

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS



ESTUDIO FISCAL DE LAS DEPRECIACIONES EN LAS EMPRESAS

TESIS

Que para obtener el grado de:

MAESTRO EN CONTADURÍA

Presenta:

C.P. MANUEL ENRIQUE RAMOS FELIX

Director de tesis:

M.C. VICENTE AVILA CEBALLOS

Mexicali, Baja California, México

Octubre del 2007

I N D I C E

Dedicatoria	-----	3
Agradecimientos	-----	3
Introducción	-----	4

CAPITULO 1

RESUMEN DEL PROYECTO

DEPRECIACIÓN CONTABLE

Terminología	-----	7
Métodos	-----	8
Registro	-----	17
Presentación	-----	18
Reglas	-----	19

DEPRECIACIÓN FISCAL

Ley de I.S.R.	-----	20
Fundamentos y delimitación	-----	29
Deducciones Ejercicios Irregulares	-----	30
Inicio de Deducción	-----	30
Actualización Deducción	-----	30
Efectos Fiscales en Gastos	-----	32

ENAJENACIÓN DE ACTIVOS FIJOS

Terrenos	-----	33
Utilidad o Perdida Fiscal	-----	35
Activos Fijos	-----	37
Utilidad o Perdida Fiscal	-----	39

DEPRECIACIÓN ACELERADA

Depreciación Acelerada	-----	42
------------------------	-------	----

CAPITULO II

Antecedentes y justificación del proyecto	-----	48
---	-------	----

CAPITULO III

Metas o resultados	-----	51
Ejemplo del calculo	-----	51
Metodología	-----	58
CONCLUSION	-----	59
BIBLIOGRAFIA	-----	61

DEDICATORIA Y AGRADECIMIENTO

El presente trabajo lo dedico a mis hijos Karen y Kevin, a mi esposa Juanita, quienes siempre me han apoyado para alcanzar mis metas, por su comprensión y paciencia cuando he tenido que realizar alguna actividad de la escuela en el tiempo que debo estar con ustedes, que para mi son lo principal y la razón de todo lo que hago, para superarnos.....

A la vez agradezco a mi director de tesis, el M.C. Vicente Ávila Ceballos, por el tiempo dedicado a este trabajo, por sus consejos para llevar a cabo el mismo y su paciencia hacia mi persona..... A todos los Maestros que nos impartieron sus conocimientos en este año y medio que estuvimos en clases y a mis compañeros de grupo quienes con sus intervenciones y comentarios enriquecieron los conocimientos ahí estudiados.....

INTRODUCCION

Las personas físicas y las morales, para llevar a cabo las actividades de sus negocios, requieren de la utilización de ciertos bienes. Por ejemplo, en una fábrica, un rubro importante es el comprendido por la maquinaria, en una oficina, los equipos de cómputo, en una importadora, la bodega de almacenaje, etc.

A los activos que se utilizan en los negocios, con la finalidad de utilizarlos, y no la de enajenarlos, se les denomina “Activos Fijos”. También, en el área de finanzas encontramos definiciones para los activos fijos tales como Inversiones o Capital de Trabajo. Es de resaltar que una de las principales características de estos activos es la de ser permanentes en la empresa, es decir, estarán ahí, dentro de la empresa, generando utilidades hasta que dichos bienes dejen de ser útiles por el paso del tiempo (que agoten su monto por la depreciación) o bien, hasta que las empresas decidan enajenarlos con la finalidad de adquirir activos fijos nuevos o bien, decidan la venta de los mismos para obtener liquidez.

Los activos fijos que se utilizan dentro de las empresas sufren deméritos, precisamente por el uso que se le da y por el paso del tiempo. A esta pérdida de valor de los bienes se les conoce como “depreciación” y en materia contable, dicha depreciación deberá de reconocerse como un gasto, y en materia fiscal como una deducción autorizada (Deducción de Inversión). Independientemente del enfoque, contable o fiscal que se le de a la pérdida de valor de los bienes, es muy importante considerar dicha depreciación o deducción, toda vez que el vender un activo fijo, considerando el valor de la compra (Monto Original de la Inversión) menos el demérito sufrido en un lapso de tiempo (Depreciación) nos dará un valor actual aproximando de lo que se supone el bien en cuestión debe de costar, desde que se adquirió y hasta que el mismo sea enajenado.

Como todos sabemos, al pagar por alguna cosa, cualquiera que esta sea, que jamás haya sido utilizada, se debe desembolsar una cantidad mayor de dinero que si estuviésemos comprando un artículo de esos que llaman comúnmente "de segunda mano".

Las compañías recuperan sus inversiones de capital en activos tangibles, equipos, computadoras, vehículos, edificios, maquinaria, Etc. mediante un proceso llamado depreciación. El proceso de depreciar un activo al cual se hace referencia también como recuperación de capital, explica la pérdida del valor del activo debido a la edad, uso y obsolescencia durante su vida útil. Esto es porque, al igual que todas las cosas en este mundo, los bienes materiales también se desgastan y al hacerlo, ya no funcionan correctamente como lo hacían al principio. Este hecho ocasiona que su valor se deteriore de la misma manera. Por lo que al final de su vida útil, es decir, cuando queremos deshacernos de él, lo que nos pagaría otra persona por adquirirlo sería sólo un porcentaje de lo que nosotros pagamos.

Sin embargo, esa cantidad que se va a recibir casi siempre es calculada de acuerdo a lo que cada dueño supone que su bien debe valer en ese momento, sin detenerse a pensar si en realidad está pidiendo la cantidad correcta o se encuentra en un error.

Por ese motivo existe la depreciación contable, la cual nos ayuda a encontrar ese valor a través de ciertos métodos. Éstos nos brindan resultados exactos y que toman en cuenta todo lo necesario para que la cantidad a la que vamos a vender el bien sea la indicada.

Asimismo, cuando se van a pagar los impuestos, las inversiones en activos fijos, nos pueden ayudar a que paguemos menos, no obstante, debemos conocer algo sobre la depreciación fiscal, la cual nos indica qué es lo que podemos dejar de pagar y qué no.

Antes de comenzar a hablar sobre los temas que nos ocupan, es importante presentar una definición a cerca del concepto principal:

La depreciación; es un reconocimiento racional y sistemático del costo de los bienes, distribuido durante su vida útil estimada, con el fin de obtener los recursos necesarios para la reposición de los bienes, de manera que se conserve la capacidad operativa o productiva del ente público. Su distribución debe hacerse empleando los criterios de tiempo y productividad, mediante uno de los siguientes métodos: línea recta, suma de los dígitos de los años, saldos decrecientes, número de unidades producidas o número de horas de funcionamiento, o cualquier otro de reconocido valor técnico, que debe revelarse en las notas a los estados contables.

En cuanto a la depreciación fiscal, yo la definiría como un reconocimiento sistemático, basado en la ley del impuesto sobre la renta, con el fin de obtener una deducción actualizada (reconocimiento de inflación) para efectos fiscales de los activos fijos, durante un ejercicio de operaciones de cualquier empresa que cuente con dichos activos y cuyo efecto es solo de carácter fiscal, no afectando contablemente a la empresa.

A menudo es difícil estimar la vida útil y el valor de desecho o de recuperación de un activo fijo, pero es necesario determinarlo antes de poder calcular el gasto de depreciación para un período. Por lo general, una compañía estima la vida útil de acuerdo con la experiencia previa obtenida con activos similares propiedad de la empresa. Las autoridades fiscales y las distintas agrupaciones mercantiles establecen pautas para llegar a estimaciones aceptables.

Con excepción de los terrenos, la mayoría de los activos fijos tienen una vida útil limitada ya sea por el desgaste resultante del uso, el deterioro físico causado por terremotos, incendios y otros siniestros, la pérdida de utilidad comparativa respecto de nuevos equipos y procesos o el agotamiento de su contenido. La disminución de su valor, causada por los factores antes mencionados, se carga a un gasto llamado depreciación. Mientras fiscalmente solo importa el monto original de la inversión, al cual se le aplica un porcentaje de depreciación establecido en ley, se actualiza con índices inflacionarios y tienes tu depreciación fiscal.

La depreciación indica el monto del costo o gasto, que corresponde a cada periodo fiscal. Se distribuye el costo total del activo a lo largo de su vida útil al asignar una parte del costo del activo a cada periodo fiscal.

El cómputo de la depreciación de un período debe ser coherente con el criterio utilizado para el bien depreciado, es decir, si este se incorpora al costo y nunca es revaluado, la depreciación se calcula sobre el costo original de adquisición, mientras que si existieron revalúo, debe computarse sobre los valores revaluados. Este cálculo deberá realizarse cada vez que se incorpore un bien ó mejora con el fin de establecer el nuevo importe a depreciar.

La depreciación de un año varía de acuerdo con el método seleccionado pero la depreciación total a lo largo de la vida útil del activo no puede ir más allá del valor de recuperación. Algunos métodos de depreciación dan como resultado un gasto mayor en los primeros años de vida del activo, lo cual repercute en las utilidades netas del periodo. Por tanto, el contador debe evaluar con cuidado todos los factores, antes de seleccionar un método para depreciar los activos fijos. Mientras fiscalmente eso solo puede suceder el primer ejercicio o el último en que se deprecia, dependiendo de cuando se empezó a depreciar el bien, en el mismo ejercicio en que se adquiere o en el siguiente ejercicio fiscal, además las tasas aplicables a cada bien son fijas y deben utilizarse por lo menos durante 5 años seguidos.

Partiendo de todo esto, la depreciación contable es el comienzo de nuestro estudio para luego pasar a la depreciación fiscal, la cual es la que aplica para efectos de deducciones autorizadas en las declaraciones anuales de las empresas, por lo que creo que será muy ilustrativo ver todo este proceso hasta llegar a la depreciación fiscal.

Es importante aclarar que este trabajo tiene como objetivo principal la depreciación fiscal, su determinación y aplicación en la información de la empresa.

CAPITULO I

RESUMEN DEL PROYECTO

LA DEPRECIACIÓN

Depreciación es el término que se utiliza más a menudo para dar a entender que el activo tangible ha disminuido en potencial de servicio, para los recursos naturales (como madera, petróleo y carbón constituyen el activo) se emplea el término agotamiento.

Los activos no se deprecian basándose en una disminución de su valor justo de mercado sino cargando sistemáticamente el costo al ingreso.

Por otro lado, debe considerarse el valor residual final ó valor recuperable que será el que tendrá el bien cuando se discontinúe su empleo y se calcula deduciendo del precio de venta los gastos necesarios para su venta, incluyendo los costos de desinstalación y desmantelamiento, si estos fueran necesarios.

Importe original	+	Revalúo efectuados	-	Valor recuperable	=	Importe a depreciar
------------------	---	--------------------	---	-------------------	---	---------------------

Para calcular la depreciación imputable a cada período, debe conocerse:

- Costo del bien, incluyendo los costos necesarios para su adquisición.
- Vida útil del activo que deberá ser estimada técnicamente en función de las características del bien, el uso que le dará, la política de mantenimiento del ente, la existencia de mercados tecnológicos que provoquen su obsolescencia, etc.
- Valor residual final.
- Método de depreciación a utilizar para distribuir su costo a través de los períodos contables.

TERMINOLOGÍA DE DEPRECIACIÓN

Depreciación: Es la reducción en el valor de un activo.

Costo Inicial: Es el costo instalado del activo que incluye el precio de compra, las comisiones de entrega e instalación y otros costos directos depreciables en los cuales se incurre a fin de preparar el activo para su uso.

EL valor en libros: Representa la inversión restante, no depreciada en los libros después de que el monto total de cargos de depreciación a la fecha han sido restados de la base.

El período de recuperación: Es la vida depreciable del activo en años para fines de depreciación.

El valor de mercado: Es la cantidad estimada posible si un activo fuera vendido en el mercado abierto.

La tasa de depreciación o tasa de recuperación: Es la fracción del costo inicial que se elimina por depreciación cada año.

El valor de salvamento: Es el valor de intercambio o de mercado al final de la vida útil del activo.

METODOS DE DEPRECIACIÓN

METODO	CARGO DE DEPRECIACION
Línea recta	Igual todos los años de vida útil
Unidades producidas	De acuerdo a la producción
Suma de los dígitos de los años	Mayor los primeros años
Doble saldo decreciente	Mayor los primeros años

Método de línea recta

En el método de depreciación en línea recta se supone que el activo se desgasta por igual durante cada periodo contable. Este método se usa con frecuencia por ser sencillo y fácil de calcular. EL método de la línea recta se basa en el número de años de vida útil del activo, de acuerdo con la fórmula:

Costo – valor de desecho	=	monto de la depreciación para cada año de vida del activo o gasto de depreciación anual
Años de vida útil		

La depreciación anual para un camión al costo de \$33 000 con una vida útil estimada de cinco años y un valor de recuperación de \$3 000, usando el método de la línea recta es:

\$33 000 - \$3 000	=	Gasto de depreciación anual de \$6 000
5 años		

Ó

100%	=	20% x \$30 000 (\$33 000 - \$3 000) = \$6 000
5 años		

Método de las unidades producidas

El método de las unidades producidas para depreciar un activo se basa en el número total de unidades que se usarán, o las unidades que puede producir el activo, o el número de horas que trabajará el activo, o el número de kilómetros que recorrerá de acuerdo con la fórmula.

