

# Tratamientos fiscales inciertos

NIF D-3, *Beneficios a los empleados*  
y NIF D-4, *Impuestos a la utilidad*

C.P.C. HÉCTOR BAUTISTA ESQUIVEL

Socio encargado del International Business Center de Salles,  
Sainz-Grant Thornton, S.C.  
hector.bautista@mx.gt.com

Este artículo tiene el objetivo de recordar, principalmente, a los preparadores que es necesario realizar la evaluación a la brevedad y comentar, de manera resumida, algunas situaciones a considerar. La recomendación que realizo es que, a juicio del Contador profesional, cada entidad revise en forma minuciosa su situación particular con el objeto de identificar aquellas posiciones inciertas que pudieran ser cuestionadas y con riesgo a ser rechazadas por la autoridad, además de considerar las revelaciones necesarias como resultado de dicha evaluación.

La necesidad de tener información financiera confiable y consistente para los usuarios de los estados financieros ha originado cambios constantes en nuestras normas contables. El usuario más importante, el inversionista, requiere que la información financiera sea relevante, comprensible, comparable y confiable, independientemente de las normas que se utilizan en su preparación. Esta consideración, aunado a los cambios tecnológicos, ha ocasionado que los consejos emisores trabajen en forma conjunta para buscar las coincidencias y evitar diferencias significativas que lleven a los inversionistas e interesados a invertir en tiempos y costos económicos adicionales, además de considerar a la información financiera generada como una herramienta o factor en la toma de decisiones de inversión o expansión.

El tratamiento de las posiciones fiscales de las entidades ha sido un tema a considerar por los inversionistas, en lo particular, en las adquisiciones realizadas; y por los preparadores y revisores en las estimaciones a reflejar y revelar en los estados financieros. Esta situación fue inicialmente considerada por el Financial Accounting Standards Board (FASB) con la entrada del FIN-48, *Accounting for Uncertainty in Income Taxes*, incluida hoy en la ASC-740, *Income Taxes*.

El International Accounting Standards Board (IASB), en junio de 2017, emitió la IFRIC 23 llamada "La incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto en las ganancias", aplicable a partir del 1° de enero de 2019; por lo tanto, el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF) con el objeto de converger con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y considerar tan sensible tema, incluyó en las mejoras a las Normas de Información Financiera (NIF) los lineamientos a seguir en los casos de tener tratamientos fiscales inciertos, en las NIF D-3, *Beneficios a los empleados* y NIF D-4, *Impuestos a la utilidad*. Su aplicación inició el 1° de enero de 2020, por lo tanto, es conveniente que se lleve a cabo la evaluación a la brevedad.

En relación con lo anterior, es imperativo que se identifiquen aquellas posiciones tomadas en la determinación de la Participación de los Trabajadores en las

Utilidades (PTU) y los impuestos a la utilidad, como es el caso del Impuesto Sobre la Renta (ISR) para México, de los ejercicios que la autoridad tiene la facultad de revisar.

También recordemos que, en la determinación del ISR causado (o corriente) y la PTU causada existen mínimas diferencias, siendo las más importantes la parte de los beneficios a empleados que no es deducible para efectos de ese impuesto, y en caso de existir en el ejercicio la propia participación pagada en el año a los empleados proveniente del año anterior, por lo tanto, la evaluación de las posiciones debe ser inicialmente consistente para ambos conceptos y, en consecuencia, si la conclusión es que la autoridad pudiera diferir de la posición tomada, en un inicio el reconocimiento debería ser similar en la mayoría de los casos.

Como parte de la evaluación es importante considerar con los abogados laborales, el derecho de los empleados que pudiera surgir derivado de la posición y los factores adicionales establecidos en cuanto derechos, plazos de pago establecida, según las leyes, y la salida probable de los flujos de efectivo.

