

14 de Septiembre de 2006

Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo
de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF)
Centro de Investigación y Desarrollo (CID)
Bosques de Ciruelos 186, Piso 11
Fracc. Bosques de las Lomas
C.P. 11700, México, D. F.

Nos permitimos adjuntar nuestros comentarios relativo al proyecto para auscultación de la Norma de Información Financiera (NIF) D-4 “Impuestos a la utilidad” citada con la referencia número 033-06. Los comentarios que sometemos a su consideración como parte del proceso de auscultación son los siguientes:

1. General

Observamos errores menores ortográficos, letras y espacios que consideramos ya fueron detectadas por ustedes en el proceso de revisión y que seguramente en la revisión final de estilo deberán estar subsanadas.

2. En el párrafo IN6 inciso h) se indica que ***en la normatividad derogada – se deroga parcialmente el Boletín D-4 por lo que se refiere al tratamiento contable del Impuesto sobre la renta y del Impuesto al activo; asimismo se derogan todas las circulares relacionadas con dicho boletín; cabe señalar que algunos temas de estas circulares se incorporaron ya sea en el cuerpo de esta norma o en sus apéndices.***

Por otra parte, en el párrafo 46 de la Norma se establece ***que esta NIF deja sin efecto las normas de reconocimiento contable del Impuesto sobre la renta y del impuesto al activo que se establecen en los siguientes documentos: a) Boletín D-4, Tratamiento contable del impuesto sobre la renta, el impuesto al activo y la participación a los trabajadores en la utilidad;***

Consideramos necesario corregir el párrafo IN6 inciso h) ya que la normatividad derogada no es parcial sino total al dejar sin efecto el Boletín D-4

3. En el párrafo IN7 inciso b se señala lo siguiente:

Impuesto al activo (IMPAC) – se requiere reconocer el IMPAC como un crédito fiscal y, consecuentemente, como un activo por impuesto diferido sólo en aquellos casos en los que exista la probabilidad de recuperarlo contra el impuesto a la utilidad de periodos futuros; antes se reconocía dentro de pagos anticipados y, sólo como norma de presentación, se requería su compensación con el impuesto diferido;

Comentario:

Sugerimos corregir el texto ya que el IMPAC no necesariamente se reconocía como un pago anticipado ya que dada la incertidumbre de recuperación en años futuros su registro se aplicaba a los resultados y no necesariamente como una compensación del impuesto diferido, consideramos que la redacción podría quedar como sigue:

Impuesto al activo (IMPAC) – se requiere reconocer el IMPAC como un crédito fiscal y, consecuentemente, como un activo por impuesto diferido sólo en aquellos casos en los que exista la probabilidad de recuperarlo contra el impuesto a la utilidad de periodos futuros.

4. En los párrafos IN7 inciso c) y párrafo IN9, se indica lo siguiente:

Pasivos y activos por impuesto diferido – se requiere que se clasifiquen en corto y largo plazo, dependiendo de la fecha en la que se prevea la realización del impuesto diferido; asimismo, esta NIF requiere que los activos y pasivos por impuesto diferido se presenten en renglones por separado;

La NIF D-4 converge en lo esencial con lo establecido en la NIC-12, Impuestos a la utilidad. Sin embargo, esta norma obliga a presentar los pasivos y activos por impuesto diferido clasificados en corto y largo plazo dependiendo de la fecha de su realización; por su parte, la norma internacional requiere que dichos conceptos no se presenten dentro del corto plazo. No obstante, la tendencia es que la norma internacional cambie para aceptar la presentación en corto y largo plazo.

Comentarios:

La NIC 12 original no especificaba si las entidades deberían de clasificar los impuestos diferidos como partidas corrientes o no corrientes; sin embargo, la NIC 12 revisada prohíbe tal distinción y precisa que debe procederse a clasificar como activos y pasivos corrientes, los activos o pasivos por impuestos diferidos, por tal razón la presentación como establece la NIC 12 es que se presenten dentro del corto plazo y no como se menciona en el párrafo IN9.

Por otra parte; como se tiene planteado, el impuesto diferido a corto plazo traerá consecuencias sustanciales en presentación de estados financieros de las entidades, modificándose razones financieras y otros indicadores que seguramente afectarán a las mismas.

Si se considera que las partidas temporales se realizarán en el corto plazo (por ejemplo al año siguiente 2007) y con esto se pretende que el impuesto diferido sea clasificado a corto plazo, estaríamos en un error ya que, dichas partidas temporales que se realicen en el siguiente año (2007) se estarían pagando en el año subsiguiente (2008), por tal razón creemos conveniente que, la presentación del impuesto diferido siga siendo clasificado como largo plazo, tal como se establece en el párrafo 65 de la Norma actual.

5. En los párrafos de definición de términos 3f) y 3j) establece:

f) *activos por impuesto diferido* – son los impuestos a la utilidad recuperables en periodos futuros derivados de diferencias temporales deducibles, de pérdidas fiscales por amortizar y de créditos fiscales por aprovechar, según proceda;

j) *crédito fiscal* – para efectos de esta norma, es todo aquel importe a favor de la entidad, que puede ser recuperado contra el impuesto causado; por este motivo, representa un activo para la entidad;

Comentario:

A fin de no crear confusión de considerar como parte del activo por impuestos diferidos, el concepto de crédito fiscal debe precisarse que en los importes a favor no deben ser considerados los pagos en exceso de impuestos, los cuales tienen otro tratamiento como se especifica en el párrafo 6 de la Norma.

6. En el párrafo 29 se menciona lo siguiente:

Contablemente, a partir de la compra y antes de la venta de dichas acciones, es probable que la entidad adquirente reconozca: gastos por depreciación, amortización o deterioro de los ajustes a los activos adquiridos; asimismo, puede reconocer gastos por la liquidación de pasivos asumidos en la adquisición. Fiscalmente, el costo de adquisición de las acciones de una subsidiaria es considerado un gasto deducible hasta el momento de la venta dichas acciones.

