

Interpretación a las Normas de Información Financiera INIF 20

Efectos contables de la *Reforma Fiscal 2014*

Esta Interpretación a las Normas de Información Financiera es emitida por el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A. C. (CINIF).



Derechos de autor © 2014 (en trámite) reservados para el:

Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A. C. (CINIF)

Bosque de Ciruelos 186, Piso 11
Col. Bosques de las Lomas,
C. P. 11700, México, D. F.
Teléfono: (55) 55-96-56-33
Fax: (55) 55-96-56-34
Correo electrónico: contacto.cinif@cinif.org.mx

Prohibida la reproducción, traducción, reimpresión o utilización, total o parcial de esta obra, ya sea de manera electrónica, mecánica u otro medio, actual o futuro, incluyendo fotocopia y grabación o cualquier forma de almacenamiento físico o por sistema, sin el permiso por escrito del **CINIF**.

Para cualquier información adicional sobre el uso de este documento, así como del precio sobre copias adicionales, favor de contactar directamente al **CINIF**.

Información adicional relacionada con esta NIF se encuentra en la página electrónica del **CINIF**: www.cinif.org.mx



Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A. C. (CINIF).

Bosque de Ciruelos 186, Piso 11
Col. Bosques de las Lomas
C. P. 11700, México, D. F.

El logotipo del CINIF y los términos "NIF", "INIF", "ONIF", "CINIF", "Normas de Información Financiera", "Interpretaciones a las Normas de Información Financiera" y "Orientaciones para la aplicación de las NIF", son marcas registradas del Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A. C.

México, D. F., a 20 de diciembre de 2013.

A TODOS LOS INTERESADOS EN LA INFORMACIÓN FINANCIERA

El Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A. C. (CINIF) emite la presente **Interpretación a las Normas de Información Financiera 20, Efectos contables de la Reforma Fiscal 2014 (INIF 20)**, para conocimiento de cualquier interesado en las Normas de Información Financiera aplicables en México.

La INIF 20 se emite con la intención de dar respuesta al siguiente cuestionamiento:

¿Cómo deben reconocerse en los estados financieros de las entidades los efectos contables de la Reforma Fiscal 2014?

La INIF 20 fue aprobada por unanimidad para su emisión por el Consejo Emisor del CINIF en diciembre de 2013, estableciendo su aplicación a partir del 11 de diciembre del 2013.

Atentamente,

C.P.C. Felipe Pérez Cervantes
Presidente del Consejo Emisor del CINIF

INIF 20

EFECTOS CONTABLES DE LA REFORMA FISCAL 2014

CONTENIDO

	Párrafos
ANTECEDENTES	1 – 2
ALCANCE	3
TEMA	4 – 7
COMENTARIO GENERAL.....	8 – 11
Abrogación de la LISR y establecimiento de una nueva ley para 2014.....	8 – 11
COMENTARIOS ESPECÍFICOS	12 – 96
1. Eliminación del <i>Régimen de consolidación fiscal</i>	13 – 37
2. Nuevo <i>Régimen de integración fiscal</i>	38 – 42
3. Impuesto Sobre la Renta sobre dividendos.....	43 – 47
4. Eliminación del <i>Régimen simplificado</i>	48 – 52
5. Cambio del régimen aplicable a maquiladoras	53 – 56
6. Eliminación del estímulo fiscal para inversionistas en SIBRAS	57 – 61
7. Cambios en el esquema de acumulación de la LISR para enajenaciones a plazos (ventas en abonos)	62 – 67
8. Cambios en el esquema de deducciones de los gastos por beneficios a los empleados en la LISR.....	68 – 71
9. Cambio de la tasa de ISR	72 – 76
10. Abrogación del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU).....	77 – 83

Párrafos

11. Cambios en la determinación de la <i>Participación de los Trabajadores en la Utilidad de las Empresas</i> (PTU).....	84 – 87
12. <i>Impuesto al Activo</i> (IMPAC) por recuperar	88 – 90
13. Derechos especiales sobre minería	91 – 96
VIGENCIA.....	97 – 98
TRANSITORIO	99

Consejo Emisor del CINIF que aprobó la emisión de la INIF 20

Otros colaboradores que participaron en la emisión de la INIF 20

La INIF 20, *Efectos contables de la Reforma Fiscal 2014*, está contenida en los párrafos 1–99, los cuales tienen el mismo carácter normativo. La INIF 20 debe aplicarse de forma integral y entenderse en conjunto con las Normas de Información Financiera.

INIF 20

EFFECTOS CONTABLES DE LA REFORMA FISCAL 2014

Referencia: NIF D-4, *Impuestos a la utilidad*.

ANTECEDENTES

El 11 de diciembre de 2013 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto que reforma, adiciona y abroga diversas disposiciones fiscales, el cual tiene como fecha de entrada en vigor el 1º de enero de 2014 (*Reforma Fiscal 2014*). 1

Esta Interpretación a las Normas de Información Financiera 20 (INIF 20) trata específicamente del reconocimiento contable de los temas incluidos en la *Reforma Fiscal 2014* que están relacionados con los impuestos a la utilidad y con la Participación a los Trabajadores en la Utilidad de las Empresas (PTU). 2

ALCANCE

Esta INIF aplica a todas las entidades que emitan estados financieros de acuerdo con la NIF A-3, *Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros*, y que tengan algún efecto contable generado por la *Reforma Fiscal 2014* en materia de impuestos a la utilidad y/o de PTU. 3

TEMA

Como consecuencia de la publicación de la *Reforma Fiscal 2014*, han surgido dudas entre los preparadores, usuarios y demás interesados en la información financiera respecto al reconocimiento contable que debe hacerse en los estados financieros de las entidades. 4

La INIF 20 se emite con el propósito de dar respuesta al siguiente cuestionamiento: 5

¿Cómo deben reconocerse en los estados financieros de las entidades los efectos contables de la Reforma Fiscal 2014?

