

Capítulo 2

Tratamiento Contable de los Impuestos

2.1 Normas Internacionales de Contabilidad

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) o International Financial Reporting Standard (IFRS) son los estándares internacionales de la actividad contable que son mundialmente reconocidas y aplicables a las empresas que presenten los estados financieros, en estas normas se presentan cada uno de los criterios que deben considerarse en la contabilidad de las entidades financieras.

Las NIC se basan en principios que van de la mano con normas generales que deben seguirse, el objetivo es establecer los criterios que deben presentarse en los estados de información financiera y mostrar también las operaciones que realizan las entidades económicas. A partir del año 2000, la Comisión Europea de Contabilidad recomendó a todas las instituciones exigir que las cuentas anuales consolidadas que coticen en alguna Bolsa de Valores se hicieran utilizando las normas que emite el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (CINIC) con la finalidad de que la información presentada sea homogénea y más comparable.

Las Normas Internacionales de Contabilidad, consideran el tratamiento contable que debe darse a los Impuestos Sobre las Ganancias (NIC 12), el alcance de esta norma incluye todos los impuestos tanto nacionales como extranjeros relacionados con las ganancias que serán sujetas al impuesto e incluye también las diferencias temporarias que puedan darse en dicha entidad, esta norma nos ayuda a entender cómo deben contabilizarse los impuestos sobre las ganancias y como deberán tratarse las consecuencias actuales y futuras de las transacciones del ejercicio en la entidad.

2.2 Base fiscal

La base fiscal que se maneja en la NIC 12 es el importe que se podrá deducir para efectos fiscales y de los beneficios económicos que obtenga la empresa en el futuro, si los beneficios económicos de la entidad no tributan entonces esto deberá ser igual al valor en libros.

Consideraciones que deben tomarse en cuenta con respecto a la base fiscal:

“a) Algunas partidas tienen base fiscal aunque no figuren reconocidas como activos ni pasivos en el balance. Es el caso, por ejemplo, de los costes de investigación y desarrollo contabilizados como un gasto, al determinar el resultado contable bruto en el ejercicio en que se incurren, que no serán gastos deducibles para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal hasta un ejercicio posterior. La diferencia entre la base fiscal de los costes de investigación y desarrollo, esto es el importe que la autoridad fiscal permitirá deducir en ejercicios futuros, y el importe nulo en libros de la partida correspondiente en el balance es una diferencia temporaria deducible que produce un activo por impuestos diferidos.

b) Cuando la base fiscal de un activo o un pasivo no resulte obvia inmediatamente es útil considerar el principio fundamental sobre el que se basa esta Norma, esto es, que la empresa debe, con ciertas excepciones muy limitadas, reconocer un pasivo (activo) por impuestos diferidos, siempre que la recuperación o el pago del importe en libros de un activo o pasivo vaya a producir pagos fiscales mayores (menores) que los que resultarían si tales recuperaciones o pagos no tuvieran consecuencias fiscales.

c) En los estados financieros consolidados, las diferencias temporarias se determinarán comparando el importe en libros de los activos y pasivos, incluidos en ellos, con la base fiscal que resulte apropiada para los mismos. La base fiscal se

calculará tomando como referencia la declaración fiscal consolidada en aquellas jurisdicciones, o países en su caso, en las que tal declaración se presenta. En las demás jurisdicciones o países, la base fiscal se determinará tomando como referencia las declaraciones fiscales de cada empresa del grupo en particular.”¹

2.3 Reconocimiento y presentación de los activos y pasivos

El reconocimiento de los activos y pasivos se hará siempre y cuando hayan surgido diferencias en el reconocimiento inicial de un activo o pasivo de alguna transacción que no es combinación de negocios o cuando en el momento que fue realizada la transacción no afecto ni al resultado contable ni al fiscal.

Cuando se hace el reconocimiento de un activo es de suponerse que el importe de libros se recuperara en beneficios económicos que se tengan en el futuro y cuando el importe en libros exceda a la base fiscal entonces el importe de los beneficios económicos en el futuro también excederá al importe fiscal deducible del activo de que se trate.

“Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de ejercicios posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero sólo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados”

“Se debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos en todos los casos de diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en dependientes, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos”²

¹ Normas Internacionales de Contabilidad (2008) p.10

² Normas Internacionales de Contabilidad (2008) p. 22

La presentación de los activos y pasivos por impuestos deberá hacerse con la compensación de partidas, es decir compensar tanto los activos como los pasivos por impuestos cuando la entidad haya reconocido legalmente ante la autoridad fiscal un derecho para que pueda compensar los importes reconocidas en las partidas de que se trate y cuando la entidad tenga la intención de liquidar sus deudas netas que resulten o de liquidar simultáneamente las deudas compensándolas con los activos.

2.4 Normas de Información Financiera

Después de conocer el tratamiento contable en las Normas Internacionales de Contabilidad también es importante conocer cuál es el tratamiento contable de los impuestos en las Normas de Información Financiera que están vigentes en México y diferencian de las Normas de Información de otros países, y deberán considerarse en el reconocimiento de los impuestos en la utilidad del ejercicio de que se hable.

Con el paso del tiempo los usuarios de la información han tenido la necesidad de poder tener el control y la información necesaria para cumplir con una serie de requisitos para obtener información más clara y de calidad al ser presentada.