Costo – valor de desecho		=	Costo de depreciación de una unidad hora o kilómetro	x	Número de unidades horas o kilómetros usados durante el periodo
Unidades de uso, horas o kilómetros					
=	Gasto por depreciación del periodo				

Por ejemplo, suponga que el camión utilizado en el ejemplo anterior recorrerá 75 kilómetros aproximadamente. El costo por kilómetro es:

\$33 000 - \$3 000	=	\$400 de costo de depreciación por kilómetro
75 kilómetros		

Para determinar el gasto anual de depreciación, se multiplica el costo por kilómetro (\$400) por el número de kilómetros que recorrerá en ese periodo. La depreciación anual del camión durante cinco años se calcula según se muestra en la tabla siguiente:

Año	Costo por kilómetro	X	Kilómetros	Depreciación anual
1	\$400		20 000	\$8 000
2	400		25 000	10 000
3	400		10 000	4 000

4	400		15 000	6 000
5	400		<u>5 000</u>	<u>2 000</u>
			<u>75 000</u>	<u>\$30 000</u>

Los métodos de depreciación en línea recta y de unidades producidas distribuyen el gasto por depreciación de una manera equitativa. Con el método de línea recta el importe de la depreciación es el mismo para cada periodo fiscal. Con el método de unidades producidas el costo de depreciación es el mismo para cada unidad producida, de cuántas horas se emplean o de los kilómetros recorridos, durante el periodo fiscal.

Método de la suma de los dígitos de los años

En el método de depreciación de la suma de los dígitos de los años se rebaja el valor de desecho del costo del activo. El resultado se multiplica por una fracción, con cuyo numerador representa el número de los años de vida útil que aún tiene el activo y el denominador que es el total de los dígitos para el número de años de vida del activo. Utilizando el camión como ejemplo el cálculo de la depreciación, mediante el método de la suma de los dígitos de los años, se realiza en la forma siguiente:

$$\text{Año 1} + \text{año 2} + \text{año 3} + \text{año 4} + \text{año 5} = 15 \text{ (denominador)}$$

Puede usarse una fórmula sencilla para obtener el denominador.

<u>Año + (año x año)</u>			
2	=		denominador
<u>5 + (5 x 5)</u>		<u>30</u>	
2	=	2	= 15 (denominador)

La depreciación para el año 1 puede ser calculada mediante las siguientes cifras:

Costo	-	Valor de desecho	=	Suma a depreciar
\$33 000	-	\$3 000	=	\$30 000

Suma a depreciar	x	Años de vida pendientes Suma de los años	=	Depreciación del año 1
\$30 000	x	5/15	=	\$10 000

En el siguiente cuadro se muestra el cálculo del gasto anual por depreciación, de acuerdo con el método de la suma de los dígitos de los años, para los cinco años de vida útil del camión de los ejemplos anteriores.

MÉTODO: SUMA DE LOS DÍGITOS DE LOS AÑOS				
Año	Fracción	X	Suma a depreciar	Depreciación anual
1	5/15		\$30 000	\$10 000
2	4/15		30 000	8 000
3	3/15		30 000	6 000
4	2/15		30 000	4 000
5	1/15		30 000	2 000
	<u>15/15</u>			<u>\$30 000</u>

El método de la suma de los dígitos de los años da como resultado un importe de depreciación mayor en el primer año y una cantidad cada vez menor en los demás años de vida útil que le quedan al activo. Este método se basa en la teoría de que los activos se deprecian más en sus primeros años de vida.

Método del doble saldo decreciente

Un nombre más largo y más descriptivo para el método del doble del saldo decreciente sería el doble saldo decreciente, o dos veces la tasa de la línea recta. En este método no se deduce el valor de desecho o de recuperación, del costo del activo para obtener la cantidad a depreciar. En el primer año, el costo total de activo se multiplica por un porcentaje equivalente al doble porcentaje de la depreciación anual por el método de la línea recta. En

el segundo año, lo mismo que en los subsiguientes, el porcentaje se aplica al valor en libros del activo. El valor en libros significa el costo del activo menos la depreciación acumulada.

La depreciación del camión, de acuerdo con el método del doble saldo decreciente se calcula como sigue:

100%				
Vida útil de 5 años	=	20% x 2	=	40% anual

$40\% \times \text{valor en libros (costo - depreciación acumulada)} = \text{depreciación anual}$

El siguiente cuadro muestra el gasto anual por depreciación durante los cinco años de vida útil del camión, mediante el método del doble saldo decreciente:

MÉTODO: DOBLES SALDOS DECRECIENTES						
Año	Tasa	X	Valor en libros (importe a depreciar)	=	Gastos por depreciación anual	Depreciación acumulada
1	40%	X	\$ 33 000	=	\$13 200	\$13 200
			– 13 200			
2	40%	X	\$ 19 800	=	7 920	21 120
			– 7 920			
3	40%	X	\$ 11 880	=	4 752	25 872
			– 4 752			
4	40%	X	\$ 7 128	=	2 851	28 723
			– 4 752			
5	40%	X	\$ 4 277	=	1 277	30 000
			– 1 277			
			\$ 3 000			

Observe que en el último año el 40% de \$4 277 sería igual a \$1 710 en lugar de los 1,277 que se presentan en el cuadro. Es necesario mantener el valor de desecho de 3,000.00, debido a que no puede depreciarse el activo por debajo de su valor de recuperación. Por tanto, se tiene que ajustar la depreciación del último año de la vida útil del activo, en forma tal que el importe total de la depreciación acumulada llegará a \$30 000, es decir, la parte del costo que debe ser depreciada a lo largo del periodo de cinco años.

Depreciación en periodos fraccionarios

Todos los métodos de depreciación que se han presentado muestran el importe de ésta, por un año completo de la vida del activo. Con frecuencia el año de vida de un activo no coincide con el año fiscal de una empresa, o no es lo mismo. Por tanto, es necesario calcular la depreciación por la fracción del año, para registrar el importe correcto del gasto en el periodo fiscal.

Con el mismo ejemplo del camión de los ejercicios anteriores, suponga que se compró el 10 de octubre de 20___. Si se utiliza el método de la depreciación en línea recta, el cálculo del gasto por depreciación del año A será:

\$33 000 - \$3 000	=	\$6 000 de depreciación anual
5 años		
\$6 000	=	\$500 de depreciación mensual
12 meses		

En el siguiente cuadro se muestra la depreciación en los cinco años de vida del camión.

Año fiscal	Número de meses	X	Depreciación mensual	=	Depreciación anual
A	3*	X	\$ 500	=	\$ 1 500
B	12	X	500	=	6 000
C	12	X	500	=	6 000
D	12	X	500	=	6 000

E	12	X	500	=	6 000
F	9+	X	500	=	4 500
Cantidad a depreciar en los cinco años:					\$30 000
* Octubre a diciembre					
+ Enero a septiembre					

Observe que, en el cuadro anterior, el primer año de vida del activo va más allá del periodo fiscal de la compañía. En el método de línea recta, a cada mes del calendario le corresponde una cantidad igual de depreciación. Por tanto, las únicas diferencias que deben tomarse en cuenta al calcular la depreciación para un año fiscal radican en el primer año y en el año en que se da de baja, o sea, en el último año. Sin embargo, cuando se usa el método de la suma de los dígitos de los años o el del doble del saldo decreciente, no se producen cantidades iguales de depreciación.

Si se compró el camión el 10 de octubre de 20__ y se empleó el método de la suma de los dígitos de los años, el cálculo de la depreciación para el primer año sería:

$5/15 \times \$30\,000 (\$33\,000 - \$3\,000) =$	\$10 000 es la depreciación del primer año
--	--

Los \$10 000 deben distribuirse en los tres meses (octubre, noviembre y diciembre) del año A en que se utilizó el activo:

$3/12 \times \$10\,000 = \$2\,500$, depreciación para el año A

El saldo de $9/12 \times \$10\,000$, es decir \$7 500, se aplicará como depreciación para los primeros nueve meses (enero a septiembre) del año B. La depreciación para los últimos tres meses del año B (octubre, noviembre y diciembre) se calcula así:

$4/15 \times \$30\,000 = \$8\,000 \times 3/12 = \$2\,000$

El importe total de la depreciación para el año B es:

\$7 500 (últimos nueve meses del año 1) + \$2 000 (primeros tres meses del año 2)	=	\$9 500
---	---	---------

En el siguiente cuadro se muestra la depreciación para los cinco años de vida útil del camión utilizando el método de la suma de los dígitos de los años.

En la mayor parte de los casos, la compra de los activos se realiza en épocas que no coincidan con el inicio del año fiscal. Es importante recordar que el gasto por depreciación debe corresponder al año fiscal de la compañía y no a la vida física del activo. A menudo es útil formular un cuadro mostrando la fecha en que fue adquirido el activo, así como los cálculos de la depreciación para cada año fiscal, antes de elaborar los asientos de ajustes de la depreciación

PROGRAMA DE DEPRECIACION							
Año del activo				Año fiscal			
Año	Cálculo		Importe	Cálculo		Importe	Año
1	$5/15 \times \$30\,000$	=	\$10 000	$3/12 =$	\$2 500	\$2 500	A
2	$4/15 \times 30\,000$	=	8 000	$9/12 =$	7 500	9 500	B
				$3/12 =$	2 000		
3	$3/15 \times 30\,000$	=	6 000	$9/12 =$	6 000	7 500	C
				$3/12 =$	1 500		
4	$2/15 \times 30\,000$	=	4 000	$9/12 =$	4 500	5 500	D
				$3/12 =$	1 000		
5	$1/15 \times 30\,000$	=	2 000	$9/12 =$	3 000	3 500	E
				$3/12 =$	500		F
			S	$9/12 =$	1 500	1 500	
	Importe a depreciar:		<u>\$30 000</u>			<u>\$30 000</u>	

El objetivo de todos los métodos de depreciación concierne a la recuperación paulatina del dinero invertido en un activo, pero existen diferencias en el grado de recuperación. Este aspecto es muy importante dado que el valor de una suma de dinero depende no sólo de la

cantidad monetaria sino también de cuánto se haya de recibir. Otra consideración se refiere a la maximización de las utilidades netas después de impuestos en la compañía.

Una ventaja del método de línea recta es lo sencillo de aplicar. Existen ocasiones en que el método de depreciación en línea recta no sólo nos proporciona sencillez, sino que también nos brinda ventajas financieras. Los impuestos a cargo de las personas físicas depende de qué grupo o escalafón de impuestos se encuentra uno. Cuando se trata de nuevos negocios, los propietarios podrán encontrarse en niveles de impuesto bajos. Cargos elevados de depreciación en esos momentos podrían ser menos deseables que cargos futuros cuando se espera que los propietarios se encuentren dentro de los niveles o categorías de impuestos más elevados.

Los métodos de depreciación de doble saldos decrecientes y la suma de años permiten que exista una rápida recuperación de gran parte del dinero invertido en el activo. Puesto que los cargos por depreciación reducen las utilidades que se reportan para fines fiscales, una depreciación elevada durante los primeros años podrá implicar ahorros en impuestos sobre la renta durante esos años.

El valor de reposición

Cuando las organizaciones enfrentan situaciones de alta inflación, los encargados de las finanzas tienen una gran responsabilidad: hacerlas productivas descontando el efecto de la inflación.

Una empresa puede mostrar utilidades en los estados financieros, pero si el porcentaje de incremento que ha tenido de un año a otro no compensa la pérdida del poder adquisitivo ocasionada por la inflación, dicha empresa está sufriendo pérdidas en términos reales.

Si a ello se aúna el hecho de que tales utilidades aparentes se reparten entre los accionistas, lo que estará sucediendo es que la empresa se estará descapitalizando y que en pocos años afrontará serios problemas de liquidez que pueden llevarla incluso a la quiebra.

El concepto de *valor de reposición* se refiere al importe que se necesitará desembolsar en el futuro para reponer un activo que se encuentra en servicio en un momento determinado. En este cálculo influyen varios factores:

Vida útil esperada del activo: son los años durante los cuales se considera que el activo podrá funcionar rentablemente.

La obsolescencia del activo: Si bien un activo puede tener una vida de 10 años, puede ser que el avance tecnológico haga su cambio necesario con mayor prontitud.

La inflación esperada: Para poder conocer el valor de reposición de un activo es necesario calcular la inflación promedio esperada para los años de vida. Este cálculo varía dependiendo de las políticas económicas de cada país, su interdependencia y la presencia de variables ajenas al control de las mismas.

ASIENTOS DE AJUSTE PARA REGISTRAR LA DEPRECIACIÓN

Existen dos situaciones en que se debe registrar la depreciación:

1. Al final del periodo fiscal, ya sea mensual o anual.
2. Al momento de la venta, o cuando se da de baja el activo.

En ambos casos las cuentas que se utilizan para registrar la depreciación son: un débito a gastos de depreciación y un crédito a depreciación acumulada. Dos de las partes del asiento de ajuste pueden variar de acuerdo con el tipo de activo que se está depreciando: el importe y el nombre del activo fijo depreciado. Por ejemplo, el asiento para registrar la depreciación del camión (comprado el 10 de octubre de 20__) al finalizar 20__, utilizando el método de la línea recta, es el siguiente:

20__ Dic.	31	Gastos de depreciación Depreciación acumulada/camión	1 500	1 500
--------------	----	---	-------	-------

Puede establecerse una cuenta de depreciación para cada activo fijo, para cada grupo de activos fijos, o una cuenta que incluya todos los activos fijos. Las empresas pequeñas con pocos activos fijos pueden utilizar sólo una cuenta de gastos de depreciación para todos. Sin embargo, las compañías con una mayor variedad de activos fijos pueden tener cuentas de depreciación por separado, como una para edificios, una para maquinaria y una para los equipos.

La cuenta depreciación acumulada es una cuenta compensatoria que reduce o disminuye la cuenta activos fijos. Esta cuenta no se cierra al terminar el periodo contable, por el contrario, continúa aumentando hasta que el activo se haya depreciado por completo, vendido o dado de baja.

