



C.P.C. Felipe Pérez Cervantes
Director del Centro de Investigación y Desarrollo del
Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo
De Normas de Información Financiera

En relación con el proyecto de Norma de Información Financiera D-4 “Impuestos a la utilidad” con referencia No. 033-06, hemos concluido con nuestro proceso de revisión y análisis, para lo cual ponemos a su consideración nuestros comentarios, los cuales esperamos que les sean útiles para la emisión definitiva de dicha norma.

Comentario a la Norma.-

1. El documento de auscultación de la NIF D-4 se le denomina “Impuestos a la utilidad”; sin embargo, consideramos más adecuado sustituir el nombre por el de “Impuesto sobre la renta” que resulta más familiar.

Sugerencia.-

Se recomienda modificar el nombre de la NIF D-4 por el de “Impuesto sobre la Renta”.

Comentario a la Norma.-

2. Para mayor claridad del contenido del párrafo IN1 convendría señalar, como un segundo párrafo, las partidas que podrían generar impuestos diferidos, hasta donde actualmente la técnica contable reconoce dichas partidas.

Sugerencia.-

Con el objeto de tener una mayor comprensión de estas partidas, recomendamos incluir un segundo párrafo con la relación enunciativa más no limitativa de ejemplos de dichas partidas.

Comentario a la Norma.-

3. En el párrafo IN6 inciso “c” de la parte introductoria de la norma, se señala que este documento de auscultación contempla la necesidad de presentar por separado el activo y pasivo por impuesto diferido. Al respecto, consideramos que no se ve ninguna razón para presentarlo de esta manera, pues lo más adecuado



sería presentar un importe neto, ya sea como activo o como pasivo, pero no ambos.

Además, en ese mismo inciso, se señala también, la necesidad de presentar el pasivo o activo a corto y largo plazo, lo cual resulta un poco complicado, pudiendo incurrirse en errores en las estimaciones de las reversiones de las partidas temporales. Además en nuestro entorno económico resulta aventurado clasificar los impuestos diferidos en corto y largo plazo.

Sugerencia.-

Se recomienda considerar en el documento de auscultación de la NIF D-4 la presentación del activo o pasivo neto, en vez, de presentar por separado el activo y pasivo por impuesto diferido, por tratarse de partidas de la misma naturaleza. En su caso, de aprobarse nuestra recomendación, modificar la redacción del párrafo IN9 del documento en auscultación.

En relación con la clasificación de corto y largo plazo del pasivo o activo diferido, recomendamos, se mantenga la norma vigente, es decir, que se presente el pasivo o activo diferido, en el largo plazo, es decir fuera del circulante.

Comentario a la Norma.-

4. En diversos párrafos del contenido de la norma consideramos conveniente corregir el término utilizado, mejorando la redacción del documento en auscultación. A continuación describimos los textos a los cuales nos referimos y la propuesta sugerida:

Párrafo 3 inciso “d”

Texto incluido en la norma:

d) impuesto por pagar o por cobrar

Texto sugerido:

d) impuesto por pagar o por **recuperar**

Párrafo 3 inciso “e”

Texto incluido en la norma:

e) pasivo por impuesto diferido- son los impuestos a la utilidad por pagar en periodos futuros derivados de diferencias temporales acumulables;



Texto sugerido:

- e) pasivo por impuesto diferido- son los impuestos a la utilidad **que se cubrirán** en periodos futuros derivados de diferencias temporales acumulables;

Párrafo 3 inciso “k”

Texto incluido en la norma:

- k) tasa de impuesto causado – es la tasa actual que se utiliza para el cálculo del impuesto causado y que está establecida por las disposiciones fiscales a la fecha de emisión de los estados financieros.

Texto sugerido:

- k) tasa de impuesto causado – es la tasa actual que se utiliza para el cálculo del impuesto causado y que está establecida por las disposiciones fiscales **en el ejercicio a que se refieren** los estados financieros.

Párrafo 3 inciso “l”

Texto incluido en la norma:

- l) tasa de impuesto diferido - es la tasa de impuesto causado que, según se prevé, estará vigente en la fecha de la reversión de las diferencias temporales o, en su caso, de la amortización de las pérdidas fiscales; esta tasa debe estar aprobada y establecida por las disposiciones fiscales a la fecha de emisión de los estados financieros del periodo actual.

Texto sugerido:

- l) tasa de impuesto diferido - es la tasa de impuesto causado que, según se prevé, estará vigente en la fecha de la reversión de las diferencias temporales o, en su caso, de la amortización de las pérdidas fiscales; esta tasa debe estar aprobada y establecida por las disposiciones fiscales **en** la fecha de emisión de los estados financieros.



