PASIVO	\$4'883,640
Mobiliario y equipo (neto)	570,000		
Equipo de transporte (neto)	850,000	CAPITAL CONTABLE	
Suma el activo fijo	\$ 1'920,000	Capital social	\$500,000
Cargos diferidos		Resultados acumulados	0
Marcas y patentes (neto)	\$ 250,000	Resultado del ejercicio	1'401,360
Crédito mercantil (neto)	1'420,000	TOTAL CAPITAL CONTABLE	\$2'015,600
Suman los cargos diferidos	\$ 1'670,000		
TOTAL ACTIVO	\$ 6'785,000	TOTAL PASIVO Y CAPITAL CONTABLE	\$6'785,000

6o El estado de resultados sería el siguiente:

EMPRESA ABC, S.A.
ESTADO DE RESULTADOS
POR EL EJERCICIO TERMINADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2010

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
Unidad antes de impuestos		1'610,000
Impuestos a la utilidad		
Impuesto a la utilidad causado (supuesto)	\$ 48,840	
Impuesto a la utilidad diferido	159,800	208,640
Utilidad neta		\$ 1'401,360

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

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

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

ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTOS A LA UTILIDAD DIFERIDOS

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

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

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

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

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

Ejemplo:

Se determina el ISR diferido al cierre del ejercicio de 2010, mediante el método de activos y pasivos.

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

EMPRESA ABC, S.A.				
BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 2010				
	Saldos Contables	Saldos para el ISR	Diferencias temporales gravables	Diferencias temporales deducibles
ACTIVO				
<i>Circulante</i>				
Efectivo en caja y bancos	75,000.00	75,000.00		
Clientes	1,300,000.00	800,000.00	500,000.00	
Contribuciones a favor	200,000.00	200,000.00		
Inventarios	1,570,000.00	1,300,000.00	270,000.00	
Seguros pagados por anticipado	50,000.00	-	50,000.00	
Suma activo circulante	3,195,000.00	2,375,000.00		
<i>Fijo</i>				
Terrenos	500,000.00	500,000.00		
Mobiliario y equipo (neto)	570,000.00	650,000.00		80,000.00
Equipo de transporte (neto)	850,000.00	950,000.00		100,000.00
Suma activo fijo	1,920,000.00	2,100,000.00		
<i>Cargos diferidos</i>				
Marcas y patentes (neto)	250,000.00	200,000.00	50,000.00	
Crédito mercantil (neto)	1,420,000.00	1,420,000.00		
Suma cargos diferidos	1,670,000.00	1,620,000.00		
TOTAL ACTIVO	6,785,000.00	6,095,000.00		
PASIVO				
<i>A corto plazo</i>				
Proveedores	1,280,000.00	1,280,000.00		
Acredores diversos	1,575,000.00	1,575,000.00		
Contribuciones por pagar	920,000.00	920,000.00		
ISR por pagar	50,000.00	50,000.00		
Anticipo a clientes	300,000.00	-		300,000.00
Suma el pasivo a corto plazo	4,125,000.00	3,825,000.00		
TOTAL PASIVO	4,125,000.00	3,825,000.00		
Suma diferencias temporales			870,000.00	480,000.00
Tasa del ISR			28%	28%
ISR diferido			243,600.00	134,400.00
			(PASIVO)	(ACTIVO)

Una vez obtenidos los resultados anteriores, se procede a efectuar el análisis siguiente: Tanto las diferencias temporales gravables como las deducibles son relativas a la misma autoridad tributaria, es decir, el SAT.

Tanto por las diferencias temporales gravables como por las deducibles, se espera que se reviertan en el ejercicio fiscal 2011.

Conclusiones:

En este caso, la empresa reconocerá el activo por ISR diferido derivado de las diferencias temporales deducibles, por la cantidad de \$134,400.00, ya que existen diferencias temporales gravables relativas a la misma autoridad tributaria que espera se reviertan en el mismo ejercicio que la revisión esperada de la diferencia temporal deducible.