La respuesta del CINIF a la pregunta anterior se proporciona en los párrafos 8 a 96 de esta INIF y está basada en el texto de la *Reforma Fiscal 2014* publicada el 11 de diciembre 2013; cualquier disposición fiscal que surja con posterioridad será estudiada por el CINIF y, en caso necesario, se pronunciará al respecto. 6

Asimismo, la respuesta del CINIF debe entenderse en el contexto de las Normas de Información Financiera (NIF); es decir, tomando como base la sustancia económica de los efectos de la *Reforma Fiscal 2014*. Por lo tanto, los pasivos y activos que esta INIF requiere reconocer, deben ser reconocidos por las entidades en la medida en que, con base en el Marco Conceptual de las propias NIF, se considere probable su realización. 7

COMENTARIO GENERAL

Abrogación de la LISR y establecimiento de una nueva ley para 2014

Antecedentes

En materia de impuestos a la utilidad, la *Reforma Fiscal 2014* abroga la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) vigente hasta el 31 de diciembre de 2013 y establece una nueva LISR con fecha de vigencia a partir del 1º de enero de 2014. 8

Conclusión

Por lo anterior, el CINIF considera que la entidad debe hacer un análisis comparativo del esquema de acumulaciones, deducciones y tasas de impuesto de la nueva LISR en comparación con la LISR vigente hasta 2013 para determinar los cambios en las consecuencias fiscales que estaban previstas. Asimismo, la entidad debe hacer una evaluación de sus pasivos y activos por impuestos a la utilidad, causados y diferidos, reconocidos en los estados financieros del 2013; cualesquier ajustes a los mismos surgidos a la luz de la nueva LISR deben reconocerse en los estados financieros del propio ejercicio 2013 y deben afectar el estado de resultado integral en el rubro de impuestos a la utilidad o, en su caso, en los Otros Resultados Integrales (ORI) con los que estén relacionados. 9

Asimismo, la entidad debe hacer una evaluación de sus pasivos y activos contingentes relacionados con el ISR y la PTU identificados a diciembre de 2013 para determinar, en su caso, cambios en su probabilidad de ocurrencia. Cualquier pasivo o activo cuya realización pase a ser probable debe reconocerse en los estados financieros de 2013 afectando el 10

estado de resultado integral en el rubro de impuestos a la utilidad o, en su caso, en los ORI con los que estén relacionados.

La entidad debe revelar en notas a los estados financieros del ejercicio 2013 el cambio de la LISR a partir del 1º de enero de 2014, haciendo una descripción general de sus impactos relevantes en la entidad. 11

COMENTARIOS ESPECÍFICOS

En adición a lo anterior, el CINIF decidió tratar en forma específica, los siguientes puntos considerados relevantes: 12

1. Eliminación del *Régimen de consolidación fiscal*.
2. Nuevo *Régimen de integración fiscal*.
3. Impuesto Sobre la Renta (ISR) sobre dividendos.
4. Eliminación del *Régimen simplificado*.
5. Cambio del régimen aplicable a maquiladoras.
6. Eliminación del estímulo fiscal para inversionistas en SIBRAS.
7. Cambios en el esquema de acumulación de la LISR para enajenaciones a plazos (ventas en abonos).
8. Cambios en el esquema de deducciones de los gastos por beneficios a los empleados en la LISR.
9. Cambio de la tasa de ISR.
10. Abrogación del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU).
11. Cambios en la determinación de la *Participación de los Trabajadores en la Utilidad de las Empresas* (PTU).
12. Impuesto al Activo (IMPAC) por recuperar.

13. Derechos especiales sobre minería.

1. Eliminación del Régimen de consolidación fiscal

Desde el año de 1982, se estableció en la LISR el *Régimen de consolidación fiscal* con la intención de que una sociedad controladora determinara su resultado fiscal en forma consolidada con sus subsidiarias, pagando el ISR en forma consolidada. En sus primeros años de vigencia, la LISR permitía que los beneficios de la consolidación fiscal se consideraran por tiempo indefinido, pues el impuesto relacionado con ésta sólo debía enterarse cuando se presentara alguna de las siguientes situaciones: 13

- a) enajenación de las acciones de una subsidiaria a personas ajenas al grupo;
- b) variación de la participación accionaria en una subsidiaria;
- c) desincorporación de una subsidiaria; o
- d) desconsolidación del grupo en los términos establecidos en la LISR.

El *Régimen de consolidación fiscal* ha tenido varios cambios a través del tiempo, de tal forma que, a partir del año 2010, pasó de ser un régimen de pago de impuesto a la utilidad consolidado, a ser un régimen que, sobre la base de consolidación, sólo permitía el diferimiento del pago del impuesto individual de cada entidad del grupo por un plazo no mayor a 5 años. Consecuentemente, surgió en lo individual, para algunas de las entidades de los grupos que consolidaban fiscalmente, la probabilidad de realización de ciertos pasivos o activos por impuestos a la utilidad, al requerir la LISR a partir de 2010 la reversión adelantada de los beneficios de la consolidación fiscal. 14

Por lo anterior, desde diciembre de 2009, mes en que se publicó la *Reforma Fiscal 2010*, las entidades, especialmente las controladoras, tuvieron que haber reconocido los nuevos pasivos y activos individuales considerados con probabilidad de realización. 15

La *Reforma Fiscal 2014* establece la eliminación del *Régimen de consolidación fiscal*, cuestión que lleva a concluir que, de una u otra forma, los saldos de pasivos y activos relacionados con dicho régimen y pendientes de realización se asumen con una plena probabilidad de realización y deben estar reconocidos en los estados financieros al cierre del propio ejercicio 2013. 16

Con la intención de abordar lo relativo a su tratamiento contable, esta INIF trata en forma específica los siguientes temas relevantes originados por la eliminación del *Régimen de consolidación fiscal*: 17

- 1.1 pérdidas fiscales por amortizar;
- 1.2 pérdidas fiscales por enajenación de acciones;
- 1.3 conceptos especiales de consolidación;
- 1.4 dividendos distribuidos entre entidades que consolidan no provenientes de CUFIN;
- 1.5 diferencias de CUFIN;
- 1.6 Impuesto al Activo por desconsolidación fiscal; y
- 1.7 . cuestiones de aplicación general.