Párrafo 6

Texto incluido en la norma:

Impuesto causado

El impuesto causado debe reconocerse como un gasto en el estado de resultados o, en su caso, en el estado de actividades; este impuesto representa para la entidad un impuesto por pagar normalmente en un plazo menor a un año. Si la cantidad ya pagada mediante anticipos excede al impuesto causado, dicho exceso debe reconocerse como un impuesto por cobrar.

Texto sugerido:

El impuesto causado debe reconocerse como un gasto en el estado de resultados o, en su caso, en el estado de actividades; este impuesto representa para la entidad un impuesto por pagar normalmente en **un plazo breve, siempre** menor a un año. Si la cantidad ya pagada mediante anticipos excede al impuesto causado, dicho exceso debe reconocerse como un impuesto por **recuperar**.

Párrafo 7

Texto incluido en la norma:

Impuesto diferido

El impuesto diferido debe determinarse sobre las diferencias temporales, las pérdidas fiscales y los créditos fiscales. La suma de los impuestos derivados de estos tres conceptos corresponde al pasivo o activo por impuesto diferido que debe reconocer la entidad; como contrapartida debe reconocerse un gasto o un ingreso, según proceda.

Texto sugerido:

El impuesto diferido debe determinarse sobre las diferencias temporales, las pérdidas fiscales y los créditos fiscales. La suma de los impuestos derivados de **los dos primeros conceptos disminuido de los montos de los créditos fiscales**, corresponde al pasivo o activo por impuesto diferido que debe reconocer la entidad; como **contra cuenta** debe reconocerse un gasto o un ingreso, según proceda.



De acuerdo con el Diccionario para Contadores de Eric L. Kohler, edición 1981, la palabra “**contrapartida**” significa: “asiento en un lado de una cuenta que cancela total o parcialmente uno o más asientos o partidas en el lado opuesto de la misma cuenta”.

Párrafo A5

Texto incluido en la norma:

El impuesto diferido del periodo se determina comparando el saldo al final del periodo actual con el saldo al inicio del mismo periodo, del pasivo o del activo por impuesto diferido determinado conforme al párrafo anterior. Este importe representa el pasivo o el activo que debe reconocerse en el periodo; como contrapartida debe reconocerse un gasto o un ingreso atribuible ya sea a las otras partidas integrales y a la utilidad o pérdida neta o, en su caso, al cambio neto en el patrimonio contable.

Texto sugerido:

El impuesto diferido del periodo se determina comparando el saldo al final del periodo actual con el saldo al inicio del mismo periodo, del pasivo o del activo por impuesto diferido determinado conforme al párrafo anterior. Este importe representa el pasivo o el activo que debe reconocerse en el periodo; como **contra cuenta** debe reconocerse un gasto o un ingreso atribuible ya sea a las otras partidas integrales y a la utilidad o pérdida neta o, en su caso, al cambio neto en el patrimonio contable.

Párrafo 12 incisos a) y b)

Texto incluido en la norma:

- a) activos por disminuir (deducir) para llegar a la base fiscal – su valor fiscal es el importe que será disminuido (deducido) para fines del impuesto a la utilidad de periodos futuros cuando la entidad recupere su valor en libros al usarlos o venderlos.
- b) activos contables por incrementar (acumular) para llegar a la base fiscal – su valor fiscal resulta de restarle al valor contable de dicho activo el importe que será incrementado (acumulado) para fines de impuesto a la entidad de periodos futuros.



Texto sugerido:

- a) activos por **deducir** para llegar a la base fiscal – su valor fiscal es el importe que será **deducido** para fines del impuesto a la utilidad de periodos futuros cuando la entidad recupere su valor en libros al usarlos o venderlos.
- b) activos contables por **acumular** para llegar a la base fiscal – su valor fiscal resulta de restarle al valor contable de dicho activo el importe que será **acumulado** para fines de impuesto a la entidad de periodos futuros.

Párrafo 13

Texto incluido en la norma:

El valor fiscal de un pasivo depende de la forma en la que habrá de liquidarse, así como, del tratamiento fiscal específico que tenga. Por tal razón, para efectos de esta norma, se consideran tres tipos de pasivos: a) los que fiscalmente se disminuirán o se deducirán para llegar a la base fiscal, como el caso de las provisiones que serán deducibles al reunirse las condiciones fiscales al pago; o el de los anticipos de clientes, que en un futuro se disminuirán de la base fiscal debido a que fueron acumulados al momento de su recepción; b) los que están pendientes de incrementarse o acumularse para llegar a la base fiscal, como en el caso de un costo deducido fiscalmente por anticipado, por estar relacionado con cobros anticipados; y c) aquellos que no tendrán repercusiones fiscales futuras, ya que no se deducirán ni se acumularán en el futuro; tal es el caso de un préstamo bancario.

