

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON

FACULTAD DE CONTADURIA PUBLICA
Y ADMINISTRACION

DIVISION DE ESTUDIOS DE POSTGRADO



EVOLUCION BOLETIN D-4

POR

CARLOS AVILA GARCIA

COMO REQUISITO PARCIAL PARA OBTENER EL
GRADO DE CONTADURIA PUBLICA CON
ESPECIALIDAD EN IMPUESTOS

NOVIEMBRE, 2001

TM

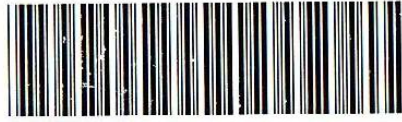
Z7164

.C8

FCPYA

2001

A9



1020146313

m

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON

FACULTAD DE CONTADURIA PUBLICA
Y ADMINISTRACION

DIVISION DE ESTUDIOS DE POSTGRADO



EVOLUCION BOLETIN D-4

POR

CARLOS AVILA GARCIA

COMO REQUISITO PARCIAL PARA OBTENER EL
GRADO DE CONTADURIA PUBLICA CON
ESPECIALIDAD EN IMPUESTOS

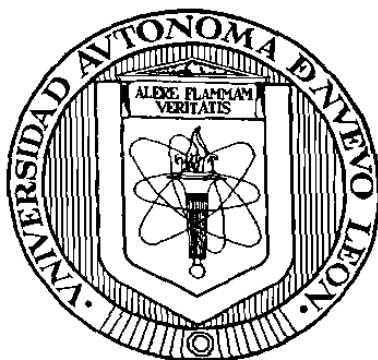
NOVIEMBRE, 2001

050-627-1

TM
27'00'
• 08
FOIYA
2011
A9



UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA Y ADMINISTRACIÓN
DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSTGRADO



EVOLUCIÓN BOLETÍN D-4

Por

CARLOS AVILA GARCÍA



Como requisito parcial para obtener el Grado de
MAESTRIA EN CONTADURÍA PÚBLICA con Especialidad en
Impuestos

Noviembre, 2001



**FONDO
TESIS**

EVOLUCIÓN BOLETÍN D-4

Aprobación de la Tesis:

Presidente.- M. A. Héctor D. Contreras Huerta

Secretario.- M. I. Luis Javier Sánchez García

Vocal.- M. A. P. Francisco Javier Jardines Garza

M. A. P. Francisco Javier Jardines Garza
SubDirector de Postgrado

AGRADECIMIENTOS

Quiero expresar mi más sincero agradecimiento al M. A. Héctor D. Contreras Huerta, asesor de mi tesis; así como al M. A. P. Francisco Javier Jardines Garza y al M. I. Luis Javier Sánchez García por formar parte del Comité de Tesis, por sus valiosas sugerencias e interés, en la revisión del presente trabajo.

A mí jefe, C. P. Jesús M. Acuña Chapa por el apoyo brindado para la realización de este trabajo.

Al C. P. Víctor Moreno Mireles, así como a todas las personas que contribuyeron de una forma u otra en la realización de este trabajo.

DEDICATORIA

Dedico este trabajo a las personas que me han motivado y acompañado en el esfuerzo para la realización del presente: mi esposa Maritza y mis hijos Maritza Marlene y Carlos Isaac.

A mis padres que me dieron la formación personal y me apoyaron a lo largo de mi educación profesional, valores que hoy son cimiento fundamental en el logro de este objetivo.

A mi hermana Mary, inspiración para seguir adelante ante cualquier adversidad.

A mis suegros, por su apoyo incondicional.

Claro esta, a DIOS que puso a todos ustedes en mi camino y me ha permitido llegar a la conclusión de este objetivo.

RESUMEN

Carlos Avila García

Fecha de Graduación: Noviembre, 2001

Universidad Autónoma de Nuevo León

Facultad de Contaduría Pública y Administración

Título del Estudio: EVOLUCIÓN BOLETÍN D-4

Número de páginas: 69

**Candidato para el grado de Maestría
en Contaduría Pública, especialidad
en Impuestos**

Area de Estudio: Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

Propósito y Método del Estudio: El Boletín D-4, de la serie Problemas especiales de determinación de resultados, se enfoca al tratamiento de los impuestos diferidos y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad de las Empresas (PTU). La finalidad de este Boletín es el reconocimiento contable del potencial efecto futuro de impuestos a cargo o a favor, así como de la PTU, de acuerdo a la situación actual que guarda la empresa; esto es importante desde el punto de vista administrativo, en cuanto a la previsión de flujos y la maximización de los recursos. En el presente trabajo se llevó a cabo un estudio de la evolución que este Boletín ha tenido desde su promulgación en noviembre de 1986, pasando por su reciente actualización publicada en abril de 1999 y posteriores circulares; tomando en consideración las repercusiones que han tenido sobre él, las diversas modificaciones y reformas fiscales a lo largo de ese mismo período de tiempo.

Contribuciones y Conclusiones: Desde el inicio de vigencia de este nuevo Boletín D-4 actualizado, se han presentado una serie de dudas y situaciones que se han prestado a la discusión en el campo de la Contaduría Pública, razón por la cual se incorpora un caso de determinación del Impuesto sobre la renta diferido, con la finalidad de clarificar su mecánica de determinación, al mismo tiempo de establecer algunos cálculos adicionales que nos lleven a la correcta comprobación. Por otro lado, es conveniente que el Boletín incorpore la determinación de los impuestos diferidos para casos como fusión y escisión.

FIRMA DEL ASESOR: _____

INDICE

Parte		Página
I.	INTRODUCCION	9
II.	ANTECEDENTES	12
2.1	Boletín D-4 Tratamiento contable del Impuesto sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en la Utilidad (noviembre 1986)	12
2.2	Circular núm. 30 Interpretaciones al Boletín D-4 (marzo 1988)	17
2.3	Circular núm. 33 Tratamiento contable del Impuesto al Activo de las Empresas (abril 1990)	19
2.4	Circular núm. 35 Impuesto sobre Dividendos (junio 1991)	21
2.5	Boletín D-4 Tratamiento contable del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto al Activo y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad (abril 1999)	23
2.5.1	Antecedentes	23
2.5.2	Objetivo	24
2.5.3.	Impuesto sobre la Renta	24
2.5.3.1	Definiciones	24
2.5.3.2	Método y elementos para su determinación	26
2.5.3.3	Reconocimiento contable	26
2.5.4	Impuesto al Activo	28
2.5.5.	Participación de los Trabajadores en las Utilidades	29
2.5.5.1	Definiciones	30
2.5.5.2	Método y elementos para su determinación	31
2.5.5.3	Reconocimiento contable	32

Parte	Página
2.5.6 Valor presente	33
2.5.7 Carácter monetario de los activos y pasivos	34
2.5.8 Reglas de Presentación y Revelación de ISR, IMPAC y PTU	34
2.5.8.1 Reglas de presentación	34
2.5.8.2 Reglas de revelación	35
2.5.9 Vigencia	36
2.5.10 Transitorios	36
2.6 Circular núm. 53 Definición de la tasa aplicable para el reconocimiento contable del Impuesto sobre la Renta a partir de 1999	38
2.7 Circular núm. 54 Interpretaciones al Boletín D-4. Tratamiento contable del Impuesto sobre la Renta (ISR), del Impuesto al Activo (IA) y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad (PTU)	41
2.8 Cuadro comparativo principales diferencias entre Boletín D-4, anterior y actual.	46
 III. BREVE COMPARATIVO CONTRA LAS NORMAS INTERNACIONALES	 48
 IV. ANÁLISIS DE LA EVOLUCIÓN DEL BOLETIN D-4	 50
 V. CASO PRÁCTICO	 52
5.1 Breve descripción de algunas diferencias temporales entre los Valores contables y fiscales.	52
5.2 Determinación del impuesto diferido en una sociedad anónima.	56
 CONCLUSIONES	 75
 BIBLIOGRAFÍA	 77

NOMENCLATURA

IMCP	Instituto Mexicano de Contadores Públicos
CPC	Comisión de Principios de Contabilidad
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IA ó IMPAC	Impuesto al Activo
PTU	Participación de los Trabajadores en la Utilidad
IAS ó NIC	International Accounting Standards
IASC	International Accounting Standards Committee
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards
FASB	Financial Accounting Standards Board
Repomo	Resultado por Posición Monetaria
INPC	Índice Nacional de Precios al Consumidor

I. INTRODUCCIÓN

El presente estudio tiene como finalidad describir la evolución del Boletín D-4. Tratamiento Contable del Impuesto sobre la Renta y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad, llamado así originalmente desde su promulgación en noviembre de 1986, y hasta mayo de 1999, fecha en que fue publicada su actualización por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., mediante comunicación de fecha 27 de abril de 1999.

El nombre actual de este boletín es Tratamiento Contable del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto al Activo y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad. Como se puede apreciar, el cambio sustancial desde su publicación, es la incorporación del Impuesto al Activo, mismo que no existía en aquellos años.

Tal vez el primer intento del IMCP por establecer reglas de observancia general para el tratamiento contable del ISR y la PTU se dio en un momento inapropiado, pues en el ejercicio de 1987, año de inicio de aplicación obligatoria de este boletín, el fisco decide hacer modificaciones importantes a la Ley del Impuesto sobre la Renta, iniciando un período de transición, en el que estarían simultáneamente vigentes 2 títulos, (base tradicional y base nueva), para fines de determinar la base gravable y el correspondiente impuesto, situación mediante la cual dan reconocimiento a los efectos de la inflación en la determinación de los resultados fiscales.

En marzo de 1988 y ante los cambios comentados en el párrafo anterior, el IMCP consideró conveniente emitir la Circular núm. 30: Interpretaciones al Boletín D-4, en la que aclaraba y daba respuesta a algunas preguntas que con mayor frecuencia habían surgido en la práctica sobre el mencionado boletín.

Sin embargo, con posterioridad se presentaron otros hechos o situaciones que dieron origen durante esos años a la “poca aplicación” del boletín D-4, entre los que se encuentran la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Activo a partir del 1° de enero de 1989, para lo cual en abril de 1990 el IMCP emite la Circular núm. 33: Tratamiento Contable del Impuesto al Activo de las Empresas, con el objetivo de dar a conocer los criterios de la CPC en cuanto a su tratamiento, presentación y revelación.

Las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigentes a partir del 1° de enero de 1991 en cuanto al tratamiento del Impuesto sobre dividendos y, por otro lado los cambios en la determinación de la renta gravable para fines de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, fueron otros hechos a los que tuvo que enfrentarse el boletín D-4.

La circular núm. 35: Impuesto sobre Dividendos, emitida en junio de 1991, dio a conocer los criterios de la CPC en cuanto al tratamiento contable del mencionado impuesto, razón por la cual se encuentra estrechamente relacionada al boletín D-4, situación que explicaremos más adelante y de manera más amplia.

Aún cuando las disposiciones del actual Boletín D-4 fueron dadas a conocer a finales de abril de 1999, para ser aplicadas obligatoriamente en los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2000 y recomendada su aplicación anticipada, a la fecha ya se han publicado las circulares 53 y 54, en las cuales se aclaran puntos importantes.

Todo lo anteriormente mencionado nos da una idea de los problemas a los que ha tenido que enfrentarse el Boletín D-4 y sus disposiciones, como por ejemplo los cambios en los ordenamientos fiscales, la intención de homologar su reglamentación con pronunciamientos internacionales recientes (NIC-12 y SFAS-109), el entorno económico de globalización y por consecuencia la búsqueda de transparencia en cuanto a la revelación y presentación en los Estados Financieros de las empresas, algunas de las cuales operan o están buscando operar en el extranjero, además de aquellas que cotizan en el mercado nacional e internacional.

II. ANTECEDENTES

2.1 Boletín D-4 Tratamiento contable del Impuesto sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en la Utilidad (noviembre 1986)

El hecho relevante que llevó al IMCP a través de la CPC a emitir el primer Boletín D-4, fue la importancia del Impuesto Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en la Utilidad en la determinación de la utilidad neta, por otro lado el hecho de buscar una homologación entre los resultados reportados en los estados financieros con los determinados en las declaraciones de impuestos, los cuales se formulan aplicando reglas distintas.