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, en nuestro ejemplo, la cantidad que se presentaría en el balance general por ISR diferido sería la siguiente:

	Pasivo por ISR diferido	243,600.00
(-)	Activo por ISR diferido	134,400.00
(=)	Pasivo por ISR diferido	<u>109,200.00</u>

Ejemplo 2:

Se determina el ISR diferido al cierre del ejercicio 2010, mediante el método de activos y pasivos. Para efectos prácticos no se determina el IETU diferido.

EMPRESA ABC, S.A.				
BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 2010				
	Saldos Contables	Saldos para el ISR	Diferencias temporales gravables	Diferencias temporales deducibles
ACTIVO				
<i>Circulante</i>				
Efectivo en caja y bancos	75,000.00	75,000.00		
Clientes	1,300,000.00	1,300,000.00		
Contribuciones a favor	200,000.00	200,000.00		
Inventarios	570,000.00	500,000.00	70,000.00	
Seguros pagados por anticipado	20,000.00	-	20,000.00	
Suma activo circulante	2,165,000.00	2,075,000.00		
<i>Fijo</i>				
Terrenos	500,000.00	500,000.00		
Mobiliario y equipo (neto)	570,000.00	650,000.00		80,000.00
Equipo de transporte (neto)	850,000.00	950,000.00		100,000.00
Suma activo fijo	1,920,000.00	2,100,000.00		
<i>Cargos diferidos</i>				
Marcas y patentes (neto)	250,000.00	200,000.00	50,000.00	
Crédito mercantil (neto)	1,420,000.00	1,420,000.00		
Suma cargos diferidos	1,670,000.00	1,620,000.00		
TOTAL ACTIVO	5,755,000.00	5,795,000.00		
PASIVO				
<i>A corto plazo</i>				
Proveedores	1,280,000.00	1,280,000.00		
Acredores diversos	1,575,000.00	1,575,000.00		
Contribuciones por pagar	920,000.00	920,000.00		
ISR por pagar	50,000.00	50,000.00		
Anticipo a clientes	400,000.00	-		400,000.00
Suma el pasivo a corto plazo	4,225,000.00	3,825,000.00		
TOTAL PASIVO	4,225,000.00	3,825,000.00		
Suma diferencias temporales			140,000.00	580,000.00

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	580,000.00
(-)	Diferencias temporales gravables	140,000.00
(=)	Remanente de diferencias temporales deducibles	440,000.00

Se considera que en el ejercicio de 2011 existe una alta probabilidad de que habrá utilidades gravables suficientes para absorber el remanente de las diferencias temporales deducibles del ejercicio 2010.

Conclusiones:

En este caso la empresa reconocerá el pasivo por ISR diferido derivado del remanente de diferencias temporales deducibles, ya que existe alta certeza de que en el ejercicio 2011 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 la siguiente:

	Remanente de diferencias temporales deducibles	440,000.00
(x)	Tasa de ISR	28%
(=)	Activo por ISR diferido	123,200.00

IMPUESTO DIFERIDO DERIVADO DE PÉRDIDAS FISCALES

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

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

Ejemplo:

La empresa ABC, S.A. desea reconocer en sus estados financieros del año 2010, el activo por impuesto diferido derivado de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar.

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

DATOS

➔	Perdidas fiscales ocurridas en los ejercicios de 2007 a 2010 pendientes de amortizar	350,000.00
➔	Saldo del activo por impuesto diferido derivado de perdidas fiscales al 1° de enero de 2010	61,600.00

DESARROLLO

1°.- Determinación del saldo activo por impuesto diferido derivado de pérdidas fiscales al 31 de diciembre de 2010.

	Perdidas fiscales ocurridas en los ejercicios de 2007 a 2010 pendientes de amortizar	350,000.00
(x)	Tasa de ISR	28%
(=)	Saldo del activo por impuesto diferido derivado de perdidas fiscales al 31 de diciembre de 2008	<u>98,000.00</u>

2°.- Comparación del saldo del activo por impuesto diferido derivado de pérdidas fiscales al 1° de enero de 2010 contra el saldo del activo por impuesto diferido derivado de pérdidas fiscales al 31 de diciembre de 2010.

Saldo del activo por impuesto diferido derivado de perdidas fiscales al 1° de enero de 2010.	menor que	Saldo del activo por impuesto diferido derivado de perdidas fiscales al 31 de diciembre de 2010.
61,600.00	<	98,000.00

Nota:

Debido a que el saldo del activo por impuesto diferido derivado de pérdidas fiscales al 1° de enero de 2010 es inferior al saldo del mismo concepto al 31 de diciembre de 2010, la diferencia entre ambas cantidades se cargará a resultados.

