

16 de agosto de 2006.

Documento original del CINIF en
www.cinif.org.mx

**Consejo Mexicano para la Investigación y
Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF)**

Señores:

Hemos analizado el proyecto de la Norma de información financiera NIF D-4, Impuestos a la utilidad, referencia número 033-06, y, como consecuencia, presentamos las siguientes sugerencias.

Resumen general de sugerencias relevantes

Puesto que la intención de la NIF es hacer obligatoria la presentación de los activos y pasivos por impuestos diferidos clasificados en corto y largo plazo, consideramos que deben utilizar como criterio la fecha de devengación en lugar de la de realización (fecha de cobro o pago), puesto que bajo este último criterio los activos y pasivos por impuestos diferidos siempre serían a largo plazo.

Al definir el concepto de diferencias temporales (párrafo 3, inciso g) “que son partidas que se reconocen contable y fiscalmente, **pero en momentos distintos...**” limitaría la aplicación de la norma de los impuestos diferidos a ciertas diferencias entre los activos y pasivos contables y fiscales, que la requieren, tales como las derivadas de la adquisición de ciertos automóviles, cuya deducción fiscal se encuentra limitada desde su inicio, o las diferencias derivadas en los activos y pasivos ajustados a su valor razonable en el momento de adquisición de negocios, que nunca se deducen directamente en las declaraciones o bien, también, el caso de diferencias por valuación específica de inmuebles o maquinaria y equipo que aun subsisten y no pasarán a formar parte de los resultados.

Creemos conveniente que deberían especificarse las partidas que se consideren como permanentes y eliminar la definición que señala en el párrafo 3, inciso h), que se relaciona con el comentario inmediato anterior.

Igualmente sugerimos se evalué y se especifique con claridad si los impuestos diferidos deben aplicarse a los cambios netos en las distintas clases de patrimonio

en las entidades con propósitos no lucrativos, además considerar que se trata de cambios netos en los patrimonios y no utilidades.

Creemos que los párrafos relativos a los impuestos diferidos en la consolidación y en las subsidiarias (párrafos 28-31) no son entendibles como se encuentran redactados y, por tanto, en las sugerencias de detalle les proponemos una redacción que podría ser más apropiada y creemos conveniente evaluar que las fusiones contablemente son adquisiciones de negocios (siempre debe identificarse a un comprador); es decir, las fusiones no existen como tales en la normatividad contable

Asimismo, con respecto a las inversiones permanentes en subsidiarias y asociadas, estimamos que podría ser conveniente agregar una regla especial que compare los valores contables de las mismas, antes de impuestos diferidos, contra su respectivo valor fiscal (costo fiscal actualizado) y reconocer un pasivo fiscal adicional al pasivo por impuesto diferido (ya reconocido), si el primero fuera mayor al segundo. En el caso que se tratara de una diferencia activa, ésta sería reconocida únicamente cuando haya evidencias respecto a la disposición de la subsidiaria o asociada.

Observamos que en distintas partes del proyecto de la NIF, se menciona “la fecha de emisión de los estados financieros” que no resulta adecuada en los contextos dados, debiendo utilizarse la frase “fecha de los estados financieros”.

Estimamos que en el Apéndice C, se incluyen varios párrafos que tienen características normativas y que, por tanto, debieran incorporarse a la norma. Ejemplo de ello, son los párrafos C-4 al C-13 y C-17.

.En varias partes del documento se tratan y ejemplifican conceptos fiscales (por ejemplo, resultado fiscal, utilidad fiscal y consideraciones en el Apéndice B) que sugerimos sean revisados por expertos en la materia para mejorar la calidad de la norma.

Sugerencias detalladas al texto

Párrafo IN 1

Sugerencia

Conviene aclarar en el texto que el Impuesto a la utilidad se refiere al Impuesto sobre la renta.

Párrafo IN 6, incisos b), c), d) f) y h)

Sugerencia al inciso b)

Modificar el inciso b) para quedar como sigue:

- b) 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 **en la medida en que existiera probabilidad de recuperación y, como norma** de presentación, se requería su compensación con el impuesto diferido.

Sugerencia al inciso c)

Modificar el término “realización” por el de “devengación”.