PRESENTACIÓN EN EL BALANCE GENERAL

La cuenta depreciación acumulada se presenta en el balance general en la sección activos fijos, según se muestra enseguida:

MATERIALES DE CONSTRUCCION, S.A. BALANCE GENERAL PARCIAL al 31 de diciembre de 20__			
Activos			
Total de activos circulantes			\$ 28 000
Activos fijos:			
Terreno		\$ 50 000	
Edificio	\$150 000	120 000	
Menos: depreciación acumulada	30 000		
Maquinaria	\$ 75 000	35 000	
Menos: depreciación acumulada	40 000		
Camiones	\$100 000	75 000	
Menos: depreciación acumulada	25 000		
Total de activos fijos			280 000
Total de activos			<u>\$308 000</u>

Este método de presentación muestra el costo original de los activos fijos y el importe total de la depreciación a la fecha. La diferencia entre el costo del activo fijo y su depreciación acumulada representa el valor en libros del activo y no el valor de mercado.

REGLAS APLICABLES A LA DEPRECIACIÓN

El boletín C-6 de la Comisión de Principios de Contabilidad referente a inmuebles, maquinaria y equipo establece las reglas aplicables a la depreciación de estos activos. Entre las más importantes reglas están las siguientes:

1. De entre los métodos alternativos para depreciar activos fijos debe adoptarse el que se considere más adecuado, según las políticas de la empresa y características del bien.
2. Las tasas de depreciación establecidas por la Ley de Impuesto sobre la Renta no siempre son las adecuadas para distribuir el total a depreciar entre la vida de los activos fijos y que a pesar de aplicar la depreciación acelerada como incentivo fiscal, contablemente debe calcularse y registrarse la depreciación de acuerdo con la vida estimada de dichos activos.
3. La depreciación debe calcularse sobre bases y métodos consistentes a partir de la fecha en que empiecen a utilizarse los activos fijos y cargarse a costos o gastos.

DEPRECIACIÓN FISCAL

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Texto vigente

Capítulo II

De las Deducciones

Sección II

De las Inversiones

DEDUCCION DE LA INVERSION (ARTÍCULO 37)

Las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados por esta Ley, sobre el monto original de la inversión, con las limitaciones en deducciones que, en su caso, establezca esta Ley. Tratándose de ejercicios irregulares, la deducción correspondiente se efectuará en el por ciento que represente el número de meses completos del ejercicio en los que el bien haya sido utilizado por el contribuyente, respecto de doce meses. Cuando el bien se comience a utilizar después de iniciado el ejercicio y en el que se termine su deducción, ésta se efectuará con las mismas reglas que se aplican para los ejercicios irregulares.

MONTO ORIGINAL DE LA INVERSION

El monto original de la inversión comprende, además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del impuesto al valor agregado, así como las erogaciones por concepto de derechos, cuotas compensatorias, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales. Tratándose de las inversiones en automóviles el monto original de la inversión también incluye el monto de las inversiones en equipo de blindaje.

FECHA DE ADQUISICION POR FUSION O ESCISION

Cuando los bienes se adquieran con motivo de fusión o escisión de sociedades, se considerará como fecha de adquisición la que le correspondió a la sociedad fusionada o a la escíndete.

APLICACIÓN DE PORCIENTOS MENORES

El contribuyente podrá aplicar por cientos menores a los autorizados por esta Ley. En este caso, el por ciento elegido será obligatorio y podrá cambiarse, sin exceder del máximo autorizado. Tratándose del segundo y posteriores cambios deberán transcurrir cuando menos cinco años desde el último cambio; cuando el cambio se quiera realizar antes de que transcurra dicho plazo, se deberá cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de esta Ley.

INICIO DE LAS DEDUCCION DE INVERSIONES

Las inversiones empezarán a deducirse, a elección del contribuyente, a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente. El contribuyente podrá no iniciar la deducción de las inversiones para efectos fiscales, a partir de que se inicien los plazos a que se refiere este párrafo. En este último caso, podrá hacerlo con posterioridad, perdiendo el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos desde que pudo efectuar la deducción conforme a este artículo y hasta que inicie la misma, calculadas aplicando los por cientos máximos autorizados por esta Ley.

DEDUCCION POR ENAJENACION O BAJA DE LA INVERSION

Cuando el contribuyente enajene los bienes o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, deducirá, en el ejercicio en que esto ocurra, la parte aún no deducida. En el caso en que los bienes dejen de ser útiles para obtener los ingresos, el contribuyente deberá mantener sin deducción un peso en sus registros. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los casos señalados en el artículo 27 de esta Ley.

AJUSTE DE LA DEDUCCION

Los contribuyentes ajustarán la deducción determinada en los términos de los párrafos primero y sexto de este artículo, multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción.

Cuando sea impar el número de meses comprendidos en el periodo en el que el bien haya sido utilizado en el ejercicio, se considerará como último mes de la primera mitad de dicho periodo el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del periodo.

CONCEPTO DE INVERSION (ARTÍCULO 38)

Para los efectos de esta Ley, se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, cuyo concepto se señala a continuación:

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

GASTOS DIFERIDOS son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, o mejorar la calidad o aceptación de un producto, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.

CARGOS DIFERIDOS son aquellos que reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior, excepto los relativos a la explotación de bienes del dominio público o a la prestación de un servicio público concesionado, pero cuyo beneficio sea por un periodo ilimitado que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral.

EROGACIONES REALIZADAS EN PERIODOS PREOPERATIVOS, son aquellas que tienen por objeto la investigación y el desarrollo, relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio; siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante. Tratándose de industrias extractivas, estas erogaciones son las relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse.

PORCIENTOS DE DEDUCCION DE GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS Y EROGACIONES EN PERIODOS PREOPERATIVOS (ARTÍCULO 39)

Los por cientos máximos autorizados tratándose de gastos y cargos diferidos, así como para las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, son los siguientes:

- I. 5% para cargos diferidos.
- II. 10% para erogaciones realizadas en periodos preoperativos.
- III. 15% para regalías, para asistencia técnica, así como para otros gastos diferidos, a excepción de los señalados en la fracción IV del presente artículo.
- IV. En el caso de activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado, el por ciento máximo se calculará dividiendo la unidad entre el número de años por los cuales se otorgó la concesión, el cociente así obtenido se multiplicará por cien y el producto se expresará en por ciento.

En el caso de que el beneficio de las inversiones a que se refieren las fracciones II y III de este artículo se concrete en el mismo ejercicio en el que se realizó la erogación, la deducción podrá efectuarse en su totalidad en dicho ejercicio.

Tratándose de contribuyentes que se dediquen a la explotación de yacimientos de mineral, éstos podrán optar por deducir las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, en el ejercicio en que las mismas se realicen. Dicha opción deberá ejercerse para todos los gastos preoperativos que correspondan a cada yacimiento en el ejercicio de que se trate.

PORCIENTOS DE DEDUCCION DE ACTIVOS FIJOS (ARTÍCULO 40)

Los por cientos máximos autorizados, tratándose de activos fijos por tipo de bien son los siguientes:

- I. TRATÁNDOSE DE CONSTRUCCIONES:
 - a. 10% para inmuebles declarados como monumentos arqueológicos, artísticos, históricos o patrimoniales, conforme a la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticas e Históricas, que cuenten con el certificado de restauración expedido por el Instituto Nacional de Antropología e Historia o el Instituto Nacional de Bellas Artes.
 - b. 5% en los demás casos.

II TRATÁNDOSE DE FERROCARRILES:

- a. 3% para bombas de suministro de combustible a trenes.
- b. 5% para vías férreas.
- c. 6% para carros de ferrocarril, locomotoras, arzones y autoarzones.
- d. 7% para maquinaria niveladora de vías, desclavadoras, esmeriles para vías, gatos de motor para levantar la vía, removedora, insertadora y taladradora de durmientes.
- e. 10% para el equipo de comunicación, señalización y telemando.

III 10% para mobiliario y equipo de oficina.

IV 6% para embarcaciones.

V TRATÁNDOSE DE AVIONES:

- a. 25% para los dedicados a la aerofumigación agrícola.
- b. 10% para los demás.

VI 25% para automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones y remolques.

VII 30% para computadoras personales de escritorio y portátiles; servidores; impresoras, lectores ópticos, graficadores, lectores de código de barras, digitalizadores, unidades de almacenamiento externo y concentradores de redes de cómputo.

VIII 35% para dados, troqueles, moldes, matrices y herramental.

IX 100% para semovientes, vegetales, máquinas registradoras de comprobación fiscal y equipos electrónicos de registro fiscal.

X TRATÁNDOSE DE COMUNICACIONES TELEFÓNICAS:

- a. 5% para torres de transmisión y cables, excepto los de fibra óptica.
- b. 8% para sistemas de radio, incluyendo equipo de transmisión y manejo que utiliza el espectro radioeléctrico, tales como el de radiotransmisión de microonda digital o analógica, torres de microondas y guías de onda.
- c. 10% para equipo utilizado en la transmisión, tales como circuitos de la planta interna que no forman parte de la conmutación y cuyas funciones se enfocan hacia las troncales que llegan a la central telefónica, incluye multiplexores, equipos concentradores y ruteadores.
- d. 25% para equipo de la central telefónica destinado a la conmutación de llamadas de tecnología distinta a la electromecánica.
- e. 10% para los demás.

XI TRATÁNDOSE DE COMUNICACIONES SATELITALES:

- a. 8% para el segmento satelital en el espacio, incluyendo el cuerpo principal del satélite, los transpondedores, las antenas para la transmisión y recepción de comunicaciones digitales y análogas, y el equipo de monitoreo en el satélite.
- b. 10% para el equipo satelital en tierra, incluyendo las antenas para la transmisión y recepción de comunicaciones digitales y análogas y el equipo para el monitoreo del satélite.

XII 100% para maquinaria y equipo para la generación de energía proveniente de fuentes renovables.

Para los efectos del párrafo anterior, son fuentes renovables aquéllas que por su naturaleza o mediante un aprovechamiento adecuado se consideran inagotables, tales como la energía solar en todas sus formas; la energía eólica; la energía hidráulica tanto cinética como potencial, de cualquier cuerpo de agua natural o artificial; la energía de los océanos en sus distintas formas; la energía geotérmica, y la energía proveniente de la biomasa o de los residuos. Asimismo, se considera generación la conversión sucesiva de la energía de las fuentes renovables en otras formas de energía.

Lo dispuesto en esta fracción será aplicable siempre que la maquinaria y equipo se encuentren en operación o funcionamiento durante un periodo mínimo de 5 años inmediatos siguientes al ejercicio en el que se efectúe la deducción, salvo en los casos a que se refiere el artículo 43 de esta Ley. Los contribuyentes que incumplan con el plazo mínimo establecido en este párrafo, deberán cubrir, en su caso, el impuesto correspondiente por la diferencia que resulte entre el monto deducido conforme a esta fracción y el monto que se debió deducir en cada ejercicio en los términos de este artículo o del artículo 41 de esta Ley, de no haberse aplicado la deducción del 100%. Para estos efectos, el contribuyente deberá presentar declaraciones complementarias por cada uno de los ejercicios correspondientes, a más tardar dentro del mes siguiente a aquél en el que se incumpla con el plazo establecido en esta fracción, debiendo cubrir los recargos y la actualización correspondiente, desde la fecha en la que se efectuó la deducción y hasta el último día en el que operó o funcionó la maquinaria y equipo.

XIII 100% para adaptaciones que se realicen a instalaciones que impliquen adiciones o mejoras al activo fijo, siempre que dichas adaptaciones tengan como finalidad facilitar a las personas con capacidades diferentes a que se refiere el artículo 222 de esta Ley, el acceso y uso de las instalaciones del contribuyente.

PORCIENTOS DE DEDUCCIONES PARA OTRA MAQUINARIA Y EQUIPO (ARTÍCULO 41)

Para la maquinaria y equipo distintos de los señalados en el artículo anterior, se aplicarán, de acuerdo a la actividad en que sean utilizados, los por cientos siguientes:

- I. 5% en la generación, conducción, transformación y distribución de electricidad; en la molienda de granos; en la producción de azúcar y sus derivados; en la fabricación de aceites comestibles; en el transporte marítimo, fluvial y lacustre.
- II. 6% en la producción de metal obtenido en primer proceso; en la fabricación de productos de tabaco y derivados del carbón natural.

- III. 7% en la fabricación de pulpa, papel y productos similares; en la extracción y procesamiento de petróleo crudo y gas natural.
- IV. 8% en la fabricación de vehículos de motor y sus partes; en la construcción de ferrocarriles y navíos; en la fabricación de productos de metal, de maquinaria y de instrumentos profesionales y científicos; en la elaboración de productos alimenticios y de bebidas, excepto granos, azúcar, aceites comestibles y derivados.
- V. 9% en el curtido de piel y la fabricación de artículos de piel; en la elaboración de productos químicos, petroquímicos y farmacobiológicos; en la fabricación de productos de caucho y de plástico; en la impresión y publicación gráfica.
- VI. 10% en el transporte eléctrico.
- VII. 11% en la fabricación, acabado, teñido y estampado de productos textiles, así como de prendas para el vestido.
- VIII. 12% en la industria minera; en la construcción de aeronaves y en el transporte terrestre de carga y pasajeros. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable a la maquinaria y equipo señalada en la fracción II de este artículo.
- IX. 16% en el transporte aéreo; en la transmisión de los servicios de comunicación proporcionados por telégrafos y por las estaciones de radio y televisión.
- X. 20% en restaurantes.
- XI. 25% en la industria de la construcción; en actividades de agricultura, ganadería, silvicultura y pesca.
- XII. 35% para los destinados directamente a la investigación de nuevos productos o desarrollo de tecnología en el país.
- XIII. 50% en la manufactura, ensamble y transformación de componentes magnéticos para discos duros y tarjetas electrónicas para la industria de la computación.
- XIV. 100% en la conversión a consumo de gas natural y para prevenir y controlar la contaminación ambiental en cumplimiento de las disposiciones legales respectivas.
- XV. 10% en otras actividades no especificadas en este artículo.

En el caso de que el contribuyente se dedique a dos o más actividades de las señaladas en este artículo, se aplicará el por ciento que le corresponda a la actividad en la que hubiera obtenido más ingresos en el ejercicio inmediato anterior.