Texto sugerido:

El valor fiscal de un pasivo depende de la forma en la que habrá de liquidarse, así como, del tratamiento fiscal específico que tenga. Por tal razón, para efectos de esta norma, se consideran tres tipos de pasivos: a) los que fiscalmente se **deducirán** para llegar a la base fiscal, como el caso de las provisiones que serán deducibles al reunirse las condiciones fiscales al pago; o el de los anticipos de clientes, que en un futuro se **deducirán** de la base fiscal debido a que fueron acumulados al momento de su recepción; b) los que están pendientes de **acumularse** para llegar a la base fiscal, como en el caso de un costo deducido fiscalmente por anticipado, por estar relacionado con cobros anticipados; y c) aquellos que no tendrán repercusiones fiscales futuras, ya que no se deducirán ni se acumularán en el futuro; tal es el caso de un préstamo bancario.



Párrafo 14 inciso b)

Texto incluido en la norma:

b) pasivos no contables por incrementar (acumular) para llegar a la base fiscal – su valor fiscal es el importe que será incrementado (acumulado) para fines del impuesto a la utilidad de periodos futuros.

Texto sugerido:

b) pasivos **fiscales** por **acumular** para llegar a la base fiscal – su valor fiscal es el importe que será **acumulado** para fines del impuesto a la utilidad de periodos futuros.

Párrafo 21

Texto incluido en la norma:

Al momento de reciclarse, las otras partidas integrales deben reconocerse en el estado de resultados previa aplicación del impuesto diferido relativo.

Texto sugerido:

Al momento de **consumirse, venderse o darse de baja el activo, los importes que se reconocieron como** partidas integrales deben reconocerse en el estado de resultados previa aplicación del impuesto diferido relativo.

Sugerencia.-

Se recomienda modificar los textos de la norma descritos anteriormente, para mejorar su redacción, con las indicaciones sugeridas, o algún otro término equivalente y evitar el uso del término “reciclaje” que en nuestra opinión no debería de utilizarse en la terminología contable por ser éste un término coloquial.

Comentario a la Norma.-

5. En el **párrafo de la parte introductoria IN10** se menciona que para determinar estados financieros con base en NIIF, “es probable que se eliminen los efectos inflacionarios de los valores contables; de ser así, se tendrían que recalcular los impuestos a la utilidad, particularmente por lo que se refiere a sus efectos diferidos”.

Consideramos que este comentario no es del todo correcto, ya que la



determinación del efecto de impuestos diferidos requiere comparar los valores contables y fiscales de los activos y pasivos del balance, esto es reconocer los efectos inflacionarios de los valores contables de acuerdo con las normas de información financiera y conforme a las disposiciones fiscales vigentes se determinarán los valores fiscales. Si los valores a comparar no están bien determinados, el efecto que se determinaría por concepto de impuestos diferidos no sería el correcto.

Sugerencia.-

Consideramos conveniente evaluar la eliminación de este párrafo, o en su caso, aclarar con mayor amplitud, ¿cual es la justificación para incluir este comentario en la NIF D-4?, el cual tal y como está redactado nos parece confuso.

Comentario a la Norma.-

6. En el **apéndice B de la norma** se trata de un caso práctico de la aplicación del método de activos y pasivos para la determinación del efecto de los impuestos diferidos de un ejercicio, sin embargo, sólo consta de una página, por lo se puede observar que el ejemplo propuesto es demasiado sencillo y que además no incluye dentro del ejemplo uno de los cambios importantes que se refiere a la presentación a corto y largo plazo de los pasivos y activos por impuesto diferido comentado en el párrafo IN6 inciso “c” incluido en la parte introductoria de la norma, que de no ser modificado, consideramos necesario su inclusión en dicho apéndice.

Sugerencia.-

Se sugiere incluir un caso práctico más completo que incluya los cálculos utilizados para la determinación de los valores fiscales que en el mismo ejemplo se incluye, además de un ejemplo que muestre la forma en que se determina la clasificación a corto y largo plazo de los pasivos y activos por impuestos diferidos determinados, bien pudiera manejarse 2 o 3 escenarios diferentes. Si tomamos en cuenta, que el ejemplo que se incluye en la norma vigente consta de 21 páginas, el caso práctico incluido en este documento en auscultación, está demasiado sencillo.

