

México, D. F. a 13 de septiembre de 2006

CARTA DE RESPUESTA AL  
PROCESO DE AUSCULTACIÓN NIF D-4

CENTRO DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO (CID)  
DEL CONSEJO MEXICANO PARA LA INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DE NORMAS DE  
INFORMACIÓN FINANCIERA (CINIF)

C.P.C. FELIPE PEREZ CERVANTES

PRESENTE

En respuesta al proyecto para auscultación de la Norma de Información Financiera D-4 "Impuestos a la Utilidad" (en adelante NIF D-4), el Grupo de Trabajo del Proceso de Auscultación del Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM) emite los siguientes comentarios de manera general, sin pretender realizar un análisis exhaustivo de la misma.

- **Comentarios Generales de la definición de términos**

Consideramos que el título de la NIF D-4 "Impuestos a la Utilidad" debería ser sustituido por "Impuesto sobre la Renta", pues en el contexto actual mexicano el contenido de esta Norma se está refiriendo básicamente al impuesto sobre la renta. De la misma manera, consideramos conveniente sustituir por "impuesto sobre la renta" toda referencia a los impuestos a la utilidad dentro de la NIF D-4, e inclusive, hacer el cambio en otras normas, como el caso del Ejemplo 1 contenido en la NIF B-3.

Por otro lado, se sugiere revisar los términos utilizados en la norma, de tal manera que esta última sea más clara para el lector. Por ejemplo, en el caso del término "crédito fiscal", en el texto de la NIF D-4 se señala que se entiende por este concepto todo aquel importe a favor de la entidad que puede ser recuperado contra el impuesto causado.

No obstante que se señala claramente que este concepto se utiliza con esa definición "para efectos de esta norma", consideramos que el término crédito fiscal no es adecuado en este contexto, debido a que puede haber confusiones con el concepto de crédito fiscal contenido en el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación. En otras palabras, en el contexto de la NIF D-4, más que un "crédito fiscal" se está haciendo referencia a un "derecho de acreditamiento".

Otro término que sugerimos se revise es el de "utilidad fiscal", ya que en la NIF D-4 se señala que utilidad fiscal "es la base sobre la cual se determina el impuesto causado"; sin embargo, en estricto sentido, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que la base sobre la cual se aplica la tasa de impuesto sobre la renta es el resultado fiscal.

En adición a lo anterior, consideramos necesario que se revisen las definiciones de los términos contenidos en los incisos a), b), c) y d) del párrafo 3 de la NIF D-4, ya que se genera una “referencia circular” entre ellos, al estar contenidos unos y otros en las respectivas definiciones.

Continuando con las definiciones de términos contenidas en el párrafo 3, se sugiere eliminar las definiciones de los incisos e) y f), pues no son conceptos que el lector deba conocer previamente al estudio de la NIF D-4, sino que se trata de conceptos que derivan de la misma.

Por otra parte, en cuanto a las definiciones contenidas en el inciso g) del párrafo 3 en comento, consideramos que no es adecuado hacer referencia a las utilidades y pérdidas contables, toda vez que el método aplicable en el contexto de la NIF D-4 es el de activos y pasivos.

En su caso, si el objetivo de estas definiciones es aclarar que las diferencias temporales pueden resultar en cantidades acumulables o deducibles, lo más adecuado es desglosarlas y explicar que hay cuatro tipos de diferencias: i) las que surgen cuando un ingreso es acumulable para efectos fiscales antes de que se considere ingreso para efectos contables; ii) las que surgen cuando un concepto se considera ingreso para efectos contables, antes de que se considere ingreso acumulable para efectos fiscales; iii) las que surgen cuando un determinado concepto es deducible para efectos fiscales antes de que se considere gasto para efectos contables; y, iv) las que surgen cuando un concepto se considera gasto para efectos contables, antes de que se considere deducción para efectos fiscales.

Cabe señalar que no obstante que la NIF D-4 define el concepto de diferencias permanentes, en realidad no se establece cuál es el tratamiento que corresponde a ese tipo de diferencias, lo cual puede ocasionar distorsiones en el cálculo de los impuestos diferidos. Esto se debe a que según el texto de la NIF D-4 y el ejemplo contenido en el Apéndice B, las diferencias temporales son el resultado de comparar los valores contables y fiscales de los activos, sin ajuste alguno por diferencias permanentes.

Por ejemplo, si se adquiere un automóvil con valor de \$400,000, el valor contable de dicho activo será de \$400,000, mientras que el valor fiscal (entendido como el monto pendiente de deducir) será de \$300,000, ya que de acuerdo con la legislación fiscal vigente la deducción de los automóviles está limitada a este último monto. Al determinar las diferencias conforme al ejemplo del Apéndice B, la diferencia de \$100,000 se reflejaría como una diferencia temporal, cuando en realidad se trata de una diferencia que no se revertirá en ningún momento.

Por lo anterior, consideramos que es necesario revisar y establecer claramente el tratamiento que se le deben dar a las diferencias permanentes.