- c) 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 devengación del impuesto diferido**; asimismo, esta NIF requiere que los activos y pasivos por impuesto diferido se presenten en renglones por separado;

Explicación

El uso de la fecha de realización implica, según la NIF A-2, pago. Sobre la base de la fecha de pago se consideró en el Boletín D-4 de la CPC, que la totalidad del

impuesto a la utilidad diferido es a largo plazo. El ISR causado en el ejercicio, que incluye la acumulación o deducción de partidas temporales que se revierten en el año, se liquida normalmente hasta los tres meses posteriores al cierre del ejercicio. Por lo tanto, el impuesto a la utilidad diferido que se revierta al año siguiente se realizará o pagará 15 meses después y no en los siguientes 12 meses. Entonces, habría que modificar el término “realización” por el de “devengación”.

Sugerencia al inciso d)

Cambiar el texto, como sigue:

- d) estimación para impuesto diferido no recuperable – en notas a los estados financieros, **se requiere revelar la justificación de las variaciones que haya tenido en el periodo esta estimación.**

Explicación

El párrafo 73 del Boletín D-4 requería la revelación de las modificaciones a esta estimación, por lo que la revelación del importe de la estimación no es un cambio en relación al Boletín anterior.

Sugerencia al inciso f)

Cambiar el término de realización por el de devengación.

Explicación

Realización significa pago o cobro.

Sugerencia al inciso h)

Eliminar la palabra “parcialmente”.

Explicación

La nueva norma está derogando totalmente las reglas relativas a la contabilización del Impuesto sobre la renta y el Impuesto al activo.

Párrafo IN 9

También se utiliza el término “realización” en lugar de “devengación”. Además, para poder señalarse en el párrafo que “la tendencia internacional cambie para aceptar la presentación de corto y largo plazo”, debe comprobarse por algún documento tentativo o definitivo de IASB, que así lo indique.

Párrafo 3, inciso a)

Sugerencia

Modificar como sigue:

- a) *impuesto a la utilidad* – es el impuesto **sobre la renta** causado del periodo, más (menos) el impuesto **sobre la renta** diferido del periodo;

Explicación

En México no hay más impuesto a la utilidad que el Impuesto sobre la renta.

Párrafo 3, inciso c)

Sugerencia

Cambiar la definición como sigue:

Impuesto diferido – Es el importe del impuesto (recuperación) a la utilidad (pérdida) derivado de las diferencias temporales entre los valores contables y fiscales de los activos y pasivos, las pérdidas fiscales y los ajustes por no recuperación de los activos fiscales.

Algunos conceptos reconocidos en otras partidas integrales que se reconocen en el capital contable pueden estar sujetos a los ajustes por impuestos diferidos.

Explicación

La definición propuesta es consistente con el método de activos y pasivos que adopta la NIF.

Párrafo 3, inciso d)

Sugerencia

Modificar el inciso, como sigue:

- d) *impuesto causado por pagar o por cobrar* – es el impuesto causado en el periodo, menos los anticipos liquidados, más **o menos** los impuestos causados en periodos anteriores y no liquidados **o no recuperados, respectivamente**;

Párrafo 3, incisos e) y f)

Sugerencia

Modificar los incisos como sigue:

- e) *pasivos por impuesto diferido* – son los impuestos a la utilidad por pagar en periodos futuros derivados de diferencias temporales **que incrementan la base gravable**;
- f) *activos por impuesto diferido* – son los impuestos a la utilidad recuperables en periodos futuros derivados de diferencias temporales **que disminuyen la base gravable**, de pérdidas fiscales por amortizar y de créditos fiscales por aprovechar, según proceda;

Explicación

Se considera más preciso.

Párrafo 3, inciso g)

El párrafo dice:

- g) diferencias temporales - son partidas que se reconocen contable y fiscalmente, pero en momentos distintos, motivo por el cual, generan impuesto diferido. Estas partidas representan la diferencia entre el valor contable de un activo o de un pasivo y su valor fiscal y, a su vez, pueden ser deducibles o acumulables;

Sugerencias

Modificar al párrafo como sigue:

- g) *diferencias temporales* – Son las diferencias entre el valor contable de un activo o de un pasivo y su valor fiscal y, a su vez, pueden ser deducibles o acumulables;

Explicación

Establecer en la definición anterior (la de la NIF) que las diferencias temporales son partidas que se reconocen contable y fiscalmente, pero en momentos distintos, elimina la consideración de partidas derivadas de la actualización por efectos de inflación de ciertas partidas del balance general, por ejemplo la de los inventarios o de pasivos no monetarios, como anticipos de clientes, así como los efectos que aún existen en varias entidades que valoraron sus inmuebles, maquinaria y equipo con costos específicos o por el procedimiento de indización específica, mismos que nunca son reconocidos en la determinación del resultado fiscal. Con la definición establecida en el borrador en auscultación tampoco se consideraría por ejemplo, los casos en que hay límites en la depreciación fiscal de ciertos activos como es el de los automóviles, que nunca se deprecia para efectos del ISR el exceso al límite establecido por la Ley del ISR.