1.1 Pérdidas fiscales por amortizar

Antecedentes

Desde el año 2010, la LISR establecía que el efecto de las pérdidas fiscales aprovechadas en la consolidación fiscal y que no hubieran sido amortizadas en lo individual por la entidad que las generó, debía revertirse a más tardar al quinto año posterior a la fecha de generación de dichas pérdidas o al momento de amortizarse en lo individual por la entidad que las generó, lo que ocurriera primero, por lo que dicho efecto no representaba un ahorro definitivo para la entidad. 18

Como consecuencia de lo anterior, al no ser un beneficio definitivo la amortización de pérdidas fiscales de otras entidades del grupo, se debieron tener reconocidos desde el año 2009 y hasta el 31 de diciembre de 2013: 19

- a) un pasivo por el ISR en la entidad controladora originado por las utilidades fiscales generadas en lo individual por las entidades que consolidan fiscalmente, pero que no fue pagado en su momento debido al aprovechamiento de las pérdidas fiscales de otras entidades del grupo; dicho pasivo representa la probable salida de recursos económicos prevista en el momento de reversión de los efectos de las pérdidas fiscales aprovechadas en las consolidaciones fiscales de periodos anteriores; y
- b) un activo por ISR diferido originado por las pérdidas fiscales aprovechadas en la consolidación fiscal, pero pendientes de amortizar en lo individual por las entidades que las generaron. El reconocimiento de este activo es válido desde la perspectiva de la entidad individual que generó la pérdida, pues ésta tiene legalmente la posibilidad de amortizarla en un plazo no mayor a diez años. Periódicamente, la entidad debe analizar la probabilidad de recuperación de dicho activo por ISR diferido y, en su caso, debe

reconocer la correspondiente estimación por probable irrecuperabilidad.

Conclusión

Por lo tanto, el CINIF concluye que derivado de la *Reforma Fiscal 2014*, las entidades no deben reconocer pasivos o activos adicionales por impuestos a la utilidad relacionados con las pérdidas fiscales por amortizar, salvo por lo señalado en el punto 9 de esta INIF (párrafos 72 al 76), relativo al cambio de tasa de ISR. 20

En la entidad económica consolidada, el pasivo y el activo que se mencionan en los párrafos anteriores deben presentarse en forma separada, dado que son partidas que se atribuyen a diferentes entidades en lo individual y, consecuentemente, se liquidarán en forma separada. El activo pertenece a la entidad que en lo individual generó la pérdida y tiene la expectativa de amortizarla a más tardar dentro de los próximos 10 años; el pasivo pertenece a la entidad que, mediante el esquema de consolidación, aprovechó la amortización de las pérdidas y difirió el pago del impuesto, mismo que, irremediamente, tendrá que liquidar conforme a los plazos establecidos en la *Reforma Fiscal 2014*. 21

1.2 Pérdidas fiscales por enajenación de acciones

Antecedentes

Hasta diciembre de 2013, la LISR establecía que el efecto de las pérdidas fiscales por enajenación de acciones aprovechadas en la consolidación fiscal y que no hubieran sido deducidas en lo individual por la entidad que las generó, debía revertirse a más tardar al quinto año posterior a la fecha de generación de dichas pérdidas o al momento de deducirse en lo individual por la entidad que las generó, por lo que dicho efecto no representaba un ahorro definitivo para la entidad. 22

Como consecuencia de lo anterior, al no ser un beneficio definitivo la amortización de pérdidas por enajenación de acciones, las entidades debieron tener reconocido desde el año 2009 y hasta el 31 de diciembre de 2013: 23

- a) un pasivo por ISR devengado en la controladora que no fue pagado en su momento por el aprovechamiento, en la consolidación fiscal, de las pérdidas fiscales en la enajenación de acciones; dicho pasivo representa la probable salida de recursos económicos prevista para el momento de reversión de los efectos de las pérdidas fiscales por enajenación de acciones; y
- b) un activo por ISR diferido derivado de las pérdidas por enajenación de acciones aprovechadas en la consolidación fiscal, pero pendientes de deducir en lo individual por la entidad que generó la pérdida. El reconocimiento de este activo es válido desde la

perspectiva de dicha entidad, pues ésta tiene la posibilidad de deducirla en el plazo previsto por la LISR. Periódicamente, la entidad debe analizar la probabilidad de recuperación del activo por ISR diferido y, en su caso, debe reconocer la correspondiente estimación por probable irrecuperabilidad.

