

INSTITUTO DE CONTADORES PÚBLICOS DE NUEVO LEÓN
COMISIÓN DE INVESTIGACIÓN CONTABLE
Proyecto de Auscultación

NIF D-4 Impuestos a la Utilidad

Monterrey, N.L. 15 de septiembre de 2006

C.P.C. Felipe Pérez Cervantes
Director
Centro de Investigación y Desarrollo
Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de
Normas de Información Financiera (CINIF)
Bosque de los Ciruelos No. 186 – Piso 11
Col. Bosques de las Lomas
11700 México, D.F.

Referencia: NIF D-4 Folio 033-06

Estimados C.P.C. Felipe Pérez Cervantes:

En relación con el proyecto para auscultación de la norma de información financiera (NIF) **D-4 Impuestos a la utilidad**, a continuación presentamos sugerencias relativas a su contenido derivadas de nuestro proceso de auscultación realizado entre los miembros de la Comisión de Investigación Contable y entre la membresía del ICPNL.

<u>Referencia al párrafo</u>	<u>Sugerencias relativas al contenido</u>
IN8	<p>La redacción da la apariencia de que la información con impuestos diferidos solo se utilizaría para hacer predicciones (Algo que va a suceder).</p> <p>Al respecto, la información con impuestos diferidos va más allá del concepto de predicción, razón por la cual recomendamos la siguiente redacción en este párrafo.</p> <p>Esta NIF, al requerir el reconocimiento de pasivos y activos por impuestos a la utilidad que se realizará en el futuro, coadyuva a la generación de información financiera más confiable, adecuada y relevante y ayuda a los inversionistas para que tengan una panorámica más adecuada de la valorización de su inversión y del capital contable que realmente les pertenece, a efecto de que tomen las decisiones más adecuadas en sus empresas, etc. Adicionalmente, proporciona elementos para que los usuarios en general tengan la posibilidad de hacer predicciones con base a dicha información. De esta forma se da cumplimiento a la característica de predicción y confirmación establecida en la NIF A-4, Características Cualitativas de los estados financieros.</p>
IN7 b	<p>En el inciso b de este párrafo, se señala la importancia de la asociación de costos, gastos con ingresos, sin embargo, en el desarrollo de la NIF no se vuelve a tocar el tema.</p> <p>Considerando que parte de la esencia de los impuestos diferidos, es que exista una correlación adecuada del ISR devengado (causado y diferido) en función del reconocimiento contable y fiscal de ingresos y gastos, recomendamos incorporar un tema relacionado con el impuesto sobre la renta devengado que contenga la explicación de cómo los ingresos y gastos necesariamente requieren reflejar los efectos fiscales que les corresponden con lo cual se logra la armonía del criterio del</p>

ISR devengado con los ingresos y gastos. O en su defecto hacer referencia a la NIF donde se trata más ampliamente este concepto.

Adicionalmente, en este tema explicar las causas del porqué normalmente la tasa real y efectiva de impuesto no son similares y de la necesidad de buscar la explicación de dichas diferencias.

