

# Criterios fiscales y la contabilidad

## Antecedentes

Una de las labores cotidianas de las empresas es verificar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones fiscales, buscando disminuir riesgos que originen el pago de multas y recargos, y en general evitar cualquier contingencia fiscal.

Dicho de esta forma, pareciera que el pago de contribuciones consiste en efectuar, simplemente, ciertos cálculos; sin embargo, dista ser ésta la realidad.

El marco jurídico tributario en México es complejo, con muchas lagunas, lo cual genera incertidumbre a los contribuyentes. La determinación, por ejemplo, del impuesto sobre la renta a cargo, implica analizar la ley del citado gravamen, las innumerables disposiciones transitorias, su reglamento, las resoluciones misceláneas, decretos, tratados internacionales e incluso la normatividad interna y los criterios de las autoridades fiscales, y a pesar de todos estos ordenamientos, es común que el contribuyente no conozca con certeza cómo determinar su impuesto a cargo.

Todo esto ha dado lugar a que el procedimiento y la mecánica de cálculo de las contribuciones, en aras de cumplir las obligaciones fiscales, estén sujetos a los diferentes métodos de interpretación jurídica de las disposiciones fiscales.

Conforme al derecho fiscal se reconocen varios métodos de interpretación de la ley; sin embargo, el Código Fiscal de la Federación (CFF) en su artículo 5, establece que las disposiciones fiscales que establezcan cargas<sup>1</sup> a los particulares son de aplicación estricta, lo que significa que la interpretación de la ley debe hacerse, en principio, de

<sup>1</sup> Se considera que las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares, son aquellas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, así como las que establecen infracciones y sanciones.

manera literal, lo que no implica que estén excluidos otros métodos de interpretación jurídica, en pos de desentrañar el verdadero sentido de la norma.

En este sentido, aunque el CFF es claro en cuanto a la forma de aplicar la ley, es importante señalar que los tribunales fiscales han emitido sentencias en materia fiscal sobre los distintos métodos de interpretación, pues han sostenido que la aplicación estricta de una disposición fiscal no impide utilizar otros métodos de interpretación jurídica reconocidos: sistémica, armónica, teleológica, auténtica, entre otros, excepto el analógico y de mayoría de razón, cuando se trate de los elementos esenciales del tributo.

En muchos de los casos, la interpretación de una disposición fiscal que prevalecerá, en caso de una controversia frente a las autoridades, será la que al final dicten los tribunales correspondientes (sin soslayar la existencia de precedentes judiciales contradictorios, o los constantes cambios de criterios del Poder Judicial Federal a la hora de resolver los diferentes casos que se le presentan).

La conclusión a lo antes expuesto resulta obvia: pagar impuestos en México es complejo, en ocasiones tortuoso, que deja a los contribuyentes en un estado de inseguridad jurídica, a expensas de criterios discrecionales y algunas veces arbitrarios de las autoridades fiscales.

Lo anterior nos lleva a plantear los siguientes cuestionamientos:

¿La información financiera por lo que respecta al reconocimiento de los impuestos (ISR o IETU) es correcta? ¿Existen contingencias que debieran o no reconocerse por alguna interpretación en la determinación del gravamen?

Actualmente las normas de información financiera mexicanas no prevén algún mecanismo mediante el cual se analice el impacto que algún criterio o postura fiscal podría tener en los estados financieros.



Es indudable que en algunos casos el impacto de algún criterio o posición fiscal podría resultar catastrófico en las finanzas de las empresas y qué decir para los inversionistas.

A este respecto, resulta interesante resaltar lo que las normas financieras americanas establecen en relación con el reconocimiento de criterios o posturas fiscales adoptadas por las empresas. Conviene señalar que el presente artículo no pretende hacer un análisis sobre las normas financieras mexicanas y americanas; sino describir una metodología que puede ser usada para documentar la toma de decisiones en materia fiscal.

## Posiciones fiscales inciertas

Para fines de información financiera en Estados Unidos, actualmente se encuentra en vigor la Norma de Interpretación del Consejo de Normas de Contabilidad Financiera número 48 (conocida como FIN-48 por sus siglas en inglés, y actualmente ASC740 - 10).

Lo dispuesto en esta norma es aplicable en general para todas las entidades obligadas a presentar sus estados financieros siguiendo principios contables generalmente aceptados en los Estados Unidos de América (US GAAP) y que se encuentran obligados a pagar impuesto sobre la renta.

En términos generales, la citada norma funciona como una herramienta que intenta estimar, con base en una metodología, las contingencias que en materia de impuesto sobre la renta pudieran ser aplicables a una compañía, por el hecho de tomar alguna "Posición Fiscal Incierta" (UTPs por sus siglas en inglés), que probablemente las autoridades fiscales pudieran llegar a cuestionar en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

La metodología considera las siguientes etapas:

### a) Identificación de UTPs

Consiste en llevar a cabo procedimientos (revisión de declaraciones, examen de expedientes de auditorías

del Servicio de Administración Tributaria, estudio de opiniones de asesores, etc.), que permitan a la compañía realizar un inventario inicial de posibles UTPs.

### b) Evaluación y reconocimiento de UTPs

Considerando solamente los méritos técnicos aplicables a las UTPs identificadas, las compañías deben realizar un análisis que les permita determinar si dichas UTPs reúnen la condición denominada "*more likely than not*"; esto es, una probabilidad superior al 50% de que las UTPs identificadas puedan prevalecer después de una revisión por parte de las autoridades fiscales y litigio.

Este análisis se debe hacer bajo el supuesto de que las autoridades fiscales tienen pleno conocimiento de todos los hechos aplicables al caso.

### c) Medición de UTPs

Aquellas UTPs que no reúnan la condición de "*more likely than not*", es decir, aquellas que su mérito técnico es menor al 50%, son las únicas que deberán ser cuantificadas conforme a los procedimientos establecidos en la norma que se comenta, a efecto de determinar el posible pasivo contingente en los estados financieros.

## Conclusión

Este boletín ya es de uso común en las empresas mexicanas subsidiarias de empresas estadounidenses y los resultados se han visto reflejados en un mayor análisis, tanto técnico como documental, en aquellos casos en que las normas fiscales no son del todo claras, con la finalidad de tener una mayor certeza de los efectos y consecuencias en la adopción de alguna postura o criterio de carácter fiscal.

Sin lugar a dudas ésta puede ser una herramienta de gran utilidad para aquellas empresas mexicanas que si bien no se encuentran obligadas a reportar en USGAAP, su utilización les puede ayudar a evaluar los posibles riesgos en su toma de decisiones en materia fiscal.

*C.P.C. Francisco Godínez Fedenaje, Socio*  
*C.P. Roxina Urbina Vargas, Coautora*

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesional calificado.