A través del tiempo, las diferencias en estas reglas se han incrementado, el primer gran divorcio se originó con el nacimiento del Boletín B-10. Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, emitido en diciembre 1984, mismo que introducía el concepto de reexpresión de estados financieros, mientras que los resultados fiscales se mantenían sobre una “base tradicional”, es decir, a pesos nominales.

Previo a la aplicación del Boletín B-10 ya existían otras situaciones de menor relevancia que originaban discrepancias entre ambos resultados, tal es el caso de la depreciación y amortización, que para fines financieros es lógico y totalmente válido su determinación mediante distintos métodos (lineal, por suma de los años dígito,

unidades / máquina, etc.) según la actividad y naturaleza de cada empresa, mientras que para fines fiscales solo se reconocían en aquellos años 2 métodos: el lineal y la depreciación acelerada.

Este Boletín D-4, reconoce que las diferencias entre el resultado contable y el fiscal, son de dos tipos:

Aquellas que se acumulan o deducen fiscalmente en un período distinto a aquél en que fueron reconocidas contablemente, a lo que se denominan diferencias temporales.

Aquellas que afectan el resultado contable o el fiscal, pero nunca ambos, las cuales se conocen como diferencias permanentes.

A fin de establecer reglas de observancia general para el tratamiento contable del ISR y la PTU en la elaboración de estados financieros, la CPC estudió y evaluó diferentes criterios aplicados tanto en nuestro entorno nacional, como en otros países. Se escogió seguir un enfoque práctico, que por un lado permitiera un mejor enfrentamiento de ingresos contra gastos y por el otro evitara el surgimiento en el balance de partidas de montos importantes pero de poco significado. El método del pasivo fue el seleccionado, mediante el cual se generan cuentas por cobrar y por pagar y no cargos o créditos diferidos, como ocurre bajo el método diferido.

La aplicación de las normas de este boletín tenía por finalidad lograr los objetivos siguientes:

- Contribuir a que los usuarios dispongan de información suficiente sobre impactos fiscales que surtieran efectos legales en el futuro.

- El logro de un mejor enfrentamiento de ingresos y costos en el estado de resultados.
- La determinación más adecuada del costo fiscal asignable a los distintos ejercicios.
- Evitar el reconocimiento de efectos favorables en los resultados cuando exista incertidumbre de que se materialicen en el futuro.
- La facilitación de estimar en el flujo de efectivo la carga fiscal correspondiente.
- Reflejar en el balance general, aquellas partidas que, con certeza razonable, afectarán los resultados de ejercicios futuros.
- El promover la comparabilidad de la información entre distintas entidades semejantes.

Dentro de las reglas de valuación de este primer boletín, se establecía que con la finalidad de dar cumplimiento a los principios de contabilidad de Período Contable, Realización y Revelación Suficiente, el sistema de impuestos diferidos bajo el método de pasivo, era el más apropiado.

Para cumplir con lo anterior, se debía de dar tratamiento contable de impuestos diferidos a aquellas diferencias temporales no recurrentes, siempre y cuando su materialización fuera razonablemente realizable en un período definido de tiempo.

Los saldos deudores correspondientes a impuestos diferidos se deben mantener sólo cuando exista una certeza prácticamente absoluta de que pueden ser recuperados en el futuro.

La existencia de pérdidas fiscales y / o contables trae consigo dudas con respecto a la futura recuperación de los saldos deudores de impuestos diferidos, esto quiere decir que en la medida que se generan pérdidas, principalmente fiscales, resulta mayormente complicado el aprovechamiento de estas mismas contra utilidades posteriores, incluso anteriores, caso en el cual el efecto del impuesto sobre la pérdida aplicada, se reconocía en los resultados del período en el cual se sufrió la pérdida, dado que su realización estaba asegurada.

Las reglas de presentación que establece este boletín son las siguientes:

- El efecto de impuestos diferidos presentado en el balance, no debe combinarse con el ISR y PTU por pagar o por recuperar.
- En resultados se deben presentar por separado los importes causados, los importes diferidos y el gasto neto.
- Revelación de diferencias temporales que generen impuestos diferidos y las diferencias permanentes entre el resultado contable y fiscal del período.
- Los saldos deudores y acreedores correspondientes a los efectos diferidos de impuestos de las diferencias temporales se clasifican en dos categorías: circulantes, aquella porción de impuestos diferidos que se estima se revertirá en el ejercicio contable subsecuente; no circulante el resto.
- Deberán revelarse las pérdidas fiscales pendientes de amortizar y las fechas de vencimiento para ejercer el derecho a su amortización.
- Para la determinación del efecto del diferimiento de ISR y PTU se debe aplicar la tasa vigente al cierre del ejercicio al que se refieren los estados financieros, por lo que en caso de algún cambio en tasas, esta situación y sus efectos sobre los estados financieros deben revelarse.

- El impuesto diferido atribuible a partidas extraordinarias se debe deducir de los conceptos que lo originaron, informando su monto entre paréntesis o en una nota.
- Las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar generadas como consecuencia de la aplicación de las reglas de este boletín, deben considerarse como partidas monetarias.

Mediante reglas transitorias se establecía la cancelación de provisiones innecesarias de acuerdo a los lineamientos de este boletín y su aplicación en partidas extraordinarias, para aquellas empresas que con anterioridad habían adoptado la aplicación de impuestos diferidos sobre la totalidad de las diferencias temporales.

Cuando por primera vez se adoptaba la aplicación de impuestos diferidos en el ejercicio, se debía de dar el tratamiento como tal, a todas las diferencias temporales que, al inicio del período, cumplían con los criterios señalados. Se daba tratamiento de partidas extraordinarias, a los efectos de las diferencias temporales originadas en períodos anteriores a aquel de su adopción. Los efectos de las diferencias temporales originadas en el período de adopción de las reglas de este boletín, se debían llevar a los resultados de ese período, antes de partidas extraordinarias, dentro del ISR y PTU del año.

La vigencia de este Boletín fue a partir de los ejercicios sociales que concluyeron el 31 de diciembre de 1987; sin embargo la CPC exhortó a que su aplicación se hiciera con anticipación a esa fecha.

2.2 Circular núm. 30 Interpretaciones al Boletín D-4 (marzo 1988)

Considerando algunas experiencias obtenidas de la aplicación del boletín D-4 en forma opcional en el ejercicio de 1986, y de forma obligatoria a partir del ejercicio de 1987, así como de cambios importantes en 1987 a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la CPC consideró pertinente la emisión de esta circular, con el objetivo de aclarar y dar respuesta a las preguntas que con mayor frecuencia surgieron en su aplicación.

Los señalamientos contenidos en esta circular constituían los criterios oficiales de la CPC respecto de: diferencias temporales y su efecto en impuestos diferidos, tasas aplicables en la determinación de impuestos diferidos y pérdidas fiscales.

El criterio general de la CPC es el de registrar impuesto diferido solo por las diferencias temporales de naturaleza no recurrente, cuyo efecto puede estimarse razonablemente en un período determinado, criterio conocido como diferimiento parcial.

Las mencionadas diferencias temporales de naturaleza no recurrente son aquellas cuya materialización se puede identificar claramente en el tiempo, porque al momento de su reversión, no serán sustituidas por partidas de la misma naturaleza y de montos semejantes, entendiéndose por esto último aquellas cifras expresadas en un poder de compra equivalente, es decir, a pesos constantes.

Basados en las circunstancias prevalecientes en esos años y de acuerdo al principio de importancia relativa, la CPC reafirma su posición de reconocer impuestos diferidos solo por las diferencias temporales consideradas como no recurrentes.

Se subraya la importancia de revisar al final de cada período, la situación de impuestos diferidos, tomando en cuenta las evidencias más recientes, para determinar que saldos de impuestos diferidos se deben crear, mantener o eliminar, procediendo en su caso a los ajustes correspondientes en los términos del boletín.

Los cambios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, contenían la existencia de 2 tasas, 42% y 35% bajo dos bases de tributación, tradicional y nueva respectivamente, por lo cual era necesario definir la tasa aplicable para la determinación de impuestos diferidos, a lo que en este caso la CPC determinó lo siguiente: de acuerdo al párrafo 13 del Boletín, se debe interpretar que el cambio ocurrió en 1987 y, por tanto, es motivo de ajuste en ese año; sin embargo de acuerdo al Boletín sobre el “Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera” y atendiendo al principio de realización, el activo o pasivo debe cuantificarse al valor que se espera obtener el derecho o se tenga que dar cumplimiento a la obligación, respectivamente.

Por último y con respecto a pérdidas fiscales, se establecía que en ningún caso se reconocerían como un activo, y que esos beneficios sólo se registrarían en los resultados del período en que efectivamente se amortizaran esas pérdidas.

2.3 Circular núm. 33 Tratamiento contable del Impuesto al Activo de las empresas (abril 1990)

La emisión de esta circular fue sumamente necesaria, pues con la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas a partir del 1° de enero de 1989, era necesario dar a conocer el tratamiento contable de este nuevo impuesto, por supuesto, considerando su relación directa en la determinación del impuesto diferido.

La Ley del Impuesto al Activo, establece desde aquellos años dentro de sus disposiciones, la posibilidad de acreditar este impuesto contra el Impuesto sobre la Renta, así como la posibilidad de recuperar impuesto al activo pagado en los últimos diez ejercicios inmediatos anteriores en el momento que las empresas generan utilidades fiscales suficientes, como para que el ISR sea mayor al IAE.

Los criterios de la CPC respecto al tratamiento contable del IAE, fueron los siguientes:

El impuesto al activo era una partida que debía ser aplicada a los resultados de los ejercicios en que se causará.

En función a que la recuperación del impuesto al activo pagado en exceso, se encuentra sujeto a la obtención de utilidades gravables suficientes en los tres ejercicios siguientes, este también debía aplicarse a resultados, y bajo ninguna circunstancia era permisible su registro como un activo.

El exceso de este impuesto debía presentarse en el estado de resultados conjuntamente con la provisión del ISR, y en una nota a los estados financieros o en

el mismo cuerpo del estado de resultados, se debía revelar el importe de cada impuesto.

La existencia de partidas extraordinarias, traía consigo la definición del efecto que podría tener el exceso de impuesto al activo en la clasificación del impuesto sobre la renta causado.

El IAE que no se acreditó en ejercicios anteriores y que fue acreditado contra el ISR del año debía abonarse a los resultados del año del acreditamiento y tratarse como una partida extraordinaria.

El pasivo por ISR debía presentarse disminuido de los anticipos efectuados tanto de este impuesto como de los correspondientes al impuesto al activo.

En las notas a los estados financieros se debía revelar el impuesto al activo por acreditar y su plazo de amortización.

2.4 Circular núm. 35 Impuesto sobre dividendos (junio 1991)

Las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 1991, incorporaron entre otras cosas, la obligación para la empresa de pagar el impuesto sobre dividendos que en su momento se llegara a originar de acuerdo a las mecánicas de cálculo establecidas para dicho fin.

A partir de ese año se crea la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, la cual se compone de las utilidades fiscales que previamente pagaron el impuesto correspondiente, por tanto, cuando se pague un dividendo que no provenga de la mencionada cuenta, este causará un impuesto, mismo que será a cargo de la empresa.

Lo anterior trajo consigo dudas en cuánto a “cuándo” y “cómo” debía registrarse el impuesto sobre dividendos.

El objetivo de esta circular fue dar a conocer los criterios de la CPC, relativos al tratamiento contable del impuesto sobre dividendos.

Con fundamento en lo señalado en el boletín D-4, respecto a que la generación del impuesto sobre dividendos está sujeta a un hecho futuro, cuya ocurrencia no es predecible, se concluye que no es una partida sobre la que razonablemente se pueda predecir que va a provocar, dentro de un período definido, que surja un pasivo, así como el que su materialización no se puede definir en el tiempo.

Por lo anterior, no procede registrar un pasivo por el impuesto implícito de las diversas partidas del capital contable que no forman parte de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.

Por lo que corresponde al registro contable de dicho impuesto, y atendiendo a lo señalado en el boletín D-4, se concluye que el impuesto debe registrarse con cargo a la cuenta de la cual se decreta el dividendo, por lo tanto no debe afectar los resultados del ejercicio en que el dividendo se decreta.