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

	Saldo del activo por impuesto diferido derivado de perdidas fiscales al 31 de diciembre de 2010.	98,000.00
(-)	Saldo del activo por impuesto diferido derivado de perdidas fiscales al 1° de enero de 2010.	61,600.00
(=)	Cargo a resultados por el activo por impuesto diferido derivado de perdidas fiscales.	<u>36,400.00</u>

IMPUESTO DIFERIDO DERIVADO DE CRÉDITOS FISCALES.

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

Otros aspectos.

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

- No debe determinarse impuesto diferido por aquellas partidas que no afectaran ni la utilidad o pérdida neta contable, ni la utilidad o pérdida fiscal.
- Los activos y pasivos por impuesto diferido no deben reconocerse a valor presente.
- 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 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 considerar los efectos derivados de la consolidación fiscal.

Reexpresión del valor fiscal de activos y pasivos.

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

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

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

Inversiones permanentes en acciones

El apéndice C de la NIF D-4 establece que en el caso de inversiones en acciones sin control ni influencias significativas indica que, según la NIF respectiva, estas inversiones se reconocen contablemente a su costo de adquisición, en su caso, reexpresado con base en la inflación; es decir, no se valúan atendiendo al método de participación. Lo anterior se debe a que estas

inversiones representan una tenencia accionaria poco significativa dentro del capital contable de la invertida; como consecuencia, es nula o muy escasa la participación en la administración de esta entidad.

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

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

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

Inversiones en acciones en asociadas

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

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

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

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

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

Inversiones en acciones en subsidiarias

El apéndice C de la NIF D-4 dispone que, debido a que las subsidiarias forman parte de la misma entidad económica junto con la controladora, en los estados financieros consolidados, debe

mantenerse el impuesto diferido determinado por las subsidiarias respecto a sus activos y pasivos, netos de los ajustes de consolidación. En adición con lo anterior, la controladora sólo debe reconocer, en caso de proceder, los impuestos diferidos atribuibles a:

- El efecto por conversión reconocido por la tenedora al convertir los estados financieros de subsidiarias extranjeras a la moneda de informe de la tenedora, de acuerdo con lo establecido en la Norma Particular Relativa a la Conversión de Operaciones Extranjeras.
- Los ajustes relacionados con los activos netos de las subsidiarias adquiridas.

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

Así mismo el apéndice C de la NIF D-4, indica que en el momento de la compra, el costo de adquisición de las acciones de una subsidiaria se identifica con:

- Los valores contables de los activos netos de dicha subsidiaria.
- Los ajustes por valor razonable a dichos activos netos de la adquirida existentes a la fecha de adquisición.
- Los activos intangibles de la adquirida existentes a la fecha de adquisición.
- El crédito mercantil, como valor residual (en algunos casos se reconoce una ganancia no ordinaria).

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

- La depreciación o deterioro de los ajustes a los activos adquiridos o del crédito mercantil reconocido.
- Los gastos por liquidación de pasivos asumidos en la adquisición.

El reconocimiento de la ganancia ordinaria provocada por un crédito mercantil negativo fiscalmente, y el costo de adquisición de las acciones de una subsidiaria, probablemente afectará el estado de resultados fiscal en el momento de la venta de dichas acciones.

Naturaleza monetaria o no monetaria de los pasivos y activos por impuestos diferidos

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

CAPITULO 4

***EL IMPACTO POR EL RECONOCIMIENTO DEL ISR DIFERIDO
EN LOS ESTADOS FINANCIEROS, PARA LA TOMA DE
DECISIONES.***

En las tareas sociales y económicas en que se encuentra nuestro país, en etapa de desarrollo económico y de reactivación de la economía, adquiere gran importancia para todos los sectores de la economía nacional la eficiencia financiera. De ahí la necesidad de las empresas de hacer un análisis profundo de su situación financiera; al encontrarse en un entorno difícil nuestras entidades, deben luchar por ser más competitivas y eficientes económicamente, haciendo un mejor uso de los recursos para elevar la productividad del trabajo y alcanzar mejores resultados con menos costos.