- IN9 – y 38 Congruente con lo mencionado en la IN2, la clasificación de activos y pasivos por impuestos diferidos en corto y largo plazo, debería posponerse y en su caso implementarse si las Normas Internacionales efectúan el cambio.
- Párrafo 3 d) El impuesto causado por pagar o por cobrar en el período es el impuesto causado en el período, menos los anticipos liquidados, más los impuestos causados en períodos anteriores y no liquidados.
- Sugerimos incluir la siguiente redacción: El impuesto causado por pagar o por cobrar en el período es el impuesto causado en el período, menos los anticipos liquidados, más **(menos)** los impuestos causados en períodos anteriores y no liquidados **(recuperados)**.
- Párrafo 3 j) Consideramos conveniente precisar que el crédito fiscal corresponde al exceso de IMPAC sobre ISR pagado en un ejercicio que puede ser aplicado contra ISR futuro, ya que como actualmente está redactado este párrafo se puede confundir el concepto con exceso de pagos provisionales a favor.
- Párrafo 3 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.
- El incluir fecha de emisión puede crear confusión sobre todo cuando tienes diferente tasa para el siguiente ejercicio ya que la fecha de emisión de los estados financieros regularmente es en período posterior al cierre.
- Párrafos 7 y A3 Dice “La suma”. Debe decir: El efecto deudor o acreedor.
- Párrafos 11 y 12 Referentes a los 3 tipos de activos en cuanto a la forma que tendrán para recuperarse. En nuestra opinión, están redactados muy técnicos, se recomienda dejar más sencilla la redacción para que pueda ser más fácilmente entendido.
- Incluso nuestra recomendación sería que el ejemplo de los apéndices tuviera una estructura tal que permitiera al momento de estar explicando los tipos de activos y pasivos (párrafos 12-14) hacer referencia a ellos para que el lector pueda ver un ejemplo.
- Párrafos 17 y B-29 Se menciona que debe reconocerse un pasivo por impuestos diferidos cuando el valor contable de un activo es mayor que su valor fiscal.
- ¿Qué pasaría si el costo de adquisición de un activo fijo, por cualquier causa, no es deducible para efectos de ISR?
- Bajo estas circunstancias estaríamos ante la presencia de una diferencia permanente.
 - Esta situación, en principio, no tendría que reconocer un pasivo por impuesto diferido.
 - La NIC 12 impide el reconocimiento de impuestos diferidos en situaciones como las que nos ocupa.

Por lo anterior, sería recomendable establecer claramente la posición NIF para este tipo de casos.

Párrafo 19 “El impuesto diferido del período debe determinarse comparando el saldo al final del período actual con el saldo al inicio del mismo período, del pasivo o del activo por impuesto diferido determinado conforme al párrafo 16. Esta diferencia debe reconocerse como un gasto o como un ingreso, según corresponda”.

De la comparación de los valores contables y fiscales surgen algunas diferencias temporales cuyo efecto contable y fiscal en resultados no es reconocido en momentos distintos, como es el caso de terrenos.

Al respecto, consideramos que el efecto diferido de la diferencia temporal de terrenos no debería pasar como ingreso o costo, sino debería afectar directamente el capital contable.

Adicionalmente, sería recomendable que en este párrafo se especifique en que otros casos el efecto diferido no debería pasar por resultados sino directamente al capital contable.

Párrafo 21 No deja claro como presentar en el estado de resultados las partidas integrales al momento de ser recicladas. Es decir, el efecto de la misma será registrado:

- a) Neto de impuestos independientemente de sus efectos en la tasa efectiva
- b) Será presentado el efecto inicial en donde corresponda y su efecto en impuestos

En caso de ser el inciso b) creemos conveniente establecerlo en la norma para no dejarlo a la interpretación.

Por otra parte sugerimos cambiar la palabra “reciclar” por “realizar o aplicar”. Literalmente hablando el término reciclar no explica el contexto que se quiere dar en el documento.

Párrafo 26 Este párrafo señala que un activo por impuesto diferido debe reconocerse sólo cuando la entidad justifique que es probable su futura recuperación.

Basado en esto, entendemos que cuando la entidad NO justifique su recuperación, dicho activo no deberá reconocerse dentro del cálculo respectivo. Sugerimos modificar la redacción para dejar claro que independientemente de la posibilidad de recuperación este debe reconocerse dentro del cálculo, luego entonces, si no cumple el negocio con los requisitos para que este activo sea reconocido, deberá ser revelado en una nota que fue reservado por falta de requisitos.

Asimismo, el inciso b de este párrafo menciona que la amortización “prospectiva o retrospectiva” de perdidas fiscales contra utilidades fiscales.

En México la Ley no permite la amortización retrospectiva de pérdidas fiscales, es decir, no permite modificar utilidades de ejercicios anteriores para amortizar pérdidas fiscales del año de cierre, lo cual si es permitido en otros países como en los Estados Unidos. Basado en esto, sugerimos eliminar la palabra “retrospectiva” en tanto la Ley Mexicana no lo contemple ya que esto es confuso para el lector.

En el contenido de este párrafo, sugerimos ampliar los criterios para definir si un activo es recuperable y la elementos para determinar la reserva de valuación. En la medida que contemos con una norma más explícita se eliminará la subjetividad.