### Tratamientos fiscales inciertos en el impuesto a la utilidad

El CINIF, en el párrafo 25A de la NIF D-4, establece que: “la aceptación o no de un tratamiento fiscal en la determinación del impuesto a la utilidad puede no ser conocida hasta que la autoridad fiscal correspondiente o los tribunales de justicia se pronuncien sobre el caso en el futuro. Por consiguiente, la posibilidad de revisión de un tratamiento fiscal específico por parte de la autoridad fiscal puede provocar una incertidumbre que afecte el reconocimiento contable de un activo o un pasivo por impuestos a la utilidad, ya sea causados o diferidos”.

De lo anterior, al hacer la evaluación de lo que consideremos como tratamientos fiscales inciertos ya sea por omisión, error, y principalmente por una posición fiscal tomada, incluida o por incluir en la declaración, sobre la cual la autoridad pueda diferir, la entidad dependiendo de la naturaleza de las partidas, la posición tomada y la conclusión sobre la posición, puede requerir el reconocimiento del impacto en la porción causada (corriente) o diferida, o en ambas porciones para ambos conceptos; asimismo, deberá considerar la revelación correspondiente. Algunos ejemplos son:

- > Consideremos que la posición sobre la deducción fiscal de los gastos de viaje incluidos como parte de las deducciones en la declaración anual pudiera diferir con la posición que podría tomar la entidad, los efectos tendrían en primera instancia solo un efecto en la porción causada (corriente).

- > En los casos en que se haya omitido o considerado una(s) partida(s) dentro del ajuste anual por inflación, la cual, de acuerdo con el análisis realizado, no cumple(n) con las reglas fiscales para su cálculo, y genera un monto adicional gravable al inicialmente considerado o disminuya la deducción tomada por este concepto; esta situación solo impactaría inicialmente la parte causada (corriente) de la base gravable. En ciertos casos existen errores en fórmulas, los cuales, en consecuencia, seguirán la misma suerte.
- > En casos de activos fijos dependiendo de que la situación pudiera afectar en la parte causada (corriente) y diferida, ya que tendrá un impacto en el saldo pendiente por deducir; ya sea por error en el monto original de la inversión, una inadecuada clasificación en el tipo de activo considerado y, en consecuencia, una tasa y periodo a deducir erróneos.
- > Pueden existir partidas consideradas como una deducción fiscal en la declaración anual, las cuales originaron pérdida fiscal en un particular ejercicio, sobre la cual reconocimos un activo diferido, y que finalmente con los elementos obtenidos, pudiéramos concluir que la autoridad tendrá una posición diferente, esta situación seguramente tendrá un efecto en la parte causada (corriente) y diferida. Esto sería conveniente evaluarlo por cada concepto, incluyendo los comentados en los incisos a) y b) anteriores.

### Tratamientos fiscales inciertos por separado o en conjunto

El CINIF, en el párrafo 25B de la NIF D-4, indica que: “una entidad debe decidir si considerará por separado un tratamiento fiscal incierto o lo hará en conjunto con otro u otros tratamientos fiscales inciertos, sobre la base que mejor refleje la probable resolución de la incertidumbre; para ello, la entidad puede tomar en cuenta, entre otras, las siguientes cuestiones:

- a) las bases sobre las cuales se determina el impuesto causado y el sustento de dichas bases; y/o
- b) la forma en que se espera que la autoridad fiscal haga revisiones y emita un dictamen al respecto”.

La entidad deberá considerar la posición que la autoridad pueda tener, considerando entre otros, jurisprudencias, resultado de posiciones en ejercicios anteriores sobre partidas deducidas o no acumuladas, que finalmente fueron rechazadas por la autoridad al contribuyente, posiciones actuales de la autoridad, las cuales debemos de verificar con un especialista. Lo anterior, a efecto de tomar la mejor decisión en la evaluación realizada.