La necesidad del conocimiento de los principales indicadores económicos y financieros, así como su interpretación, son imprescindibles para introducirnos en el mercado competitivo, por lo que se hace necesario profundizar y aplicar consecuentemente el análisis financiero como base esencial para el proceso de toma de decisiones financieras.

Actualmente los directivos deben contar con una base teórica de los principales métodos que se utilizan para lograr una mayor calidad de los estados financieros y así generar una toma de decisiones más acertada.

Para lograr un óptimo análisis e interpretación de la situación financiera de una entidad, se debe poseer la mayor información posible, es decir, no basta solamente con la obtención de los estados financieros principales (Balance General y Estado de Resultados) a su vez se deben de consultar los diferentes informes y documentos anexos a los mismos, debido a que los estados financieros son tan solo una herramienta para que los usuarios externos, principalmente los acreedores puedan estar informados y tomar decisiones. De hecho los estados financieros deben poseer la información que ayuda al usuario a evaluar, valorar, predecir o confirmar el rendimiento de una inversión y el nivel percibido de riesgo implícito.

Para poder hacer un análisis de los estados financieros y estos sirvan para lograr la toma de decisiones es requisito indispensable que se cumpla con la calidad de la información en estos estados cómo es:

- Ser eficaz y eficiente.
- Brindarse en el tiempo que determina la normativa legal y los requerimientos de la dirección de la empresa.
- Ser fidedigna incorporando a los registros contables aquellas transacciones realmente ocurridas.
- Ser creíble y válida, basándose para ello en la captación de los datos primarios clasificados, evaluados y registrados correctamente.
- El sistema contable establecido debe generar información contable que pueda ser controlada y verificada por terceros.
- La información que se procese debe basarse en criterios similares en el tiempo y su aplicación debe ser común en todas las entidades.

Entre las principales técnicas y métodos que se utilizan para facilitar la visión a estos problemas se encuentran 4 métodos:

- Método comparativo.
- Método gráfico.
- Método de razones y proporciones financieras.
- Método de estado de cambios en la posición financiera del capital de trabajo y de corriente de efectivo.

Para este ejercicio utilizaremos el método de **Razones y Proporciones Financieras**.

La compañía “La Industrial” S.A. de C.V. en los últimos tres años ha tenido diversas dificultades para realizar sus operaciones, tales como: compra a crédito a proveedores, préstamos con instituciones financieras, etc. Esto debido a que los prestatarios al momento de validar su situación financiera han concluido que no es recomendable otorgarle crédito, esto principalmente por su insolvencia.

Los Estados Financieros de la compañía por políticas de la Dirección, no reconocen la NIF D-4 en sus Estados Financieros, sin embargo debido a lo comentado en el párrafo anterior, la administración ha decidido realizar el cálculo del ISR diferido para ver si los resultados favorecen la situación financiera.

A continuación se presentan los Estados de Posición Financiera por ejercicios comparados de 2010 y 2009 los cuales no reconocen el ISR diferido.

Así mismo se incluyen los Estados de Posición Financiera, por los mismos ejercicios, los cuáles reconocen el ISR diferido.