Conclusión

El CINIF concluye que derivado de la *Reforma Fiscal 2014*, las entidades no deben reconocer pasivos o activos adicionales por impuestos a la utilidad relacionados con las pérdidas fiscales por enajenación de acciones, salvo por lo señalado en el punto 9 de esta INIF (párrafos 72 al 76), relativo al cambio de tasa de ISR. 24

En cuanto a la presentación del pasivo y el activo mencionados en este apartado, debe atenderse a lo establecido en el párrafo 21 de esta INIF, relativo a las pérdidas fiscales por amortizar. 25

1.3 Conceptos especiales de consolidación

Antecedentes

Con base en la LISR, el importe del ISR por pagar relacionado con los conceptos especiales de consolidación derivados de operaciones celebradas entre las entidades que consolidan, en el momento de su determinación, fue pagado a la entidad controladora por la entidad que realizó la operación; no obstante, dicho impuesto devengado no fue enterado por la controladora debido al aprovechamiento de los beneficios de la consolidación. Por tanto, se considera que la controladora mantiene el pasivo por el impuesto a la utilidad que está pendiente de ser enterado. 26

Conclusión

Por lo anterior, el CINIF concluye que derivado de la *Reforma Fiscal 2014*, las entidades no deben hacer reconocimiento de pasivos adicionales relacionados con los conceptos especiales de consolidación, salvo por lo señalado en el punto 9 de esta INIF (párrafos 72 al 76), relativo al cambio de tasa de ISR. 27

1.4 Dividendos distribuidos entre entidades que consolidan no provenientes de CUFIN

Antecedentes

Estando en el régimen de consolidación fiscal, las entidades reconocieron, con base en su probabilidad de pago, el pasivo por el ISR derivado de los dividendos no provenientes de CUFIN decretados entre entidades del mismo grupo. 28

Derivado de la desaparición del *Régimen de consolidación fiscal*, el pago del impuesto a la utilidad por los dividendos se convierte en probable al ser exigido por la ley. 29

Conclusión

El CINIF concluye que, derivado de la *Reforma Fiscal 2014*, las entidades deben reconocer aquellos pasivos por ISR por los que haya surgido probabilidad de pago. Dicho pasivo debe reconocerse afectando el estado de resultado integral del ejercicio 2013 en el rubro de impuestos a la utilidad y debe atenderse a lo establecido en el párrafo 46 en lo referente al reconocimiento del activo relacionado con el ISR por acreditar. Si la entidad tiene algún pasivo reconocido por años anteriores, debe observar lo establecido en el punto 9 de esta INIF (párrafos 72 al 76), referente al cambio de tasa de ISR. 30

1.5 Diferencias de CUFIN

Antecedentes

La *Reforma Fiscal 2010* estableció que las diferencias entre la suma de saldos de la CUFIN y CUFINRE consolidadas y la suma de los saldos de las CUFIN y CUFINRE de todas las entidades del grupo en algún momento estarían sujetas al pago del ISR. Para efectos de esta INIF, a tales diferencias se les denomina Diferencias de CUFIN. 31

Por lo anterior, desde el año 2009, dentro de los estados financieros del 2009, las entidades debieron reconocer un pasivo por el ISR correspondiente a las Diferencias de CUFIN considerando su probabilidad de pago. 32

Conclusión

El CINIF concluye que, derivado de la *Reforma Fiscal 2014*, las entidades sólo deben reconocer pasivos adicionales por ISR diferido correspondientes a las Diferencias de CUFIN, por aquellas partidas por las que surgió probabilidad de pago precisamente por la citada reforma. Dicho pasivo debe reconocerse afectando el estado de resultado integral 33

del ejercicio 2013 en el rubro de impuestos a la utilidad. Si la entidad tenía algún pasivo reconocido por años anteriores, debe observar lo establecido en el punto 9 de esta INIF (párrafos 72 al 76), referente al cambio de tasa de ISR.

1.6 Impuesto al Activo por desconsolidación fiscal

Antecedentes

Con motivo de la desconsolidación fiscal, puede resurgir la probabilidad de pago o de recuperación de importes relacionados con el Impuesto al activo (IA). 34

Conclusión

Se concluye que al 31 de diciembre de 2013, la entidad debe determinar si con motivo de la desconsolidación es probable que pague o recupere algún monto de IA. En su caso, debe reconocer el pasivo o activo correspondiente, afectando el estado de resultado integral del ejercicio 2013 en el rubro de impuestos a la utilidad. 35

1.7 Cuestiones de aplicación general

Si al cierre del ejercicio 2013, una entidad no tiene reconocidos los pasivos y activos por impuestos a la utilidad originados por pérdidas fiscales, pérdidas en enajenación de acciones y conceptos especiales de consolidación, mencionados en los puntos 1.1 a 1.3, se considera que existe un error contable, mismo que debe corregirse en forma retrospectiva, con base en la NIF B-1, *Cambios contables y correcciones de errores*. 36

En los estados financieros al cierre del ejercicio 2013, las entidades deben revelar lo relativo a la eliminación del *Régimen de consolidación fiscal*. Asimismo, deben revelar con base en su importancia relativa: 37

- a) los saldos de pasivos y activos que se realizarán con motivo de la desconsolidación fiscal y los periodos probables de pago o recuperación;
- b) los pasivos o activos, en su caso, derivados de los puntos 1.4, 1.5 y 1.6, así como su efecto neto en el estado de resultado integral.