REGLAS PARA LA DEDUCCION DE INVERSIONES (ARTÍCULO 42)

La deducción de las inversiones se sujetará a las reglas siguientes:

- I. Las reparaciones, así como las adaptaciones a las instalaciones se considerarán inversiones siempre que impliquen adiciones o mejoras al activo fijo. En ningún caso se considerarán inversiones los gastos por concepto de conservación, mantenimiento y reparación, que se eroguen con el objeto de mantener el bien de que se trate en condiciones de operación.
- II. Las inversiones en automóviles sólo serán deducibles hasta por un monto de \$175,000.00.

Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de contribuyentes cuya actividad consista en el otorgamiento del uso o goce temporal de automóviles, siempre y cuando los destinen exclusivamente a dicha actividad.

- III. Las inversiones en casas habitación y en comedores, que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa, así como en aviones y embarcaciones que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, sólo serán deducibles en los casos que reúnan los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley. En el caso de aviones, la deducción se calculará considerando como monto original máximo de la inversión, una cantidad equivalente a \$8'600,000.00.

Tratándose de contribuyentes cuya actividad preponderante consista en el otorgamiento del uso o goce temporal de aviones o automóviles, podrán efectuar la deducción total del monto original de la inversión del avión o del automóvil de que se trate, excepto cuando dichos contribuyentes otorguen el uso o goce temporal de aviones o automóviles a otro contribuyente, cuando alguno de ellos, o sus socios o accionistas, sean a su vez socios o accionistas del otro, o exista una relación que de hecho le permita a uno de ellos ejercer una influencia preponderante en las operaciones del otro, en cuyo caso la deducción se determinará en los términos del primer párrafo de esta fracción, para el caso de aviones y en los términos de la fracción II de este artículo para el caso de automóviles.

Las inversiones en casas de recreo en ningún caso serán deducibles.

- IV. En los casos de bienes adquiridos por fusión o escisión de sociedades, los valores sujetos a deducción no deberán ser superiores a los valores pendientes de deducir en la sociedad fusionada o escíndete, según corresponda.
- V. Las comisiones y los gastos relacionados con la emisión de obligaciones o de cualquier otro título de crédito, colocados entre el gran público inversionista, o cualquier otro título de crédito de los señalados en el artículo 9o. de esta Ley, se deducirán anualmente en proporción a los pagos efectuados para redimir dichas obligaciones o títulos, en cada ejercicio. Cuando las obligaciones y los títulos a que se refiere esta fracción se rediman mediante un solo pago, las comisiones y los gastos se deducirán por partes iguales durante los ejercicios que transcurran hasta que se efectúe el pago.
- VI. Las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en activos fijos tangibles, propiedad de terceros, que de conformidad con los contratos de arrendamiento o de concesión respectivos queden a beneficio del propietario y se hayan efectuado a partir de la fecha de celebración de los contratos mencionados, se deducirán en los términos de esta Sección. Cuando la terminación del contrato ocurra sin que las inversiones deducibles hayan sido fiscalmente redimidas, el valor por redimir podrá deducirse en la declaración del ejercicio respectivo.
- VII. Tratándose de regalías, se podrá efectuar la deducción en los términos de la fracción III del artículo 39 de esta Ley, únicamente cuando las mismas hayan sido efectivamente pagadas.

PERDIDAS POR CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR (ARTÍCULO 43)

Las pérdidas de bienes del contribuyente por caso fortuito o fuerza mayor, que no se reflejen en el inventario, serán deducibles en el ejercicio en que ocurran. La pérdida será igual a la cantidad pendiente de deducir a la fecha en que se sufra. Tratándose de bienes por los que se hubiese aplicado la opción establecida en el artículo 220 de esta Ley, la deducción se calculará en los términos de la fracción III del artículo 221 de la citada Ley. La cantidad que se recupere se acumulará en los términos del artículo 20 de esta Ley.

PERDIDA O INUTILIDAD DE ACTIVOS FIJOS NO IDENTIFICABLES INDIVIDUALMENTE

Cuando los activos fijos no identificables individualmente se pierdan por caso fortuito o fuerza mayor o dejen de ser útiles, el monto pendiente por deducir de dichos activos se aplicará considerando que los primeros activos que se adquirieron son los primeros que se pierden.

REINVERSION EN BIENES ANALOGOS A LOS PERDIDOS

Cuando el contribuyente reinvierta la cantidad recuperada en la adquisición de bienes de naturaleza análoga a los que perdió, o bien, para redimir pasivos por la adquisición de dichos bienes, únicamente acumulará la parte de la cantidad recuperada no reinvertida o no utilizada para redimir pasivos. La cantidad reinvertida que provenga de la recuperación sólo podrá deducirse mediante la aplicación del por ciento autorizado por esta Ley sobre el monto original de la inversión del bien que se perdió y hasta por la cantidad que de este monto estaba pendiente de deducirse a la fecha de sufrir la pérdida.

INVERSION DE CANTIDADES ADICIONALES A LAS RECUPERADAS

Si el contribuyente invierte cantidades adicionales a las recuperadas, considerará a éstas como una inversión diferente.

La reinversión a que se refiere este precepto, deberá efectuarse dentro de los doce meses siguientes contados a partir de que se obtenga la recuperación. En el caso de que las cantidades recuperadas no se reinviertan o no se utilicen para redimir pasivos, en dicho plazo, se acumularán a los demás ingresos obtenidos en el ejercicio en el que concluya el plazo.

Los contribuyentes podrán solicitar autorización a las autoridades fiscales, para que el plazo señalado en el párrafo anterior se pueda prorrogar por otro periodo igual.

AJUSTE DE LA CANTIDAD RECUPERADA NO REINVERTIDA

La cantidad recuperada no reinvertida en el plazo señalado en el quinto párrafo de este artículo, se ajustará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en que se obtuvo la recuperación y hasta el mes en que se acumule.

Cuando sea impar el número de meses comprendidos en el periodo en el que el bien haya sido utilizado en el ejercicio, se considerará como último mes de la primera mitad de dicho periodo el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del periodo.

MONTO ORIGINAL DE LA INVERSION EN ARRENDAMIENTO FINANCIERO
(ARTÍCULO 44)

Tratándose de contratos de arrendamiento financiero, el arrendatario considerará como monto original de la inversión, la cantidad que se hubiere pactado como valor del bien en el contrato respectivo.

DEDUCCION DE INVERSIONES POR OPCIONES DE CONTRATOS DE
ARRENDAMIENTO FINANCIERO (ARTÍCULO 45)

Cuando en los contratos de arrendamiento financiero se haga uso de alguna de sus opciones, para la deducción de las inversiones relacionadas con dichos contratos se observará lo siguiente:

- I. Si se opta por transferir la propiedad del bien objeto del contrato mediante el pago de una cantidad determinada, o bien, por prorrogar el contrato por un plazo cierto, el importe de la opción se considerará complemento del monto original de la inversión, por lo que se deducirá en el por ciento que resulte de dividir el importe de la opción entre el número de años que falten para terminar de deducir el monto original de la inversión.
- II. Si se obtiene participación por la enajenación de los bienes a terceros, deberá considerarse como deducible la diferencia entre los pagos efectuados y las cantidades ya deducidas, menos el ingreso obtenido por la participación en la enajenación a terceros.

FUNDAMENTOS Y DELIMITACIONES.

El por ciento de deducción de inversiones a que se refiere el artículo 37 de la Ley podrá cambiarse una sola vez en cada periodo de cinco años para cada bien de que se trate. Cuando no hubieran transcurrido cinco años como mínimo desde el último cambio, podrá cambiarse nuevamente por una sola vez, siempre que se dé alguno de los supuestos establecidos en el artículo 14 de este Reglamento o bien, cuando el contribuyente no haya incurrido en pérdida fiscal en el ejercicio en el cual efectúa el cambio o en cualquiera de los últimos tres anteriores a éste, siempre que el cambio no tenga como efecto que se produzca una pérdida fiscal en el ejercicio de que se trate.

Para los efectos de lo dispuesto en los artículos 39, 40 y 41 de la Ley, cuando el contribuyente deje de realizar la totalidad de sus operaciones y presente ante el Registro Federal de Contribuyentes el aviso de suspensión de actividades, podrá suspender para efectos fiscales la deducción del monto de las inversiones correspondiente al o a los ejercicios en los que se dejen de realizar operaciones. La deducción del monto de las inversiones, se continuará a partir del ejercicio en el que se presente el aviso de reanudación de actividades.

Para los efectos de la fracción I del artículo 42 de la Ley, se consideran como reparaciones o adaptaciones que implican adiciones o mejoras al activo fijo, las que aumentan su productividad, su vida útil o permiten darle al activo de que se trate un uso diferente al que originalmente se le venía dando.

Los contribuyentes podrán considerar dentro de las inversiones a que se refiere la fracción I del artículo 42 citado, los gastos que se efectúen por concepto de restauración, conservación o reparación de monumentos artísticos e históricos en los términos de la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticas e Históricas, siempre que dicha restauración, conservación o reparación se efectúe conforme a la autorización o permiso que para las mismas hubiera otorgado la autoridad competente para tales efectos.

La restauración, conservación o reparación correspondiente deberá realizarse bajo la dirección del Instituto competente.

Las inversiones a que se refiere la fracción III del artículo 42 de la Ley, sólo serán deducibles mediante autorización de la autoridad fiscal correspondiente, siempre que el contribuyente compruebe que los bienes se utilizan por necesidades especiales de su actividad. Para estos efectos se podrá solicitar una autorización para todas las inversiones a que se refiere la citada fracción.

Una vez otorgada la autorización, para efectuar la deducción en ejercicios posteriores, el contribuyente deberá conservar por cada ejercicio de que se trate, la documentación señalada en el artículo 52 de este Reglamento, durante el plazo a que se refiere el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.

Como ya se especificó anteriormente, de conformidad con lo establecido en el artículo 29 Fracc. IV, artículos 37 al 45 de la Ley del ISR, las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados por la Ley del ISR al monto original de la inversión.

El monto original de la inversión, comprende además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del IVA, así como las erogaciones por concepto de derechos, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales.

DEDUCCIÓN EN EJERCICIOS IRREGULARES

Tratándose de ejercicios irregulares, la deducción se efectuará en el por ciento que represente el número de meses completos del ejercicio en los que el bien haya sido utilizado, respecto de doce meses. Esta misma regla se aplicará cuando el bien se comience a usar después de iniciado el ejercicio y en el que se termine su deducción.

Opción de aplicar por cientos menores a los autorizados

El contribuyente podrá aplicar por cientos menores a los autorizados por la Ley del ISR, en cuyo caso el por ciento elegido será obligatorio y podrá cambiarse sin exceder del máximo autorizado, cumpliendo las disposiciones previstas en la Ley.

INICIO DE LA DEDUCCIÓN

Las inversiones empezarán a deducirse a elección del contribuyente, a partir del ejercicio en que inicie la utilización de los bienes o del ejercicio siguiente. En caso de que el contribuyente no empiece a deducir los bienes en los plazos mencionados, podrá hacerlo con posterioridad, no obstante, perderá el derecho de deducir las cantidades que correspondan a los ejercicios transcurridos.

ACTUALIZACIÓN DE LA DEDUCCIÓN

El importe de la deducción determinada, se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del período en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio en que se efectúa la deducción. En caso de que sea impar el número de meses comprendidos en el período en que el bien haya sido utilizado en el ejercicio, se considerará como último mes de la primera mitad del período, el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del período.

Cuando el bien se termine de depreciar en un ejercicio, el factor de actualización que se utilizará para actualizar la depreciación se obtendrá como sigue:

FACTOR DE ACTUALIZACIÓN

=

INPC del último mes de la primera mitad del ejercicio en que se terminó de depreciar el bien

(Entre)

INPC del mes en que se adquirió el bien

Ejemplo:

Un bien adquirido en Mayo de 1997, se termina de depreciar en Mayo 2001.

Factor de actualización aplicable a la depreciación del ejercicio 2001:

F.A.

=

INPC Febrero 2001

INPC Mayo 1997

EFFECTOS DE LA DEPRECIACION FISCAL EN LOS GASTOS OPERATIVOS DE UNA EMPRESA

El efecto que tiene la depreciación fiscal respecto a los gastos operativos de las empresas, es que les ahorra una cierta cantidad de dinero al momento de pagar sus impuestos, sobre todo cuando la empresa han pasado por un largo periodo de inestabilidad económica nacional, donde los niveles de inflación en el país han sido altos. Esto se da sobre todo con los bienes pertenecientes a la empresa, pues con el paso del tiempo, tendrá lugar un ahorro fiscal que aumentará conforme se incremente la edad del bien por el cual se está pagando el impuesto, comparativamente con la depreciación contable.

La depreciación fiscal, para efectos de pago de impuestos anuales, no tiene ningún efecto en la presentación de la información financiera de la empresa, es decir no se registra contablemente, como lo puede ser la actualización del activo fijo y su depreciación contable, cuando se utiliza el boletín B-10, donde se registra el efecto de esta reexpresión de los activos fijo y depreciación acumulada en las cuentas de balance y resultados; sin embargo se puede manejar en cuentas de orden el efecto fiscal de las cuentas.

Como hemos visto la depreciación contable, de cualquiera de las formas en que se calcule, su efecto en la información financiera es inmediato, teniendo importancia en la determinación de la utilidad o pérdida contable de la empresa, mientras que la depreciación fiscal, su efecto es tan solo para el cálculo de impuesto principalmente, por lo que podemos concluir que sirve para bajar la utilidad fiscal de pudiera tener la empresa o aumentar la pérdida fiscal.

ENAJENACIÓN DE ACTIVOS FIJOS. TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL

Importante es resaltar, que en el caso de los terrenos, al contrario de lo que sucede con los demás activos fijos, al pasar el tiempo, en lugar de perder una parte de su valor por el uso, dichos bienes incrementan su valor. A este exceso de valor de los terrenos se le denomina, en el ambiente inmobiliario como “plusvalía”.