**ESTADO DE POSICIÓN FINANCIERA SIN RECONOCIMIENTO DE
ISR DIFERIDO**

LA INDUSTRIAL, S.A. DE C.V.		
ESTADO DE POSICIÓN FINANCIERA		
(Cantidades en pesos)		
Al 31 de Diciembre de		
	2010	2009
ACTIVO		
CIRCULANTE		
CAJA Y BANCOS (NOTA 3)	23,220,149	25,808,607
CUENTAS POR COBRAR (NOTA 4)	441,704,301	633,487,812
INVENTARIOS (NOTA 5)	418,744,523	525,049,952
PAGOS ANTICIPADOS (NOTA 6)	8,500	8,500
TOTAL ACTIVO CIRCULANTE	883,677,473	1,184,354,871
FIJO		
INMUEBLES, MAQ. Y EQUIPO (NOTA 2-F Y 7)	96,820,587	104,454,646
TOTAL DE ACTIVO	96,820,587	104,454,646
TOTAL DEL ACTIVO	980,498,060	1,288,809,517
PASIVO		
A CORTO PLAZO		
CUENTAS POR PAGAR (NOTA 8)	649,512,192	970,858,194
TOTAL A CORTO PLAZO	649,512,192	970,858,194
A LARGO PLAZO		
DEUDAS POR PAGAR (NOTA 9)	22,935,276	27,366,235
TOTAL A LARGO PLAZO	22,935,276	27,366,235
TOTAL PASIVO	672,447,468	998,224,429
CAPITAL CONTABLE		
CAPITAL SOCIAL (NOTA 10)	294,952,833	294,952,833
RESERVA LEGAL	46,152	46,152
RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES	18,070,962	(3,529,266)
INSUFICIENCIA EN LA ACTUALIZACIÓN DE CAPITAL (NOTA 11)	(22,484,859)	(22,484,859)
UTILIDAD NETA	17,465,504	21,600,228
TOTAL CAPITAL CONTABLE	308,050,592	290,585,088
TOTAL PASIVO Y CAPITAL	980,498,060	1,288,809,517
Las notas adjuntas son parte integrante de este estado financiero		

**ESTADO DE POSICIÓN FINANCIERA CON RECONOCIMIENTO DE
ISR DIFERIDO**

LA INDUSTRIAL, S.A. DE C.V.

ESTADO DE POSICIÓN FINANCIERA

(Cantidades en pesos)

	Al 31 de Diciembre de	
	2010	2009
ACTIVO		
CIRCULANTE		
CAJA Y BANCOS (NOTA 3)	23,220,149	25,808,607
CUENTAS POR COBRAR (NOTA 4)	441,704,301	633,487,812
INVENTARIOS (NOTA 5)	418,744,523	525,049,952
ISR DIFERIDO ACTIVO	56,456,566	
PAGOS ANTICIPADOS (NOTA 6)	8,500	8,500
TOTAL ACTIVO CIRCULANTE	940,134,039	1,184,354,871
FIJO		
INMUEBLES, MAQ. Y EQUIPO (NOTA 2-F Y 7)	96,820,587	104,454,646
TOTAL DE ACTIVO	96,820,587	104,454,646
TOTAL DEL ACTIVO	1,036,954,626	1,288,809,517
PASIVO		
A CORTO PLAZO		
CUENTAS POR PAGAR (NOTA 8)	649,512,192	970,858,194
ISR DIFERIDO PASIVO		32,359,631
TOTAL A CORTO PLAZO	649,512,192	1,003,217,825
A LARGO PLAZO		
DEUDAS POR PAGAR (NOTA 9)	22,935,276	27,366,235
TOTAL A LARGO PLAZO	22,935,276	27,366,235
TOTAL PASIVO	672,447,468	1,030,584,060
CAPITAL CONTABLE		
CAPITAL SOCIAL (NOTA 10)	294,952,833	294,952,833
RESERVA LEGAL	46,152	46,152
ISR DIFERIDO	56,456,566	(32,359,631)
RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES	18,070,962	(3,529,266)
INSUFICIENCIA EN LA ACTUALIZACIÓN DE CAPITAL (NOTA 11)	(22,484,859)	(22,484,859)
UTILIDAD NETA	17,465,504	21,600,228
TOTAL CAPITAL CONTABLE	364,507,158	258,225,457
TOTAL PASIVO Y CAPITAL	1,036,954,626	1,288,809,517
Las notas adjuntas son parte integrante de este estado financiero		

Debido a que el resultado del cálculo del ISR Diferido arroja un ISR diferido activo, la Dirección ha solicitado se realice un Análisis Financiero con el Método de Razones y Proporciones Financieras de los dos Estados Financieros al 31 de diciembre de 2010, los cuáles se presentan a continuación, nótese que la única variación es el reconocimiento del ISR Diferido.