La definición de partidas temporales sugerida, es congruente con la definición que da la NIC 12.

Párrafo 3, incisos g), subincisos i y ii

Contienen notas al pie de página que no se ven en la misma página donde aparecen los incisos anteriores sino en la siguiente.

Párrafo 3, inciso h)

Sugerencia

Eliminar el párrafo

Explicación

En el método de activos y pasivos, no existen diferencias permanentes, a menos que la propia norma de excepciones, como lo hace la NIC 12, en sus párrafos 15 y 24. Por ejemplo, en el caso de adquisición de negocios las modificaciones a los valores contables en la adquirente, nunca se consideran en la base fiscal y, sin embargo, es necesario reconocer el impuesto diferido correspondiente.

Párrafo 3, inciso i)

Sugerencia

Eliminar el inciso que dice:

- i) *utilidad fiscal o pérdida fiscal* – es la base sobre la cual se determina el impuesto causado de acuerdo con las disposiciones fiscales aplicables. La utilidad fiscal corresponde al valor residual de los ingresos acumulables obtenidos en el periodo, después de restarles las deducciones autorizadas. Cuando las deducciones son mayores que los ingresos acumulables, el resultado es una pérdida fiscal; comúnmente, la pérdida fiscal puede disminuirse de la utilidad fiscal de otros periodos, es decir, puede amortizarse;

Explicación

Consideramos que en las NIF, no es materia ni es necesario definir la utilidad o pérdida fiscal, ya que esto se define en la Ley del ISR. Además según el artículo 10 de dicha ley, el ISR causado se calcula sobre el resultado fiscal.

Párrafo 3, inciso k)

Sugerencia

El párrafo debería decir:

- k) *tasa de impuesto causado* – es la tasa legal vigente durante el ejercicio al que corresponden los estados financieros, y que se utiliza para el cálculo del impuesto causado;

Explicación

Es incorrecto referirse a la fecha de emisión de los estados financieros, lo cual normalmente ocurre después del cierre del ejercicio.

Párrafo 3 inciso l)

Debería decir:

- l) *tasa de impuesto diferido* – es la tasa legal de impuesto que, según se prevé, estará vigente en **la fecha en que se liquidarán o recuperarán** los efectos 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 al cierre del ejercicio.

Explicación

El actual D-4 (párrafo 27) y la NIC 12 (párrafo 46) utilizan la fecha de liquidación y de recuperación, lo cual consideramos más apropiado, ya que la fecha en que se

paga el ISR es posterior al periodo contable en el cual las partidas temporales se revierten, y además, pueden haber diferentes tasas entre las aplicables al final del periodo contable y la fecha en que se liquidará o recuperará el ISR, como ha sucedido en otras ocasiones. Adicionalmente, es incorrecto referirse a la fecha de emisión de los estados financieros, lo cual normalmente ocurre después del cierre del ejercicio.

Párrafo 4

El párrafo indica:

En el proceso de reconocimiento contable de los impuestos a la utilidad, la entidad **debe** determinar en primer lugar el impuesto causado y, en segundo lugar, el impuesto diferido.

Sugerencia

Eliminar el párrafo.

Explicación

Es sólo un procedimiento que no es materia de una Norma contable.

Párrafo 7

El párrafo señala:

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.

Sugerencia

Eliminar la parte final del párrafo 7: “como contrapartida debe reconocerse un gasto o un ingreso, según proceda”.

Explicación

Esa frase confunde, ya que hay casos en que el efecto del impuesto diferido afectará al capital contable. Además en el párrafo 20 de esta NIF, se explica con claridad cuales son las contrapartidas de los activos o pasivos por impuestos diferidos.

Párrafos 11 a 14

Sugerencia

Suprimir esos párrafos y en su lugar incorporar las definiciones que contiene el Boletín D-4, Tratamiento contable del impuesto sobre la renta, del impuesto al activo, y de la participación de los trabajadores en la utilidad, en sus párrafos 15 y 16.

