

COMENTARIOS A LA INICIATIVA DE DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Arturo PÉREZ ROBLES*

SUMARIO: I. *Comentarios sobre la contribución empresarial a tasa única (CETU)*. II. *Ley del Impuesto Sobre la Renta*. III. *Código Fiscal de la Federación*.

I. COMENTARIOS SOBRE LA CONTRIBUCIÓN EMPRESARIAL A TASA ÚNICA (CETU)

1. *Antecedentes internacionales*

A. *Eslovaquia y su tasa única*

El 1o. de enero de 2004, Eslovaquia elimina las exenciones y los regímenes especiales pero establece una tasa única de 19% para:

- Impuesto para personas físicas (antes 38%).
- Impuesto corporativo (antes 40%).
- Impuesto al valor agregado (antes 20%).

Por lo que respecta al mercado laboral, se disminuyen las tasas de imposición a trabajadores y se promulga un nuevo Código

* Doctorando en derecho tributario por la Universidad de Salamanca, España.

Laboral, sumamente flexible. Eslovaquia es un país en el que la introducción de una tasa única ha dado resultados positivos:

1. Neutralidad: se mantuvieron los ingresos fiscales en relación con el PIB:
 - 2003: 18.1%.
 - 2004: 18.0 %.
2. Simplicidad: la reforma no sólo simplificó las tasas sino que eliminó la gran mayoría de los gastos fiscales (privilegios, como le llama el secretario de Hacienda y Crédito Público, Agustín Carstens).
3. Eficiencia económica: la reforma redujo los impuestos al ingreso (corporativo y laboral) y cambió la carga fiscal al consumo.
4. Se mejoró a formación de capital, al reducir su gravamen y aumentar su depreciación fiscal. Se aumentaron los incentivos a la inversión, incluyendo la inversión extranjera directa.

Sin embargo, vale la pena hacer notar que además del impuesto a la empresas, se incluyó el impuesto a los salarios, cosa que en México, posiblemente por cuestiones políticas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) no hizo, aun cuando sí está afectando a los asalariados y no asalariados con modificaciones escondidas en el proyecto de modificaciones a la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR); baste citar la exposición de motivos, que señala las siguientes acciones:

1. Integrar en una tarifa tanto el impuesto sobre la renta (ISR), como el subsidio fiscal aplicables a las personas físicas.
2. Mantener las exenciones vigentes: lo cual no resulta cierto.
3. Sustituir el crédito al salario por el subsidio para el empleo, el cual será aplicable únicamente a los contribuyentes que perciban ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado.

B. Nueva Zelanda

Este país optó por un sistema dual de impuesto sobre la renta (*dual income tax*), el cual combina un gravamen progresivo y con tasas más altas a los ingresos por salarios, y con tasas bajas y únicas al ingreso corporativo y de capital, creando tratamientos inequitativos entre los contribuyentes, ya que el ingreso procedente del capital tendería a concentrarse en los tramos superiores de la tarifa del impuesto, pero dado que el sistema dual sólo se aplica la progresividad en los ingresos por salarios, se presentarán fenómenos de una menor redistribución entre los ingresos generados del capital que aquellos provenientes de los sueldos y salarios. Este mismo sistema es el que se está proponiendo con la contribución empresarial a tasa única.

2. Supuestas características y objetivos del CETU

A. Características

- Tasa única.
- Base amplia.
- Eliminación de privilegios (exenciones, regímenes especiales).
- Gravamen mínimo (sustitución del Impac).
- Impuesto directo: gravar los factores de la producción.

B. Objetivos

Ingresos adicionales: 1.8% del PIB (1.3% en 2008).

- Fomento a la productividad.
- Aumento de competitividad del país.
- Altas y duraderas tasas de crecimiento.

Sin lugar a dudas, la propuesta tiene un espíritu recaudatorio, por lo que debe ser perfectamente analizada por expertos para evitar distorsiones. Por ejemplo, cuando se habla de base amplia, eliminación de privilegios (exenciones, regímenes especiales), de gravamen mínimo que persigue la recuperación de recaudación perdida a causa de tratamientos preferenciales o estímulos, como sería para el caso de salarios el no aplicar el subsidio para el empleo, debe considerarse el eliminar directamente estos “gastos fiscales” del presupuesto que los incluye y no utilizar sesgadamente la reforma fiscal para su desaparición disfrazada.

