

Carlos Cuan Chang
Contador Público Certificado

México, D. F. 15 de septiembre de 2006

C.P.C. Felipe Pérez Cervantes
Presidente del Consejo Emisor del
Consejo Mexicano para la Investigación y
Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF)
Bosque de Ciruelos No. 186 Piso 11
Colonia Bosques de las Lomas
C.P. 11700 México, D. F.,

Ref. 033-06

Estimado Felipe:

Acompaño comentarios y sugerencias al proyecto para auscultación de la “Norma de información financiera” NIF D-4, Impuestos a la utilidad (“NIF D-4”), esperando sean de utilidad.

1. Párrafo IN6. a. Indica que tanto la PTU causada y diferida se considera un gasto laboral, las normas de reconocimiento contable relativas que se reubican en la NIF D-3. Con esta redacción entiendo que se mantendrá la PTU diferida (concepto que en principio estoy de acuerdo), sin embargo, tengo duda de cual fue el propósito cuando en el inventario de proyectos al 31 de julio de 2006, al referirse a la nueva NIF D-4, se menciona la derogación de la PTU diferida. ¿Es un asunto que aún no se ha definido?
2. Párrafo IN6. c. Indica que se requiere la presentación a corto y largo plazo del impuesto diferido, y que la presentación de activos y pasivos sea en rubros por separado. En cuanto al primer concepto, adelante hago los comentarios relativos, y en cuanto a la compensación, considero que en congruencia con la redacción del párrafo 39, podría mencionarse que “...esta NIF establece que para efectos de presentación, no se deben compensar los pasivos y activos por impuesto diferido, excepto que se cumpla con alguno de los supuestos establecidos.”
3. Párrafo 2. Establece que esta NIF, es aplicable a todas las entidades que emitan estados financieros conforme a la NIF A-3, sin embargo, creo que para mayor claridad, hay que agregar: que tengan que reconocer impuestos a la utilidad.
4. Párrafo 3.a. Define el término impuesto a la utilidad, en singular, cuando el título de la NIF D-4, es en plural, lo que da a entender que pueden presentarse varios impuestos a la utilidad, por lo que sugiero hacerlo en plural, y complementar la definición mencionando por ejemplo el impuesto sobre la utilidad (causado y diferido) en México o en el caso de grupos, sus subsidiarias tanto en México como en el extranjero.

5. Párrafo 3.b. En la definición de impuesto causado, se hace referencia a las disposiciones fiscales aplicables en el período. Creo que en lugar de período debiera utilizarse ejercicio (fiscalmente éste puede ser regular o irregular), ya que el utilizar el término período, da a entender que aplica también a estados financieros intermedios, y para estos casos, el boletín B-9 en su párrafo 13, establece la normatividad de cómo deben calcularse las provisiones de impuesto sobre la renta y la participación de utilidades a los trabajadores en la utilidad (que propongo que cuando el CINIF revise dicho boletín amplíe la explicación a dicha normatividad, incluyendo los ejercicios “montados”). Por lo tanto, si no se cambia al término ejercicio (y por ejemplo mencionando que cuando se trate de un período se acuda al boletín B-9), creo que debiera tratarse aquí el tema de los impuestos a la utilidad en estados financieros intermedios en forma específica.

Por lo anterior, recomiendo una revisión general para cuando se utilice el término período, si debiera cambiarse a ejercicio o viceversa.

6. De acuerdo con el párrafo 9, se deben determinar de todos los activos y pasivos de la entidad, las diferencias temporales correspondientes. Bajo este concepto, se determinarían todos los activos y pasivos por impuestos diferidos. Posteriormente, con base en lo dispuesto en el párrafo 27, que establece cuándo debe reconocerse una estimación, recomiendo que para efectos prácticos de control, se establezca que en cuanto a los activos por impuestos diferidos se reconozcan todos (primera oración del párrafo 26), y en la evaluación de su recuperación, se constituyan las estimaciones que procedan.

7. Párrafo 3.g. En la definición de las diferencias temporales, considero que debe iniciar con la segunda parte de la definición, a partir de que “Estas partidas representan la diferencia... etc., y la primera parte al final, respecto a que hay partidas que se reconocen contable y fiscalmente en momentos distintos.