Lo anterior también es aplicable a los casos de reducción de capital que excedan a la Cuenta de Capital de Aportación, y que por lo tanto lleguen a ser considerados como “dividendos fictos”, mismos que se encuentran gravados por la legislación fiscal.

En cuanto a revelación y a fin de dar cumplimiento a lo establecido en boletín A-5 y a las reglas específicas del boletín D-4 debe revelarse el monto de las utilidades libres de impuesto, así como de aquellas gravables y la tasa de impuesto correspondiente.

2.5. Boletín D-4. Tratamiento contable del impuesto sobre la renta, del impuesto al activo y de la participación de los trabajadores en la utilidad (abril 1999)

2.5.1 Antecedentes

Con el objeto de actualizarlo y de ser posible homologarlo con pronunciamientos internacionales actualmente vigentes, la CPC consideró conveniente revisar el boletín D-4, Tratamiento contable del impuesto sobre la renta y de la participación de los trabajadores en la utilidad, vigente desde 1987.

La primera acción que tomó la CPC en relación con el párrafo anterior, fue modificar el nombre del boletín, al cual adicionaron el concepto de impuesto al activo, esto por la estrecha relación que guarda con el impuesto sobre la renta, pues el impuesto al activo nació como un impuesto mínimo para aquellas empresas que no generaban utilidades, con la posibilidad de recuperar o acreditar el mencionado impuesto previamente pagado en la medida que empezaban a generar utilidades.

El anterior boletín D-4 estaba basado en el método de pasivo con un enfoque de aplicación parcial, ya que los impuestos diferidos que se registraban eran sólo aquellos provenientes de diferencias temporales de naturaleza no recurrente, cuyo efecto podía estimarse razonablemente en un período determinado. Este criterio no coincide con los pronunciamientos internacionales vigentes a la fecha, razón por la que la CPC cambia el método de determinación de impuestos diferidos al de activos y pasivos.

Otros factores que originaron la actualización de este boletín fueron la emisión de boletines de principios de contabilidad cuyas disposiciones son distintas a las fiscales,

así como regulaciones fiscales que entraron en vigor con posterioridad a la promulgación del anterior boletín.

2.5.2 Objetivo

Este nuevo boletín conserva el mismo objetivo del anterior en cuanto a reglas de valuación, presentación y revelación del ISR y PTU causados durante el ejercicio, adicionando lo correspondiente al IMPAC.

2.5.3. Impuesto sobre la Renta

En función a los cambios en los ordenamientos fiscales, este boletín integra nuevos conceptos y modifica significativamente la determinación del ISR aplicado a resultados, eliminando con ello las dudas existentes en cuanto a cual debía ser el impuesto reconocido en los resultados de las empresas, aquél determinado en la declaración del ejercicio ó el resultante de aplicar la tasa vigente al resultado contable.

2.5.3.1 Definiciones

Con el nuevo método de activos y pasivos surgen nuevas definiciones, de las cuales se mencionan algunas a continuación:

Activos por ISR diferido: Son los montos de ISR recuperables en ejercicios futuros respecto de:

- a) Diferencias temporales deducibles.
- b) Pérdidas fiscales por amortizar.
- c) Créditos por impuestos no usados.

Diferencias permanentes: Esta definición continúa sin cambio respecto al boletín anterior, también llamadas diferencias definitivas.

Diferencias temporales: Son las diferencias entre el monto en libros de un activo o pasivo en el balance y su valor fiscal.

Diferencias temporales deducibles: Son diferencias temporales que darán como resultado cantidades que son deducibles al determinar la utilidad gravable (pérdida fiscal) en ejercicios futuros cuando el monto en libros del activo o pasivo se recupere o liquide, respectivamente.

Diferencias temporales gravables: Son diferencias temporales que darán como resultado cantidades gravables en ejercicios futuros cuando el monto en libros del activo o pasivo se recupere o liquide, respectivamente.

Efecto diferido del ejercicio: Es la modificación durante un ejercicio en el ISR diferido, este se obtiene de la comparación entre el saldo al final del ejercicio y el saldo inicial (sin actualizar a pesos constantes), restándole a la diferencia el monto de ISR registrado directamente en el capital contable, así como en su caso, el incremento durante el ejercicio originado por la inflación.

Pasivos por ISR diferidos: Son los montos de ISR pagaderos en ejercicios futuros respecto de las diferencias temporales gravables.

Valor fiscal de un activo: Es el monto que será deducible para fines de impuestos contra cualesquier beneficios económicos gravables que fluyan a una empresa, cuando esta recupere el valor en libros del activo. Si dicha recuperación no será gravable, el valor fiscal del activo es igual a su valor en libros.

Valor fiscal de un pasivo: Es su valor en libros, menos cualquier monto que será deducible para fines de impuestos respecto de dicho pasivo en ejercicios futuros. En el caso de beneficios económicos que se reciban por adelantado, el valor fiscal del pasivo resultante es su valor en libros, menos cualquier cantidad que no será gravable en ejercicios futuros.

2.5.3.2 Método y elementos para su determinación

La determinación del impuesto bajo el nuevo método de activos y pasivos, compara los valores contables y fiscales de los mismos, aplicando la tasa fiscal correspondiente a las diferencias temporales de la comparación anterior.

En la determinación de las diferencias temporales, deben considerarse aquéllas partidas que tienen valor fiscal, pero que no forman parte de los activos y pasivos porque ya han sido previamente registrados en los resultados de la empresa, sin embargo su deducción o acumulación fiscal será en ejercicios futuros.

2.5.3.3 Reconocimiento contable

Para todas las diferencias temporales deben reconocerse impuestos diferidos ya sea pasivos (cuentas por pagar) o activos (cuentas por cobrar), según sea el caso.

Un pasivo por impuesto diferido debe reconocerse por todas las diferencias temporales gravables; en el caso de activos, este debe reconocerse por todas las diferencias temporales deducibles, por las pérdidas fiscales por amortizar y los créditos fiscales no utilizados.

En el supuesto que la normatividad contable señale el registro de partidas relacionadas con diferencias temporales directamente en el capital contable, sin pasar por los resultados del ejercicio, los efectos diferidos de impuestos se deben registrar directamente en dicho capital contable.

Cuando la legislación fiscal reconoce parcial o totalmente efectos de inflación, y esto causa que el efecto de ISR diferido derivado de las partidas temporales que le dieron origen se actualice, dicha actualización deberá compensar también parcial o totalmente el Resultado por Posición Monetaria (Repomo) provocado por la cuenta por pagar o por cobrar de ISR diferido. Basado en lo anterior, el incremento durante el ejercicio en el saldo del ISR diferido provocado por la inflación también deberá incluirse dentro del Repomo del ejercicio.

Para la determinación del impuesto diferido se debe aplicar la tasa vigente al cierre del ejercicio al que se refieren los estados financieros, salvo que hubiese una modificación aprobada a la fecha de los estados financieros y que entre en vigor posteriormente, en cuyo caso se utilizará la tasa vigente al momento en que se estima que los activos y pasivos por impuestos diferidos serán recuperados o liquidados.

Los activos por ISR diferidos se deben reconocer solo por el monto en que:

a) Existan diferencias temporales gravables relativas a la misma autoridad tributaria y a la misma entidad gravable, que se espera se reviertan en el mismo

ejercicio que la reversión esperada de la diferencia temporal deducible; o que se revertirán en ejercicios en los cuales puede aplicarse retroactiva o prospectivamente la pérdida fiscal originada por la deducción de la diferencia temporal deducible.

b) Con posterioridad al análisis anterior, cualquier remanente de diferencias temporales deducibles, más pérdidas fiscales por amortizar y los créditos fiscales no utilizados, deben ser reconocidos, esto en el caso de que exista una alta probabilidad de que habrá utilidades gravables futuras suficientes.

c) El valor en libros de un activo por impuesto diferido debe revisarse en la fecha del balance y reducirse en su caso al grado en que se disminuya su valor, a consecuencia de la estimación de no generar utilidades futuras. En el momento que vuelva a ser probable la existencia de utilidades gravables suficientes para recuperar el activo, se deberá de revertir la reducción anteriormente efectuada. Los efectos de la reducción y en su caso, de la reversión, deben reconocerse en los resultados del ejercicio.

En el caso de información consolidada, la determinación del efecto de impuestos diferidos además de calcularse en forma individual por la tenedora y cada una de las subsidiarias, debe considerar los efectos derivados de las eliminaciones del proceso de consolidación.

2.5.4 Impuesto al Activo

En cuanto al tratamiento contable del impuesto al activo, este boletín dispone algo muy diferente a lo establecido en la Circular Núm. 33, pues este boletín trata de homologar el tratamiento establecido en la Ley del Impuesto del Activo, de esta

manera, tanto el impuesto al activo causado en el ejercicio, como el que se tenga pendiente de compensar de ejercicios anteriores, debe registrarse como anticipo de impuesto sobre la renta a su valor estimado de recuperación a la fecha de los estados financieros.

En la medida que la probabilidad de generación de utilidades gravables suficientes disminuya para compensar o recuperar el impuesto, el activo reconocido debe reducirse, así mismo revertirse sí la situación sufre cambio; reconociendo en los resultados del ejercicio los efectos originados por dichas reducciones o reversiones.

2.5.5. Participación de los Trabajadores en las Utilidades

De acuerdo al derecho específico, los trabajadores participan en un porcentaje de las utilidades de las empresas en que prestan sus servicios, dicha utilidad es la que se determina de acuerdo a lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, denominada renta gravable.

La mecánica de cálculo de la renta gravable nos lleva a una mezcla híbrida, con poca lógica financiera que, según las circunstancias puede resultar significativamente diferente respecto a la utilidad contable, como a la fiscal, ya que en su determinación concurren criterios ajenos a los utilizados en la cuantificación de las mencionadas utilidades.

Ejemplo de lo anterior:

a) La imposibilidad de afectar la renta gravable con las pérdidas sufridas en años anteriores.

- b) La acumulación de los dividendos, inclusive en acciones.
- c) La omisión de la cuantificación de los efectos de la inflación sobre la posición monetaria.
- d) El cálculo de la depreciación y amortización sobre bases históricas.
- e) El tratamiento de las diferencias cambiarias derivadas de las fluctuaciones en el tipo de cambio del peso frente a monedas extranjeras; y
- f) La determinación del resultado en la enajenación de propiedades, planta y equipo con base en costos históricos.

2.5.5.1 Definiciones

Activos por PTU diferida: Son los montos de PTU recuperables en ejercicios futuros respecto de las diferencias temporales deducibles.

Diferencias permanentes: Son las que derivan de discrepancias entre los criterios contables y los utilizados en la determinación de la renta gravable para PTU, que permanecen como tales no obstante el paso del tiempo. También son conocidas como "diferencias definitivas".

Diferencias temporales: Aquellas originadas por las discrepancias entre los criterios contables y los utilizados en la determinación de la renta gravable respecto del momento de su reconocimiento.

Diferencias temporales deducibles: Son diferencias temporales que darán como resultado cantidades deducibles en la determinación de la renta gravable de ejercicios futuros.

Diferencias temporales gravables: Diferencias temporales que darán como resultado cantidades gravables en ejercicios futuros.

Efecto diferido del ejercicio: Es la modificación durante el ejercicio en la PTU diferida.

Gastos (Ingresos) de PTU: Es el importe causado más (menos) el efecto diferido del ejercicio aplicable a resultados.

Pasivos por PTU diferidos: Son los montos pagaderos de PTU en ejercicios futuros respecto de las diferencias temporales gravables.

PTU diferida: Son los efectos acumulados atribuibles a las diferencias temporales por pagar o por recuperar, en ejercicios futuros.

2.5.5.2 Método y elementos para su determinación

Se deberá dar tratamiento contable de PTU diferida solamente a las diferencias temporales que surjan de la conciliación entre la utilidad neta del ejercicio (contable) y la renta gravable para PTU, lo anterior en los casos cuando se pueda presumir razonablemente que dichas diferencias van a provocar un pasivo o un beneficio y no exista algún indicio de que vaya a cambiar esa situación, es decir, que no se materialicen.