Comentario a la Norma.-

En el Apéndice A se encuentran incluidos los siguientes párrafos:

- A3 “El saldo total del impuesto diferido se obtiene al sumar el impuesto diferido que corresponde a las diferencias temporales, más el de las pérdidas



fiscales, más el de los créditos fiscales”

Impuesto diferido derivado de diferencias temporales

- A4 “Este impuesto se determina con base en el método de activos y pasivos, el cual consiste en comparar los valores contables y fiscales de todos los activos y pasivos de una entidad. De dicha comparación surgen diferencias temporales, deducibles y acumulables, a las que se les aplica la tasa de impuesto diferido; el resultado corresponde a los pasivos y activos por impuesto diferido (en el Apéndice B de esta norma se explica detalladamente la aplicación del método de activos y pasivos).”
- A5 “El impuesto diferido del periodo se determina comparando el saldo al final del periodo actual con el saldo al inicio del mismo periodo, del pasivo o del activo por impuesto diferido determinado conforme al párrafo anterior. Este importe representa el pasivo o el activo que debe reconocerse en el periodo; como contrapartida debe reconocerse un gasto o un ingreso atribuible ya sea a las otras partidas integrales y a la utilidad o pérdida neta o, en su caso, al cambio neto en el patrimonio contable.”
- A6 “El impuesto diferido del periodo atribuible a las otras partidas integrales de una entidad lucrativa es el que resulta de aplicar a dichas partidas surgidas en el periodo, la tasa de impuesto diferido. Este importe representa el gasto o ingreso que debe reconocerse directamente en las otras partidas integrales.”
- A7 “El impuesto diferido del periodo atribuible a la utilidad o pérdida neta, de una entidad lucrativa, es el que resulta de restarle al impuesto diferido del periodo (según el párrafo A5), el impuesto diferido atribuible a las otras partidas integrales (según el párrafo A6). Este importe representa el gasto o ingreso que debe reconocerse en el estado de resultados del periodo.”
- A8 “El impuesto diferido del periodo atribuible al cambio neto en el patrimonio contable de una entidad con propósitos no lucrativos es el que resulta del párrafo A5. Este importe representa el gasto o ingreso que debe reconocerse en el estado de actividades del periodo.”



Impuesto diferido derivado de pérdidas fiscales

A9 “El activo por impuesto diferido derivado de las pérdidas fiscales por amortizar debe determinarse aplicando a dichas pérdidas, la tasa de impuesto diferido. Este resultado representa el saldo del activo por impuesto diferido al final del periodo actual.”

A10 “El impuesto diferido del periodo debe determinarse comparando el saldo al final del periodo actual con el saldo al inicio del mismo periodo, del activo por impuesto diferido determinado conforme al párrafo anterior. Este importe representa el movimiento al activo que debe reconocerse en el periodo; en contraparte, debe reconocerse un ingreso o un gasto en el estado de resultados o, en su caso, en el estado de actividades del periodo.”

Impuesto diferido derivado de créditos fiscales

A11 “El activo por impuesto diferido derivado de créditos fiscales corresponde al monto del crédito fiscal; esto se debe a que la totalidad de este importe puede compensarse contra el impuesto causado.”

Consideramos que éstos párrafos, así como los párrafos B5, B6, B11, B15, B16, B17, B24 al B32, C2, C3, C6, C7, C8 al C15 deberían de estar incluidos en el texto de la norma y no a través de un apéndice.

Sugerencia.-

Sugerimos se analicen los párrafos normativos incluidos en dichos apéndices para su incorporación, si es aplicable, en la sección normativa de la NIF, ya que los apéndices no son normativos y sólo proporcionan información adicional a través de cuadros esquemáticos, análisis comparativos o ejemplos.

Comentario a la Norma.-

7. En el párrafo 2 de la norma, se establece el alcance de la NIF, en la cual incluye a todas las entidades que emitan estados financieros en los términos de la NIF A-3, incluyendo a las entidades con propósitos no lucrativos. En nuestra opinión, consideramos que estas entidades, al no ser contribuyente del impuesto sobre la renta, no les es aplicable esta normatividad.

GOSSLER, S. C.

Contadores Públicos



Sugerencia.-

Se recomienda se analice el actual documento en auscultación, para definir si le es aplicable estas disposiciones a las entidades con propósitos no lucrativos y en su caso, incluir los razonamientos necesarios, quizás acompañando algunos ejemplos, sólo en caso de que si les sean aplicables. En caso contrario, eliminar del texto de la norma lo relativo a estas entidades no lucrativas.

Atentos a cualquier aclaración que consideren pertinente, mucho apreciaremos se sirvan acusar recibo de la presente y posteriormente, de ser posible, se sirvan informarnos de las decisiones que se adopten respecto a nuestras propuestas.

Sin más por el momento aprovechamos para enviarles un cordial saludo.

**Atentamente
Gossler, S.C.**

**C.P.C. Jesús Humberto Acuña
Comisión de Auditoría**