8. Párrafo 3.h. Se incluye la definición de diferencias permanentes, pero considero que aunque en el Boletín D-4 existía dicha definición, prácticamente no existían diferencias permanentes para efectos del impuesto sobre la renta diferido. Por otra parte, mi entendimiento es que en la normatividad internacional no se utiliza dicho término, y que en su caso se utiliza el concepto de hechos que no tienen efectos impositivos. A este respecto, considero que es conveniente señalar expresamente, aquellas situaciones a las que deba darse este tratamiento, como lo establece la NIC 12.

9. Párrafo 3.k. En lugar de decir es la tasa actual que se utiliza para el cálculo del impuesto causado, se sugiere decir es la tasa que se utiliza para al cálculo del impuesto a la utilidad del ejercicio al que se refieren los estados financieros, establecido por las disposiciones fiscales.

En la parte final de la definición, creo que en lugar de decir que es la tasa que está establecida por las disposiciones fiscales a la fecha de emisión de los estados financieros, pues éstos normalmente se emiten en el ejercicio posterior de que se trata, creo que es más preciso decir la tasa vigente para el cálculo del impuesto causado del ejercicio al que se refieren los estados financieros.

10. Párrafo 3.1. En lugar de decir es la tasa de impuesto causado, se recomienda mencionar la tasa de impuesto a la utilidad, vigente, que debe aplicarse de acuerdo a la fecha de reversión de las diferencias temporales... etc.

11. Párrafo 26. De los requisitos para reconocer activos por impuestos diferidos, considero que para lograr un adecuado reconocimiento, debiera seguirse un orden distinto al que aparecen los incisos a) y b) de este párrafo 26.

Propongo lo siguiente, siguiendo el mismo orden como está la actual norma del párrafo 28 del D-4, a la cual hago pequeños cambios, empezando por el inciso a, como sigue, (independientemente que se pudiera adecuar la redacción al estilo que tiene la NIF D-4), agregando un párrafo intermedio que considero necesario para mayor claridad:

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

- a) Existan diferencias temporales acumulables relativas a la misma autoridad tributaria y a la misma entidad gravable, que se espera se reviertan en el mismo ejercicio que la reversión esperada de diferencias temporales deducibles; o que se revertirán en ejercicios en los cuales puede aplicarse retroactiva o prospectivamente la pérdida fiscal originada por la deducción de diferencias temporales deducibles.
- b) De la comparación anterior, si todavía existe un remanente de diferencias temporales acumulables, reconocer activos por ISR diferidos por el monto que existan pérdidas fiscales que puedan amortizarse en el mismo periodo en que se espera se revierta el remanente de las diferencias temporales acumulables.
- c) Una vez efectuado el análisis anterior cualquier remanente de diferencias temporales deducibles, más las pérdidas fiscales por amortizar, o el remanente, en su caso, y los créditos fiscales no utilizados, deben ser reconocidos, sólo cuando la entidad justifique que es probable que en períodos futuros existirán utilidades gravables futuras suficientes.

12. Párrafo 31. En lugar de mencionar una fusión, recomiendo utilizar la terminología del Boletín B-7 que es una adquisición de negocios.

13. Párrafo 38. Establece que “Dentro del balance general, los pasivos y activo por impuesto diferido deben presentarse en corto y largo plazo, dependiendo de la fecha en que se prevea la realización de dicho impuesto diferido.”, y se aclara que realización se refiere a la materialización del cobro o pago de una partida, lo cual normalmente sucede al recibir o pagar efectivo o su equivalente.

Al respecto, cabe señalar que en cuanto a la clasificación de activos y pasivos en corto y largo plazo, cuando se trata de cuentas por cobrar o por pagar, los párrafos 27 y 28 de la NIF A-7, establecen lo siguiente:

“Una entidad debe clasificar sus activos y pasivos, en corto (circulantes) y largo plazo (no circulantes). Una partida debe incluirse dentro del corto plazo, cuando satisfaga alguno de los siguientes criterios (énfasis añadido):

- a) **se espere realizar** o se pretenda vender o consumir, en el transcurso del ciclo normal de operaciones de la entidad;
- b) se mantenga fundamentalmente con fines de negociación;
- c) **se espera realizar dentro del periodo de los doce meses posteriores a la fecha del balance;**
- d) se trate de efectivo o sus equivalentes, a menos que su utilización esté restringida, dentro de los doce meses siguientes a la fecha del balance.