En términos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 20 de la LISR (Personas Morales) y fracción XI del artículo 121 de la LISR (Personas Físicas empresarias y profesionistas), la utilidad fiscal que resulte en la venta de activos fijos es un ingreso acumulable y por consecuencia deberá declararse en el pago provisional del período de la enajenación y en la declaración anual.

Así las cosas, en el presente trabajo, analizaremos los procedimientos contables y fiscales que debemos de considerar cuando en las empresas se enajenan activos fijos, ya que del correcto registro contable dependerá de contar con información financiera fidedigna que nos permita tomar decisiones y en materia fiscal, nos permitirá cumplir con apego a las leyes el correcto pago de nuestros impuestos.

ENAJENACIÓN DE TERRENOS

Como hemos precisado en líneas anteriores, los terrenos, al paso del tiempo, en lugar de perder su valor, lo incrementan y por consecuencia, no son bienes sujetos a depreciación.

Con los siguientes datos, calcularemos la utilidad (pérdida) contable y fiscal que resulta en una operación de enajenación de un terreno:

Nota: El procedimiento a seguir en la venta de terrenos en lo que respecta al ISR está contenida en el artículo 21 de la Ley de la materia.

La empresa ABC, S.A. nos muestra la siguiente información para que le sea determinada la utilidad (pérdida) contable y fiscal en la venta de uno de sus terrenos.

Concepto	Importes
Monto Original de la Inversión	\$ 1,200,000.00
Fecha de Adquisición del bien	15-Abr-95
Fecha de venta del bien	18-Nov-01
Precio de Venta del bien	\$ 3,750,000.00

° Determinación de la utilidad (pérdida) contable en la venta del terreno:

Precio de Venta	\$ 3,750,000.00
(-) Monto Original de la Inversión	\$ 1,200,000.00
(=) Utilidad (Pérdida) Contable	<u>\$ 2,550,000.00</u>

Comentario: Como se puede observar, dentro del valor histórico del terreno no se considera un efecto inflacionario (Reexpresión), de lo que nos resulta una utilidad contable elevada en la enajenación.

Es de suma importancia hacer mención, que dentro de la información financiera de las empresas, se hace necesaria la reexpresión de estados financieros de conformidad con lo dispuesto por el boletín B-10 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en virtud, de que para dar cumplimiento a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados al registrar las operaciones de las entidades, las debemos de registrar a precio de costo, o mejor dicho, al “Valor Histórico Original”. Así las cosas, regresando a nuestro ejemplo, se aprecia que la operación de la enajenación del terreno arroja una utilidad contable muy elevada, la cual, puede parecer irreal, por lo que, en opinión de un servidor, para que la información financiera nos refleje las cifras lo más apegado a la realidad, debemos reexpresar las cifras de la contabilidad. Como opinión personal, es importante señalar que en un país como México, donde se han tenido efectos inflacionarios bastante significativos, es de suma importancia considerar en lo conducente la reexpresión de los estados financieros de las empresas, toda vez, que los efectos inflacionarios distorsionan de manera significativa la información financiera.

Para registrar en la contabilidad la venta del bien, corremos en nuestros libros contables el siguiente asiento, considerando que la venta del bien anterior se pactó a crédito.

Nombre de la cuenta	Debe	Haber
Deudores Diversos	3,750,000.00	
Terrenos		1,200,000.00
Otros Ingresos		2,550,000.00
Sumas Iguales	<u>3,750,000.00</u>	<u>3,750,000.00</u>

El razonamiento del asiento anterior radica en que registramos el precio de venta del bien que está pendiente de cobrar (Deudores Diversos), y debemos de dar de baja el activo dentro de nuestros libros contables toda vez que al enajenar el terrenos se está “pasando” la propiedad del bien al comprador del mismo, y debemos de considerar la utilidad en la venta en la cuenta de otros ingresos partiendo de que la venta de activos fijos no constituye la principal actividad de la empresa. (Recuérdese que en términos de lo dispuesto por la fracción I del artículo 9 de la LIVA, la enajenación de los terrenos está exenta de dicho gravamen).

DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD (PÉRDIDA) FISCAL EN LA VENTA DEL TERRENO

Para efectos fiscales, debemos de señalar que el artículo 21 de la LISR, nos determina el procedimiento a seguir en la venta de los terrenos entre otros bienes. Un punto, que en mi opinión es importante resaltar, es que el texto del artículo 21 en comento, literalmente señala:

“Artículo 21. Para determinar la ganancia por la enajenación de terrenos, de títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto tratándose de los bienes a que se refiere el primer párrafo de la fracción II del artículo 29 de esta Ley, así como de otros títulos valor cuyos rendimientos no se consideran intereses en los términos del artículo 9o. de la misma, de piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera y de las piezas denominadas onzas troy, los contribuyentes restarán del ingreso obtenido por su enajenación el monto original de la inversión, el cual se podrá ajustar multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se realizó la adquisición y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se realice la enajenación....”

Como apreciamos del texto anterior, la LISR dispone que el Monto Original de la Inversión (MOI) se podrá actualizar. El término empleado es una opción que se le da al contribuyente, pero, que como veremos más adelante, de no actualizar el costo del terreno sujeto a enajenación, la utilidad fiscal resultante sería igual a la contable originando una utilidad bastante importante en lo que a ingresos acumulables se refiere.

Primeramente debemos de actualizar el costo del terreno con el factor de actualización que resulta de dividir el INPC del mes anterior a la fecha de enajenación entre el INPC correspondiente al mes de adquisición, que en nuestro ejemplo es con los índices de los meses de Octubre de 2001 y Abril de 1995. (Para efectos prácticos se toman las fechas hasta el 31 de Diciembre de 2001 para que se posible contar con todos los índices).

Factor de Actualización:		$\frac{349.6150}{127.6900}$	2.7379
	Monto Original de la Inversión	\$ 1,200,000.00	
(x)	Factor de Actualización	2.7379	
(=)	MOI Actualizado	\$ 3,285,480.00	
	Precio de Venta	\$ 3,750,000.00	
(-)	MOI Actualizado	\$ 3,285,480.00	
(=)	Utilidad (Pérdida) Fiscal	\$ 464,520.00	

Como se aprecia, se obtuvo una utilidad fiscal en cantidad de \$ 464,520.00 en la enajenación del terreno.

Un punto importante a resaltar, es que si bien es cierto, los importes fiscales no están reflejados en los libros de contabilidad de la empresa, también es cierto, que dichos importes se pueden registrar en cuentas de orden y se tendrá un control más efectivo de las partidas fiscales.

En la práctica el registro en cuentas de orden de las operaciones fiscales no es muy común, pero en mi opinión, es altamente recomendable, toda vez que al elaborar las declaraciones de impuestos, mediante auxiliares de los registros fiscales tendremos a la mano los importes fiscales que no son contables y que deberán de declararse.

El asiento en cuentas de orden quedaría de la siguiente manera:

Nombre de la cuenta	Debe	Haber
Ganancia Acumutable en Venta de Terrenos	464,520.00	
Utilidad Fiscal en Venta de Terrenos		464,520.00
Sumas Iguales	464,520.00	464,520.00

La ganancia o pérdida en enajenación de terrenos tiene un tratamiento fiscal similar al de la venta de activos fijos.

Es importante distinguir que en tanto los edificios fiscalmente se encuentran conceptualizados como activos fijos, a los terrenos simplemente no se les atribuye esta característica, de lo cual se desprende que la actualización del costo de ventas tenga un procedimiento substancialmente distinto.

Un activo fijo se actualiza desde el mes en que se adquirió y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el cual el bien haya sido utilizado. En tanto el artículo 18 de la LISR señala que un terreno se actualiza desde el mes en que se adquirió y hasta el mes inmediato anterior a aquel en el cual se hizo la enajenación.

En cuanto al valor de enajenación, este debe cumplir con el requisito de que sea igual o superior al valor de mercado.

El artículo 150 del Código Fiscal de la Federación establece que las autoridades fiscales están facultadas para ordenar la práctica de un avalúo y señala además que cuando el valor del bien conforme a dicho avalúo resulte superior en más de un 10% del valor declarado por el contribuyente, éste deberá cubrir el costo de dicho avalúo.

ENAJENACIÓN DE ACTIVOS FIJOS (EQUIPOS DE OFICINA, TRANSPORTE, ETC.)

Al enajenar activos fijos que se deprecian por el uso que se les da y por el paso del tiempo, debemos de calcular el valor en libros de los mismos. El valor en libros de los bienes es el MOI menos la depreciación acumulada que tenga dicho bien al día de la enajenación. En materia contable, la determinación de la utilidad o pérdida en venta de activos fijos, es relativamente sencilla de calcular, pero en materia fiscal, de acuerdo al artículo 37 de la LISR, se observa lo siguiente:

“Art. 37.- ...

“Cuando el contribuyente enajene los bienes o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, deducirá, en el ejercicio en que esto ocurra, la parte aún no deducida. En el caso en que los bienes dejen de ser útiles para obtener los ingresos, el contribuyente deberá mantener sin deducción un peso en sus registros. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los casos señalados en el artículo 27 de esta Ley.”

Los contribuyentes ajustarán la deducción determinada en los términos de los párrafos primero y sexto de este artículo, multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción.

Cuando sea impar el número de meses comprendidos en el periodo en el que el bien haya sido utilizado en el ejercicio, se considerará como último mes de la primera mitad de dicho periodo el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del periodo.”

Analicemos el siguiente ejemplo:

La empresa XYZ, S.A., nos presenta la siguiente información para que le sea determinada la utilidad (pérdida) contable y fiscal en la enajenación del siguiente activo fijo:

Concepto	Importes
MOI de Auto Nissan Verde	\$ 95,500.00
Fecha de Adquisición del bien	18-Mar-99
Fecha de venta del bien	12-Jun-01
Precio de Venta del bien	\$ 46,250.00

Lo primero que debemos de determinar, es la depreciación acumulada del bien, para posteriormente calcular su valor en libros:

	Concepto	Importes
	MOI	\$ 95,500.00
(x)	Tasa de depreciación	25.00%
(=)	Depreciación Anual	23,875.00
(/)	No. de meses de un ejercicio	12.00
(=)	Depreciación mensual	1,989.58
(x)	No. de meses de uso completo	26.00
(=)	Depreciación Acumulada	51,729.17

Nota: La depreciación acumulada se determina por meses COMPLETOS, es decir, no se considera para el cálculo el mes de adquisición ni el de enajenación, con excepción hecha de que si el bien se adquiere el día primero del mes o se enajena el día último de un mes respectivamente.

Una vez que conocemos el monto de la depreciación acumulada, podemos determinar el valor en libros del bien que la empresa enajena, y dicho concepto se determina restando del MOI la depreciación acumulada del bien a la fecha de enajenación:

	Concepto	Importes
	MOI	95,500.00
(-)	Depreciación Acumulada	51,729.17
(=)	Valor en libros del bien	43,770.83

Ahora, la utilidad o pérdida contable en la enajenación de activos, se determina restando del precio de venta del activo fijo el importe del valor en libros del mismo, y obtenemos:

	Concepto	Importes
	Precio de Venta	\$ 46,250.00
(-)	Valor en Libros	\$ 43,770.83
(=)	Utilidad (Pérdida) Contable	\$ 2,479.17

Ahora bien, el registro contable de la venta de dicho activo fijo, en los libros de la empresa, quedaría de la siguiente forma: (Supongamos que la operación se pacta de contado)

Nombre de la cuenta	Debe	Haber
Bancos	53,187.50	
Dep. Acum. de Eq. de Transporte	51,729.17	

Otros Ingresos	2,479.17	
Eq. de Transporte	95,500.00	
I.V.A. trasladado	6,937.50	
Sumas Iguales	<u>104,916.67</u>	<u>104,916.67</u>

DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD (PÉRDIDA) FISCAL EN LA VENTA DE ACTIVOS FIJOS

Ahora, para calcular la utilidad o pérdida fiscal en venta de activos, debemos de aplicar en lo conducente el artículo 37 de la LISR. Es importante señalar, que la redacción del artículo en comento es difícil y confusa, por lo que se tratará de fincar un procedimiento que sirva de guía en el cálculo de los conceptos en estudio.

Lo primero que debemos de calcular, es el MOI pendiente de deducir histórico, que para nuestro caso, es el anteriormente denominado, valor en libros. El valor en libros y el MOI pendiente de deducir histórico, podemos afirmar que se refieren al mismo concepto, pero en materia contable de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) la denominación aplicable es valor en libros, mientras que el MOI pendiente de deducir, es el concepto legal establecido en la LISR. Así las cosas, una vez determinado el MOI pendiente de deducir, debemos de actualizarlo, ya que así lo disponen el sexto y séptimo párrafos del artículo 37 de la LISR:

“Artículo 37.- ...

Cuando el contribuyente enajene los bienes o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, deducirá, en el ejercicio en que esto ocurra, la parte aún no deducida. En el caso en que los bienes dejen de ser útiles para obtener los ingresos, el contribuyente deberá mantener sin deducción un peso en sus registros. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los casos señalados en el artículo 27 de esta Ley.

Los contribuyentes ajustarán la deducción determinada en los términos de los párrafos primero y sexto de este artículo, multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción.”

	Concepto	Importes
	MOI	95,500.00
(-)	Depreciación Acumulada	51,729.17
(=)	MOI pendiente de deducir histórico	<u>43,770.83</u>

Como se puede apreciar en el texto anterior, el MOI pendiente de deducir, se deducirá al momento de la enajenación, y además dicho MOI deberá de actualizarse con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción.