LA INDUSTRIAL, S.A. DE C.V.		
ESTADO DE POSICIÓN FINANCIERA		
(Cantidades en pesos)		
	Al 31 de Diciembre de 2010	
	CON ISR DIFERIDO	SIN ISR DIFERIDO
ACTIVO		
CIRCULANTE		
CAJA Y BANCOS (NOTA 3)	23,220,149	23,220,149
CUENTAS POR COBRAR (NOTA 4)	441,704,301	441,704,301
INVENTARIOS (NOTA 5)	418,744,523	418,744,523
ISR DIFERIDO ACTIVO	56,456,566	
PAGOS ANTICIPADOS (NOTA 6)	8,500	8,500
TOTAL ACTIVO CIRCULANTE	940,134,039	883,677,473
FIJO		
INMUEBLES, MAQ. Y EQUIPO (NOTA 2-F Y 7)	96,820,587	96,820,587
TOTAL DE ACTIVO	96,820,587	96,820,587
TOTAL DEL ACTIVO	1,036,954,626	980,498,060
PASIVO		
A CORTO PLAZO		
CUENTAS POR PAGAR (NOTA 8)	899,512,192	899,512,192
ISR DIFERIDO PASIVO		
TOTAL A CORTO PLAZO	899,512,192	899,512,192
A LARGO PLAZO		
DEUDAS POR PAGAR (NOTA 9)	22,935,276	22,935,276
TOTAL A LARGO PLAZO	22,935,276	22,935,276
TOTAL PASIVO	922,447,468	922,447,468
CAPITAL CONTABLE		
CAPITAL SOCIAL (NOTA 10)	94,952,833	94,952,833
RESERVA LEGAL	46,152	46,152
ISR DIFERIDO	56,456,566	
RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES	18,070,962	18,070,962
INSUFICIENCIA EN LA ACTUALIZACIÓN DE CAPITAL (NOTA 11)	(22,484,859)	(22,484,859)
UTILIDAD NETA	17,465,504	17,465,504
TOTAL CAPITAL CONTABLE	164,507,158	108,050,592
TOTAL PASIVO Y CAPITAL	1,086,954,626	1,030,498,060
Las notas adjuntas son parte integrante de este estado financiero		

Datos necesarios para realizar el análisis financiero:

Cuenta	2010
Proveedores	379,566,124
Ventas Netas	634,997,066
Costo de Ventas	518,796,665
Utilidad antes de Impuestos	33,737,336

ANALISIS FINANCIERO	CON RECONOCIMIENTO	SIN RECONOCIMIENTO
Capital de Trabajo	31/12/2010	31/12/2010
Activo Circulante	940,134,039	883,677,473
Pasivo Circulante	899,512,192	899,512,192
	40,621,847	-15,834,719
Razón de Liquidez	31/12/2010	31/12/2010
Activo Circulante	940,134,039	883,677,473
Pasivo Circulante	899,512,192	899,512,192
	1.05	0.98
Prueba del Ácido	31/12/2010	31/12/2010
Activo Circulante	940,134,039	883,677,473
Inventario	418,744,523	418,744,523
Pasivo Circulante	899,512,192	899,512,192
	0.58	0.52
Rotación de Cartera	31/12/2010	31/12/2010
Cuentas por Cobrar	441,704,301	441,704,301
Ventas Netas	634,997,066	634,997,066
	1.44	1.44
Días Cartera	31/12/2010	31/12/2010
Cuentas por Cobrar	441,704,301	441,704,301
Ventas Netas / 360 Días	1,763,881	1,763,881
	250	250
Rotación de Inventario	31/12/2010	31/12/2010
Costo de Ventas	518,796,665	518,796,665
Inventario	418,744,523	418,744,523
	1.24	1.24
Días de Venta de Inventario	31/12/2010	31/12/2010
Inventario	418,744,523	418,744,523
Costo de Ventas Promedio / 360	1,441,102	1,441,102
	291	291

Rotación de Proveedores	31/12/2010	31/12/2010
Costo de Ventas	518,796,665	518,796,665
Proveedores	379,566,124	379,566,124
	1.37	1.37

Días Proveedor	31/12/2010	31/12/2010
Proveedores	379,566,124	379,566,124
Costo de Ventas Promedio / 360	1,441,102	1,441,102
	263	263

RAZONES DE COBERTURA

Razón de Estructura de Capital (Deuda)	31/12/2010	31/12/2010
Pasivo Total	922,447,468	922,447,468
Activo Total	1,036,954,626	980,498,060
	0.89	0.94