Párrafo 28 Menciona los posibles ajustes derivados de la identificación del costo de adquisición, sin embargo, no menciona qué situaciones pueden presentarse y cómo proceder. Al respecto, consideramos recomendable mencionar adicionalmente lo siguiente:

- Si los activos y pasivos de las Subsidiarias o Asociadas adquiridas no se modifican

y los impuestos diferidos están bien determinados, se podría incorporar al consolidado sin ajuste alguno.

- Si los activos y pasivos de las Subsidiarias y/o Asociadas adquiridos son ajustados en la Controladora y provocan que se modifiquen las diferencias temporales de las empresas adquiridas, entonces será necesario también ajustar los impuestos diferidos registrados por estas últimas. Los ajustes en impuestos diferidos deudores o acreedores deberán aplicarse aumentando o disminuyendo el crédito mercantil.

Párrafo 33

La redacción es muy escueta y prácticamente no ayuda al usuario sobre qué hacer en el caso de consolidación fiscal. Consideramos necesario se hagan algunos comentarios que proporcionen una directriz de cómo implementar la norma para quienes manejan consolidación fiscal, como por ejemplo:

- Que la Controladora y Subsidiarias deberán registrar el impuesto diferido que resulte de sus diferencias temporales.
- En los estados financieros consolidados, deberá reconocerse como un impuesto sobre la renta diferido, el beneficio fiscal obtenido a través de la consolidación fiscal, considerando que este beneficio constituye de fondo un diferimiento en el pago del impuesto, que necesariamente tendrá que ser pagado en el futuro.

Párrafo inciso c

- 44 Este párrafo establece la necesidad de incorporar una conciliación de la tasa legal y de la tasa real siempre y cuando las diferencias permanentes generen diferencias sustanciales entre dichas tasas. Sugerimos definir más claramente que es una "diferencia sustancial".

Incluir el revelar el IMPAC por compensar y las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, así como las fechas de vencimiento para ejercer el derecho a su compensación y amortización, esta es una información relevante en los estados financieros.

S/R

Creemos que el título de la norma debiera ser **Impuesto Sobre la Renta**. Este es el verdadero nombre del impuesto que hay en México, ya que el cambio de nombre en la norma genera confusión.

S/R

La norma D-4 debe incluir más detalles en la explicación de la metodología

Ya sea mediante redacción, anexos o ambos, pero es necesario que el lector tenga una guía más clara que le facilite la preparación del cálculo del impuesto diferido.

Se recomienda hacer mención a la relación de este cálculo con la conciliación contable fiscal.

Asimismo, sugerimos incorporar algunas "sugerencias" sobre requisitos de documentación tal como lo establece la NIF C-10. Al respecto enunciamos algunos requisitos que nos parecen importantes:

- Memorando explicativo de criterios para la provisión de impuestos tanto de la base legal como diferido.
- Conciliación entre el resultado contable y el resultado fiscal.
- Conciliación entre la tasa legal y la tasa real independientemente de la materialidad de las diferencias permanentes.
- Identificación de las diferencias permanentes y diferencias temporales.

- Conexión y descripción de todas las partidas que integran el diferido (saldo año anterior mas/menos movimientos y aplicaciones del año).
- Documentar la recuperabilidad de activos diferidos.
- Conexión del movimiento del año en el impuesto diferido neto.

S/R

La norma no considera nada sobre la contabilidad inflacionaria. Aunque entendemos que toda la parte de contabilidad inflacionaria se pretende incorporar en una sólo norma, sugerimos referenciar a la norma en la cual de debe considerar los efectos inflacionarios en la norma D-4 y en cada una de las partidas que se verán afectadas.

No es posible dejar fuera de esta norma este tema pues aún y cuando existieran en el futuro (mediano o largo plazo) cambios en la forma de aplicar la contabilidad inflacionaria, las disposiciones fiscales la consideran y tienen implicaciones que deberán ser atendidas para dejar una tasa efectiva congruente.

Ver tablas anexas

- En el caso 1 se trata de ejemplificar que mientras no existe un efecto de inflación, el cálculo del impuesto diferido es sencillo
- En el Caso 2, se muestra como al momento de aplicar inflación tanto en la base contable como fiscal se generan una serie de efectos que deben ser considerados para que la presentación de la información sea correcta.
- En el Caso 3, se presenta un ejemplo “hipotético” de que complicaciones existiría al momento de conciliar la tasa efectiva si se dejara de aplicar inflación a la contabilidad pero se siguiera aplicando a la base fiscal.