Al no ser reconocidos los efectos de la inflación para fines de determinación de la renta gravable, tanto las diferencias por depreciaciones como de amortizaciones de

activos no monetarios entre sus valores de costo y los actualizados, como los efectos monetarios que se reconocen contablemente, son diferencias permanentes. Son consideradas temporales sólo aquellas diferencias en tasas o métodos de cálculo de depreciación y amortización sobre la base de costo histórico.

2.5.5.3 Reconocimiento contable

La PTU causada debe cargarse a resultados, misma que representa el pasivo exigible a plazo menor de un año.

Un pasivo por PTU diferido debe reconocerse por aquellas diferencias temporales gravables sobre las cuales se pueda presumir razonablemente que provocarán un pasivo, mismo sobre el cual no existe indicio alguno, respecto a su no liquidación.

Un activo por PTU diferido debe reconocerse por aquellas diferencias temporales deducibles sobre las cuales se pueda presumir razonablemente que van a provocar un beneficio y no exista alguna situación para que dicho beneficio no sea realizado.

Tal como sucede con el reconocimiento contable del ISR diferido respecto a diferencias temporales registradas directamente en el capital contable, también para el reconocimiento de la PTU diferida por este tipo de operaciones que no pasan por resultados, es aplicable la disposición de reconocer estos efectos directamente en el capital contable.

Cuando las bases para determinar la renta gravable para PTU reconozcan parcial o totalmente los efectos de la inflación y esto cause que el efecto de PTU diferido derivado de las partidas temporales que le dieron origen se actualice, es necesario

reconocer que dicha actualización compensa también parcial o totalmente el Resultado por Posición Monetaria (Repomo) originado por la cuenta por cobrar o por pagar de PTU diferido.

El efecto de PTU diferido del ejercicio aplicable a resultados se obtiene de restar algebraicamente a la diferencia entre el saldo por PTU diferida al final del ejercicio y el saldo al principio del ejercicio (sin actualizar a pesos constantes); el monto registrado directamente en capital contable, y el incremento durante el ejercicio en el saldo de la PTU diferida provocada por la inflación, mismo que deberá incluirse dentro del Repomo del ejercicio.

Al final de cada período la empresa debe revisar su situación de PTU diferida de acuerdo a sus condiciones particulares, y con base en ello definir los saldos diferidos que debe mantener o reducir, reconociendo en los resultados del ejercicio los efectos de las reducciones realizadas.

Los saldos deudores correspondientes a PTU diferida se deben mantener sólo cuando se estime que van a poder recuperarse en períodos futuros.

La tasa aplicable para la determinación de los efectos diferidos de PTU debe ser la vigente al cierre del ejercicio a que se refieren los estados financieros, excepto que se tenga conocimiento de alguna modificación que entrará en vigor con posterioridad.

2.5.6 Valor presente

Los activos y pasivos por ISR y PTU diferidos no deberán descontarse, esto quiere

decir que las diferencias temporales se determinan por referencia al valor en libros de un activo o pasivo.

2.5.7 Carácter monetario de los Activos y Pasivos

Las cuentas por cobrar y por pagar que reúnan las características establecidas por este Boletín, deben considerarse como partidas monetarias.

2.5.8. Reglas de Presentación y Revelación de ISR, IMPAC y PTU

2.5.8.1 Reglas de presentación

El efecto diferido de ISR y PTU relacionado con cuentas de capital contable debe mostrarse en la cuenta correspondiente de capital contable.

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

La PTU por pagar debe reconocerse como un pasivo circulante, neta de los anticipos efectuados, pero sin que estos excedan el importe por pagar.

El ISR diferido es una cuenta por cobrar o por pagar no circulante y debe mostrarse como una sola cifra en el Estado de Situación Financiera. Los activos y pasivos de ISR diferidos 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 cobrar o por pagar no circulante y debe mostrarse como una sola cifra en el Estado de Situación Financiera.

La composición del ISR y la PTU causados y diferidos debe mostrarse en el cuerpo del estado de resultados o en las notas a los estados financieros.

Los efectos de reducciones por cambios en condiciones de la empresa, sus reversiones y cambios de tasas vigentes, deberán presentarse en el Estado de Resultados dentro de ISR, IMPAC ó PTU según corresponda.

El IMPAC considerado como un pago anticipado de acuerdo a lo mencionado en este Boletín, deberá compensarse contra el ISR diferido.

2.5.8.2 Reglas de Revelación

En las notas a los estados financieros se deberá revelar:

Los conceptos y montos significativos (diferencias temporales) que componen el saldo de impuestos diferidos.

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

En los casos a que haya lugar, el efecto derivado por la modificación en la tasa de ISR ó PTU.

Modificaciones que resulten por cambios en las consideraciones hechas por la empresa para la evaluación de los saldos por concepto de diferidos.

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

El importe del saldo actualizado de las Cuentas de Capital de Aportación, Cuenta de Utilidad Fiscal Neta y Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida.

El IMPAC por compensar y las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, así como las fechas de vencimiento para ejercer el derecho a su compensación y amortización. En su caso el monto de las pérdidas no incluidas en la determinación del ISR diferido.

2.5.9 Vigencia

Las disposiciones contenidas en este Boletín son obligatorias para los estados financieros de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2000. Sin embargo se recomienda su aplicación anticipada.

Este Boletín deja sin efecto al Boletín D-4 emitido en diciembre de 1987, así como a las circulares números 30, 33 y 35.

2.5.10 Transitorios

El reconocimiento de este Boletín en los estados financieros de las empresas genera impactos considerables, por lo que se consideró prudente que el efecto neto acumulado inicial (tanto del impuesto sobre la renta como el de impuesto al activo) sea reconocido en la cuenta denominada “efecto acumulado de ISR” en capital,

pudiendo es su caso distribuir el saldo de dicha cuenta en las cuentas correspondientes de capital contable.

Los saldos en el balance de PTU diferida que tengan registrado las empresas a la fecha de aplicación inicial de este Boletín, no deben eliminarse, salvo que derivado del análisis correspondiente proceda su eliminación, aplicando dicha reducción a los resultados del ejercicio.

Todas las partidas incluidas en el reconocimiento inicial de impuestos diferidos que hubiesen tenido que afectar los resultados del ejercicio de no haberse establecido el tratamiento especial de reconocer el efecto inicial acumulado en capital, deberán considerarse como pasadas por resultados, esto a fin de no reconocer los efectos diferidos originados por dichas partidas directamente en el capital contable, tal como lo establece el apartado de reconocimiento contable.

2.6 Circular núm. 53 Definición de la tasa aplicable para el reconocimiento contable del impuesto sobre la renta a partir de 1999 (septiembre 1999)

En el año de 1999, año de publicación del nuevo boletín D-4, se modifica la tasa de impuesto sobre la renta, aumentando del 34% al 35%, con la opción de diferir parte del impuesto, siempre y cuando las utilidades sean reinvertidas.

Este diferimiento del impuesto consiste en un 3% para 1999 y 5% para los años siguientes, determinado de acuerdo a la mecánica establecida en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La parte de este impuesto diferido, no confundir con el establecido en el Boletín D-4, se paga al momento de la distribución de utilidades.

La nueva opción de diferir parte del impuesto, trae consigo la duda de cual debe ser el impuesto sobre la renta que debe registrarse en los resultados del ejercicio y cual es desde el punto de vista del estado de situación financiera, el monto que debe presentarse como ISR por pagar.

Hasta 1998, el ISR causado en el ejercicio se registraba en su totalidad con cargo a los resultados del ejercicio, reflejando en el pasivo, dentro del estado de situación financiera, el ISR causado neto de los anticipos efectuados.

En las reglas de presentación del boletín D-4, se establece que el efecto de impuesto diferido presentado en el estado de situación financiera, no debe combinarse con el ISR y la PTU por pagar o recuperar, y que sus componentes llevados a resultados, deben presentarse individualmente mostrando los importes causados y los diferidos. En cuanto

a su reconocimiento, el mismo boletín establece que el ISR causado debe cargarse a resultados y representa el pasivo exigible a plazo menor de un año.

El objetivo de esta circular es dar a conocer el criterio de la CPC de cual es el ISR que debe reconocerse como causado en el ejercicio y su presentación en el estado de situación financiera, y si las modificaciones efectuadas a la LISR comentadas anteriormente, provocan cambios en el impuesto diferido.

Las bases que tomo la CPC para definir el criterio aplicable, fueron las siguientes:

1) El concepto de ISR causado desde el punto de vista fiscal no ha cambiado, por lo tanto, desde el punto de vista contable, tampoco debe existir modificación, pues de acuerdo con el principio de realización (párrafo 11, del boletín A-3) “la cuantificación de un cambio en la situación financiera y/o en el resultado de operación de la entidad, debe identificarse con la época a que pertenece (período contable)...”. Respecto a la parte de ISR causado que se difiere, el mismo boletín A-3 menciona que “En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen”.

2) El boletín D-4 en su párrafo 19 señala que el ISR causado debe cargarse a resultados y representa el pasivo exigible a plazo menor de un año, sin embargo la CPC aclara que dicha disposición se emitió considerando la situación fiscal vigente hasta 1998, cuando el ISR causado era exigible totalmente a corto plazo, por lo que no existe motivo alguno para reconocer la parte del ISR causado diferido, como un ISR diferido en los registros, esto último se confirma a través de los siguientes conceptos:

Concepto contable de pasivo por ISR diferido: Son los montos pagaderos en ejercicios futuros respecto de diferencias temporales gravables, las cuales son diferencias entre el valor en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su valor fiscal, que darán como resultado cantidades gravables en ejercicios futuros cuando el monto en libros se recupere o se liquide, según el caso.

El concepto fiscal de “diferir el pago de parte del ISR” (yo agregaría causado), se refiere a la opción que tienen los contribuyentes de aplazar el pago de parte del ISR causado en un ejercicio, hasta el momento en que se distribuyan las utilidades, sin depender la obligación de pago de la reversión de una diferencia temporal.

Basada en lo anteriormente comentado, la CPC emite los siguientes criterios:

a) El ISR causado que debe registrarse en los resultados del ejercicio, es el que resulta de aplicar al resultado fiscal la tasa de impuesto vigente. Si la empresa opta por reinvertir sus utilidades y diferir el pago de una parte del ISR causado, debe registrar el pasivo por ISR por pagar que se presentara en el pasivo circulante, excepto que cuente con evidencia objetiva y verificable de que la empresa no distribuirá dividendos en el corto plazo. La determinación y registro del impuesto diferido establecido en el boletín D-4 se deberá efectuar independientemente de lo anterior.

b) El impacto en el ISR diferido, tomando en consideración que el boletín D-4 emplea el método del pasivo, es el de la consideración de la tasa vigente al cierre del ejercicio, excepto que hubiese una modificación aprobada a la fecha de los estados financieros y que entre en vigor posteriormente, en cuyo caso se utilizará la tasa vigente al momento en que se estima que los activos y pasivos por impuestos diferidos se liquidarán o recuperarán.

2.7 Circular núm. 54 Interpretaciones al Boletín D-4. Tratamiento contable del Impuesto sobre la Renta (ISR), del Impuesto al Activo (IA) y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad (PTU)

Tal como su nombre lo indica, esta circular tiene como objetivo el interpretar y aclarar algunos conceptos respecto a las disposiciones normativas incluidas en el Boletín D-4, con el fin de facilitar su aplicación práctica.

Como primera situación, se aclara que con el propósito de reconocer adecuadamente en la contabilidad el efecto derivado de la actualización fiscal establecida por la legislación fiscal para algunas partidas que generan impuesto diferido, se requiere de compensar el resultado por posición monetaria originado por los saldos iniciales de las cuentas por cobrar y pagar de impuestos diferidos.

En segundo lugar, nos definen de una manera clara, que el efecto inicial acumulado de ISR diferido al principio del año 2000, corresponde al cálculo del impuesto sobre la renta diferido por cobrar y por pagar al fin del ejercicio 1999. Dicho efecto debe incluir los impuestos al activo y sobre la renta por recuperar por pérdidas fiscales, actualizados a diciembre de 1999 por la inflación acumulada a esta fecha, considerando las condiciones a que hace mención el Boletín D-4 con respecto a la reducción y en su caso reversión de posiciones activas por concepto de impuestos diferidos.