Para determinar los factores aplicables, de acuerdo a lo anteriormente expuesto, procedemos de la siguiente manera:

1era. Mitad			2da. mitad		
Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun

El período en que el bien fue utilizado durante el ejercicio es el correspondiente de Enero a Junio de 2001, por lo que, dividimos en dos el período de utilización del bien y nos encontramos con dos mitades del ejercicio. Siguiendo el procedimiento, dividiremos el INPC del último mes de la primera mitad del ejercicio en el que el bien fue utilizado (Marzo de 2001 que es último mes de la primera mitad) entre el citado índice de la fecha de adquisición (Que es Marzo de 1999).

Factor de Actualización:	$\frac{340.3810}{288.4280}$	1.1801
--------------------------	-----------------------------	--

Actualizando del MOI pendiente de deducir, el importe queda de la siguiente manera:

	Concepto	Importes
	MOI pendiente de deducir histórico	\$ 43,770.83
(x)	Factor de Actualización	1.1801
(=)	MOI pendiente de deducir Actualizado	<u>\$ 51,653.96</u>

Ahora bien, al precio de venta del bien se le restará el MOI pendiente de deducir actualizado, y obtenemos una pérdida fiscal:

	Concepto	Importes
	Precio de Venta	\$ 46,250.00
(-)	MOI Actualizado	51,653.96
(=)	Utilidad (Pérdida) Fiscal	<u>(5,403.96)</u>

Ahora, como fue señalado con antelación, es recomendable el registro en cuentas de orden de las partidas fiscales, y en el caso que nos ocupa, el registro quedaría de la siguiente manera:

Nombre de la cuenta	Debe	Haber
Pérdida Deducible en Venta de Activos	5,403.96	
Deducción por venta de activos fijos		5,403.96
Sumas Iguales	5,403.96	5,403.96

Ahora recordemos que en términos de los artículos 29, 31 y 32 de la LISR, la pérdida que el contribuyente obtenga en la enajenación de activos será deducible, con la limitación de las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes, cuando el valor de adquisición de los mismos no corresponda al de mercado en el momento en que se adquirieron dichos bienes por el enajenante, no será deducible.

La LISR establece que la SHCP podrá modificar la utilidad o pérdida fiscal mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación entre otros, en los casos siguientes:

Cuando las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio.

Cuando la enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo, salvo que el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo al precio de mercado en la fecha de la operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones.

De lo antes señalado se desprende un requisito importante para poder deducir una pérdida en venta de activos fijos: El precio de venta debe ser igual o mayor al precio de mercado salvo causas que lo justifiquen, por ejemplo, las malas condiciones en que se encontraba el activo fijo

Algunos autores han señalado que para poder deducir una pérdida fiscal en venta de activo fijo es necesario que su precio de enajenación sea mayor o igual al precio determinado mediante avalúo, lo cual dista de lo señalado en el artículo 64 antes comentado, en la parte que establece que las autoridades podrán determinar de manera presuntiva el precio en que los contribuyentes enajenen bienes cuando las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio. Nunca se habla en ley del valor de avalúo, salvo lo comentado en el párrafo siguiente. Por otro lado resultaría totalmente impráctico hacer un avalúo por cada activo fijo que se vende. Desde un punto de vista jurídico, en una controversia judicial, la carga de la prueba

respecto a que un bien no se enajenó a su valor de mercado corresponderá a la autoridad fiscal ya que debemos recordar que en todo juicio corresponde demostrar lo que se afirma.

En los casos de dación en pago la LISR señala que se considerará ingreso acumulable la diferencia entre la parte de la inversión aún no deducida (actualizada) y el valor que conforme al avalúo practicado por persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tenga en la fecha en que se transfiera su propiedad por pago en especie.

Es claro que no hay armonía en la LISR, ya que en los casos de pérdida se hace referencia al valor de mercado y en el caso de utilidad por dación en pago se señala el valor de avalúo, no existiendo una razón lógica o válida para tal diferenciación.

DEPRECIACIÓN ACELERADA

La depreciación acelerada consiste en recuperar la inversión original de los activos fijo y diferido, vía fiscal, mediante un porcentaje mayor en los primeros años a partir de la adquisición.

En México, la SHCP establece: “Con fines de fomento económico se podrá autorizar que se apliquen por cientos mayores a los señalados en esta ley, previa autorización escrita, que declare las ramas de actividad, regiones y los activos, que gozarán de estos beneficios, así como señalar los métodos aplicables, los porcentajes máximos y su plazo de vigencia”.

Los contribuyentes del Título II y del Capítulo II del Título IV de esta Ley, podrán optar por efectuar la deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos de activo fijo, en lugar de las previstas en los artículos 37 y 43 de la Ley, deduciendo en el ejercicio en el que se efectúe la inversión de los bienes nuevos de activo fijo, en el que se inicie su utilización o en el ejercicio siguiente, la cantidad que resulte de aplicar, al monto original de la inversión, únicamente los por cientos que se establecen en este artículo. La parte de dicho monto que exceda de la cantidad que resulte de aplicar al mismo el por ciento que se autoriza en este artículo, será deducible únicamente en los términos del artículo 221 de esta Ley.

Los por cientos que se podrán aplicar para deducir las inversiones a que se refiere este artículo, son los que a continuación se señalan:

I. Los por cientos por tipo de bien serán:

a) Tratándose de construcciones:

1. 74% para inmuebles declarados como monumentos arqueológicos, artísticos, históricos o patrimoniales, conforme a la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticas e Históricas, que cuenten con el certificado de restauración expedido por el Instituto Nacional de Antropología e Historia o el Instituto Nacional de Bellas Artes.

2. 57% en los demás casos.
- b) Tratándose de ferrocarriles:
1. 43% para bombas de suministro de combustible a trenes.
 2. 57% para vías férreas.
 3. 62% para carros de ferrocarril, locomotoras, armones y autoarmones.
 4. 66% para maquinaria niveladora de vías, desclavadoras, esmeriles para vías, gatos de motor para levantar la vía, removedora, insertadora y taladradora de durmientes.
 5. 74% para el equipo de comunicación, señalización y telemando.
- c) 62% para embarcaciones.
- d) 87% para aviones dedicados a la aerofumigación agrícola.
- e) 88% para computadoras personales de escritorio y portátiles; servidores; impresoras, lectores ópticos, graficadores, lectores de código de barras, digitalizadores, unidades de almacenamiento externo y concentradores de redes de cómputo.
- f) 89% para dados, troqueles, moldes, matrices y herramental.
- g) Tratándose de comunicaciones telefónicas:
1. 57% para torres de transmisión y cables, excepto los de fibra óptica.
 2. 69% para sistemas de radio, incluye equipo de transmisión y manejo que utiliza el espectro radioeléctrico, tales como el de radiotransmisión de microonda digital o analógica, torres de microondas y guías de onda.
 3. 74% para equipo utilizado en la transmisión, tales como circuitos de la planta interna que no forman parte de la conmutación y cuyas funciones se enfocan hacia las troncales que llegan a la central telefónica, incluye multiplexores, equipos concentradores y ruteadores.
 4. 87% para equipo de la central telefónica destinado a la conmutación de llamadas de tecnología distinta a la electromecánica.
 5. 74% para los demás.
- h) Tratándose de comunicaciones satelitales:

1. 69% para el segmento satelital en el espacio, incluyendo el cuerpo principal del satélite, los transpondedores, las antenas para la transmisión y recepción de comunicaciones digitales y análogas, y el equipo de monitoreo en el satélite.

2. 74% para el equipo satelital en tierra, incluyendo las antenas para la transmisión y recepción de comunicaciones digitales y análogas y el equipo para el monitoreo del satélite.

II. Para la maquinaria y equipo distintos de los señalados en la fracción anterior, se aplicarán, de acuerdo a la actividad en que sean utilizados, los por cientos siguientes:

a) 57% en la generación, conducción, transformación y distribución de electricidad; en la molienda de granos; en la producción de azúcar y sus derivados; en la fabricación de aceites comestibles; y en el transporte marítimo, fluvial y lacustre.

b) 62% en la producción de metal obtenido en primer proceso; en la fabricación de productos de tabaco y derivados del carbón natural.

c) 66% en la fabricación de pulpa, papel y productos similares; en la extracción y procesamiento de petróleo crudo y gas natural.

d) 69% en la fabricación de vehículos de motor y sus partes; en la construcción de ferrocarriles y navíos; en la fabricación de productos de metal, de maquinaria y de instrumentos profesionales y científicos; en la elaboración de productos alimenticios y de bebidas, excepto granos, azúcar, aceites comestibles y derivados.

e) 71% en el curtido de piel y la fabricación de artículos de piel; en la elaboración de productos químicos, petroquímicos y farmacobiológicos; en la fabricación de productos de caucho y de plástico; en la impresión y publicación gráfica.

f) 74% en el transporte eléctrico.

g) 75% en la fabricación, acabado, teñido y estampado de productos textiles, así como de prendas para el vestido.

h) 77% en la industria minera; en la construcción de aeronaves. Lo dispuesto en este inciso no será aplicable a la maquinaria y equipo señalado en el inciso b) de esta fracción.

i) 81% en la transmisión de los servicios de comunicación proporcionados por las estaciones de radio y televisión.

j) 84% en restaurantes.

k) 87% en la industria de la construcción; en actividades de agricultura, ganadería, silvicultura y pesca.

l) 89% para los destinados directamente a la investigación de nuevos productos o desarrollo de tecnología en el país.

- m)** 92% en la manufactura, ensamble y transformación de componentes magnéticos para discos duros y tarjetas electrónicas para la industria de la computación.
- n)** 74% en otras actividades no especificadas en esta fracción.
- o)** 87% en la actividad del autotransporte Público Federal de carga o de pasajeros.

En el caso de que el contribuyente se dedique a dos o más actividades de las señaladas en la fracción II de este artículo, se aplicará el por ciento que le corresponda a la actividad en la que hubiera obtenido más ingresos en el ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se realice la inversión.

La opción a que se refiere este artículo, no podrá ejercerse cuando se trate de mobiliario y equipo de oficina, automóviles, equipo de blindaje de automóviles, o cualquier bien de activo fijo no identificable individualmente ni tratándose de aviones distintos de los dedicados a la aerofumigación agrícola.

Para los efectos de este artículo, se consideran bienes nuevos los que se utilizan por primera vez en México.

La opción a que se refiere este artículo, sólo podrá ejercerse tratándose de inversiones en bienes que se utilicen permanentemente en territorio nacional y fuera de las áreas metropolitanas del Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey, salvo que en estas áreas se trate de empresas que no requieran de uso intensivo de agua en sus procesos productivos, que utilicen tecnologías limpias en cuanto a sus emisiones contaminantes y que en este último caso además obtengan de la unidad competente de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, constancia que reúne dicho requisito, la opción prevista en este párrafo no podrá ejercerse respecto de autobuses, camiones de carga, tractocamiones y remolques.

Los contribuyentes que ejerzan la opción prevista en el artículo anterior, por los bienes a los que la aplicaron, estarán a lo siguiente:

I. El monto original de la inversión se podrá ajustar multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo que transcurra desde que se efectuó la inversión y hasta el cierre del ejercicio de que se trate.

El producto que resulte conforme al párrafo anterior, se considerará como el monto original de la inversión al cual se aplica el por ciento a que se refiere el artículo 220 de esta Ley por cada tipo de bien.

II. Considerarán ganancia obtenida por la enajenación de los bienes, el total de los ingresos percibidos por la misma.

III. Cuando los bienes se enajenen, se pierdan o dejen de ser útiles, se podrá efectuar una deducción por la cantidad que resulte de aplicar, al monto original de la inversión ajustado con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que se haya efectuado la deducción señalada en el artículo 220 de esta Ley, los por cientos que resulten conforme al número de años transcurridos desde que se efectuó la deducción del artículo 220 de la Ley citada y el por ciento de deducción inmediata aplicado al bien de que se trate, conforme a la siguiente:

TABLA

NÚMERO DE AÑOS TRANSCURRIDOS																						
POR CIEN TO DEL MON TO ORI GIN AL DE LA INVE RSIÓ N DED UCI DO	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22 en ade lant e	
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	
																0.	0.	0.	0.	0.	0.0	
																00	00	00	00	00	0	
89	1.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.0	
	58	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	0	
88	2.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.0	
	62	38	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	0	
87	4.	1.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.0	
	17	42	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	0	
84	6.	3.	1.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.0	
	54	33	13	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	0	

81	9.	5.	3.	1.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.0	
	50	99	23	27	14	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	0	
77	14	10	7.	4.	2.	1.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.0	
	.2	.5	37	69	58	05	15	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	0	
	8	8																			
75	15	12	8.	6.	3.	1.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.0	
	.9	.2	94	12	78	97	71	03	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	0	
	5	3																			
74	17	14	10	7.	5.	3.	1.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.0	
	.9	.1	.8	88	35	27	67	57	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	00	0	
	0	8	3																		
71	20	16	13	10	7.	5.	3.	1.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.0	
	.2	.5	.1	.0	37	05	13	64	60	03	00	00	00	00	00	00	00	00	00	0	
	1	0	1	6																	
69	22	19	15	12	9.	7.	5.	3.	1.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.0	
	.9	.3	.9	.7	96	44	25	40	93	84	17	00	00	00	00	00	00	00	00	0	
	8	2	2	9																	
66	26	22	19	16	13	10	8.	6.	4.	2.	1.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.0	
	.3	.7	.4	.2	.3	.6	22	07	22	67	45	58	07	00	00	00	00	00	00	0	
	6	8	0	5	2	4															
62	30	27	23	20	17	14	12	9.	7.	5.	4.	2.	1.	0.	0.	0.	0.	0.	0.	0.0	
	.5	.1	.8	.6	.7	.9	.3	97	81	88	19	76	61	75	19	00	00	00	00	0	
	4	0	0	7	1	3	5														
57	35	32	29	26	23	20	18	15	13	10	8.	7.	5.	3.	2.	1.	0.	0.	0.	0.0	
	.8	.6	.4	.4	.5	.7	.0	.5	.2	.9	95	09	41	94	67	63	83	28	00	0	
	6	1	7	4	3	4	8	7	0	9											
43	52	49	47	44	42	39	37	35	32	30	28	26	24	22	20	18	16	14	12	11	9.8
	.0	.5	.0	.5	.1	.7	.4	.1	.8	.6	.4	.2	.2	.1	.2	.3	.4	.6	.9	.3	3
	5	4	5	9	7	8	3	1	4	1	2	9	1	8	1	0	6	9	9	7	

Para los efectos de las fracciones I y III de este artículo, cuando sea impar el número de meses del periodo a que se refieren dichas fracciones, se considerará como último mes de la primera mitad el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del periodo.