S/R

Conciliación de la tasa de impuestos - Actualmente la NIF no habla nada de la conciliación de la tasa, como un mecanismo que permite verificar si la determinación del cálculo es correcta.

Creemos que la conciliación de la tasa es la una herramienta para probar la razonabilidad del cálculo de impuestos diferidos para los que elaboran este cálculo de que efectivamente la determinación de las diferencias temporales esta correcta.

Proponemos sea agregado un apéndice con un formato “ejemplo” de cómo se hace una conciliación de tasa.

S/R

Observamos que el la norma no hace ningún comentario a mantener con vigencia la circular donde se señala que el ISR que se dejó de pagar conforme lo permitía la ley de ISR del año 2002 siempre y cuando se reinvirtiera en el negocio, se presentará como largo plazo. Recomendamos agregar un párrafo donde se mencione este tema.

S/R

Recomendamos que la diferencia entre el valor contable y fiscal de las acciones si sea reconocida como una diferencia temporal (puesto que lo es) y que como parte de la norma se establezca que al momento de calcular el impuesto diferido de la entidad controladora el impuestos diferido correspondiente a la inversión en acciones sea eliminado.

De esta forma en las empresas “controladoras” de acciones si se presentaría esta información.

S/R

En el contenido de la norma, no se menciona el exceso del valor en libros sobre el costo de adquisición de las acciones que bien pudiera ser tratada como una diferencia temporal acumulable, cuyo efecto de impuesto diferido se materializa cuando la empresa adquirente recibe dividendos de la emisora.

Si la idea es no considerar este exceso como diferencia temporal, entonces consideramos se requiere establecerlo así y explicar las razones. Si se decide que este exceso si debe considerarse diferencia temporal, entonces procedería incluir un párrafo sobre el tratamiento de este exceso y cuándo se materializa.

S/R Los apéndices A, B y C, en general constituyen una repetición de los conceptos que ya se comentan en la norma, razón por la cual se recomienda descontínuarlos y en su lugar incorporar a la norma aquellos conceptos de los apéndices que aclaren o enriquezcan el contenido de la norma, tales como el manejo de inversión en acciones sin control, la inversión en asociadas y el crédito mercantil y los ejemplos que en algunos casos se proporcionan de diferencias temporales, etc.

S/R Por último, consideramos que los impuestos diferidos, sin lugar a dudas, constituye uno de los tópicos más difíciles de nuestras normas de información que requiere ser expuesto con mucha claridad para que los usuarios en general lo apliquen correctamente.

Congruente con lo anterior, se considera que el Boletín debe incluir además del aspecto conceptual, la incorporación de casos prácticos que orienten la aplicación del concepto teórico, con lo cual seguramente se alcanzaría el objetivo de que no existan dudas en su aplicación. Los casos prácticos que proponemos son los siguientes:

- Ejemplo práctico dentro de un marco inflacionario, de la determinación de impuestos diferidos, con diversos tipos de diferencias temporales que den lugar a impuestos diferidos activos y pasivos, y su reversión, mostrando sus efectos a nivel del balance general y el estado de resultados.
- Comprobación de que el manejo de impuestos diferidos es correcta, a través del método de capital (Comparación del capital contable y capital fiscal).
- Conciliación entre la tasa real y efectiva del impuesto sobre la renta.
- Algunas notas relacionadas con el caso práctico que pudieran orientar al cumplimiento de las normas de revelación que se señalan en la norma de referencia.
- Cualquier aspecto adicional que la Comisión del NIF considere aplicable en las circunstancias.

De aprobarse esta propuesta, seguramente el Boletín sería más comprensible, pues los casos prácticos siempre ayudan al esclarecimiento de dudas.

S/R En el párrafo 31 se menciona la norma de valuación en el caso de fusiones y adquisiciones, se debería de incluir la norma para el caso de escisiones a fin de que quede establecido el tratamiento del impuesto diferido correspondiente a los activos que se pasan a la sociedad escindida.

Estamos a sus órdenes para cualquier información adicional o aclaraciones que se requieran en relación al contenido de la presente.