## Revisión de las autoridades fiscales

El CINIF, en el párrafo 25C de la NIF D-4, refiere que: “al evaluar si, y cómo, un tratamiento fiscal incierto afecta la determinación de: el resultado fiscal, las bases fiscales, las pérdidas fiscales por amortizar, los créditos fiscales no utilizados y las tasas fiscales aplicadas (en conjunto, las determinaciones fiscales), una entidad debe suponer que la autoridad fiscal revisará tales determinaciones fiscales y tendrá conocimiento total de toda la información relativa cuando lleve a cabo esas revisiones”.

En relación con el párrafo anterior, es importante resaltar que con la diferente información que recibe actualmente la autoridad por parte del contribuyente y de terceros, como facturación, balanzas, declaraciones mensuales y anuales, y en algunos casos dictámenes fiscales, la autoridad cuenta con información suficiente para realizar evaluaciones preliminares sobre los contribuyentes, hecho que debe ser considerado por los contribuyentes, así como la posibilidad que la autoridad pueda encontrar alguna relación de esta información con la posición incierta a evaluar.

## Métodos para estimar la incertidumbre

El CINIF, en el párrafo 25D de la NIF D-4, establece que: “una entidad debe evaluar si es probable que la autoridad fiscal acepte o no un tratamiento fiscal incierto. Si concluye que es probable que será aceptado, ésta hará sus determinaciones fiscales de forma congruente con dicho tratamiento fiscal utilizado o que esté previsto utilizar en el cálculo de su impuesto a la utilidad causado. Si se concluye que es probable que no será aceptado, la entidad deberá reflejar el efecto de la incertidumbre al hacer sus determinaciones fiscales; dicho efecto debe valuarse con base en uno de los siguientes métodos, dependiendo de cuál refleje mejor la resolución de la incertidumbre:

- c) importe más probable – es el único importe en un rango de posibles resultados que puede predecir la resolución de la incertidumbre; o
- d) valor esperado – es el valor resultante de la suma de los distintos importes ponderados por su probabilidad de ocurrencia, en un rango de resultados posibles. El valor esperado es el que puede predecir mejor la resolución de la incertidumbre, si existe un rango de resultados posibles”.

Los dos métodos anteriores son mencionados en otras NIF, por lo tanto, el concepto debe ser muy familiar para los usuarios. Mi expectativa es que el importe más probable será el más utilizado; sin embargo, necesitaremos evaluar cada caso en lo particular.

Si un tratamiento fiscal incierto afecta al impuesto causado y al impuesto diferido, la entidad debe realizar juicios y estimaciones consistentes en la determinación de ambos impuestos.

Para el proceso de evaluación, se enlistan algunas acciones de manera enunciativa, las cuales las entidades pueden considerar, y que serían el punto de partida para llevar a cabo este proceso:

- > Identificar los años en los que todavía la autoridad tiene derecho de revisión, verificar el Código Fiscal de la Federación.
- > Presentar declaraciones complementarias de ejercicios anteriores que tengan cambios en la determinación de la utilidad o pérdida fiscal, lo cual otorga a la autoridad una modificación en el plazo para ejercer sus facultades.
- > Llevar a cabo la elaboración de un cuestionario, para aquellos grupos con un gran número de subsidiarias, que incluya ingresos y, sobre todo, deducciones que pudieran ser cuestionadas por la autoridad para identificar una posición consistente.
- > Evaluar la posición de la autoridad en caso de que haya existido o exista una revisión.
- > Revisar la determinación de la utilidad o pérdida fiscal, y el resultado fiscal por los años en que la autoridad tiene derecho a ejercer sus facultades de revisión.
- > Identificar tendencias o posiciones recientes de la autoridad, incluyendo jurisprudencias, tesis aisladas del Poder Judicial, reglas, etcétera.
- > Identificar aquellas posiciones inciertas en las cuales la autoridad podría tener una posición diferente a la tomada por la entidad en las declaraciones presentadas.
- > Una muy importante, hablar con el doctor de cabecera, es decir, con el fiscalista de confianza para dialogar sobre la evaluación realizada o solicitar su apoyo en el proceso de implementación.