2. Nuevo Régimen de integración fiscal

Antecedentes

La *Reforma Fiscal 2014* crea el nuevo *Régimen de integración fiscal*, el cual es opcional y permite a grupos empresariales diferir parcialmente el pago del ISR por un máximo de tres ejercicios. 38

El nuevo régimen establece que cada entidad que es parte del grupo que optó por este esquema de tributación determinará el ISR causado que puede diferir con base en un factor de resultado integrado establecido en la ley. Dicho impuesto deberá enterarse mediante la declaración correspondiente al ejercicio siguiente a aquel en que concluya el plazo de tres ejercicios. 39

Conclusión

El CINIF concluye que cuando una entidad, como parte de un grupo empresarial, aplique el *Régimen de integración fiscal*, ya sea en el ejercicio 2014 o en adelante, en cada periodo contable debe determinar el impuesto causado que le es atribuible en lo individual como si no estuviera dentro del citado régimen; dicho importe debe reconocerlo en su totalidad como impuesto causado dentro del resultado integral del periodo y reconociendo el pasivo correspondiente, segregando a largo plazo el importe que le es permitido diferir conforme al régimen de integración fiscal. 40

Cabe señalar que con motivo de la desaparición del *Régimen de consolidación fiscal*, algunas entidades pueden mantener pérdidas fiscales por amortizar en lo individual, según se mencionó en el punto 1.1 de esta INIF; consecuentemente, es posible tener reconocidos los activos correspondientes, en la medida en que haya probabilidad de su recuperación. 41

A partir del 2014 en adelante y estando en el *Régimen de integración fiscal*, la entidad debe revelar el importe y los periodos de pago previstos, del pasivo a largo plazo derivado del beneficio de estar en dicho régimen. 42

3. Impuesto Sobre la Renta sobre dividendos

Antecedentes

Con motivo de la *Reforma Fiscal 2014*, los dividendos pagados a personas físicas y a personas morales residentes en el extranjero estarán sujetos a un impuesto adicional del 10% con carácter definitivo, el cual deberá ser retenido por las entidades que distribuyan dichos dividendos. La nueva regla aplica únicamente a la distribución de utilidades que se 43

generen a partir del 1º de enero de 2014.

En el caso de dividendos no provenientes de CUFIN, además de lo anterior, seguirán siendo sujetos al pago de ISR a cargo de la entidad, determinado con base en la tasa general de ley; en este caso, el 30%. Según la LISR, el pago de dicho impuesto se podrá acreditar contra el ISR. 44

Conclusión

El CINIF concluye que con base en las normas relativas al capital contable, por las utilidades generadas a partir del 1º de enero de 2014, al momento de decretar dividendos o, en su caso, al momento de aprobarse las utilidades base de dividendos garantizados, las entidades que distribuyan dichos dividendos deben disminuir sus resultados acumulados por el monto total del dividendo decretado reconociendo un pasivo a favor de los accionistas. Al momento del pago del dividendo, en los casos que se haga la retención del 10% de ISR, debe segregarse el pasivo por dicha retención. 45

Por lo que se refiere a los dividendos no provenientes de CUFIN, al momento de decretarse el dividendo o, en su caso, al momento de aprobarse las utilidades base de dividendos garantizados, la entidad debe determinar el ISR que se estaría causando y debe reconocerlo como un pasivo por impuesto a la utilidad con cargo al estado de resultado integral en el rubro de impuestos a la utilidad. Si la entidad tiene expectativas de acreditar dicho impuesto a cargo, debe reconocer el activo por este derecho, con base en el párrafo 22 de la NIF D-4. 46

En cada cierre de periodo contable, la entidad debe revelar en notas a los estados financieros el importe de las utilidades acumuladas y del periodo que, en caso de distribución, podrían estar sujetas a la retención del 10% de ISR, así como el importe que no estaría sujeto a dicha retención. 47

4. Eliminación del Régimen simplificado

Antecedentes

La *Reforma Fiscal 2014* elimina el *Régimen simplificado* para el pago del ISR y establece en sustitución del mismo dos nuevos regímenes: a) el aplicable al sector primario; es decir, a quienes realicen actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras; y b) el aplicable a entidades que realicen actividades relacionadas con el autotransporte terrestre de carga o de pasajeros. 48

Conclusión

- El CINIF concluye que al 31 de diciembre de 2013, las entidades afectadas por la eliminación del *Régimen simplificado* deben cancelar los pasivos y activos por impuestos causados y diferidos relacionados con dicho régimen, y que se considere que no se pagarán o no se recuperarán con base en las nuevas disposiciones aplicables. Tal cancelación debe reconocerse en el estado de resultado integral del ejercicio 2013 en el rubro de *impuestos a la utilidad* o, en su caso, en los ORI con los que esté asociada. 49
- También al 31 de diciembre de 2013, las entidades en cuestión, deben determinar los pasivos y activos por impuestos a la utilidad causados o diferidos que surjan a esa fecha a consecuencia del nuevo régimen aplicable a cada entidad. Tales pasivos y activos deben reconocerse en el estado de resultado integral del ejercicio 2013 en el rubro de impuestos a la utilidad o, en su caso, en los ORI con los que estén asociados. 50
- En notas a los estados financieros del cierre de 2013, las entidades afectadas por el cambio de régimen deben revelar la circunstancia de estar en proceso de cambio de régimen de tributación fiscal. 51
- Atendiendo a su importancia relativa, también deben revelarse: 52
- a) los importes y características de los pasivos y activos por impuestos causados y diferidos que se cancelaron a consecuencia de la eliminación del *Régimen simplificado*;
 - b) los importes y características de los pasivos y activos por impuestos causados y diferidos que surgieron y se reconocieron al cierre del periodo que se informa a consecuencia de la entrada en vigor del nuevo régimen; y
 - c) el importe neto por el que se afectó el estado de resultado integral del ejercicio 2013 a consecuencia del cambio de régimen.