Explicación

Los párrafos 11 a 14 del proyecto en auscultación son muy detallados y, por lo tanto, dificultan su entendimiento y no son necesarios para la comprensión del valor fiscal de los activos y de los pasivos, ni de la NIF D- 4 en su conjunto, sin embargo, se hacen comentarios sobre algunos de estos párrafos.

Párrafo 11

El párrafo dice:

Por tal razón, para efectos de esta norma, se consideran tres tipos de activos: a) los que fiscalmente están pendientes de disminuirse o deducirse de la base contable para llegar a la base fiscal, como los casos de activos fijos e inventarios; b) los que están pendientes de incrementarse o

acumularse, para llegar a la base fiscal, como las cuentas por cobrar derivadas de ingresos reconocidos contablemente y **quese** acumulan fiscalmente hasta que se cobran;

Sugerencias

Corregir “quese” por “que se”.

Párrafo 13

El párrafo indica:

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 al resultado 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 del resultado fiscal debido a que fueron acumulados al momento de su recepción; b) los que están pendientes de incrementarse o acumularse para llegar al resultado fiscal ,como en el caso de un costo deducido fiscalmente por anticipado, por estar relacionado con cobros anticipados; y c) aquéllos 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.

Comentario

El ejemplificar como pasivo a “un costo deducido fiscalmente por anticipado”, es incorrecto, porque los costos no expirados son activos (Párrafo 59, NIF A-5) y no pasivos. Si a la fecha de la deducción anticipada de un futuro costo, no se ha incurrido en el costo, el pasivo sería una provisión.

Párrafo 13, inciso b)

Sugerencia

Indicar en el inciso que se trata de costos relacionados con el reconocimiento de anticipos de clientes como partidas gravables.

Párrafo 19

El párrafo cita:

El impuesto diferido del periodo debe determinarse 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 16. Esta diferencia debe reconocerse como un gasto o como un ingreso, según corresponda.

Sugerencia 1

Eliminar la frase final del párrafo 7: “Esta diferencia debe reconocerse como un gasto o como un ingreso, según corresponda”.

Explicación

Esa frase confunde, ya que hay casos en que el efecto del impuesto diferido afectará al capital contable. Además en el párrafo 20 de esta NIF, se explica con claridad cuales son las contrapartidas de los activos o pasivos por impuestos diferidos.

Sugerencia 2

Es necesario indicar si la comparación del saldo inicial con el final se hace sin actualizar a pesos constantes o actualizados, en virtud de que algunos impuestos diferidos se consideran de carácter no monetario, según se explica en el párrafo C-17 de la NIF D-4.

Párrafos 20

Sugerencia

Sustituir “el gasto o ingreso por impuesto diferido” por “el impuesto diferido del periodo” para quedar como sigue:

En el caso de entidades lucrativas, el impuesto diferido del periodo debe identificarse en: a) la porción que corresponde a la utilidad o pérdida neta, la cual debe reconocerse en el estado de resultados; y b) la porción que corresponde a las *otras partidas integrales*⁴, la cual debe reconocerse directamente en dichas partidas integrales.

Explicación

Más claridad.

Párrafo 22

Sugerencia

Sustituir “el gasto o ingreso por impuesto diferido” por “el impuesto diferido del periodo”.

Explicación

Más claridad.

Párrafo 24

Sugerencia

Es necesario indicar si la comparación del saldo inicial con el final se hace sin actualizar a pesos constantes o actualizados, considerando que algunos impuestos diferidos se consideran de carácter no monetario, según se explica en el párrafo C-17 de la NIF D-4.

Párrafo 26

El párrafo dice:

Un activo por impuesto diferido debe reconocerse sólo cuando la entidad justifique que es probable⁵ que en periodos futuros existirán:

- a) utilidades gravables suficientes contra las que se prevea la amortización, prospectiva o retrospectiva, de pérdidas fiscales; o, en su caso, contra las que se prevea la utilización de créditos fiscales, para así recuperar dicho activo; o,
- b) diferencias temporales acumulables suficientes cuya reversión se espera en el mismo periodo de la reversión de las diferencias temporales deducibles y que dan lugar al activo por impuesto diferido. Tanto las diferencias acumulables como las deducibles deben estar relacionadas con la misma autoridad fiscal.