Algunas de las situaciones a considerar como tratamientos fiscales inciertos son, entre otros:

- > Cargos corporativos recibidos por partes relacionadas y corporativos ubicados en el extranjero. La autoridad ha incrementado su atención en la deducción de estos cargos; su posición en revisiones actuales ha sido más rígida para realizar su deducibilidad. El contrato y la factura

electrónica (hoy llamado Comprobante Fiscal Digital por Internet [CFDI]) no son los únicos requisitos para satisfacer la deducibilidad, la emisión del CFDI es otro punto que considerar y, sobre todo, la evidencia de la prestación del servicio.

- > Deducción de cuentas incobrables por las que no se tengan todos los elementos formales cubiertos. La notificación al cliente de su deducción y la aceptación del representante legal de este hecho es un requisito importante para llevar a cabo su deducibilidad.
- > Deducción de inversiones, partiendo de una adecuada clasificación, ya sea maquinaria, equipo de oficina, cómputo, licencias, etcétera, lo cual nos llevará a considerar de manera adecuada los porcentajes máximos establecidos y el periodo correcto. La deducción de 100% de las inversiones realizadas en el año por contribuyentes ha sido rechazada por la autoridad, los considera por tratamientos fiscales agresivos.
- > Los requisitos y límites en casos de deducción de gastos de viaje.
- > Destrucción de inventarios por los que no se cuente con la documentación soporte y se haya considerado como una deducción fiscal.
- > Verificar que las posiciones en materia de precios de transferencia son adecuadas. Revisar situaciones que podrían una posición incierta como las siguientes:
  - » Errores en los márgenes de utilidad bruta, cuando se comercializan inventarios adquiridos a partes relacionadas del extranjero.
  - » Ajustes al cierre relativos a la adquisición de mercancía, los cuales son registrados en resultados en la totalidad, y en muchas ocasiones, parte de ese cargo debiera formar parte de los inventarios que se mantienen al cierre del año. También es muy importante regularizar la adecuada importación de esos

inventarios, ya que es un requisito para su deducción.

- » Porcentajes de intereses significativos que no son acordes al riesgo de la parte relacionada y de la moneda en que se contrató el préstamo.
- » Cargos excesivos de gastos administrativos (*management fees*).

La conciliación de los ingresos reportados en registros contables y considerados en la declaración, respecto de aquellos reportados en forma mensual por medio de la emisión del CFDI. Este punto podría no ser considerada una posición incierta; sin embargo, derivado de la implementación de la facturación electrónica muchos contribuyentes presentan diferencias, algunas significativas sobre las cuales la autoridad tiene una posición agresiva. Al respecto, es conveniente llevar a cabo las medidas necesarias para corregir esta contingencia.

### Cambios en hechos y circunstancias

Lo establecido en el párrafo 25E de la NIF D-4, por parte del CINIF, es que: “una entidad debe evaluar nuevamente un juicio o una estimación de un tratamiento fiscal incierto en el contexto de la ley fiscal aplicable, si cambian los hechos y circunstancias sobre los que se basaron inicialmente, o bien, si surge nueva información que afecte al juicio o estimación. Los efectos de lo anterior deben reconocerse como un cambio en una estimación contable con base en lo establecido en la NIF B-1, *Cambios contables y correcciones de errores*, y, en caso de que hayan ocurrido durante el periodo posterior, es decir, entre la fecha de los estados financieros y su fecha de emisión, dichos cambios deben reconocerse o revelarse, según proceda, con base en la NIF B-13, *Hechos posteriores a la fecha de los estados financieros*”.

El párrafo es muy significativo, si las evidencias y circunstancias no son evaluadas oportuna y apropiadamente pudiera originar modificaciones a ejercicios previamente reportados. ☞

#### Referencia

CINIF (2020). *Normas de Información Financiera*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