En este mismo punto nos mencionan que en los casos que se presente información financiera comparativa, los estados financieros básicos no deben reestructurarse por la aplicación del nuevo Boletín D-4. Sin embargo, siempre y cuando sea costeable, la distribución del efecto inicial acumulado entre los ejercicios

anteriores involucrados, debe mostrarse en notas a los estados financieros o en información complementaria a la básica.

El siguiente tema que trata esta circular, es el de inversión permanente de acciones en el cual se carezca de control o influencia significativa conforme al párrafo 34 del Boletín B-8, caso en el que deberán valuarse al costo histórico actualizado por el INPC sin ajustarse por resultados posteriores.

En esta inversión la base fiscal para efectos de ISR diferido es igual al valor contable de la inversión y, por tanto, de su comparación no surge ISR diferido, salvo se presenten posteriormente eventos o transacciones que alteren las condiciones originales, tal es el caso: a) de la presunción razonable a la fecha del balance de la realización de la inversión, caso en el cual se comparará el monto contable (costo histórico actualizado o valor de realización, el menor) contra el costo fiscal actualizado de las acciones, o, b) castigo por deterioro en el monto contable de la inversión, donde se comparará su importe contable (nuevo valor deteriorado) con la base fiscal de la inversión (costo de adquisición actualizado).

Cuando se trata de inversión en acciones de subsidiarias y asociadas, que se registra por el método de participación, el importe de estas inversiones en los estados financieros individuales de la tenedora, representa la parte proporcional del capital contable de la subsidiaria o asociada, que debe incluir el efecto de ISR diferido, por lo tanto en primera instancia, no debe calcularse ISR diferido sobre estas inversiones, salvo en el caso que se señala más adelante.

El importe contable de las acciones y su valor fiscal al momento de su adquisición es el mismo, situación en la cual no existe impuesto diferido.

Sin embargo, lo anterior se ve modificado cuando el costo de adquisición varía del valor en libros de la emisora, ya que esta diferencia (deudora o acreedora) no genera, en su reconocimiento inicial impuesto diferido, puesto que ese exceso del costo de adquisición sobre el valor en libros o, exceso del valor en libros sobre el costo de adquisición adicionado del costo de adquisición contable reconocido es igual al valor fiscal.

El exceso, ya sea deudor o acreedor, se va aplicando a resultados (como amortización) con el transcurso del tiempo, sin embargo esta amortización producirá efectos fiscales en períodos distintos al de su aplicación contable, pues no será hasta el momento de su enajenación cuando la amortización deudora se deduzca, o, en el momento de la distribución de dividendos cuando la amortización acreedora sea gravable.

Para el caso de amortizaciones de naturaleza deudora, que originan cuentas por cobrar para efectos de impuestos diferidos, su reconocimiento contable se encuentra sujeto a las consideraciones establecidas en el Boletín D-4.

Cuando hablamos de inversión permanente en acciones de subsidiarias y asociadas del extranjero, adicionalmente a considerar lo tratado en el punto inmediato anterior, es necesario tomar en cuenta lo siguiente:

a) Cuando la tasa de ISR en México sea superior a la del país de origen, el ISR diferido reconocido por la subsidiaria o asociada en el extranjero, se complementará en proporción directa con la diferencia de tasas.

b) Si en el país extranjero existe un impuesto adicional al distribuir utilidades a cargo del accionista debe reconocerse en su caso, el ISR diferido correspondiente a la controladora o inversionista.

c) En el caso de entidades extranjeras que actúan con independencia económica y operativa de aquella que informa, cuyo efecto por conversión se aplica al capital contable, debe reconocerse el ISR diferido correspondiente, aplicando la tasa vigente en México.

Pasando a la PTU diferida, esta circular reafirma que sólo deben reconocerse valores por dicho concepto, cuando se presuma razonablemente, que las partidas que le dieron origen van a provocar un activo o un pasivo y no existe indicio de que vaya a cambiar esa situación, de tal manera que dicho activo o pasivo no se realice o pague, respectivamente.

Además, se confirma que no existe efecto acumulado inicial derivado de la adopción del nuevo Boletín D-4. El registro de la PTU diferida se iniciará considerando únicamente las diferencias temporales que surjan de la conciliación entre la base contable y la base gravable para PTU y que se presuma de acuerdo a lo establecido en el párrafo anterior, que tengan efecto hacia el futuro.

Las entidades que ya venían reconociendo PTU diferida con anterioridad al año 2000, no deben cancelar esos saldos, salvo las consideraciones correspondientes para reducir o revertir los mismos.

Se confirma que el efecto neto acumulado inicial del ISR diferido, no tendrá movimientos posteriores excepto por su actualización. Por tanto, los efectos del ISR diferido relacionados con las diferencias temporales que surgen posteriormente y que

se registran directamente en el capital contable, deben mostrarse en la cuenta de capital contable correspondiente.

El penúltimo punto que trata esta circular, se refiere a la actualización de los valores fiscales para efectos del ISR diferido, los cuales para fines de determinar diferencias temporales en activos y pasivos y calcular impuestos diferidos, se deben actualizar a la fecha de los estados financieros.

Por último, se aclara que en empresas sujetas a regímenes especiales de tributación, donde no procede la obtención de bases del valor fiscal de los activos y pasivos, el ISR diferido se determinará aplicando la tasa de ISR correspondiente a la diferencia entre el capital contable y el valor fiscal de éste a la fecha de los estados financieros.

2.8 Cuadro Comparativo de principales diferencias Boletín D-4

Anterior	Actual
Boletín D-4 Tratamiento contable del Impuesto sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en la Utilidad.	Boletín D-4 Tratamiento contable del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto al Activo y la Participación de los Trabajadores en la Utilidad.
Método del pasivo	Método de activos y pasivos
Diferencias temporales no recurrentes, siempre y cuando su materialización fuera razonablemente realizable en un período definido de tiempo, también conocido como diferimiento parcial.	Nacen los conceptos de diferencias temporales deducibles y gravables, generadas por las diferencias entre los valores contables y fiscales de activos y pasivos.
El efecto del impuesto sobre pérdidas se reconocía en los resultados del mismo ejercicio en que se sufría, esto siempre y cuando se tenía la certeza de no recuperarse contra utilidades futuras.	Se reconocen activos por concepto de pérdidas fiscales, así como la consideración de créditos fiscales no utilizados dentro de la mecánica de cálculo.
Los saldos deudores y acreedores por concepto de impuestos diferidos, se clasificaban en circulantes y no circulantes.	El ISR diferido es una cuenta por cobrar o por pagar no circulante y debe mostrarse como una sola cifra en el Estado de Situación Financiera.
Las diferencias temporales originadas en períodos anteriores al de su adopción se llevaban a partidas extraordinarias, las correspondientes al ejercicio, se llevaban a los resultados del mismo, antes de partidas extraordinarias, con el ISR y PTU del año.	El efecto neto acumulado inicial (tanto del impuesto sobre la renta, como del impuesto al activo) se reconoce en la cuenta denominada efecto acumulado de ISR en capital pudiendo en su caso, distribuir el saldo de dicha cuenta a las correspondientes de capital contable.
Las pérdidas fiscales no debían reconocerse como activo en ningún caso, el efecto del beneficio se registraba en el ejercicio en que estas se amortizaban (Circular 30).	Se reconocen activos por concepto de pérdidas fiscales, en caso de estimar que no habrá utilidades, el efecto de dicho activo deberá llevarse al resultado del ejercicio en

El IAE era una partida que debía aplicarse a los resultados de los ejercicios en que se causará, bajo ninguna circunstancia era permisible su registro como un activo, tal como lo establecía la Circular 33.

que se determine dicha situación.

El impuesto al activo debe reconocerse como un anticipo de Impuesto Sobre la Renta, es decir, disminuyendo el pasivo por concepto de impuesto diferido ó, como un activo, sujeto a la generación de ISR.

III. BREVE COMPARATIVO CONTRA LAS NORMAS INTERNACIONALES

Con el objeto de homologar los principios contables en México con las normas internacionales, y a fin de dar mayor claridad a la información; principalmente de aquellas empresas nacionales con asociaciones en el extranjero o sucursales más allá de las fronteras, la CPC ha tomado como importante punto de referencia, las normas que mencionaremos brevemente a continuación.

Una de las normas internacionales que regulan el impuesto diferido es la SFAS 109, emitida en los Estados Unidos de América y de aplicación obligatoria a partir de 1993, substituyendo a la SFAS 96 emitida en 1988, la cual a su vez, dejó sin efectos al APB Opinion No. 11 cuyo origen data de 1968, y donde se encuentra la primer referencia en cuanto a reconocimiento de conceptos como: diferencias temporales, diferencias permanentes y método parcial.

Otra de las normas que también trata el tema de los impuestos diferidos y que por supuesto fue punto de referencia para la actualización de nuestro boletín D-4 es la IAS 12, también conocida como NIC 12 por sus siglas en español (Normas Internacionales de Contabilidad), la cual está vigente desde el 1° de enero de 1998, en su versión revisada de 1996.

A continuación se muestra un cuadro comparativo de algunas de las principales diferencias encontradas entre estas mencionadas normas:

El SFAS 109 es más detallado en su aplicación y sus efectos con respecto al boletín D-4 y la NIC-12, por lo que en el podemos encontrar el tratamiento del impuesto diferido para subsidiarias en el extranjero, así como el caso de combinación de negocios.

Como se puede apreciar, aún persisten diferencias entre las normas internacionales, sin embargo este nuevo boletín D-4 ha dado un gran paso en el campo de la homologación.

En la medida que se logre una real reforma fiscal integral, aunada a la simplificación en cuanto a cálculos de bases gravables, podremos estar en posición de acercarnos a la globalización de las normas internacionales.

IV. ANÁLISIS DE LA EVOLUCIÓN DEL BOLETÍN D-4

La evolución de este boletín se ha dado principalmente en función a los cambios en las disposiciones fiscales que han estado vigentes a través de los años, con esto quiero señalar que el detonador de las circulares 30, 33 y 35 (ver páginas 6, 7 y 8) definitivamente fueron los cambios en la legislación fiscal, siendo los de aquellos años de los más importantes, en cuanto a que las reformas realmente fueron de fondo, como el hecho de reconocer los efectos de la inflación en los resultados para fines de impuesto, así como el de establecer un impuesto mínimo (IMPAC) para aquellas empresas perdedoras y la implementación de un esquema para controlar el impuesto sobre dividendos sobre aquellas utilidades distribuidas que en su momento no habían pagado impuesto.

Por el contrario, esta última actualización al boletín D-4, tiene el objeto de buscar su homologación con los pronunciamientos internacionales vigentes, considerando el actual ambiente de economía globalizada en el que se desempeñan muchas de nuestras empresas nacionales.

Lo anterior busca dar transparencia y uniformidad a la información financiera de todas aquellas empresas que participan en los mercados internacionales, con el fin de facilitar la interpretación de los estados financieros por parte de el mercado internacional y de potenciales inversionistas o aliados estratégicos.

Como podemos darnos cuenta, la inercia del mundo actual también ha influido en la técnica contable, por lo que ahora son las circunstancias y el entorno económico en busca de la globalización los que obligan a la actualización de las normas, independientemente de las reformas fiscales domésticas, las cuales a su vez también son influidas por las mencionadas circunstancias.

Es por lo anterior que la autoridad fiscal en conjunto con el poder legislativo están en el proceso de elaboración de una reforma fiscal integral, la cual contempla la simplificación para los contribuyentes de el cumplimiento de las obligaciones fiscales mediante facilidades administrativas, tanto en el proceso de tramitología, como en la técnica fiscal de determinación de impuestos.

Lo comentado al final del párrafo anterior, en mi opinión, debe traer consigo la reducción o en su momento la eliminación de divorcios entre la técnica contable y la fiscal para fines de determinación de resultados, con esto se puede concluir que el efecto de impuestos diferidos en la información financiera tiende a simplificarse o al menos ser más claro, ya que se enfocaría a normar situaciones más específicas o extraordinarias.