Sugerencia

Modificar la redacción como sigue:

Un activo por impuesto diferido debe reconocerse:

- a) cuando existan diferencias temporales acumulables suficientes, cuya reversión se espera en el mismo periodo de la reversión de las diferencias temporales deducibles que dan lugar al activo por impuesto diferido. Tanto las diferencias acumulables como las deducibles deben estar relacionadas con la misma autoridad fiscal o,
- b) cuando la entidad justifique que es probable⁵ que en periodos futuros existirán utilidades gravables suficientes contra las que se prevea la amortización, prospectiva o retrospectiva, de pérdidas fiscales; o, en su caso, contra las que se prevea la utilización de créditos fiscales, para así recuperar dicho activo; o,

Explicación

Cuando existen diferencias temporales acumulables suficientes, cuya reversión se espera en el mismo periodo de la reversión de las diferencias temporales deducibles y de las pérdidas fiscales por amortizar, la entidad no necesita justificar que en períodos futuros existirán utilidades gravables suficientes para la amortización de pérdidas, ya que la reversión de las diferencias temporales acumulables, originarán utilidades gravables. Dejar el párrafo 26 sin la modificación sugerida, obligaría en algunos casos a reconocer impuestos diferidos pasivos por diferencias acumulables que en el futuro serán gravables y contra las cuales se pueden amortizar las pérdidas fiscales.

El criterio propuesto coincide con el párrafo 21 del FAS 109, (ilustrado con un ejemplo en sus párrafos 240 a 242) y el párrafo 36 de la NIC 12. El D-4 exigía que existiera una alta probabilidad de utilidades gravables futuras suficientes, una vez agotadas las diferencias temporales acumulables.

Párrafos 28, 29, 30, 31

Sugerencia

Sustituir los párrafos por los siguientes:

28. De conformidad con los párrafos 36 y 37 del Boletín B-7, Adquisiciones de negocios, no se deben considerar los impuestos diferidos reconocidos previamente por la adquirida. Los impuestos diferidos por la adquisición de negocios, serán los que se determinen sobre la base de los nuevos valores asignados a los activos adquiridos y los pasivos asumidos, como consecuencia de la adquisición.
29. Normalmente los activos y pasivos fiscales de las adquiridas (incluyendo las fusionadas jurídicamente) son los mismos que se mantenían antes de la adquisición.
30. La información consolidada periódica deberá incluir los impuestos diferidos consolidados, considerando lo citado en el punto anterior y las eliminaciones de transacciones entre compañías, independientemente de que las subsidiarias determinen sus

impuestos diferidos particulares con sus propios valores contables de activos y pasivos.

Párrafo 31, C-14 y C-15

El párrafo señala:

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.

Sugerencia

Eliminar los párrafos señalados.

Explicación

El párrafo es de detalle señalando reglas fiscales, materia de especialistas fiscales, que no agregan valor para la determinación del impuesto diferido y que confunden.

Por otro lado en la terminología de la normatividad sobre combinación de negocios, tanto en México, como en las NIIF y en los FAS, no puede haber una fusión ya que en todos los casos se debe identificar un adquirente. Por lo tanto, el uso del término fusión ha quedado restringido para efectos legales. Legalmente no puede haber fusión cuando una sociedad adquiere la mayoría o la totalidad de las acciones de otra y para efectos de impuestos la fusión no se considera enajenación según el Código Fiscal de la Federación. En el caso de una fusión para efectos fiscales no hay costo de adquisición.

Párrafo 32

Eliminar el párrafo

Explicación

Ya que queda cubierto con los párrafos sugeridos en los puntos anteriores.

Párrafo 35

Sugerencia

Modificar el párrafo, como sigue:

El impuesto causado debe presentarse como un pasivo a corto plazo, neto de los anticipos efectuados. Si lo últimos lo excedieran, el neto se muestra como activo circulante.

Explicación

El texto sugerido es más concreto y no proporciona reglas detalladas de teneduría de libros, que se deberían evitar en las NIF.

Párrafo 38

Sugerencia

Modificar el párrafo como sigue:

Dentro del balance general, los pasivos y activos por impuesto diferido deben presentarse clasificados en corto y en largo plazo, dependiendo de la fecha en la que se prevea la devengación de dicho impuesto diferido. Los activos y pasivos, ya clasificados deben presentarse a corto y largo plazo netos en el balance general, siempre y cuando se trate de la misma entidad y de la misma autoridad fiscal.