3. Atribución de ingresos al establecimiento permanente

Se deberá definir perfectamente que la atribución de ingresos al establecimiento permanente se regulará de acuerdo a la LISR, pero que la acumulación definitiva se dará cuando se cobren efectivamente las contraprestaciones correspondientes a las actividades previstas en el artículo 1o. de la CETU, de conformidad con las reglas que para tal efecto se establecen en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA).

4. Negociación y aviso a los fiscos de los países con los que México tiene celebrado un tratado para evitar la doble tributación

A. Estados Unidos

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) deberá dar aviso, de conformidad con el artículo 2o. de los tratados para evitar la doble tributación, a los fiscos de los países con los que se tiene un tratado en vigor, sobre la entrada en vigor del CETU, para evitar problemas futuros de su acreditamiento.

La primordial preocupación radica en nuestro principal socio comercial, los Estados Unidos, que aplica estrictas reglas internas para permitir el acreditamiento de los impuestos extranjeros.

Existe un precedente de aceptación de un impuesto con alguna similitud con el CETU, que es el Impuesto Regional a la Actividad Productiva (*Imposta Regionale Attività Produttive: IRAP*), el cual fue negociado por Italia, logrando que los Estados Unidos aceptarán su acreditamiento en el marco del Tratado Italia-Estados Unidos.

B. Base gravable del IRAP

Ingreso gravable del Impuesto sobre la renta de la personas físicas (*Imposta sul reddito delle persone fisiche*).

- Más costo de los salarios.
- Más costo del personal ocasional.
- Más intereses pasivos.
- Menos ingresos extraordinarios provenientes de plusvalías.
- Igual base gravable IRAP.

C. Otros países

El artículo 2o., de la gran mayoría de los países con los que México tiene celebrado un tratado para evitar la doble imposición, prevé que los convenios también se aplicarán a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan después de la firma de ellos, en adición o sustitución de los impuestos existentes.

Por otra parte, de los 34 tratados en vigor, en 16 se incluye el Impuesto al Activo (Impac), el cual sería derogado de entrar en vigor el CETU, por lo que podría resultar más sencilla la incorporación de la Contribución.

5. *Acreditamiento*

A. *Acreditamiento en contra del impuesto anual*

En contra del CETU anual se puede acreditar el monto del crédito fiscal a que se refiere el artículo 11, hasta por el monto de tal impuesto. El crédito referido es el resultado de multiplicar la tasa a que se refiere el artículo 1o. (en 2008 ¿16% o 19%?), por la diferencia entre las deducciones autorizadas y el ingreso del ejercicio, cuando las primeras sean mayores.

1. Al CETU disminuido con el crédito fiscal en mención, se le puede acreditar el ISR propio del ejercicio. A la literalidad de la disposición, no sería acreditable en contra del CETU, el ISR pagado en términos del artículo 11 de la LISR (dividendos contables), ya que a la luz de la LISR éste no es el impuesto del ejercicio, no obstante que está a cargo de la persona moral y representa el gravamen sobre el ISR corporativo diferido. En este sentido debe permitirse el acreditamiento del ISR pagado con base en el artículo 11 en mención.
2. Por otra parte, derivado del régimen de acumulación de ingresos previsto en la Ley del CETU (cobro efectivo), se puede generar un desfase en el acreditamiento del ISR. A manera de ejemplo, un contribuyente que perciba un ingreso en crédito, causará ISR en el ejercicio correspondiente más no el CETU, ya que éste se causa hasta que se cobra efectivamente tal ingreso; en el ejercicio que tal ingreso se cobre efectivamente, el contribuyente no podrá acreditar el ISR mencionado, ya que corresponde a un ejercicio diverso. Por lo anterior, debe permitirse al contribuyente del CETU acreditar adicionalmente la diferencia entre el ISR y el CETU de los (tres) ejercicios previos.
3. En cuanto al ISR del ejercicio que se puede acreditar, la Ley señala que es el efectivamente pagado y excluye expresamente al impuesto que se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones.

Lo anterior resulta criticable ya que la forma en que se extinga la obligación de pago del ISR no debe limitar el derecho al acreditamiento en contra del CETU, ya que tanto el pago en numerario como a través del acreditamiento tienen el mismo efecto jurídico frente a la LISR, esto es, la prestación tributaria queda satisfecha conforme a Ley y el nivel de ISR causado es el mismo.