146313

V. CASO PRÁCTICO

5.1 Breve descripción de algunas diferencias temporales entre los valores contables y fiscales

A continuación se mencionan solo algunos casos que dan origen a diferencias temporales dentro del estado de situación financiera:

	Contable	Fiscal
<u>Efectivo e inversiones temporales</u>		
Financieras	Se valúan a valor de intercambio en el mercado.	Se actualizan mediante I.N.P.C.
Derivadas		
Monedas de oro y plata	Se valúan a valor de intercambio en el mercado.	Se actualizan mediante I.N.P.C.
<u>Clientes</u>		
Reserva de incobrables	Se determina en base a valores estimados.	Sin valor fiscal
<u>Otras cuentas y documentos por cobrar</u>		
Financieras	Se valúan a valor de intercambio en el mercado.	Se actualizan mediante I.N.P.C.
Derivadas		
<u>Inventarios</u>	Se valúan por distintos métodos, como son: PEPS, UEPS, promedios, reposición, etc.	No se deducen fiscalmente, excepto por lo mencionado en la regla 106 de la RM de 1993
<u>Pagos anticipados</u>	Se amortizan en función a como son devengados.	Se deducen en el momento de su pago o facturación.

<u>Inversión en acciones</u>	Se valúan mediante el método de participación.	Cálculo del costo fiscal de acuerdo a LISR
<u>Activos fijos</u>	Desde 1997, actualización por I.N.P.C., según país de origen, considerando tasas técnicas de depreciación, capitalización de ciertos gastos y resultado integral de financiamiento.	Se actualizan mediante I.N.P.C., considerando tasas fiscales de depreciación.
<u>Cargos y gastos diferidos</u>	Capitalización de conceptos a criterio, con tasas de amortización técnicas.	Los conceptos capitalizables son limitados, con tasas fiscales para su amortización.
<u>Activo intangible remuneraciones al retiro</u>	Determinación en base a lo establecido en el boletín D-3	Sin valor fiscal
<u>Otras cuentas por pagar</u>		
Reservas de gastos	Se determina en base a valores estimados.	Sin valor fiscal
Financieras Derivadas	Se valúan a valor de intercambio en el mercado.	Se actualizan mediante I.N.P.C.
Anticipos de clientes	Se considera un pasivo por el valor recibido.	Se acumulan fiscalmente en el momento que se facture o cobre, lo que ocurra primero.
<u>Pasivo neto remuneraciones al retiro</u>	Determinación en base a lo establecido en el boletín D-3	Sin valor fiscal

Los casos anteriormente expuestos solo reflejan algunas de las situaciones más comunes que se dan en la práctica, sin embargo, en función al giro de la empresa y la particularidad de sus operaciones, dependerá la generación de diferencias temporales.

El neto de las diferencias temporales, adicionado a las pérdidas fiscales del ejercicio y de años anteriores pendientes de amortizar, da como resultado la base para determinar el pasivo o activo en concepto de impuesto diferido, mismo que será deducido o incrementado, según sea el caso, por créditos fiscales.

Adicionalmente se tendrá que determinar el impuesto diferido en resultados, el cual no es más que el total de diferencias temporales en resultados multiplicada por la tasa de impuestos vigente. A manera de comprobación, o como método alternativo, se puede partir del resultado contable antes de actualización, impuestos y participación de resultados; disminuido por el total de diferencias permanentes, obteniendo así la utilidad o pérdida base de impuestos en resultados.

A continuación se describen algunas de las partidas en resultados que son consideradas como temporales:

	Contable	Fiscal
<u>Depreciación y amortización</u>	Determinación a través de diferentes métodos	Método lineal actualizado, o valor presente.
<u>Castigo activos no monetarios</u>	Quinto documento de adecuaciones al Boletín B-10	Sin valor fiscal
<u>Cancelación cargos diferidos</u>	Quinto documento de adecuaciones al Boletín B-10	Sin valor fiscal
<u>Costo Laboral</u>	Boletín D-3	Sin valor fiscal
<u>Creación y aplicación de reservas</u>	Segregación virtual de utilidades para prevenir contingencias futuras, también llamadas provisiones.	Reconocido al momento que se cumplen los requisitos fiscales particulares.

Estas son solo algunas de las diferencias temporales más comunes y que normalmente representan importes considerables dentro del estado de resultados.

Por otra parte, como ya se mencionó, se encuentran las diferencias permanentes en resultados, entre las cuales se encuentran los siguientes conceptos:

1. El resultado neto entre el costo integral de financiamiento (gastos y productos financieros, ganancias y pérdidas cambiarias, y el resultado por posición monetaria) y los conceptos resultantes del componente inflacionario (intereses acumulables y deducibles, y pérdidas y ganancias inflacionarias).

2. Gastos no deducibles en los términos del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Pudiéramos enumerar algunas más, sin embargo las anteriores son las que se encuentran típicamente presentes en cualquier empresa, independientemente de su actividad, tamaño y volumen de operaciones.

La finalidad de mencionar los ejemplos anteriores es sólo para remarcar que se trata de conceptos que son solo deducibles para fines fiscales ó contables, pero nunca para ambos, a diferencia de las temporales, que intervienen en ambas situaciones, pero en diferentes tiempos.

5.2 Determinación del impuesto diferido en una sociedad anónima.

El ejemplo que se presenta a continuación, es considerando una empresa prestadora de servicios, por lo tanto no cuenta con inventarios y la consecuente determinación de costos de producción y ventas.

Se trato de simplificar el ejemplo en la medida de lo posible, con el objeto de facilitar la lectura e interpretación de la mecánica de cálculo, claro está, sin perder situaciones básicas o de relevancia para el desarrollo del caso.

La empresa en cuestión viene trabajando con pérdidas fiscales desde años atrás, razón por la cual ha venido pagando Impuesto al Activo, las proyecciones determinan que la situación seguirá igual en los siguientes años, razón por la cual la empresa viene aplicando el Impuesto al Activo a resultados del ejercicio, además de que no cuenta con renta gravable para efectos de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad de la empresa.

Los estados financieros que se presentan son el Estado de Situación Financiera y el Estado de Resultados, además de los anexos siguientes:

- 1) Determinación de diferencias temporales,
- 2) Determinación de diferencias permanentes en resultados,
- 3) Determinación impuesto diferido en resultados,
- 4) Integración de Gastos de Administración,
- 5) Conceptos fiscales en resultados del ejercicio, y
- 6) Conciliación Fiscal-Contable.

I.D., S.A. de C.V.
Estado de Situación Financiera
Al 31 de diciembre de 2000
Importes en miles de pesos

	Antes Boletín D-4	Incluye Boletín D-4
Efectivo		
Inversiones temporales.	399.4	399.4
Total efectivo e inversiones temporales	399.4	399.4
Reservas de efectivo circulantes		
Cientes (incluye documentos)		
Documentos descontados		
Cientes		
Intereses por cobrar	0.6	0.6
Documentos por cobrar a c.p.		
Deudores diversos	55,689.1	55,689.1
I.s.r. saldo a favor y anticipos	200.2	200.2
I.s.r. diferido por cobrar c.p.		
Anticipos impac		
Total otras cuentas y documentos p/cobrar	55,889.9	55,889.9
Compañías afiliadas activo c.p.	7,260.8	7,260.8
Estimación por incobrables (saldo)		
Total compañías afiliadas activo circulante	7,260.8	7,260.8
Inventario de productos terminados		
Inventarios de productos en proceso		
Inventario de materias primas		
Inventarios refaccs. Herr. Y mater.		
Actualización de inventarios		
Total inventarios		
Pagos anticipados	1,176.5	1,176.5
Activo circulante	64,726.6	64,726.6
Inversión en acciones de subs y asoci.		
Inversión en acciones grupo		
Inversión en acciones terceros	4,198.8	4,198.8
Total inversión en acciones y valores	4,198.8	4,198.8

I.D., S.A. de C.V.
Estado de Situación Financiera
Al 31 de diciembre de 2000
Importes en miles de pesos

	Antes Boletín D-4	Incluye Boletín D-4	
Inversión en acciones preferentes			
Documentos por cobrar a l.p.			
Compañías afiliadas activo l.p.			
Reservas de efectivo no circulantes			
Isr diferido por cobrar l.p.			
Isr diferido por cobrar (calculo)		2,793.2	Ver pág. 66
Isr dif. Por cobrar (antes de impac)		2,793.2	
Impac recuperable (ant y pagos)			
Impac recuperable			
Impac recuperable traspaso			
Impac recuperable traspaso activo			
Isr dif consolidación fiscal activo			
Total isr diferido por cobrar		2,793.2	
Total inversiones en acciones y otros activos	4,198.8	6,992.1	
Terrenos costo histórico	15.0	15.0	
Plusvalía por avalúo de terrenos	39,762.6	39,762.6	
Terrenos según valor de avalúo	39,777.6	39,777.6	
Propiedad planta y equipo (costo histórico)	82,791.4	82,791.4	
Plusvalía p/avalúo propiedad planta y equipo	69,960.4	69,960.4	
Depreciación acumulada costo histórico	(34,589.0)	(34,589.0)	
Depreciación acumulada plusvalía p/avalúo	(12,550.0)	(12,550.0)	
Total prop. Planta y equipo s/v de avalúo neto	105,612.7	105,612.7	
Otros activos fijos (neto)	13,208.5	13,208.5	
Activo fijo operativo.	158,598.9	158,598.9	
Inversiones en proceso			
Plusvalía por avalúo inversiones en proceso			
Total inv. En proceso s/valor de avaluo neto			
Activo fijo	158,598.9	158,598.9	
Activo intangible remuneraciones al retiro	138,268.7	138,268.7	
Reserva de desinversión			

I.D., S.A. de C.V.
Estado de Situación Financiera
Al 31 de diciembre de 2000
Importes en miles de pesos

	Antes Boletín D-4	Incluye Boletín D-4
Cargos diferidos (neto)	3,373.7	3,373.7
Actualización de cargos diferidos		
Cargos diferidos (no actualizados)		
Cargos diferidos valor actualizado	3,373.7	3,373.7
Exceso del costo s/valor en libros		
Actualización exceso costo s/valor en libros		
Exceso del costo s/valor en libros actualizado		
 Activo Total	<u>369,166.7</u>	<u>371,959.9</u>
 Préstamos bancarios c.p.		
Préstamos bursátiles c.p.		
Documentos por pagar a c.p.		
Total préstamos y documentos p/pagar c.p.		
 Vencimiento del pasivo a l.p.		
Intereses devengados por pagar		
 Compañías afiliadas pasivo c.p.	58,952.4	58,952.4
Proveedores (incluye documentados)	2,423.7	2,423.7
 I.s.r. causado por pagar		
Flotación bancaria	453.8	453.8
Otras cuentas por pagar y gastos acumulados	16,218.2	16,218.2
Ptu causado por pagar		
I.s.r. diferido por pagar c.p.		
Impac por pagar	205.7	205.7
Ptu diferido por pagar c.p.		
Otras cuentas por pagar	16,877.7	16,877.7
Dividendos por pagar		
Cobertura de riesgos cambiarios c.p.		
 Pasivo a corto plazo	78,253.8	78,253.8
 Obligaciones hipotecarias y quirógrafarias		
Préstamos bancarios l.p.		
Préstamos bursátiles l.p.		