Explicación

El uso de la fecha de realización implica, según la NIF A-2, pago. Sobre la base de la fecha de pago se consideró en el Boletín D-4 de la CPC que la totalidad del impuesto a la utilidad diferido es a largo plazo. El ISR causado en el ejercicio, que

incluye la acumulación o deducción de partidas temporales que se revierten en el año, se liquida normalmente hasta los tres meses posteriores al cierre del ejercicio. Por lo tanto, el impuesto a la utilidad diferido que se revierta al año siguiente se realizará o pagará 15 meses después y no en los siguientes 12 meses. Entonces habría que modificar el término “realización” por el de “devengación”.

Párrafo 41

El párrafo señala:

El gasto o ingreso por impuesto diferido del periodo de una entidad con propósitos no lucrativos, debe presentarse en el estado de actividades como un componente del impuesto a la utilidad del periodo; este importe también debe incluir el efecto de las estimaciones y sus cancelaciones por impuesto diferido no recuperable.

Sugerencia

Modificar el párrafo para adaptarlo a lo señalado por el Boletín B-16 “Estados financieros de entidades con propósitos no lucrativos” y el párrafo 42 de la NIF A 5 “Elementos básicos de los estados financieros” ya que el término utilidad no se usa en el estado de actividades, sino el que se usa es cambio neto en el patrimonio contable.

Párrafo 42

El párrafo dice:

El impuesto a la utilidad del periodo, dentro del estado de resultados o del estado de actividades, debe conformarse por el impuesto causado y el impuesto diferido; asimismo debe presentarse en un solo renglón después de partidas no ordinarias. No debe incluirse en esta partida el impuesto atribuible a operaciones discontinuadas.

Sugerencia

Aclarar en un párrafo adicional con respecto al estado de actividades de una entidad no lucrativa, que el impuesto causado o diferido no debe presentarse en un solo renglón, sino que debe ser asignado a los diferentes tipos de patrimonio: permanentemente restringido, temporalmente restringido y no restringido.

Párrafo 44, inciso b), subinciso ii)

El párrafo dice que deben revelarse las actividades del periodo del segmento discontinuado.

Sugerencia

Eliminar este requerimiento de revelación, ya que no es materia de los impuestos a la utilidad, y adicionalmente el Boletín C-15 requiere esta revelación.

Párrafo 44

Sugerencia

Agregar como requisito de revelación lo que indica el párrafo 76 del Boletín D-4 en vigor, modificándolo como sigue:

Los créditos fiscales por compensar y las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, así como las fechas de vencimiento para ejercer el derecho a su compensación y amortización. En su caso, monto de las que no participaron en la determinación del impuesto diferido.

Explicación

Es una revelación necesaria para el usuario de los estados financieros.

Párrafo 50

Sugerencia

Eliminar “de manera parcial”.

Explicación

Todas las reglas establecidas en el Boletín D-4 con respecto a la PTU, siguen vigentes.

Apéndice B

Este apéndice se refiere a la determinación de valores fiscales, basado en las disposiciones fiscales actuales, por lo que puede estar sujeto a modificaciones importantes; además, consideramos que no es materia de las Normas de Información Financiera. Por otro lado, de decidir que permanezca en el documento definitivo, consideramos debe ser revisado por expertos fiscales, porque se corre el riesgo que en la NIF- D 4 se mencionen tratamientos fiscales en forma errónea, por ejemplo:

Párrafo B-3

Sugerencia

Cambiar el término “fecha de emisión de los estados financieros” por “fecha de los estados financieros”.

Explicación

Esto contraviene a los pronunciamientos contables internacionales.

Párrafo B-28, inciso b) y párrafo B-29, dicen:

- b) cuentas por cobrar pendientes de acumular – éstas son partidas que contablemente ya se reconocieron como ingresos, pero que fiscalmente están pendientes de acumulación, sin que se prevea deducción alguna; esto provoca un valor contable mayor que el fiscal. Tal es el caso de los beneficios que suelen otorgarse fiscalmente a sociedades civiles, a quienes se les permite acumular el ingreso hasta el momento en el que lo cobran en efectivo.

Por lo anterior, se concluye que debe reconocerse un pasivo por impuesto diferido siempre que el valor contable de un activo sea mayor que su valor fiscal.