Atentamente,

Instituto de Contadores Públicos de Nuevo León
Comisión de Investigación Contable

C.P.C. Jaime García Garciatorres
Presidente de la Comisión de Investigación Contable y
Socio número 2729 del ICPNL

Anexos

Caso 1

Calculo de Impuesto Diferido Sin Inflación

Tasa Impuesto

30%

Periodo	Valor		Diferencia Temporal
	Contable	Fiscal	
X0	200	100	100
X1	200	100	100

	X0		X1	
	Situación Financiera Antes Imptos Diferidos	Después Imptos Diferidos	Situación Financiera Antes Actualiza. Diferidos	Después Actualiza. Diferidos
Terreno	200	200	200	200
Pasivo Impuesto Diferido		30	30	30
Capital Social	200	200	200	200
Efecto Inicial D4		(30)	(30)	(30)
Total	200	200	200	200

Ejercicio sencillo y lógico

INSTITUTO DE CONTADORES PÚBLICOS DE NUEVO LEÓN
COMISIÓN DE INVESTIGACIÓN CONTABLE
Proyecto de Auscultación
NIF D-4 Impuestos a la utilidad
15 de septiembre de 2006
9

Caso 2

Calculo de Impuesto Diferido Con Inflación

Inflación
Tasa Impuesto

10%
30%

Periodo	Valor		Diferencia Temporal
	Contable	Fiscal	
X0	200	100	100
X1	200	110	90

	X0		X1			
	Situación Financiera		Situación Financiera		Después Actualiza Diferidos RPM	Después Actualiza Diferidos Reclasifica RPM y RTANM
	Antes Imptos Diferidos	Después Imptos Diferidos	Antes Actualiza. Diferidos	Después Actualiza. Diferidos		
Terreno	200	200	200	200	200	200
Pasivo Impuesto Diferido		30	30	27	27	27
Capital Social	200	200	200	200	200	200
Act. CS			20	20	20	20
RTANM			(20)	(20)	(20)	(14)
Efecto Inicial D4		(30)	(30)	(30)	(30)	(30)
Act. EID4			(3)	(3)	(3)	(3)
Resultado			3	6	6	0
Total	200	200	200	200	200	200
Venta						
Gastos						
UAFIR			0	0	0	0
Repomo			3	3	0	0
UAIR			3	3	0	0
ISR Causado						
ISR Diferido				3	3	3
Repomo ISR Dif.					3	3
RTANM Dif						(6)
Resultado			3	6	6	0

Aunque lógico, la incorporación de efectos de inflación tanto en las base contable como fiscal trae consigo más cuentas, análisis e implicaciones a ser analizadas

INSTITUTO DE CONTADORES PÚBLICOS DE NUEVO LEÓN
COMISIÓN DE INVESTIGACIÓN CONTABLE
Proyecto de Auscultación
NIF D-4 Impuestos a la utilidad
15 de septiembre de 2006
10

Caso 3

Calculo de Impuesto Diferido sin B10 pero Inflación fiscal

Inflación Fiscal	10%
Inflación Contable	0%
Tasa Impuesto	30%

Periodo	Valor		Diferencia Temporal
	Contable	Fiscal	
X0	200	100	100
X1	200	110	90

	X0		X1			
	Antes Imptos Diferidos	Después Imptos Diferidos	Antes Actualiza. Diferidos	Después Actualiza. Diferidos	Después Actualiza Diferidos Reclasifica RPM	Después Actualiza Diferidos Reclasifica RPM y RTANM
Terreno	200	200	200	200	200	200
Pasivo Impuesto Diferido		30	30	27	27	27
Capital Social	200	200	200	200	200	200
Act. CS			0	0	0	0
RTANM			0	0	0	0
Efecto Inicial D4		(30)	(30)	(30)	(30)	(30)
Act. EID4			0	0	0	0
Resultado			0	3	3	3
Total	200	200	200	200	200	200
Venta						
Gastos						
UAFIR			0	0	0	0
Repomo			0	0	0	0
UAIR			0	0	0	0
ISR Causado						
ISR Diferido				3	3	3
Repomo ISR Dif.					0	0
RTANM Dif						0
Resultado			0	3	3	3

Si se suprime la inflación en contabilidad pero fiscalmente no se hace, habrá desequilibrios en la tasa efectiva