“Todas las demás partidas deben clasificarse como de largo plazo.”

De lo anterior, interpreto que a los activos y pasivos por impuestos diferidos le aplicarían las disposiciones señaladas en los incisos a) y c), en lo que respecta al énfasis añadido), por lo que considero que con base en el marco conceptual de las NIF, debiera mantenerse la clasificación siempre a largo plazo de los activos y pasivos por impuestos diferidos, como se establecía en el Boletín D-4, ya que las diferencias temporales que se revierten en el siguiente ejercicio, se **realizan** 15 meses después del cierre del ejercicio, cuando se recupera o paga del impuesto al presentar la declaración anual de impuesto sobre la renta.

14. Párrafo 42. Indica en dónde debe presentarse el impuesto a la utilidad del periodo, dentro del estado de resultados o del estado de actividades, un solo renglón después de partidas no ordinarias. Como aún no se conoce la versión final de la NIF B-3, Estado de Resultados, por los comentarios que se hicieron respecto a la clasificación de partidas en ordinarias o no ordinarias que observé, creo que sería más ilustrativo referir su presentación, en el caso de entidades con fines de lucro, como se ilustra en los ejemplos de dicho estado en la NIF B-3. Estado de Resultados. En el caso de entidades con propósitos no lucrativos, como no se ilustra en el ejemplo del estado de actividades que se presenta en el Boletín B-16 (lo cual debe considerarse cuando se revise dicho boletín), sugiero indicar que se presente como último renglón de la sección de Cambios al patrimonio que corresponda, de las tres que se presentan en dicho boletín.

15. Párrafo 47. Indica que cuando la entidad hubiera reconocido impuestos diferidos hasta el año 2006, con base en el Boletín D-4, la aplicación de esta NIF provoca un cambio contable exclusivamente por lo que se refiere a la clasificación en corto y largo plazo. A este respecto, comenté que debe mantenerse la clasificación exclusivamente a largo plazo. Sin embargo, creo que pudieran considerarse un cambio contable, los casos que se consideren en esta NIF como diferencias permanentes (independientemente de que se denominen así o de otra forma), y que bajo Boletín D-4, se hubiera considerado una diferencia temporal, dado que considero que prácticamente no existían diferencias permanentes bajo el Boletín D-4.

16. Párrafo 49. Debiera indicarse adicionalmente, siempre y cuando el traspaso sea aprobado por la asamblea de accionistas. Debiera explicarse la razón de dicho traspaso.

17. Por otra parte, me parece útil en esta NIF, que se incluya un señalamiento que trata el párrafo 18, de un caso de cuándo surge una diferencia temporal, que es cuando la base fiscal de un activo o pasivo en su reconocimiento inicial, difiere del valor en libros inicial. Lo anterior, sobre todo cuando se incluye el concepto de diferencia permanente o denominación equivalente, en esta NIF.

18. Considero que la inclusión de ejemplos que contemplen diversas situaciones complejas de cómo calcular los efectos de los impuestos diferidos, es muy importante para la adecuada interpretación y aplicación de esta NIF. Recomiendo que los ejemplos que se incluyan en la NIC D-4, no se limite a temas básicos como el del párrafo B1. Para lo anterior, se podrían tomar como base algunos casos que se tratan en el Apéndice C, o en la normatividad internacional.

19. En la página 9 se establece que el apéndice C no es normativo, sin embargo, considero que los temas que trata y por el mismo título del apéndice que es **CONSIDERACIONES IMPORTANTES EN LA DETERMINACIÓN DE LOS VALORES FISCALES DE ACTIVOS Y PASIVOS**, debieran ser normativos.

20. Comentario final. Recomiendo revisar los párrafos de la sección Introducción y los Apéndices que deban modificarse por los cambios que se hagan a la parte normativa de la NIF D-4.

Muy atentamente,

Carlos Cuan Chang