Anteriormente eran usados los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), que tenían la finalidad de organizar la información y al mismo tiempo lograr que los usuarios se beneficiaran teniendo mayor entendimiento en cuanto a los límites, naturaleza y función de la contabilidad. Posteriormente y debido a las exigencias que día con día se presentan para poder obtener información de calidad y confiable los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados se transformaron para recibir el nombre ahora de Normas de Información Financiera (NIF) que a partir del 1° de Enero de 2006 sustituyen a los Principios de Contabilidad.

Las Normas de Información Financieras han sido modificadas con el objetivo de ampliar el control, la confiabilidad, comprensibilidad y revelación de la información de las entidades económicas y gubernamentales.

La Norma de Información Financiera que se encarga del tratamiento contable para los impuestos es la NIF D-4, tal como su nombre lo dice se encarga de los Impuestos a la Utilidad el cual tiene como objetivo “establecer la normas particulares de valuación, presentación y revelación para el reconocimiento contable de los impuestos a la utilidad, causado y diferido, devengados durante el periodo contable”³

Esta norma es aplicable a todas las entidades lucrativas que emitan estados financieros y no aplica para las entidades no lucrativas. El reconocimiento contable que debe hacerse a la utilidad, deberá determinar el impuesto causado y el impuesto diferido. El impuesto causado es el que está a cargo de la entidad y es determinado en base a las disposiciones fiscales aplicables según el periodo de que se trate. Mientras que el impuesto diferido es el que está a favor de la entidad y es atribuible a la utilidad del periodo contable actual y que de forma fiscal son reconocidas en momentos diferentes.

El impuesto diferido que se obtenga de las diferencias temporales debe de determinarse utilizando el método de activos y pasivos, en donde se comparara el valor contable y fiscal de todos los activos y se obtendrán las diferencias tanto deducibles como acumulables y se aplicara la tasa del impuesto correspondiente.

“El valor fiscal de un activo depende del tratamiento fiscal específico al que este sujeto”⁴

³ Normas de Información Financiera, 2009 p.8

⁴ Normas de Información Financiera, 2009 p.10

Para determinar lo valores fiscales de los activos debemos tomar en cuenta cuales son los activos de la entidad como:

- a) Activos contables por deducirse fiscalmente
- b) Activos contables por acumularse fiscalmente
- c) Activos sin repercusiones fiscales

De la misma manera es importante saber cuáles son los valores fiscales para los pasivos y saber cuál es el tratamiento fiscal que deberá darse.

- a) Pasivos contables por deducirse fiscalmente y pasivos contables acumulados fiscalmente
- b) Pasivos no contables por acumularse fiscalmente
- c) Pasivos sin repercusiones fiscales

Los activos y pasivos no deberán de reconocerse a su valor presente. Cuando la recuperación de activo se reduce deberá hacerse una estimación para el activo por el impuesto diferido que no se recuperara y también deberá cancelarse cuando sea probable la recuperación del activo.

2.5 Normas de presentación y revelación

Impuesto causado

“Dentro del balance general, el impuesto causado debe presentarse como un pasivo a corto plazo. Este importe debe incluir el impuesto causado y no enterado del periodo actual y de los anteriores, así como de los anticipos efectuados; si estos últimos fueran mayores, el importe neto deberá presentarse como un activo a corto plazo.

Los pasivos y activos por impuesto causado clasificados dentro del mismo plazo deben componerse en un solo rubro, salvo que:

- a) tales activos y pasivos no correspondan a la misma autoridad fiscal; o

- b) no se tenga el derecho de compensar dichos impuestos ante la misma autoridad fiscal.

En el estado de resultados, el impuesto causado debe presentarse como un componente del rubro llamado impuestos a la utilidad, sin incluir el impuesto atribuible a las operaciones discontinuadas, el cual debe presentarse dentro del rubro llamado operaciones discontinuadas.

Impuesto diferido

Dentro del balance general, los pasivos y activos por impuesto diferido, en su caso, netos de las estimaciones para activo por impuesto diferido no recuperable, deben presentarse en el largo plazo y deben compensarse dentro de un solo rubro, salvo que:

- a) tales activos y pasivos no correspondan a la misma autoridad fiscal; o
- b) no se tenga el derecho de compensar dichos impuestos ante la misma autoridad fiscal.

El impuesto diferido del periodo, en su caso, neto de las estimaciones por impuesto diferido no recuperable y de las cancelaciones de dichas estimaciones, debe presentarse:

- a) en el estado de resultados, si es que está relacionado con la utilidad o pérdida neta; este impuesto de incorporarse como un componente del rubro llamado impuesto a la utilidad, sin incluir el impuesto atribuible a las operaciones discontinuadas;
- b) en el capital contable, si es que está relacionado con las otras partidas integrales; este impuesto debe sumarse o restarse al importe de dichas partidas integrales.”⁵

En los estados financieros deberán hacerse notas en donde se revelará cual fue la composición del impuesto a la utilidad desglosando cada uno de los importes de los impuestos causados, la integración del impuesto a la utilidad derivado de las operaciones

⁵ Normas de Información Financiera, 2009 p. 14

discontinuas del periodo, las tasas del impuesto causado, las tasas efectivas del impuesto y los conceptos e importes de algunas otras partidas integrales.

Este es el tratamiento contable que deberá llevarse a cabo para los impuestos sobre la utilidad y que deberá tomarse en cuenta también la información referente a los transitorios encontrados en la Normas de Información Financiera con mayor precisión.