Comentario:

Consideramos que es necesario adecuar el párrafo cuando se hace referencia al tema fiscal ya que, el costo de adquisición de las acciones de una subsidiaria como tal no es un gasto deducible, es el costo de adquisición contra el cual se enfrentará el precio de venta de las acciones y no necesariamente se puede tomar como un gasto deducible ya que si dicho costo de adquisición es superior al precio de venta, existen ciertas restricciones para disminuirlo de la renta gravable. Conocemos que existe jurisprudencia en el sentido de que las pérdidas en ventas de acciones podrían ser consideradas como parte de las pérdidas fiscales por amortizar de las operaciones normales de una entidad, por lo tanto se es necesario reforzar la redacción de este párrafo.

7. Los párrafos 29 y 30 indican lo siguiente:

En el momento de la compra, el costo de adquisición de las acciones de una subsidiaria corresponde a la suma de los valores contables de los activos netos de dicha subsidiaria más los ajustes derivados de la identificación del costo de adquisición, los cuales son: a) los ajustes por valor razonable a los activos netos de la adquirida, existentes a la fecha de adquisición; b) los activos intangibles de la adquirida y reconocidos por primera vez en la adquisición; y c) el crédito mercantil, como valor residual.

Debido a que las repercusiones del costo de adquisición en el estado de resultados contable ocurren en un momento anterior al fiscal, a partir del momento en el que la entidad empieza a reconocer contablemente dichas repercusiones, se generan diferencias temporales que dan lugar a activos y/o pasivos por impuesto diferido.

Comentarios:

Si bien es cierto que existen diferencias temporales al momento de reconocer las repercusiones del costo de adquisición (gastos por depreciación, amortización o deterioro de los ajustes de activos adquiridos), la determinación del costo fiscal de las acciones es altamente compleja en México en adición de que conforme a la reglamentación oficial, cuando el costo fiscal excede al precio de venta de acciones, la pérdida correspondiente sólo puede disminuirse de utilidades por el mismo concepto, y por lo tanto, se estaría en la incertidumbre de estar registrando un impuesto diferido activo que sería especulativo dependiendo del posible precio de venta de acciones y, en caso de no poderse recuperar dicho costo fiscal se estaría ante la presencia de cancelar o reservar un impuesto diferido activo.

Ante esto, consideramos que para registrar un impuesto diferido activo por los efectos de la adquisición de negocios dada la consistencia, complejidad y prudencia que el caso amerita, se deben establecer condiciones particulares y específicas para su registro como puede ser el caso de;

- a) la posibilidad de aprovechar oportunidades de planeación fiscal para crear ganancias fiscales en venta de acciones en períodos futuros,
- b) la controladora o tenedora sea capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporal y
- c) que sea probable que la diferencia temporal se revierta en un futuro previsible.

8. El párrafo 31 señala que:

En el caso de fusiones debe atenderse a lo siguiente: si la entidad adquirente puede deducir fiscalmente el costo de adquisición de la adquirida, deben calcularse los pasivos y activos por impuesto diferido, si es que se identifican diferencias temporales; si la entidad adquirente no puede deducir fiscalmente dicho costo de adquisición, este costo se considera como una diferencia permanente.

Comentario:

Consideramos que en este párrafo se debe mejorar la redacción ya que no refleja el entendimiento de lo que es una fusión ni el comportamiento de los efectos fiscales para la entidad fusionante y la entidad fusionada.

9. El párrafo 29 señala lo siguiente:

Una entidad no debe compensar los pasivos y activos por impuesto diferido, a menos que, se cumpla alguno de los siguientes supuestos:

- a) tales activos y pasivos correspondan a la misma autoridad fiscal; o
- b) se tenga el derecho de compensar dichos impuestos ante la autoridad fiscal.

Comentario:

Con esta aseveración, se establece entonces que en estados financieros consolidados en donde no se consolide fiscalmente y en donde ya no se hace referencia a la misma entidad gravada (ya que cada entidad es independiente cuando gravan sus impuestos) se podrá compensar el impuesto diferido activo y pasivo. En nuestra opinión consideramos que por lo menos en notas a los estados financieros se precise el importe de la forma en que se compone el saldo neto compensado.

10. El párrafo 33 establece lo siguiente:

En los casos en los que sea aplicable la consolidación fiscal, los activos y pasivos por impuesto diferido deben considerar los efectos derivados de dicha consolidación.

Comentario:

Si bien es cierto que existen diferencias temporales de registro en la consolidación fiscal, consideramos conveniente se abunde en el tema sobre que partidas en particular son las que originan dichas diferencias temporales.

11. En el párrafo 35 se señala que el impuesto causado debe presentarse normalmente como un pasivo a corto plazo, en el renglón de impuestos por pagar, al respecto sugerimos quitar la palabra normalmente y que se especifique que se presente en un renglón particular y no dentro de impuestos por pagar.

12. Dentro del apéndice C “*Consideraciones importantes en la determinación de los valores fiscales de activos y pasivos*” existen diversos párrafos que en nuestra opinión deberían ser normativos, como es el caso de:

- a. Inversión en acciones sin control ni influencia significativa
- b. Inversión en acciones en asociadas
- c. Crédito mercantil derivado de adquisición de subsidiarias y asociadas
- d. Naturaleza monetaria o no monetaria de los activos y pasivos por impuestos diferidos

Estamos a sus órdenes para cualquier comentario al contenido de este documento

Muy atentamente,
Salles, Sáinz – Grant Thornton, S.C.

C.P.C. Mauro González Jiménez
Práctica Profesional