5. Cambio del régimen aplicable a maquiladoras

Antecedentes

- La *Reforma Fiscal 2014* modifica el régimen aplicable a las entidades maquiladoras para el pago del ISR: se hacen cambios en cuanto a la determinación de la utilidad fiscal y se eliminan los beneficios de los decretos presidenciales vigentes hasta el ejercicio 2013. 53

Conclusión

El CINIF concluye que al 31 de diciembre de 2013, las entidades afectadas por los cambios al régimen aplicable a maquiladoras deben ajustar sus pasivos y activos por impuestos causados y diferidos con base en las nuevas disposiciones de ley. Dichos ajustes deben reconocerse en el estado de resultado integral del ejercicio 2013 en el rubro de impuestos a la utilidad o, en su caso, en los ORI con los que estén asociados. 54

En notas a los estados financieros del cierre de 2013, las entidades maquiladoras deben revelar los cambios en la legislación que les son aplicables. 55

Atendiendo a su importancia relativa, también deben revelarse los importes de los pasivos y activos por impuestos causados y diferidos que se ajustaron a consecuencia de los cambios al régimen fiscal de maquiladoras. 56

6. Eliminación del estímulo fiscal para inversionistas en SIBRAS

Antecedentes

Con el propósito de fomentar la inversión en el sector inmobiliario del país, en el 2006, se incluyeron en la LISR reglas relativas al tratamiento fiscal aplicable a las Sociedades Inmobiliarias de Bienes Raíces (SIBRAS) que contemplaron un estímulo fiscal para los inversionistas en estas entidades. 57

Al aportar bienes inmuebles a una SIBRA, los inversionistas pudieron generar alguna ganancia fiscal derivada de dicha aportación. El estímulo fiscal al que se hace referencia en el párrafo anterior ha consistido en permitir al inversionista el diferimiento de la acumulación de dicha ganancia hasta que enajene las acciones de la sociedad o cuando la propia SIBRA enajene los bienes que se le aportaron, cuestión que los inversionistas consideraron poco probable, debido a que este tipo de inversiones se hicieron con la expectativa de ser inversiones a largo plazo. 58

La *Reforma Fiscal 2014* elimina el mencionado estímulo fiscal y, en todos los casos, requerirá a los inversionistas acumular la ganancia pendiente y pagar el impuesto a la utilidad que corresponda a más tardar en el año 2016. 59

Conclusión

El CINIF concluye que en el contexto de la *Reforma Fiscal 2014*, para los inversionistas en SIBRAS, surge la probabilidad de pago del impuesto a la utilidad por la ganancia generada por sus aportaciones a dichas entidades; por ello, al 31 de diciembre de 2013, deben reconocer el pasivo correspondiente a dicho impuesto, afectando el estado de resultado 60

integral del ejercicio 2013, en el rubro de impuestos a la utilidad.

En los estados financieros al cierre de diciembre de 2013, los inversionistas en SIBRAS deben revelar las consecuencias fiscales relacionadas con la eliminación del estímulo fiscal del que gozaron hasta el año 2013, mencionando el importe del efecto neto en el estado de resultado integral del ejercicio 2013. 61

7. Cambios en el esquema de acumulación de la LISR para enajenaciones a plazos (ventas en abonos)

Antecedentes

Con motivo de la *Reforma Fiscal 2014*, se elimina la opción de diferir la acumulación de los ingresos por enajenaciones a plazos; por lo que, se deberá acumular la totalidad del precio convenido en la operación al momento de realizar la enajenación correspondiente para las operaciones de esta naturaleza que se llevarán a cabo a partir de enero de 2014. 62

El impuesto relacionado con las partidas pendientes de acumulación a diciembre de 2013 se pagará conforme a lo establecido en la LISR vigente a diciembre 2013. 63

Conclusión

El CINIF concluye que la nueva LISR esencialmente afecta a enajenaciones a plazos que se lleven a cabo a partir del año 2014, al haberse modificado su esquema de acumulación. 64

Considerando que las entidades que llevan a cabo enajenaciones a plazo debieron haber reconocido en su momento los pasivos por impuestos diferidos por los importes pendientes de acumulación generados en años anteriores, el CINIF concluye que éstas no deben hacer ajustes a su información financiera, salvo por lo mencionado en punto 9 de esta INIF referente al cambio de tasa de ISR, dado que el impuesto reconocido a diciembre de 2013 se causará y enterará como se tenía previsto en la ley que se deroga. 65

Si al 31 de diciembre de 2013 la entidad no tiene reconocido el pasivo por el impuesto diferido relacionado con la acumulación pendiente por las enajenaciones a plazos provenientes de años anteriores, se considera que existe un error contable y debe corregirlo en forma retrospectiva con base en la NIF B-1, *Cambios contables y correcciones de errores*. 66

En los estados financieros al cierre de diciembre de 2013, debe revelarse que a partir del 1 de enero de 2014, la entidad está sujeta a un nuevo régimen de acumulación de las 67

enajenaciones a plazo.

8. Cambios en el esquema de deducciones de los gastos por beneficios a los empleados en la LISR

Antecedentes

Derivado de la *Reforma Fiscal 2014*, se limita el importe deducible de algunos gastos por beneficios a los empleados; por ejemplo, los gastos por salarios que sean ingresos exentos para el trabajador serán deducibles sólo en un 47% y en ciertos casos hasta 53%. 68

Derivado de lo anterior, cambian las consecuencias fiscales relacionadas con las deducciones por beneficios a los empleados. 69

Conclusiones

El CINIF concluye que al 31 de diciembre de 2013, las entidades deben ajustar, si los hubiera, los saldos de activos por impuestos a la utilidad diferidos y, en su caso, por PTU diferida, originados por beneficios a empleados pendientes de pago, dado que, al modificarse las bases de deducción, las consecuencias fiscales serán diferentes. Los efectos originados de dicho ajuste deben reconocerse en los resultados del ejercicio 2013 en el rubro de impuestos a la utilidad o, en su caso, en el gasto del periodo por PTU diferida. 70