Razón de Apalancamiento (Deuda y Capital)	31/12/2010	31/12/2010
Pasivo Total	922,447,468	922,447,468
Capital Contable	164,507,158	108,050,592
	0.18	0.12

Razón de Capital y Activo	31/12/2010	31/12/2010
Activo Total	1,036,954,626	980,498,060
Capital Contable	164,507,158	108,050,592
	0.16	0.11

RAZONES DE RENTABILIDAD

Rotación de Activo	31/12/2010	31/12/2010
Total Activo	1,036,954,626	980,498,060
Ventas	634,997,066	634,997,066
	0.61	0.65

Utilidad sobre Capital Propio	31/12/2010	31/12/2010
Utilidad Neta	17,465,504	17,465,504
Capital Contable	164,507,158	108,050,592
	10.6%	16.2%

Rendimiento de los activos	31/12/2010	31/12/2010
Utilidad Neta	17,465,504	17,465,504
Total Activo	1,036,954,626	980,498,060
	1.7%	1.8%

Net Income (Margen de Operación)	31/12/2010	31/12/2010
Utilidad Neta	17,465,504	17,465,504
Ventas Netas	634,997,066	634,997,066
	2.8%	2.8%

Gross Profit Ratio	31/12/2010	31/12/2010
Utilidad antes de Impuestos	33,737,336	33,737,336
Ventas Netas	634,997,066	634,997,066
	5.3%	5.3%

Sales to Fixed Assets	31/12/2010	31/12/2010
Ventas Netas	634,997,066	634,997,066
Activos Fijos	96,820,587	96,820,587
	6.56	6.56

Gross ROA	31/12/2010	31/12/2010
Utilidad antes de Impuestos	33,737,336	33,737,336
Total Activo	1,036,954,626	980,498,060
	3.3%	3.4%

Como se puede observar las razones financieras en donde se refleja un cambio por el reconocimiento del ISR diferido son las siguientes:

Capital de Trabajo	40,621,847	(15,834,719)
Razón de Liquidez	1.05	.98
Prueba del ácido	.58	.52
Prueba de estructura de capital de deuda	.89	.94
Apalancamiento (Deuda y Capital)	.18	.12

Capital y Activo

Rotación de activo	.16	.11
Utilidad sobre capital propio	10.60	16.20
Rendimiento de los activos	1.7%	1.8%

Como es de observarse, es recomendable que la compañía opte por reconocer el ISR diferido, ya que presenta una mejor estabilidad financiera, por lo que es más probable que se pueda obtener un crédito con estas cifras.

CONCLUSIONES

De acuerdo a lo ya comentado en los cuatro capítulos anteriores el reconocimiento de los impuestos diferidos es un criterio que permite registrar el gasto por I.S.R. en el ejercicio que se registra el ingreso, son originados por la diferencia que existe en los criterios contables y fiscales para el reconocimiento de ingresos y gastos y en su caso por los créditos por beneficios fiscales; y su registro en los Estados Financieros es ratificar lo establecido en el postulado básico: devengación contable incluido en la NIF A-2, es decir, presentar el costo fiscal por ISR en el ejercicio adecuado.

El análisis presentado en este proyecto tiene la finalidad de que el lector observe y analice los diversos beneficios que se obtienen al reconocer en los Estados Financieros el impacto de los Impuestos diferidos contenidos en la NIF D-4 Impuestos a la utilidad.

Es importante mencionar que de acuerdo a la experiencia compartida con varios colegas, la mayoría de las empresas actualmente reconocen los impuestos a la utilidad únicamente para cumplir con la NIF D-4 y de esta forma no originar una salvedad en los Estados Financieros, sin embargo en la aplicación desarrollada, hemos concluido lo siguiente:

Para los efectos de la toma de decisiones a nivel Dirección al registrar el impacto de los impuestos a la utilidad en los Estados Financieros, se reconoce de una forma más razonable la rentabilidad real de la compañía, así mismo la comparabilidad entre los resultados de las empresas es mejor.

BIBLIOGRAFIA

- Impuestos diferidos (ISR y IETU) determinación práctica de la aplicación NIF-D4

Editorial: EDITORES TAX

Autores: Pérez Chávez y Fol Olguín

- Normas de Información Financiera

Editorial: CINIF