Para los efectos del artículo 220 de esta Ley, se consideran áreas metropolitanas las siguientes:

I. La correspondiente al Distrito Federal que comprende todo el territorio del Distrito Federal y los municipios de Atizapán de Zaragoza, Cuautitlán, Cuautitlán Izcalli, Chalco, Ecatepec de Morelos, Huixquilucan, Juchitepec, La Paz, Naucalpan de Juárez, Nezahualcóyotl, Ocoyoacac, Tenango del Aire, Tlalnepantla de Baz, Tultitlán, Valle de Chalco-Solidaridad y Xalatlaco, en el Estado de México.

II. La correspondiente al área de Guadalajara que comprende todo el territorio de los municipios de Guadalajara, Tlaquepaque, Tonalá y Zapopan, en el Estado de Jalisco.

III. La correspondiente al área de Monterrey que comprende todo el territorio de los municipios de Monterrey, Cadereyta Jiménez, San Nicolás de los Garza, Apodaca, Guadalupe, San Pedro Garza García, Santa Catarina, General Escobedo, García y Juárez, en el Estado de Nuevo León.

Cuando se modifique total o parcialmente la conformación territorial de alguno de los municipios a que se refiere este artículo y como resultado de ello dicho municipio pase a formar parte de otro o surja uno nuevo, se considerará que el municipio del que pase a formar parte o el que surja con motivo de dicha modificación territorial, se encuentra dentro de las áreas metropolitanas a que se refiere este artículo.

Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 220, último párrafo de la Ley, se tendrá por cumplido el requisito de obtener la constancia a que se refiere dicho precepto, cuando los contribuyentes obtengan un certificado de industria limpia por sus instalaciones, plantas u oficinas, ubicadas en las áreas metropolitanas que establece el artículo 221-A de la Ley, emitido por la Procuraduría Federal de Protección al Ambiente.

Se consideran incluidos en el artículo 220, fracción II de la Ley, a los autobuses, camiones de carga, tractocamiones y remolques, adquiridos por los contribuyentes que se dediquen a la actividad del autotransporte público federal de carga o de pasajeros, para la realización de dicha actividad. No se excluye de la deducción inmediata al equipo antes mencionado, cuando la prestación del servicio tenga como origen o destino las áreas metropolitanas a las que se refiere el artículo 221-A de la Ley.

CAPITULO II

ANTECEDENTES Y JUSTIFICACION DEL PROBLEMA

Las inversiones son gastos muy importantes en las empresas, los activos fijos y diferidos, que la representan son indispensables en cualquier negociación, cualquiera que sea su giro y en algunas ocasiones estos activos son tan importantes, que son el motor principal para obtener los ingresos de las empresas.

Motivado por esto es importante conocer y controlar física, contable y fiscalmente este activo tan importante. Como vimos en el capítulo anterior son cosas muy diferentes el aspecto contable y el fiscal.

De acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados, el objetivo de la depreciación es distribuir el costo de un activo fijo de manera sistemática y racional, con los años de su vida útil.

Generalmente, la depreciación es un cargo a los resultados que incide significativamente en la composición de los costos de producción, costos de venta y gastos operativos y por ende influye en la determinación de los resultados.

Mientras el aspecto fiscal se centra principalmente en la determinación de una erogación fiscal, la cual se determina de una manera específica y a tasas de depreciación establecidas en la ley, las cuales no podemos exceder, con el fin poder hacer deducible esta inversión.

Actualmente, en México, casi la totalidad de las empresas deprecian sus activos fijos aplicando tasas tributarias y no en base a una estimación razonable, procedimiento que tiene que hacer la Gerencia de una Empresa, de la vida útil de sus activos fijos.

Las empresas deberían calcular su depreciación, teniendo en cuenta la estimación de la vida útil estimada de sus activos fijos y manejar correctamente los gastos que por depreciación anual debe afectar a los resultados del año.

Esto es en cuanto a la depreciación contable, la cual como ya vimos impacta directamente a la información financiera de la empresa, pero que pasa con la depreciación fiscal, en el primer capítulo de este trabajo quedo claro que la depreciación fiscal esta encaminada principalmente al calculo de un impuesto, el cual juega en la parte de deducciones autorizadas, aun así la mayoría de las empresas se basan en las disposiciones fiscales para determinar la depreciación contable, es decir parten de la depreciación contable, determinada por los porcentajes máximos establecidos por la ley fiscal (I.S.R.), y de ahí llegan a la depreciación fiscal, cuando podrían determinar la depreciación contable por alguno de los métodos establecidos en el primer capítulo, efecto contable, y tener una depreciación fiscal de acuerdo a lo establecido por la ley, que entrara para efectos fiscales en la deducciones autorizadas, esto pudiera provocar que la depreciación contable fuera mas grande que la depreciación fiscal, en algún momento de la vida útil del bien. Es decir podemos tener dos cálculos, uno contable y otro fiscal, que sean independientes, el contable de lo que marca la ley fiscal.

Depreciación y amortización son dos conceptos que se manejan juntos.

Depreciación significa bajar de precio, y se refiere a la utilización de un activo fijo o tangible, el cual, debido al tiempo y el uso, disminuye de precio.

Para determinar si se pueden tomar las deducciones de una depreciación fiscal; deben conocerse los diversos tipos de bienes que forman el activo fijo. En general, los bienes de activo fijo son depreciables si cumple con los siguientes requisitos esenciales:

Debe utilizarse en negocios o mantenerse para producir ingresos.

Debe tener una vida útil determinable y esta debe ser mayor que un año.

Debe de ser algo que se gaste, decaiga, se vaya agotando, se vuelva obsoleto, o que pierda valor por causas naturales.

Por su parte amortización es un término al cual usualmente se le asocia con aspectos financieros, pero cuando se habla de amortización fiscal, su significado es exactamente el mismo que el de la depreciación. La diferencia estriba en que la amortización sólo se aplica a activos diferidos o intangibles, tales como: gastos preoperativos, gastos de instalación, compra de marcas y patentes y demás.

Así a la recuperación de la inversión de activo vía fiscal, se le llama amortización, y se aplica gradualmente en activos diferidos. Por tal razón, depreciación y amortización son un mismo concepto, y en la práctica ocupan un mismo rubro en el estado de resultados.

El mecanismo legal mediante el cual se recupera la inversión de los activos fijos y diferido vía fiscal (LISR), establece cuáles son los conceptos deducibles de impuestos.

Se entiende que los impuestos se pagan sobre la base de restar a los ingresos todos los gastos comprobables. A la diferencia entre ingresos y costos se le llama utilidad antes de impuestos, y es sobre esta base que se paga un porcentaje determinado de impuestos.

La LISR dice expresamente que serán deducibles de impuestos los cargos de depreciación y amortización en los porcentajes que establece la propia ley.

Debido a que los cargos de depreciación tienen efectos fiscales importantes deben registrarse en un libro especial todos los cargos que se hagan por este concepto. Por un lado, se registra el valor inicial del activo. Como cada cargo es una recuperación de la inversión, cada vez que la empresa recupera una parte del activo. Como cada cargo es una recuperación de la inversión, cada vez que la empresa recupera una parte del activo, este vale menos para el fisco. El valor del activo para el fisco se llama valor en libros y, desde luego, disminuye año con año hasta hacerse cero.

El porcentaje que marca la LISR como cargo anual de depreciación, automáticamente proporciona la vida útil del activo. La LISR ha establecido porcentajes con base a la probable vida útil, que es el período de tiempo durante el cual un activo puede aprovecharse de manera óptima, desde los puntos de vista tecnológico y de costos de mantenimiento. Si un determinado activo tiene una tasa muy alta de cargo de depreciación, se considera que ese activo se desgasta muy rápido por su uso.

Sin lugar a dudas, cualquier sociedad en algún momento de su vida, se verá en la situación de amortizar o depreciar un activo fijo, como por ejemplo en la compra de un edificio o de un automóvil, en los casos en que aplique, por ello la importancia de conocer su finalidad, cómo es que se calculan, cómo se elaboran las tablas de amortización y depreciación, para tener un panorama real de lo que se esté deduciendo en ese momento, ya que lamentablemente por lo general se desconoce al cien por ciento, y por el lado de las depreciaciones, consideramos que si bien son aplicadas más a organizaciones o empresas, que a personas físicas, es de igual manera relevante el conocimiento acerca de los métodos

que se pueden utilizar, ya que en el ámbito laboral, que es en dónde se pudiera tener más contacto con las depreciaciones, se utiliza comúnmente.

CAPITULO III

METAS O RESULTADOS DEL PROYECTO

La meta principal es el estudio de la depreciación para efectos fiscales, lo cual como vimos en los capítulos iniciales, que aunque la depreciación contable no es determinante para el cálculo de la fiscal, es importante analizar los diferentes tipos de determinación de la depreciación contable ya que esta influye y afecta la información financiera,

específicamente el resultado contable. A quedado claro que la determinación de la depreciación y amortización fiscal, va por un camino muy diferente, a la contable, el cual pasa invariablemente por la Ley del Impuesto sobre la Renta como su principal sustento y no afecta el resultado financiero, el efecto es solo fiscal.

El resultado de este estudio nos dio las diferencias entre ambas depreciaciones, en base, montos y afectaciones, dentro de la vida económica de una empresa.

Se realizaron ejercicios para ejemplificar los diferentes métodos contables así como fiscales, de igual forma se vieron ejemplos en la determinación de las enajenaciones de activos fijos y su registro correspondiente.

De la misma forma se mencionaron las tasas aplicables en caso de la deducción inmediata, así como sus limitantes.

En el caso de las ventas de activo fijo de observo la importancia de calcular la utilidad o perdida fiscal, la cual afectaba directo al resultado final del ejercicio.

Para finalizar, veremos un ejemplo de un cálculo de la depreciación contable y un cálculo de la depreciación fiscal tomando en cuenta las disposiciones fiscales.

EJEMPLO DE DEPRECIACIONES FISCALES:

Empezaremos por ver la determinación de la depreciación contable en base a la ley, es decir no determinaremos la depreciación por algunos de los métodos contables vistos anteriormente, aunque si podríamos decir que es una determinación en base al método en línea recta, donde el costo valor de desecho, vendría siendo el porcentaje que marca la ley como tope máximo de depreciación aplicable al monto del bien adquirido.

Primeramente veremos el equipo de computo electrónico que de acuerdo a la ley su tope máximo de depreciación es el 25%. Podemos ver como existe inversión totalmente depreciada la cual deja como saldo por deducir un peso, en cuanto a las demás inversiones estas se están depreciado año por año hasta que se terminen. Lo importante aquí es ver el total de la depreciación contable del ejercicio, que seria la base para la depreciación fiscal, en este caso para el 2006 seria la cantidad de \$ 2,601.85 vemos también que existe una adquisición en el ejercicio de un procesador Intel con un costo de \$ 7,562.50 la cual se deprecia 4 meses en el ejercicio, importe que se considero en el total antes mencionado.

INMUEBLES DEL NORTE, S.A.				
CEDULA ANALITICA DE LA DEPRECIACION CONTABLE DEL EJERCICIO				
CORRESPONDIENTE A: EQUIPO DE COMPUTO ELECT.				
ACTIVO TOTALM.				
INVERSION	DEPRECIADO	2002	2006	TOTALES
	44,188.96	10,515.63	7,562.50	62,267.09
	1,158.53			1,158.53

BAJAS	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
INVERSION NETA	45,347.49	10,515.63	7,562.50	0.00	0.00	63,425.62
DEPRECIACION 25%						
1998	5,155.59					5,155.59
1999	3,050.21					3,050.21
2000	10,429.29					10,429.29
2001	9,920.55					9,920.55
2002	9,411.77	657.24				10,069.01
2003	7,379.08	2,628.90				10,007.98
2004	0.00	2,628.90				2,628.90
2005		2,628.90				2,628.90
2006		1,971.69	630.16			2,601.85
2007						0.00
2008						0.00
DEPREC. ACUM.	45,346.49	10,515.63	630.16	0.00	0.00	56,492.28
SALDO POR DEDUCIR	1.00	0.00	6,932.34	0.00	0.00	6,933.34
DESGLOSE DE ALTAS DEL EJERCICIO 2006.						
No. POLIZA	FECHA	DESCRIPCION	IMPORTE	DEPREC	MESES UTILIZ.	
EGRESO 12	31-Ago-06	PROCESADOR INTEL CELERON	7,562.50	630.16	4	
			7,562.50	630.16		

El siguiente bien a analizar es el mobiliario y equipo de oficina el cual tiene una depreciación según ley del 10% y para efectos de este ejemplo podemos ver en la cedula que el mismo esta totalmente depreciado por lo que no entraría en la base contable ni fiscal.