En los estados financieros al cierre del ejercicio 2013, la entidad debe revelar, si fuera importante, el efecto neto en el estado de resultado integral de 2013 derivado de los ajustes a sus impuestos diferidos y PTU diferida originados por el cambio en la LISR en relación con la deducción de los pagos por beneficios a los empleados. 71

9. Cambio de la tasa de ISR

Antecedentes

La LISR aplicable para 2013 establece en sus párrafos transitorios que la tasa de ISR causado sería del 28% a partir de 2014. Por ello, las entidades habían determinado y reconocido activos y pasivos por ISR diferido aplicando dicha tasa; es decir, con base en la NIF D-4, se consideró el 28% como la tasa de impuesto diferido. 72

La *Reforma Fiscal 2014* establece que la tasa de ISR para 2014 en adelante se mantendrá fija en el 30%. 73

Conclusión

El CINIF concluye que la entidad debe ajustar sus saldos de pasivos y activos por ISR diferido al 31 de diciembre 2013 considerando el 30% como tasa de impuesto diferido. Los efectos que de esto se deriven deben reconocerse en el estado de resultado integral del ejercicio 2013 dentro del rubro de impuestos a la utilidad o, en su caso, como parte de los ORI con los que estén asociados. 74

Con base en la NIF D-4, párrafo 36.d), en la revelación de la conciliación de la tasa efectiva, debe identificarse el importe correspondiente a los ajustes a los pasivos y/o activos por ISR diferido derivados del cambio en la *tasa de impuesto diferido*. 75

La conclusión anterior se sustenta en el párrafo 4 de la NIF D-4, en donde se establece que: *la tasa de impuesto diferido es la tasa promulgada o sustancialmente promulgada en las disposiciones fiscales a la fecha de los estados financieros y, según se prevé, es la tasa que se utilizará para el cálculo del impuesto que se causará en la fecha de reversión de las diferencias temporales o, en su caso, de la amortización de las pérdidas fiscales.* 76

10. Abrogación del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)

Antecedentes

Con base en la INIF 8 que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, una entidad debió identificarse como *pagadora de IETU* cuando típicamente era sujeta de este impuesto y no del ISR; en caso contrario, debió identificarse como *pagadora de ISR*. 77

Las *entidades pagadoras de IETU* sólo debían determinar y reconocer los impuestos diferidos derivados del IETU; en consecuencia, estas entidades pudieron tener saldos por pagar o por recuperar relacionados con IETU causado. 78

Las *entidades pagadoras del ISR* sólo debían determinar y reconocer los impuestos diferidos derivados del ISR, sin hacer reconocimiento alguno relacionado con el IETU diferido. No obstante, este tipo de entidades, por alguna razón circunstancial, pudieron haber causado IETU en algún momento y, como consecuencia de ello, pudieron generar algún saldo por cobrar o por pagar derivado de esa causación. 79

Conclusión

El CINIF concluye que las *entidades pagadoras de IETU* deben cancelar los saldos por pagar o por recuperar derivados tanto del IETU causado como del diferido, en la medida en que no se pagarán o no se recuperarán por la eliminación de la Ley de referencia; no obstante lo anterior, cabe enfatizar que al cierre del ejercicio 2013 debe quedar reconocido el IETU causado del ejercicio que necesariamente tendrá que liquidarse. Asimismo, también a diciembre 2013, deben calcular los pasivos y activos por ISR diferido, dado que el ISR será su impuesto aplicable a partir del 1 de enero de 2014. La mencionada cancelación, así como el reconocimiento del ISR diferido deben afectar el estado de resultado integral del ejercicio 2013 dentro del rubro de impuestos a la utilidad o, en su caso, como parte de los ORI con los que estén relacionados. 80

Las *entidades pagadoras de ISR* que tengan créditos provenientes de la Ley del IETU o saldos a cargo o a favor relacionados con algún importe de IETU causado deben cancelar dichos saldos en la medida en que se considere que no se pagarán o no se recuperarán. Dicha cancelación debe llevarse a cabo al 31 de diciembre de 2013 y debe reconocerse en el estado de resultado integral del ejercicio dentro del rubro de impuestos a la utilidad o, en su caso, como parte de los ORI con los que esté asociado. 81

En notas a los estados financieros del 31 de diciembre de 2013, las entidades deben revelar la abrogación del IETU. 82

Atendiendo a su importancia relativa, también deben revelarse: 83

- a) los importes de los pasivos y activos por impuestos causados y diferidos que se cancelaron a consecuencia de la abrogación del IETU;
- b) los importes de los pasivos y activos por impuestos causados y diferidos que surgieron y se reconocieron por el ISR al cierre del ejercicio 2013; y
- c) el importe neto por el que se afectó el estado de resultado integral del ejercicio 2013 a consecuencia de la abrogación de la ley.

11. Cambios en la determinación de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad de las Empresas (PTU)

Antecedentes

La *Reforma Fiscal 2014* modifica la base para el cálculo de la PTU causada: a partir de 2014 será la utilidad fiscal que se determina para el cálculo del ISR con algunos ajustes 84

considerados en la propia LISR.