El texto de la Ley no representa lo manifestado en la Exposición de Motivos,¹ en donde se señala que el CETU a enterar representa un gravamen mínimo respecto del ISR total y por ello únicamente se pagaría por concepto de CETU el excedente entre este gravamen y el ISR del ejercicio y el retenido a terceros.

Lo manifestado por el Ejecutivo Federal se logra sólo si se permite acreditar el impuesto sobre la renta del ejercicio con independencia de cómo se haya extinguido su obligación de pago.

1. En la misma línea, se señala que el ISR retenido acreditable es el efectivamente enterado y que corresponda a erogaciones no deducibles para el CETU pero sí para el ISR.
2. En el caso de la retención por concepto de salarios, se debe considerar el monto de las retenciones antes de aplicar el subsidio para el empleo, además de que el monto acreditable no puede exceder a la cantidad que resulte de aplicar la tasa del CETU al monto de los salarios por los cuales se hizo la retención. Cabe señalar que no son acreditables ni deducibles las contribuciones de seguridad social enteradas por el patrón, aun cuando le representan una carga fiscal. A efecto de neutralizar la no deducción de los sueldos o salarios, se propone que las contribuciones de seguridad social a cargo del patrón también se acrediten.
3. Al CETU que resulte después de los acreditamientos señalados, se le podrán acreditar los pagos provisionales efectivamente enterados. Si no se puede acreditar total o parcialmente los pagos provisionales, se podrá compensar la cantidad no acreditada contra el ISR propio del mismo ejercicio o bien solicitar la devolución del remanente.

¹ Página X.

Derivado del impacto económico que tiene el CETU, se debería permitir el acreditamiento de los pagos provisionales realizados en exceso en contra de cualquier impuesto federal.

B. Pagos provisionales

Los contribuyentes deben presentar pagos provisionales del CETU. Éstos se calculan disminuyendo a los ingresos gravables durante el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, las deducciones autorizadas por el mismo periodo. Al resultado se le aplicará la tasa del CETU.

En contra del impuesto que resulte en el pago provisional correspondiente, se puede disminuir el crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de la Ley (pérdida fiscal por la tasa del impuesto).

En contra de la cantidad que resulte conforme lo anterior, se puede acreditar el monto del pago provisional del ISR y el ISR retenido a terceros en el periodo del pago provisional. El resultado es el pago provisional del CETU.

Aun cuando no sea el ordenamiento jurídico adecuado, es necesario regular que en contra del ISR del ejercicio se pueda acreditar el monto de los pagos provisionales por concepto del CETU.

C. Crédito fiscal sobre la pérdida fiscal

Los contribuyentes tienen derecho a un crédito fiscal equivalente al resultado de aplicar la tasa del impuesto por la diferencia entre las deducciones autorizadas y los ingresos acumulables. El crédito fiscal se puede acreditar además en contra de los pagos provisionales de los próximos diez años.

El monto del crédito fiscal se puede actualizar multiplicando el factor correspondiente al periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que se determinó

el crédito fiscal y hasta el último mes del mismo ejercicio. El derecho al acreditamiento se pierde si el contribuyente, pudiéndolo haber hecho, no lo hace.

En virtud de que la Ley del CETU no reconoce las erogaciones realizadas en ejercicios previos a 2008 para adquirir inventarios o inversiones, se propone que el crédito fiscal se conceda por las pérdidas pendientes de amortizar por el contribuyente. Esto es, que a tales pérdidas se les aplique la tasa del impuesto y el resultado se adicione al crédito fiscal (por pérdida fiscal en el CETU) señalado anteriormente. Lo anterior sin perjuicio de que lo ideal sea una regla transitoria que reconozca fiscalmente las inversiones realizadas por el contribuyente en ejercicios previos.

D. Fideicomisos

Cuando los contribuyentes realicen actividades a través de fideicomisos por las que se deba pagar el CETU, la fiduciaria determinará el resultado (ingresos menos deducciones autorizadas) o crédito fiscal (pérdida fiscal por la tasa del CETU) correspondiente, y cumplirá por cuenta de los fideicomisarios con las obligaciones tributarias incluso las de presentar pagos provisionales.

Los fideicomisarios considerarán como ingreso gravado el que derive de las actividades que se realicen a través del fideicomiso, la parte del resultado que les corresponda de acuerdo al contrato correspondiente y acreditarán en la misma proporción el crédito de la pérdida fiscal, el monto de los pagos provisionales realizados por la fiduciaria y el ISR retenido a terceros relativo a las actividades del fideicomiso.