I.D., S.A. de C.V.
Estado de Situación Financiera
Al 31 de diciembre de 2000
Importes en miles de pesos

	Antes Boletín D-4	Incluye Boletín D-4
Pasivo fcorca		
Documentos por pagar a l.p.		
Préstamos y documentos por pagar l.p.		
Compañías afiliadas pasivo l.p.		
I.s.r. diferido por pagar l.p.		
I.s.r. diferido por pagar (cálculo)		
Total i.s.r. diferido por pagar (antes de impac)		
Impac recuperable traspaso activo		
I.s.r. diferido consolidación fiscal pasivo		
Total i.s.r. diferido por pagar pasivo		
Ptu diferido por pagar l.p.		
Pasivo por remuneraciones al retiro	121,930.7	121,930.7
Pasivo adicional remuneraciones al retiro	138,796.5	138,796.5
Actualización plan remuneraciones al retiro	(57,762.7)	(57,762.7)
Pasivo neto remuneraciones al retiro	202,964.5	202,964.5
Pasivo a largo plazo	202,964.5	202,964.5
Pasivo Total	281,218.4	281,218.4
Créditos diferidos		
Exceso valor en libros/costo		
Actualización exceso valor en libros/costo		
Exceso valor en libros/cto actualizado		
Capital social preferente		
Capital social común	123,442.2	123,442.2
Actualización capital social (saldo año anterior)	110,771.0	110,771.0
Actualización capital social (efecto año)		
Actualización capital social (comp.)	20,983.9	20,983.9
Total actualización de capital social	131,754.9	131,754.9
Capital social común actualizado	255,197.1	255,197.1

I.D., S.A. de C.V.
Estado de Situación Financiera
Al 31 de diciembre de 2000
Importes en miles de pesos

	Antes Boletín D-4	Incluye Boletín D-4	
Prima en venta de acciones			
Actualización prima en venta accs (comp)			
Total prima en venta de acciones actualizada			
Anticipos p/futuros aumentos de capital			
Actualización anticipos p/fut aum de capital			
Capital contribuido	255,197.1	255,197.1	
Incremento por plusvalía activo fijo	13,007.8	13,007.8	
Incremento por actualización cargos diferidos	307.3	307.3	
Incremento por método de part. En acciones			
Inc. por actualización acciones de grupo			
Inc. por actualización acciones terceros			
Inc. por act. Exc. Del costo s/valor en libros			
Inc. por act. Exc. De valor en libros s/costo			
Incremento por actualización de inventarios			
Corrección por reexpresión	(13,315.1)	(13,315.1)	
Total corrección por reexpresión			
Retanm (año ant.)	(41,954.0)	(41,954.0)	
Retanm (efecto año)			
Retanm. (comp/bal)	(4,095.4)	(4,095.4)	
Total resultado por tenencia de act no mon	(46,049.4)	(46,049.4)	
Part. En capital contable de subs y asoc			
Ajuste conversión participación (comp/bal)			
Total part. En capital contable de subs y asoc			
Efecto de conversión			
Actualización efecto de conversión			
Efecto de conversión actualizado			
Ganancia por posición monetaria			
Impuesto diferido en capital			
Impuesto diferido en capital (cálculo)		(7,668.5)	Ver pág. 66
Total impuesto diferido en capital		(7,668.5)	

I.D., S.A. de C.V.
Estado de Situación Financiera
Al 31 de diciembre de 2000
Importes en miles de pesos

	Antes Boletín D-4	Incluye Boletín D-4
Actualización impuesto diferido en capital		
Total impuesto diferido en capital actualizado		(7,668.5)
Exceso/insuficiencia en act. De capital cont	(46,049.4)	(53,717.8)
Ajuste en capital contable p/pasivo adicional	(527.8)	(527.8)
Utilidad / perdida de ejer anteriores	(62,492.3)	(62,492.3)
Act de utilidades retenidas (sdo año ant)	(2,975.2)	(2,975.2)
Act de utilidades retenidas (ef año)		
Actualización de utilidades retenidas (comp)	(5,842.2)	(5,842.2)
Actualización utilidades retenidas	(8,817.4)	(8,817.4)
Utilidad / pérdida ejercicios ant. Actualizada	(71,309.7)	(71,309.7)
Utilidad neta	(48,223.0)	(37,761.3)
Actualización utilidad neta (ef año)		
Actualización utilidad neta (comp)	(1,138.9)	(1,138.9)
Actualización utilidad neta	(1,138.9)	(1,138.9)
Utilidad neta actualizada	(49,361.9)	(38,900.2)
Capital ganado (déficit)	(167,248.8)	(164,455.5)
Capital Contable	<u>87,948.3</u>	<u>90,741.6</u>
Total Pasivo y Capital	<u><u>369,166.7</u></u>	<u><u>371,959.9</u></u>
		(0.0)

I.D., S.A. de C.V.
Estado de Resultados
Del 1° de enero al 31 de diciembre de 2000
Importes en miles de pesos

	Antes Boletín D-4	Incluye Boletín D-4
Ventas netas nacionales		
Ventas netas exportación		
Ventas netas		
Otros ingresos nacionales	364,965.7	364,965.7
Otros ingresos exportación		
Otros ingresos	364,965.7	364,965.7
Ventas	364,965.7	364,965.7
Costo de ventas histórico		
Actualización costo de ventas		
Costo de ventas actualizado		
Utilidad bruta	364,965.7	364,965.7
Gastos de administración	(400,446.1)	(400,446.1)
Gastos de venta		
Utilidad de operación	(35,480.4)	(35,480.4)
Gastos financieros con interempresas	(6,221.8)	(6,221.8)
Intereses y comisiones s/financ. bancarios	(77.4)	(77.4)
Ajuste conversión intereses y comisiones		
Intereses s/financiamientos no bancarios		
Intereses sobre proveedores		
Otros gastos financieros		
Gastos financieros	(6,299.1)	(6,299.1)
Productos financieros con interempresas	19.3	19.3
Intereses sobre inversiones temporales	1,188.0	1,188.0
Intereses sobre clientes		
Otros productos financieros	37.1	37.1
Ajuste conversión otros productos financieros		
Productos financieros	1,244.4	1,244.4
Gastos y productos financieros neto	(5,054.7)	(5,054.7)

I.D., S.A. de C.V.
Estado de Resultados
Del 1° de enero al 31 de diciembre de 2000
Importes en miles de pesos

	Antes Boletín D-4	Incluye Boletín D-4
Efecto cambio de paridad	285.6	285.6
Resultado por posición monetaria	3,666.9	3,666.9
Actualización pasivo neto rem. al retiro	(3,774.0)	(3,774.0)
Actualización Impac		
Actualización saldos por cobrar I.S.R.		
Efecto actualización Udis (eau)		
R.I.F. capitalizado		
Resultado integral de financiamiento	(4,876.3)	(4,876.3)
Otros (gastos) productos neto	1,126.1	1,126.1
Ingresos por dividendos		
Utilidad en venta de activo fijo	868.9	868.9
Utilidad en venta de acciones	0.3	0.3
Reestructuración pasivos bancarios		
Reestructuración pasivo bursátil		
Reservas varias		
Gastos de reorganización	(5,141.7)	(5,141.7)
Impuestos y recargos		
Castigo activo fijo	(2,053.4)	(2,053.4)
Cancelación cargos diferidos	(307.3)	(307.3)
Otras partidas especiales		
Partidas especiales	(6,633.2)	(6,633.2)
Ut antes de I.S.R., Impac y PTU	(45,863.7)	(45,863.7)
I.S.R. causado		
Ajuste reservas I.S.R. ejercicios anteriores		
Sub-total I.S.R. causado		
Efecto consolidación I.S.R. causado		
Total Impuesto Sobre la Renta Causado		

I.D., S.A. de C.V.
Estado de Resultados
Del 1° de enero al 31 de diciembre de 2000
Importes en miles de pesos

	Antes Boletín D-4	Incluye Boletín D-4	
I.S.R. diferido (da)			
I.S.R. diferido (cálculo)		2,793.2	Ver pág. 58
Aj conv I.S.R. diferido (cálculo)			
Repomo I.S.R. diferido			
Aj conv r monetario I.S.R. diferido (comp)			
Traspaso I.S.R. diferido a capital (da)			
Traspaso I.S.R. diferido a capital (cal)		7,668.5	Ver pág. 61
Sub-total I.S.R. diferido		10,461.7	Ver pág. 69
Efecto consolidación I.S.R. diferido			
Total impuestos diferidos		10,461.7	
Impac causado			
Efectos en Impac			
Estimación Impac no recuperable	(2,359.2)	(2,359.2)	
Caducidad Impac			
Total Impac	(2,359.2)	(2,359.2)	
P.T.U. causado			
PTU diferido			
Efectos en P.T.U.			
Repomo P.T.U. diferido			
Total P.T.U.			
Total I.S.R., Impac y P.T.U.	(2,359.2)	8,102.5	
Participación en Resultados de Subsidiarias			
Utilidad de Operaciones Continuas	(48,223.0)	(37,761.3)	
Ut.(pérdida) op. Discontinúas(neta de I.S.R.)			
Partidas Extraordinarias (Netas I.S.R. y P.T.U.)			
Efecto inicial cambios principios contables			
Utilidad Neta del Período	(48,223.0)	(37,761.3)	

I.D., S.A. de C.V.
Diferencias Temporales
Al 31 de diciembre de 2000
Importes en miles de pesos

	Valores Contables	Valores Fiscales	Diferencias Temporales
Efectivo e Inversiones Temporales	399.4	399.4	
Cientes			
Intereses, Doctos. Por Cobrar y Deud. Div.	55,689.7	65,358.7	(9,669.0)
Inventarios			
Pagos anticipados	1,176.5	1,176.5	
Doctos. Por cobrar L.P.			
Activo fijo	158,598.9	88,631.6	69,967.3
Activo Intangible Remuneraciones al Retiro	138,268.7		138,268.7
Reserva de Desinversiones			
Cargos diferidos valor actualizado	3,373.7	7,298.8	(3,925.1)
Otros activos fiscales			
Otras Cuentas por Pagar y Gastos Acum.	(16,218.2)	(16,218.2)	
Pasivo Neto Remuneraciones al Retiro	(202,436.7)		(202,436.7)
Créditos diferidos			
Otros pasivos fiscales			
Total diferencias temporales			<u>(7,794.9)</u>
Pérdida Fiscal del Ejercicio			(185.8)
Pérdidas Fisc. p/Amort. (Aprovechables)			
Base de Impuestos Diferidos			<u>(7,980.7)</u>
Tasa de Impuesto Aplicable			0.0
Impuesto Diferido por Pagar (por Cobrar)			(2,793.2)
Créditos fiscales			
Saldo impuestos diferidos			<u>(2,793.2)</u>
Repomo impuestos diferidos			
Total (activo) pasivo p/Impuestos Diferidos			<u>(2,793.2)</u>
<hr/>			
Utilidad antes de ISR, Impac y PTU			(45,863.7)
Diferencias permanentes			15,973.2
Base de impuestos en resultados			(29,890.6)
Impuesto total en Resultados			10,461.7
ISR Causado calculado			
Impuesto Diferido en Resultados			10,461.7
Impuesto Diferido en Capital			7,668.5

Motivos de diferencias temporales:

- | | |
|---|---|
| 1) Deudores Diversos | Contablemente existe una reserva para cuentas incobrables, la cual no es deducible para efectos fiscales. |
| 2) Activo fijo | La empresa tiene como política, solo para fines financieros, iniciar a depreciar al siguiente año de su adquisición, fiscalmente inicia al mes siguiente a su adquisición. En algunos activos las tasas aplicadas financieramente son menores a las fiscales. |
| 3) Activo Intangible Remuneraciones al Retiro | Reconocimiento Boletín D-3 |
| 4) Cargos diferidos valor actualizado | La empresa a llevado a resultados contablemente, algunas partidas que fiscalmente se encuentran sujetas a amortización. |
| 5) Pasivo Neto Remuneraciones al Retiro | Reconocimiento Boletín D-3 |

I.D., S.A. de C.V.
Diferencias permanentes en resultados
Al 31 de diciembre de 2000
Importes en miles de pesos

Resultado por posición monetaria	(3,666.9)
Actualización Impac	
Actualización saldos por cobrar ISR	
Efecto actualización Udis (eua)	
Ganancia inflacionaria	60.2
Intereses acumulables	931.7
Utilidad fiscal en venta de acciones	0.3
Otros acumulables permanentes	70.5
Gastos de restaurant	1,673.4
Diferencia en gastos de viaje	1,563.3
Gastos relacionados con inversiones no ded.	4,154.0
Multas, actualización y gastos de ejecución	
Gastos sin comprobante	
Comprobante sin requisitos fiscales	9,392.1
Honorarios, arrendamiento e ints no pagados al cierre	
Otros	
Pérdida contable en enajenación de acciones	0.0
Intereses devengados	6,299.1
Pérdida cambiaria	482.4
Amortización exceso del costo s/valor en libros	
Pérdida inflacionaria	(95.9)
Intereses deducibles	(2,864.6)
Pérdida fiscal en venta de acciones	
P.T.U. (parte deducible)	
Intereses devengados a favor	(1,244.4)
Utilidad cambiaria	(768.0)
Actualización saldos a favor de impuestos	(13.8)
Utilidad contable en venta de acciones	(0.3)
Amortización exceso del valor en libros s/costo	
Ingresos por dividendos	
Otros ingresos no acumulables permanentes	
Total diferencias permanentes	<u>15,973.2</u>