Conclusión

Como consecuencia de dicha modificación, la entidad debe determinar y reconocer los pasivos y activos por PTU diferida considerando la base establecida por la nueva ley. Al 31 de diciembre de 2013, la entidad debe reconocer, en su caso, los ajustes procedentes en los saldos de PTU diferida afectando el estado de resultado integral del año 2013 en el gasto por beneficios a los empleados o, en su caso, en los ORI con los que esté relacionado. 85

Debido a que la PTU es disminuible para efectos de ISR del periodo, los saldos de PTU, causada y diferida, generan efectos de ISR diferido. Consecuentemente, después de determinar los nuevos saldos de PTU diferida a diciembre de 2013, según el párrafo anterior, la entidad debe ajustar en lo que proceda por este concepto, los pasivos o activos de ISR diferido. Cualquier efecto de ISR diferido debe afectar el estado de resultado integral del ejercicio 2013 y reconocerse en el rubro de impuestos a la utilidad. 86

En los estados financieros al 31 de diciembre de 2013, la entidad debe revelar, con base en su importancia relativa, el cambio de base para determinar la PTU diferida y los principales cambios que esto provocó en los montos de los pasivos y activos por PTU diferida e ISR diferido al 31 de diciembre de 2013, así como el efecto que esto tiene en el estado de resultado integral. 87

12. Impuesto al Activo (IMPAC) por recuperar

Antecedentes

En el año 2008 en que fue abrogada la Ley del IMPAC, se estableció la posibilidad de recuperar los saldos a favor de la entidad por este impuesto. Para 2014 sigue vigente dicha posibilidad sustentada en párrafos transitorios de la nueva LISR. 88

Conclusión

El CINIF concluye que las empresas con saldos a favor de IMPAC deben evaluar a la fecha de cierre de cada periodo la probabilidad de recuperación de dichos saldos y, en su caso, reconocer nuevos activos con probabilidad de recuperación o eliminar aquéllos considerados como irrecuperables; cualquier ajuste a dichos activos debe afectar el estado de resultado integral del periodo en el rubro de impuestos a la utilidad. Es decir, no existen cambios en este aspecto, derivados de la entrada en vigor de la *Reforma fiscal 2014*. 89

Con base en la NIF D-4, párrafo 36, d), iii, la entidad debe revelar los importes por recuperar de IMPAC al cierre de cada periodo contable, el importe de la estimación por irrecuperabilidad y la variación de éste último concepto en el periodo. 90

13. Derechos especiales sobre minería

Antecedentes

La *Reforma Fiscal 2014* establece los siguientes nuevos derechos a quienes son titulares de concesiones o asignaciones mineras: 91

- a) **Derecho especial sobre minería** – se determina aplicando la tasa del 7.5% a la diferencia positiva (utilidad) entre ciertos ingresos derivados de la enajenación o venta de la actividad extractiva y ciertos gastos considerados como deducibles en términos de lo establecido en la LISR.
- b) **Derecho sobre concesiones no productivas** – las personas que durante dos años continuos dentro de los primeros 11 años de vigencia de una concesión no lleven a cabo obras y trabajos de exploración y explotación, pagarán el 50% adicional de la cuota máxima prevista en el artículo 263 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente. A partir del doceavo año, el derecho incrementará del 50% al 100%.
- c) **Derecho extraordinario sobre minería** – al considerar que la actividad minera genera erosión ambiental, se establece que debe pagarse este derecho que se determina aplicando el 0.5% a los ingresos derivados de la enajenación del oro, plata y platino.

Conclusión

Derecho especial sobre minería – para efectos del reconocimiento en los estados financieros de los titulares de concesiones o asignaciones mineras, este derecho debe ser tratado como un impuesto a la utilidad, debido a que se determina sobre un remanente de ingresos y gastos de la entidad. Consecuentemente, debe utilizarse la NIF D-4 para determinar y reconocer los pasivos y activos por impuestos a la utilidad tanto por lo que se considere impuesto causado como para el impuesto diferido. Asimismo, dentro del estado de resultado integral debe presentarse como parte del impuesto a la utilidad del periodo o, en su caso, como parte de los ORI con los que esté relacionado. 92

En la aplicación del método de activos y pasivos para el cálculo del efecto diferido del derecho especial sobre minería, la entidad sólo debe considerar los activos y pasivos relacionados con las partidas de ingresos y gastos que son considerados para determinar la utilidad fiscal base del derecho. 93

Al 31 de diciembre de 2013, la entidad debe evaluar si tiene saldos contables de pasivos y activos que pudieran generar, desde esa fecha, algún efecto de impuesto diferido; de ser así, la entidad debe reconocer los pasivos y/o activos determinados afectando el estado de resultado integral del ejercicio 2013 en el rubro de impuestos a la utilidad o, en su caso, en los ORI con los que estén asociados. 94

Derecho sobre concesiones no productivas y derecho extraordinario sobre minería – 95
deben reconocerse como parte de los gastos generales de las entidades mineras cuando se consideren devengados los pasivos o activos relacionados.

En los estados financieros al 31 de diciembre de 2013, la entidad debe revelar la entrada en vigor de estos derechos y una descripción general de sus impactos relevantes en la entidad. 96

VIGENCIA

Esta INIF 20 debe aplicarse a partir del 11 de diciembre de 2013. 97

La INIF 20 no fue auscultada debido a que no establece normatividad adicional a la ya contenida en la NIF D-4. 98

TRANSITORIO

La INIF 20 deja sin efecto a los siguientes documentos: 98

- a) INIF 8, *Efectos del Impuesto Empresarial a Tasa Única*; y
- b) INIF 18, *Reconocimiento de los efectos de la Reforma Fiscal 2010 en los impuestos a la utilidad*.

Consejo Emisor del CINIF que aprobó la emisión de la INIF 20

Esta Interpretación a las Normas de Información Financiera 20 fue aprobada por unanimidad por el Consejo Emisor del CINIF que está integrado por:

Presidente: C.P.C. Felipe Pérez Cervantes

Miembros: C.P.C. William Allan Biese Decker
C.P.C. Luis Antonio Cortés Moreno
C.P.C. Elsa Beatriz García Bojorges
C.P.C. Juan Mauricio Gras Gas

Otros colaboradores que participaron en la elaboración de la INIF 20

C.P.C. Juan Manuel Puebla Domínguez