Ahora bien, a lo largo del texto de la NIF D-4 se hace referencia a la “fecha de emisión” de los estados financieros, lo cual es inadecuado, considerando que dicha fecha no necesariamente coincide con el periodo a que se refieren los estados financieros.

- **Comentarios Generales de las normas de valuación**

Con objeto de facilitar la comprensión y aplicación de la NIF D-4, se sugiere modificar la redacción de tal manera que sea lo más claro posible, ya que algunos párrafos resultan confusos.

Por ejemplo, en el párrafo 10 se señala que los valores fiscales deben determinarse con base en las disposiciones fiscales aplicables, “considerando lo que sucedería si se recuperara un activo o se

liquidara un pasivo”, y se señala en una nota al pie que por recuperar un activo debe entenderse: utilizarlo, cobrarlo, consumirlo, venderlo o disponer de él.

Dado que las disposiciones fiscales vigentes no prevén la determinación de valores fiscales de activos y pasivos, resulta complejo interpretar dicho párrafo. Es decir, en nuestra opinión, la definición a que se refiere dicho párrafo resulta incompleta e inadecuada, pues pretende definir un concepto con base en las disposiciones fiscales, siendo que dicho concepto no existe como tal en la legislación fiscal vigente.

En dado caso, resultaría más adecuado referirse a los valores fiscales como aquellas cantidades que se determinan exclusivamente para efectos de la NIF D-4, con el único fin de compararlo con el valor contable de los activos y pasivos en los términos del párrafo 16 de la propia NIF.

Derivado de lo anterior, consideramos que las definiciones contenidas en los párrafos 11 y 12 podrían ser más claras si se omite la referencia a la recuperación de activos, y simplemente se señala que el valor fiscal de un activo depende del tratamiento fiscal específico que corresponda a la operación de que se trate, por lo que para efectos de esta norma se considerarán tres tipos de partidas: a) activos que para efectos fiscales no se deducen en el ejercicio de adquisición, sino durante dos o más ejercicios futuros; b) partidas que contablemente se registran como activo, pero que fiscalmente no tienen valor, debido a que las disposiciones fiscales aplicables prevén que la acumulación de un determinado ingreso se realizará con posterioridad; y c) partidas que tienen valor contable igual a su valor fiscal, por lo que no tienen repercusiones fiscales.

De manera análoga, en la definición del valor fiscal de un pasivo, los párrafos 13 y 14 serían más comprensibles si se elimina la referencia a la liquidación de pasivos y simplemente se señala que el valor fiscal de un pasivo depende del tratamiento fiscal específico que corresponda a la operación de que se trate, por lo que para efectos de la NIF D-4 se considerarán tres tipos de partidas: a) pasivos que para efectos fiscales no se deducen en el ejercicio en que se registran contablemente; b) partidas que contablemente se registran como pasivo, pero que fiscalmente no tienen valor, debido a que las disposiciones fiscales aplicables prevén que la deducción de la operación correspondiente se realizará hasta que se cumplan ciertos requisitos; y c) partidas que tienen valor contable igual a su valor fiscal, por lo que no tienen repercusiones fiscales.

En cuanto a los requisitos para reconocer activos por impuesto diferido, la NIF D-4 señala que se debe justificar que existirán utilidades gravables suficientes contra las cuales se prevea la amortización prospectiva o retrospectiva de pérdidas fiscales, o en su caso, contra las que se prevea la utilización de créditos fiscales.

Sin embargo, cabe aclarar que la expresión “utilidades gravables” debería ser sustituida por “utilidades fiscales”, con objeto de que sea consistente con el apartado de definición de términos.

Asimismo, consideramos que no es necesario hacer referencia a la amortización retrospectiva, ya que conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta las pérdidas fiscales se amortizan contra utilidades fiscales futuras, y no se prevé la aplicación de pérdidas contra utilidades fiscales de ejercicios pasados.

Adicionalmente, consideramos que dentro de dichos requisitos se debería indicar por separado lo referente a los derechos de acreditamiento, ya que éstos se aplican contra impuestos y no contra utilidades.

Finalmente, consideramos que la referencia a la consolidación fiscal, contenida en el párrafo 33 de la NIF D-4, es muy ambigua y no cumple con el objetivo de la propia NIF, de establecer las normas particulares para el reconocimiento del impuesto sobre la renta (en este caso consolidado). Esto se debe a que únicamente se señala que en caso de que se aplique la consolidación fiscal se deberán considerar los efectos derivados de dicha consolidación, sin especificar cuáles son esos efectos y de qué manera deben considerarse. En su caso, consideramos que se deberían definir más específicamente los conceptos que se deben considerar, o bien, eliminar esta referencia de esta NIF y emitir una norma específica para el caso de la consolidación fiscal.

Esperando que estos comentarios generales sean de utilidad, estamos a sus órdenes para recibir cualquier comentario, los realizadores de la presente carta de respuesta:

C.P.C. y M.A. Alfonso Franco Bolaños  
C.P. y M.F. Sandra Minaburo Villar  
C.P. y M.F. Anabel Mitsuko Endo Martínez

Referencia 033-06