I.D., S.A. de C.V.
Determinación Impuesto Diferido en Resultados
Al 31 de diciembre de 2000
Importes en miles de pesos

Utilidad neta actualizada	(49,361.9)	
Actualización utilidad neta	1,138.9	
Provisiones de ISR, Impac y PTU	2,359.2	
Participación de resultados en subsidiarias		
Ut cont nominal antes de imptos y part resultados	(45,863.7)	
Diferencia en resultado integral de financiamiento	(866.4)	
Venta de acciones	0.0	
Ingresos por dividendos		
Gastos no deducibles permanentes	16,782.8	
Otros permanentes	56.8	
Total diferencias permanentes	15,973.2	Ver pág.68
Efecto caducidad pérd fisc y estim reducciones		
Utilidad (pérdida) base de impuestos	(29,890.6)	←
Impuesto total en resultados	10,461.7	
ISR causado		
Impuesto diferido en resultados	10,461.7	←
Diferencia en depreciación y amortización	(4,867.6)	
Venta, castigo y capitalización de a. fijos y cgos dif	2,380.1	
Creación y aplicación de reservas	32,195.8	
Operaciones financieras derivadas		
Costo de ventas-compras		
Otros temporales	(3.6)	
Amortización de pérdidas de ejercicios hasta 1998		
Amortización de pérdidas de ejercicios a partir 1999		
Pérdida fiscal del ejercicio	185.8	
Efecto caducidad pérd fisc y estim reducciones		
Total diferencias temporales	29,890.6	←
Impuesto diferencias temporales	10,461.7	←

I.D., S.A. de C.V.
Integración de gastos de administración
Al 31 de diciembre de 2000
Importes en miles de pesos

Gastos deducibles	343,838.1
Depreciación y amortización	10,334.5
Gastos de restaurant	1,673.4
Gastos de viaje que exceden límites de deducibilidad	1,563.3
Gastos relacionados con inversiones no deducibles	4,154.0
Multas, actualizaciones y gastos de ejecución	
Gastos sin comprobante	
Gastos sin requisitos fiscales	9,392.1
Honorarios, arrendamientos e intereses no pagados al cierre del ejercicio	
Otros	
Costo Laboral (Boletín D-3)	29,490.7
Total gastos de administración	<u>400,446.1</u>

I.D., S.A. de C.V.
Conceptos fiscales en resultados del ejercicio
Al 31 de diciembre de 2000
Importes en miles de pesos

Ingresos fiscales no contables

Ganancia inflacionaria	60.2
Intereses acumulables	931.7
Anticipo de clientes	
Utilidad fiscal en venta de acciones	0.3
Utilidad fiscal en venta de terrenos y activo fijo	888.3
Utilidad fiscal en operaciones financieras derivadas	
Otros acumulables permanentes	70.5

Gastos fiscales no contables

Pérdida inflacionaria	95.9
Intereses deducibles	2,864.6
Compras fiscales	
Depreciación y amortización fiscal	15,202.1
Pérdida fiscal en venta de acciones	
Pérdida fiscal en venta de terrenos y activo fijo	
Pérdida fiscal en operaciones financieras derivadas	
Seguros pagados por anticipado	1,068.9
Amortización saldo p/redimir inventario (Regla 106 RFM)	
Aportación a fondos de investigación, tecnología, capacitación y pensiones	
P.T.U. deducible	
Otros deducibles	

I.D., S.A. de C.V.
Conciliación Fiscal-Contable
Al 31 de diciembre de 2000
Importes en miles de pesos

Utilidad neta actualizada	(49,361.9)	
Actualización utilidad neta	1,138.9	
Resultado por posición monetaria	(3,666.9)	
Actualización pasivo neto a remuneraciones	3,774.0	
Actualización Impac		
Actualización saldos por cobrar I.S.R.		
Efecto actualización udis (eua)		
Efectos de reexpresión	1,246.0	
Utilidad (pérdida) neta histórica	(48,115.9)	
Ganancia inflacionaria	60.2	Ver pág. 71
Intereses acumulables	931.7	Ver pág. 71
Anticipos de clientes		
Utilidad fiscal en venta de acciones	0.3	Ver pág. 71
Utilidad fiscal en vta de terrenos y activo fijo	888.3	Ver pág. 71
Utilidad fiscal en operaciones financieras derivadas		
Otros acumulables permanentes	70.5	Ver pág. 71
Otros acumulables temporales		
Otros ingresos	70.5	
Ingresos fiscales no contables	1,951.0	
Costo de ventas actualizado		
Depreciación y amortización contable	10,334.5	Ver pág. 70
Gastos de restaurant	1,673.4	Ver pág. 70
Diferencia en gastos de viaje	1,563.3	Ver pág. 70
Gastos relacionados con inversiones no ded.	4,154.0	Ver pág. 70
Multas, actualización y gastos de ejecución		
Gastos sin comprobante		
Comprobantes sin requisitos fiscales	9,392.1	Ver pág. 70
Honorarios, arrendamiento e ints no pagados al cierre		
Otros		

I.D., S.A. de C.V.
Conciliación Fiscal-Contable
Al 31 de diciembre de 2000
Importes en miles de pesos

Gastos no deducibles permanentes	16,782.8	
Reserva remuneraciones al retiro	29,490.7	Ver pág. 70
Reservas varias (cf)		
Otros no deducibles (partidas temporales)		
Gastos no deducibles (art 25 fr IX y X LISR)	29,490.7	
Provisiones de ISR, Impac y PTU	2,359.2	
Pérdida contable en enajenación de acciones	0.0	
Pérdida contable en venta de terreno y activo fijo		
Participación de resultados en subsidiarias		
Intereses devengados	6,299.1	
Pérdida cambiaria	482.4	
Pérdida contable en operaciones financieras derivadas		
Gtos relacionados a fondos de invest., tec. y cap.		
Castigos a activos fijos	2,053.4	
Cancelación de cargos diferidos	307.3	
Amortización exceso del costo s/valor en libros		
R.I.F. capitalizado		
Ajuste a deducciones contables en costo de ventas		
Otros gastos		
Total Otros gastos	2,360.7	
Deducciones contables no fiscales	68,109.5	
Pérdida inflacionaria	(95.9)	Ver pág. 71
Intereses deducibles	(2,864.6)	Ver pág. 71
Compras		
Deducción en costo de ventas (M.O. y Gtos de fab)		
Compras fiscales		
Depreciación y amortización fiscal	(15,202.1)	Ver pág. 71
Anticipos de clientes del ejercicio anterior		
Pérdida fiscal en venta de acciones		
Pérdida fiscal en venta de terreno y activo fijo		

I.D., S.A. de C.V.
Conciliación Fiscal-Contable
Al 31 de diciembre de 2000
Importes en miles de pesos

Pérdida fiscal en operaciones financieras derivadas		
Aplicación reserva remuneraciones al retiro		
Aplicación reservas varias	(1,068.9)	Ver pág. 71
Amort saldo p/redimir inventarios (Regla 106 R.M.F.)		
Aportaciones a fondos de invest., tec. y cap.		
P.T.U. (parte deducible)		
Otros deducibles		
Total otras deducciones	(1,068.9)	
Deducciones fiscales no contables	(19,231.5)	
Intereses devengados a favor	(1,244.4)	
Utilidad cambiaria	(768.0)	
Actualización saldos a favor de impuestos	(13.8)	
Utilidad contable en venta de terreno y activo Fijo	(868.9)	
Utilidad contable en venta de acciones	(0.3)	
Participación de resultados en subsidiarias		
Cancelación de reservas		
Otros ingresos no acumulables temporales	(3.6)	
Amortización exceso del valor en libros s/costo		
Ingresos por dividendos		
R.I.F. capitalizado		
Utilidad contable en operaciones financieras derivadas		
Otros ingresos no acumulables permanentes		
Total otros ingresos	(3.6)	
Ingresos contables no fiscales	(2,898.9)	
Utilidad (pérdida) fiscal	(185.8)	
Amortización de pérdidas de ejercicios hasta 1998		
Amortización de pérdidas de ejercicios a partir 1999		
Resultado fiscal		

CONCLUSIONES

Después de conocer la evolución del Boletín D-4 y la situación que guarda actualmente, es importante tomar en consideración la relevancia de la adopción y aplicación de esta disposición, pues en momento dado el impacto sobre el capital y los resultados puede ser de valores representativos para las empresas.

Recordemos que en este mundo de globalizaciones y grandes alianzas es fundamental tanto para el público inversionista como para los accionistas el contar con información oportuna y de mayor calidad, lo anterior como una herramienta que le brinde ventajas competitivas en el análisis y toma de decisiones.

El aspecto de los impuestos será siempre tema de suma importancia en la administración de las compañías, buscando siempre la maximización de los recursos y el menor costo por este concepto, claro está, siempre dentro del marco legal.

Es por lo anterior, que a través de un buen manejo e interpretación que se haga de este boletín, se pueda contar con una herramienta que permita medir los efectos fiscales de operaciones que la empresa lleve a cabo, o incluso como un simulador.

Queda mucho por hacer respecto al alcance del boletín, sin embargo, en la medida que los divorcios entre la técnica contable y fiscal disminuyan, la mecánica para la determinación de los impuestos diferidos debe simplificarse, concentrando sus esfuerzos en operaciones específicas o extraordinarias.

Aún a la fecha, persisten ciertas situaciones dudosas sobre definiciones contenidas en el Boletín D-4 y posteriores circulares, mismas que orillan a diferentes opiniones en el ámbito de la Contaduría. Una de ellas es la correspondiente a la actualización de los valores fiscales, pues la Circular No. 54 menciona que dichas actualizaciones deben ser a la fecha a la cual corresponden los estados financieros, sin embargo la técnica fiscal determina distintos períodos de actualización, dependiendo del tipo de operación de que se trate; situación ante la cual concluyo que deben respetarse las reglas de actualización fiscal, independientemente de la fecha de los estados financieros, pues se evitaría contar con valores fiscales “inflados” que distorsionan el resultado final con respecto al impuesto diferido por pagar ó cobrar determinado conforme a lo establecido en el Boletín D-4.

El tema de fusiones y escisiones es otra área de oportunidad para el enriquecimiento de este nuevo Boletín D-4, ya que actualmente no contempla la mecánica para la determinación de los activos o pasivos en concepto de impuestos diferidos, así como el efecto en capital y resultados que debieran reconocer las empresas que se ven involucradas en este tipo de operaciones estratégicas.

BIBLIOGRAFIA

Breves Comentarios sobre la política de Impuestos Diferidos
Sebastián Rosán Cortés
Tesis de Noviembre de 1967

Editorial Themis, S. A. de C. V.
Sumario Fiscal con correlaciones 2001

Financial Accounting Standards Board
Original Pronouncements. Accounting Standards as of June 1, 1993
1993/94 Edition.

Financial Accounting Standards Board
Accounting Standards as of June 1, 2000
Current Text 2000/2001 Edition
Volume I General Standards

International Accounting Standards Committee
International Accounting Standards 2000

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.
Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. 14ª. Edición.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.
Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. 15ª. Edición.

RESUMEN AUTOBIOGRAFICO

Carlos Avila García

Candidato para el Grado de

Maestría en Contaduría Pública con
especialidad en Impuestos

Tesis: Evolución Boletín D-4

Campo de Estudio: Contaduría Pública

Biografía:

Datos Personales: Nacido en Monterrey, Nuevo León, el 20 de Noviembre de 1970, hijo de Carlos Avila Domínguez y María Guadalupe García Gutiérrez.

Educación: Egresado de la Universidad Autónoma de Nuevo León, grado obtenido Contador Público y Auditor en 1992,

Experiencia Profesional: Jefe de Contabilidad, dentro de la Contraloría Corporativa de Alfa Corporativo, S.A. de C. V.,

Analista de impuestos dentro de la Contraloría Corporativa de Alfa Corporativo, S.A. de C. V.,

Consultor Fiscal en el área de impuestos del Despacho Roberto Casas Alatríste - Coopers & Lybrand, y

Auxiliar de Contador en el Despacho Villagómez de la Paz y Asociados.