La Ley dispone que los residentes en el extranjero que tengan el carácter de fideicomisarios tendrán establecimiento permanente en México por las actividades que realicen a través del fideicomiso. Esto podría resultar innecesario, ya que la figura del establecimiento permanente se encuentra regulada en la LISR.

Finalmente debe evaluarse el efecto del diferimiento del impuesto sobre la renta por la aportación de bienes a los fidei-

comisos (coloquialmente denominados “fibras”), ya que de no reflejarse el estímulo fiscal se podría afectar al sector inmobiliario, además de que sería inconsistente otorgar un beneficio tributario en un ordenamiento fiscal y anularlo a través de otro cuerpo legal.

E. Actos accidentales

Las personas físicas que realicen en forma accidental alguna de las actividades a que se refiere el artículo 1o. del CETU deberán pagar el impuesto a través de declaración que presenten dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquél en que se perciba la contraprestación o precio, sin deducción alguna.

Es inaceptable desde un punto de vista jurídico que en un acto accidental se grave al contribuyente sobre el ingreso bruto que perciba. En primer lugar, porque el objeto del impuesto (según “exposición de motivos”) no se refleja en la base gravable del CETU.

Además, genera distorsiones en la aplicación del orden normativo fiscal, ya que por un lado la LISR concede una exención (total o parcial) al enajenante de casa habitación y por otro lado se hace nugatoria tal exención mediante el régimen de ingresos accidentales en el CETU.

En la Ley se señala que el contribuyente no llevará contabilidad ni presentará declaraciones provisionales ni anuales, sin embargo deberá expedir comprobantes fiscales y conservar la documentación durante cinco años.

En el caso de enajenación de inmuebles objeto del impuesto, los fedatarios públicos calcularán el CETU y lo enterarán dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que se firme la escritura. En contra del CETU causado se podrá acreditar el impuesto causado en términos del artículo 154 de la LISR. Los contribuyentes podrán optar por presentar declaración anual del CETU, sin embargo no queda claro para qué efecto.

II. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1. *Artículo 31 fracción, XVII. Pérdidas en la enajenación de acciones*

En la exposición de motivos de la Ley se señala que, atendiendo a los criterios formados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), declarando inconstitucional la norma de referencia, por remitir a un procedimiento para la determinación de la pérdida que se deducirá, al ser éste emitido por la autoridad fiscal y no encontrarse en ley, se incorpora a dicho precepto la mecánica de cálculo establecida en el artículo 54 del reglamento de la ley de la materia.

Sin embargo, se mantiene la parte de esta disposición que limita la deducción de las pérdidas sufridas en la enajenación de acciones, pues éstas únicamente se podrán aplicar contra las ganancias obtenidas por ese mismo concepto.

Esta limitante subsiste no obstante que existe jurisprudencia formada por la Primera Sala de la SCJN, en el sentido de declarar inconstitucional esta manera de aplicar las pérdidas señaladas, dicha jurisprudencia literalmente establece:

RENTA. DEDUCCIÓN DE PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XVII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2002, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. El mencionado principio previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, implica que los sujetos pasivos de la relación tributaria deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas. Al respecto, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria atiende a la potencialidad real de éstos para contribuir a los gastos públicos, la cual es atribuida por el legislador al sujeto pasivo del impuesto, por lo que resulta necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base

gravable (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación. En concordancia con lo anterior, se concluye que el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1o. de enero de 2002, viola el referido principio constitucional, al disponer que sólo serán deducibles las pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios, en la medida en que no excedan del monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el contribuyente en el mismo ejercicio o en los cinco siguientes, derivadas de la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en términos del artículo 9o. de esa ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Lo anterior en razón de que la limitante a dicha deducción imposibilita la determinación del gravamen atendiendo a la capacidad contributiva real del causante, pues dichas pérdidas constituyen un concepto que efectivamente impacta negativamente el patrimonio del particular y que, por ende, no debe ser considerado para efectos de la determinación del gravamen a su cargo, máxime si se aprecia que la deducción de las pérdidas sufridas es demandada por la lógica y la mecánica del tributo, toda vez que se incurre en dichas pérdidas por la realización de actividades que producen ingresos, o bien, cuando menos, por actividades que son orientadas a producirlos.

Amparo en revisión 2549/2003. Radiomóvil Dipsa, S. A. de C. V. 4 de febrero de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 2457/2003. Grupo Praxair, S. A. de C. V. 25 de febrero de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Jaime Flores Cruz.