Explicación

En el caso de sociedades civiles, es cierto que se permite acumular los ingresos hasta que se cobran, pero no necesariamente se tiene que crear un impuesto diferido porque cuando se cobren dichos ingresos, el efectivo recibido se puede distribuir a los socios generando una deducción equivalente al ingreso acumulable y evitando el pago del ISR. Con esta mecánica el pago del impuesto se transfiere al socio. (Artículos 29 fracción XI y 110 fracción II, de la Ley del ISR).

Adicionalmente, la acumulación de estas cuentas por cobrar procede no solamente cuando se cobra en efectivo, sino también cuando se cobra por otros medios.

Párrafo B-42

Con base al párrafo 26 de esta NIF, el reconocimiento de activos por impuesto diferido está restringido. La entidad puede reconocer activos por impuesto diferido, sólo si es probable obtener beneficios económicos futuros contra los que pueda deducir las diferencias temporales al momento de su reversión.

Este párrafo debería modificarse en base a nuestra sugerencia correspondiente al párrafo 26, antes comentada.

Párrafo C-6

El párrafo dice:

Por su poca importancia y por sentido práctico, se considera válido que el valor fiscal de este tipo de inversiones sea el costo de adquisición reexpresado con inflación; de esta forma se establece un criterio semejante al contable.

Sugerencia

Eliminar “**por su poca importancia**”.

Explicación

La “poca importancia” se evalúa a nivel individual de cada entidad.

Párrafos C-8 y C-9

Sugerencia

Incluir también a las subsidiarias.

Explicación

Se deben incluir también a las compañías subsidiarias y no sólo a las asociadas como lo contemplaba la Circular 54 emitida por la CPC, ya que las subsidiarias se reconocen con el método de participación en los estados financieros individuales de la controladora y también pueden existir subsidiarias en países donde la tasa de impuesto a la utilidad sea menor a la tasa en México y los impuestos diferidos reconocidos por esas subsidiarias tengan que complementarse.

Párrafo C-10

El párrafo dice:

En el momento de la compra, el costo de adquisición de las acciones de subsidiarias o asociadas, es la suma de su valor contable más el crédito mercantil. Ante la venta de dichas acciones, las disposiciones fiscales permiten deducir su costo de adquisición. Por lo tanto, el enfoque de deducción contable es el mismo que el fiscal.

Sugerencia

Modificar el párrafo como sigue:

En la fecha de compra el costo de adquisición de las acciones de subsidiarias o asociadas y su valor fiscal, es el mismo. Al momento de la venta de dichas acciones, las disposiciones fiscales permiten deducir su costo de adquisición actualizado más o menos los resultados fiscales.

Párrafo C-17

El párrafo dice:

En el reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, con base en la NIF relativa, un pasivo o un activo por impuesto diferido debe considerarse como partida monetaria, cuando se derive de una partida monetaria; por ejemplo: el que se deriva de una cuenta por cobrar. Cuando el impuesto diferido se derive de una partida no monetaria, debe considerarse como una partida no monetaria; ejemplo: el que se deriva de un activo fijo.

Comentario

El considerar ahora la naturaleza monetaria o no monetaria de los saldos de impuestos diferidos puede ser más apropiado; sin embargo, hay que considerar que los impuestos diferidos sean pasivos o activos, representan cuentas por cobrar y por pagar que no se ven modificadas por la inflación, sino que lo que se

modifica por inflación son algunas partidas temporales que originan los impuestos diferidos. Este cambio de criterio en relación con el Boletín D-4 emitido en 1999, es menos práctico, por lo que sería prudente seguir considerando a los impuestos diferidos como partidas monetarias y que se siga respetando el tratamiento contable que se le da a la posición monetaria, derivada de los impuestos diferidos, que señalan los párrafos 24 y 25 del Boletín D-4.

Párrafos C-18 y C-19

Comentario

En relación a la prohibición de reconocer las cuentas por cobrar y por pagar de impuestos diferidos es congruente con la normatividad del IASB y del FASB, sin embargo la justificación que se da en estos párrafos para no usar el valor presente, parece contradecir a las exigencias del reconocimiento del valor razonable en ciertos instrumentos financieros y en el valor de uso en el que se tiene que considerar ingresos futuros y otros elementos que también son difíciles de estimar.

**C.P.C. Jaime Sánchez Mejorada
Fernández**

Vicepresidente de Legislación

C.P.C. Benjamín De Alba Mora

*Presidente de la Comisión de
Principios de Contabilidad*