INMUEBLES DEL NORTE, S.A. CEDULA ANALITICA DE LA DEPRECIACION HISTORICA DEL EJERCICIO CORRESPONDIENTE A: MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA						
ACTIVO TOTALM.						
INVERSION	DEPRECIADO	2003	2004	2005	2006	TOTALES
	40,372.56	0.00	0.00	0.00	0.00	40,372.56
BAJAS	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
INVERSION	40,372.56	0.00	0.00	0.00	0.00	40,372.56
NETA						
DEPRECIACION 10%						
2002	10,093.14					10,093.14
2003	10,093.14	0.00				10,093.14
2004	10,093.14	0.00	0.00			10,093.14
2005	10,092.14	0.00	0.00	0.00		10,092.14
2006	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
2007						0.00
DEPREC.ACUM.	40,371.56	0.00				40,371.56
SALDO POR	1.00	0.00				1.00
DEDUCIR						

En edificios y construcciones la tasa máxima de ley es el 5% podemos ver que para 2006 el importe de la depreciación es de \$ 141,617.55, existen bienes totalmente depreciados por un total de \$ 247,422.12, también observamos que en 2006 el bien de 1986 solo se deprecio .02 centavos para quedar finalmente depreciado al 100%. Finalmente vemos que hubo adquisiciones en el ejercicio 2006 las cuales aportaron una depreciación de \$ 133,425. por once meses de uso.

INMUEBLES DEL NORTE, S.A. CEDULA ANALITICA DE LA DEPRECIACION HISTORICA						
--	--	--	--	--	--	--

CORRESPONDIENTE A: EDIFICIOS Y CONSTRUCCIONES								
INVERSION	TOTALMEN TE DEPRECIACI DA	1985	1986	1999	2001	2006	TOTALES	
	590,542.18	13,651.88	121,013.03	72,565.57	137,355.00	2,911,109.	3,846,236.66	
	17,950.57						17,950.57	
BAJAS	388,229.60	0.00	0.00	0.00	46,086.50	0.00	434,316.10	
	107,504.94						107,504.94	
INVERSION NETA	112,758.21	13,651.88	121,013.03	72,565.57	91,268.50	2,911,109.	0.00	3,322,366.19
DEPRECIACION 5%								
1998	365,048.90	9,556.29	78,658.46					453,263.65
1999	30,424.64	682.59	6,050.65	0.00				37,157.88
2000	30,424.64	682.59	6,050.65	3,628.28				40,786.16
2001	30,424.64	682.59	6,050.65	3,628.28	2,477.55			43,263.71
2002	27,819.32	682.59	6,050.65	3,628.28	4,563.43			42,744.27
2003	371,384.93	682.59	6,050.65	3,628.28	4,563.43			-356,459.98
2004	0.00	682.64	6,050.65	3,628.28	4,563.43			14,925.00
2005	0.00	0.00	6,050.65	3,628.28	4,563.43			14,242.36
2006			0.02	3,628.28	4,563.43	133,425.8		141,617.55
2007								0.00
2008								0.00
DEPREC.ACUM.	112,757.21	13,651.88	121,013.03	25,397.96	25,294.70	133,425.8	0.00	431,540.60
SALDO POR DEDUCIR	1.00	0.00	0.00	47,167.61	65,973.80	2,777,683.	0.00	2,890,825.59
DESGLOSE DE ALTAS DEL EJERCICIO 2006								
No. POLIZA	FECHA	DESCRIPCION			IMPORTE	DEPRECC.	MESES	
DIARIO 3	30-Ene-06	ADQ. EDIF. POR DACION PAGO			2,225,760.	102,014.	11	
DIARIO 3	30-Ene-06	ADQ. EDIF. POR DACION PAGO			685,349.0	31,411.8	11	

Una vez analizados estos tres ejemplos de depreciaciones contables y determinado su importe para el ejercicio 2006, procederemos al análisis de la depreciación fiscal.

Primeramente observaremos la depreciación fiscal de edificios y construcciones, para esto necesitamos saber el mes en que se adquirió (registro contablemente el bien) el monto original de la inversión, la depreciación contable para ese ejercicio del bien y los índices nacionales de precios al consumidor (INPC) del mes de adquisición y del ultimo mes de la primera mitad del año como lo marca la ley.

Una vez que tenemos estos datos procedemos al calculo, dividiendo el INPC Junio 2006 entre el INPC mes origen, lo cual nos da el factor de actualización el cual lo multiplicamos por la depreciación del ejercicio y obtenemos la depreciación fiscal.

En los casos de las adquisiciones del mismo ejercicio y para efectos de determinar el factor de actualización la ley menciona que “Cuando sea impar el número de meses comprendidos en el periodo en el que el bien haya sido utilizado en el ejercicio, se considerará como último mes de la primera mitad de dicho periodo el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del periodo” es decir, en el caso de los bienes adquiridos en enero de 2006, contamos febrero (1) marzo (2) abril (3) mayo (4) junio (5) julio (6) Agosto (7) Septiembre (8) octubre (9) noviembre (10) y Diciembre (11) son impares, la mitad seria julio (6) y el inmediato anterior junio (5).

En el caso del equipo de cómputo se hace el mismo procedimiento, con la diferencia que el INPC de los bienes adquiridos en el mismo ejercicio es: septiembre (1) octubre (2) noviembre (3) y diciembre (4), son pares y nos vamos a la mitad, por lo que seria el mes de octubre (2) el mes que tomaríamos el INPC como ultimo mes de la primera mitad del ejercicio.

Finalmente en mobiliario y equipo de oficina no existe depreciación fiscal por calcular ya que no hay depreciación contable, debido a que el bien esta totalmente depreciado, por lo que su resultado es cero.

INMUEBLES DEL NORTE, S.A. CEDULA PARA DETERMINAR LA DEPRECIACION FISCAL BASE I.S.R. DEL EJERCICIO 2006 EDIFICIOS Y CONSTRUCCION						
MONTO TOTALMENTE DEPRECIADO AL 31 DICIEMBRE DE 2005:						126,410.09
M.O.I.	MES	I.N.P.C	I.N.P.C.	FACTOR	DEPRECC.	DEPRECC.
	ORIGEN	JUN. 06	ORIGEN	ACTUALIZAC.	HISTORICA	ACTUALIZ.

* 1986 *						
121,013.03	NOV.	117.0590	2.8208	41.4985	0.01	0.41
* 1999 *						
72,565.57	DIC.	117.0590	85.5810	1.3678	3,628.28	4,962.82
* 2001 *						
137,355.00	JULIO	117.0590	94.9670	1.2326	6,867.86	8,465.52
-46,086.50	OCT.	117.0590	96.8550	1.2086	-2,304.43	-2,785.14
91,268.50					4,563.43	5,680.38
* 2006 *						
2,911,109.00	ENE	117.0590	116.9830	1.0006	133,425.82	133,512.50
3,322,366.19					141,617.55	144,156.53
EQUIPO DE COMPUTO ELECTRICO						
MONTO TOTALMENTE DEPRECIADO AL 31 DICIEMBRE DE 2005:					45,347.49	
<i>M.O.I.</i>	<i>MES</i>	<i>I.N.P.C</i>	<i>I.N.P.C.</i>	<i>FACTOR</i>	<i>DEPRECC.</i>	<i>DEPRECC.</i>
	<i>ORIGEN</i>	<i>JUN. 06'</i>	<i>ORIGEN</i>	<i>ACTUALIZAC.</i>	<i>HISTORICA</i>	<i>ACTUALIZ.</i>
* 2002 *						
10,515.63	SEPT.	117.0590	101.1900	1.1568	1,971.69	2,280.90
*2006 *						
7,562.50	AGOS	119.6910	117.9790	1.0145	630.16	639.30
63,425.62					2,601.85	2,920.20
MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA						
MONTO TOTALMENTE DEPRECIADO AL 31 DICIEMBRE DE 2005:					40,372.56	
<i>M.O.I.</i>	<i>MES</i>	<i>I.N.P.C</i>	<i>I.N.P.C.</i>	<i>FACTOR</i>	<i>DEPRECC.</i>	<i>DEPRECC.</i>
	<i>ORIGEN</i>	<i>JUN. 06'</i>	<i>ORIGEN</i>	<i>ACTUALIZAC.</i>	<i>HISTORICA</i>	<i>ACTUALIZ.</i>
* 2006 *						
0.00		117.0590	108.7370	1.0765	0.00	0.00

40,372.56	0.00	0.00
TOTAL DEPRECIACION CONTABLE	144,219.40	
TOTAL DEPRECIACION FISCAL		147,076.73

Al final podemos observar el total de la depreciación contable, 144,219.40, mientras que la depreciación fiscal fue por la cantidad de 147,076.73, una diferencia de 2,857.33, la cual es el efecto de la actualización proveniente de la inflación a nivel nacional.

Lógicamente entre mas viejos sean los bienes, sobre todos aquellos con tasas que alcanzan hasta los 10 años para depreciarse, mas alto será el efecto inflacionario y tendrá mas diferencia contra la depreciación contable.

METODOLOGIA

Propósito: estudiar los aspectos contables y fiscales de la depreciación en las empresas, con el fin de elaborar el cálculo correcto de la depreciación fiscal, que cumpla con los requisitos de Ley así como ver el correcto funcionamiento de las enajenaciones de activos fijos y las deducciones aceleradas.

Objeto de estudio: La Depreciación Contable y Fiscal, proveniente de las inversiones de activo fijo y diferido.

Sujeto de la Investigación: Las Personas Morales.

Espacio: México.

Espacio Temporal: el ejercicio fiscal de 2007 (enero a diciembre)

Tipo de investigación: Aplicada

CONCLUSION

Al haber finalizado con la elaboración de este trabajo sobre la Depreciación Fiscal, puedo concluir que no importa cuán complejos puedan llegar a parecernos estos temas, algún día, a lo largo de la vida profesional, vamos a necesitar calcularlo.

También me resultó muy interesante recordar algunos de los métodos que se utilizan en la depreciación contable, como es el caso del método de la línea recta, que es uno de los más empleados actualmente, pero un punto importante fue darme cuenta como el contador

moderno, tiene de alguna forma estructurado mentalmente la contabilidad fiscal y como en mi caso pensar erróneamente que la depreciación contable en base a la depreciación fiscal, era la forma correcta y única de esta depreciación, cuando son cosas diferentes y contablemente existen diversas formas de hacerlo, en este momento puedo concluir que esto es falso, la depreciación contable para efectos financieros es una, muy diferente y aparte de la depreciación fiscal, la cual se base exclusivamente en la ley del impuesto sobre la renta y su reglamento y su fin es eminentemente fiscal.

La depreciación fiscal en si no constituye un desembolso de efectivo, lo único relevante es el efecto tributario de la misma, que de alguna forma indirecta puede provocar una salida o ahorro de efectivo, por lo menos es lo que se refiere al pago de impuesto anual, que aunque no es un determinante para ello si tiene cierta importancia, dependiendo del volumen de activos fijo que maneje la empresa, su antigüedad y finalmente un factor externo como es la inflación de nuestro país. Es decir, si tengo una cantidad considerables de activos fijos, tengo que calcular la depreciación y amortización fiscal, tomando correctamente todos los elementos que la componen, monto original de la inversión, fecha de adquisición, índices inflacionarios para determinar el factor de ajuste y el porcentaje correcto de acuerdo al activo fijo que corresponda, una vez hecho esto, podría tener una cantidad considerable como deducción fiscal, lo cual me puede disminuir la utilidad fiscal, por lo tanto el impuesto a cargo disminuirá, o podría aumentarme la perdida fiscal que para efectos de pagos provisionales en el siguiente ejercicio me serviría para disminuir la base de pagos provisionales I.S.R.

En cuanto a las enajenaciones de activos fijos, es de gran importancia también ya que el resultado de este afecta directamente el resultado fiscal, por lo que en caso de no calcular correctamente la utilidad o pérdida en la venta de activos fijo podría ocasionarle un perjuicio a la empresa o dejar de deducir un gasto importante.

Finalmente las deducciones aceleradas como lo vimos tienen algunas ventajas y estas dependerán de la situación específica de la empresa en relación a sus activos fijos y su situación fiscal en ese momento.

Tal vez como empresa me convenga tener en este momento una deducción superior en algún activo fijo nuevo, por efectos fiscales (Utilidad fiscal) o simplemente por que el activo fijo me conviene depreciarlo mas de esa manera que en 2, 3 o mas años, por que se que la vida útil no es por tanto tiempo, rápidamente quedara obsoleta, Etc. Son solo algunas razones que debo considerar en este caso.

Espero que este estudio de la depreciación fiscal, sirva para tomar en cuenta todos los puntos que debemos considerar para elaborar correctamente el calculo de la misma, a su vez estar al pendiente de todos los fundamentos de ley que de alguna forma forman parte de ella, que aunque han sido pocos los cambios en los últimos años, es importante no perderlos de vista por alguna modificación en el futuro.

También espero recordarles que debemos tener en cuenta que lo contable no es lo mismo que lo fiscal, los efectos, la información y la presentación, en estos casos son cosas distintas, no debemos olvidar que no necesariamente todo lo tenemos que acomodar fiscalmente o verlo fiscalmente y no estoy diciendo que no sea importante el aspecto fiscal,

pero la información financiera se maneja de una forma diferente. Espero que puedan ver claramente la diferencia entre una y otra cosa y no lo olviden..... ambas son importantes.

BIBLIOGRAFIA

Nombre del libro: "Contabilidad".

Autor: Gerardo Guajardo / Phebe M. Woltz / Richard T. Arlen.

Editorial McGraw Hill.

Título de la página: "Ley del Impuesto Sobre la Renta".

Dirección: www.cddhcu.gob.mx/leyinfo/pdf/82.pdf.

Título de la página: "Cálculo de la depreciación contable".

Dirección: www.came.com.mx/calcdpcf.htm.

Autor: Empresa Muestra Fiscal S.A. de C.V.

Título de la página: "Diccionario".

Dirección: www.Contaduria.gov.co/paginas/glosario/dicc_d.htm.

Autor: Desconocido.

Título de la página: "Boletín Fiscal".

Dirección: <http://canal7.com.mx/bo151101.htm>.

Autor: Pyansa para ejecutivos y administrativos del grupo alerta.

Autor: C.P. Carlos Ocampo Medina

Tituló del Libro: Compilación Fiscal Correlacionada 2007.

Dirección: Av. Insurgentes Sur 800 Piso 14 Col. Del valle
México, D.F.