Amparo en revisión 15/2004. Médica Sur, S. A. de C. V. 26 de mayo de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Ángel Ponce Peña.

Amparo en revisión 619/2004. Grupo Carso, S. A. de C. V. y coagraviadas. 30 de junio de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Manuel González Díaz.

Amparo en revisión 2469/2003. Seguros Inbursa, S. A., Grupo Financiero Inbursa. 11 de agosto de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Antonio Espinoza Rangel.

Tesis de jurisprudencia 87/2004. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de 22 de septiembre de 2004. Tesis 1a./J 87/2004. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XX, octubre de 2004, p. 249.

Lo anterior se sostiene en la exposición de motivos aduciendo a criterios aislados de esa misma Sala de nuestro máximo Tribunal que fueron superados con la formación de la jurisprudencia anteriormente transcrita, situación que se aparta de la verdad. En estos términos, la norma que se propone sigue adoleciendo del vicio de inconstitucionalidad señalado por la SCJN.

2. *Artículo 68, fracción. I, inciso e: pérdidas en la enajenación de acciones*

La limitante señalada en el apartado que antecede, se mantiene para las sociedades controladas en el grupo de consolidación fiscal, con el vicio de constitucionalidad apuntado. Se permite la deducción de las mismas para la controladora, pero sólo cuando son acciones emitidas por sus controladas. Para otros casos subsiste la limitante referida en el apartado pasado.

3. *Artículo 86 A: Obligación de informar al SAT de la obtención de préstamos, aportaciones de capital, entre otros*

La propuesta del Ejecutivo Federal propone incorporar disposiciones a la ley estableciendo la obligación para las personas morales que reciban préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital en efectivo mayores a

\$600,000.00, de informar al SAT a través de los medios que éste indique, dentro de los 15 días posteriores a aquel en el que se obtengan las cantidades correspondientes. El Ejecutivo propone una regla similar para personas físicas, que establece la obligación de referencia respecto de los préstamos, donativos y premios en efectivo mayores a \$600,000.00.

La reforma propuesta consiste, por un lado, en una obligación formal materializada en un artículo nuevo, el 86-A, que establece la obligación para las personas morales de informar la obtención de préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital en efectivo mayores a \$600,000.00 al SAT dentro de los quince días de recibidos. Para el caso de las personas físicas, la obligación se establece en el artículo 106, por virtud del cual se adiciona la obligación de declarar sobre los préstamos, donativos y premios mayores a \$600,000.00 recibidos en el ejercicio en su declaración anual, así como de informar de la misma forma que las personas morales dentro de los 15 días de obtenidos cualquiera de los mencionados conceptos al SAT.

Por otro lado, el Ejecutivo Federal propone la creación de una fracción adicional al artículo 20 de la LISR, la cual establece una obligación fiscal sustantiva derivada del incumplimiento de aquella mencionada en el párrafo anterior. En el artículo 20, se propone un nuevo tipo de ingreso acumulable extraordinario consistente en aquellas cantidades recibidas en efectivo, en moneda nacional o extranjera por concepto de préstamos en efectivo, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital mayores a \$600,000.00 en caso de que no se cumpla con la obligación impuesta en el artículo 86-A de informar al SAT de la obtención de los mismos. Para el caso de las personas físicas, el artículo 107 establece una obligación sustantiva similar.

La reforma es justificada en los siguientes términos por el Ejecutivo Federal:

algunos contribuyentes simulan préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital y aumentos de capital inexistentes con

la finalidad de no pagar contribuciones, los cuales no pueden ser detectados por la autoridad en sus facultades de fiscalización al ser realizados en efectivo y no registrarse o no registrarse con la oportunidad debida.

Resulta criticable que la reforma, más allá de imponer sanciones a aquellos contribuyentes que omitan informar asuntos como financiamiento o aportaciones de capital, como pudiera ser entendible, llegue al extremo de considerar como ingresos conceptos que no generan una modificación patrimonial positiva en los contribuyentes, como es el caso de los préstamos, que generan cuentas por pagar o el de las aportaciones para futuros aumentos de capital o las capitalizaciones que representan, ya sea cuentas por pagar o capital, pero en ningún caso ingresos.

Desde nuestro punto de vista, de ser aprobada por el Congreso, la reforma crearía normas jurídicas que transgredirían el principio constitucional de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de nuestra carta magna, toda vez que no obstante que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos o utilidades, no se justifica que se imponga a los contribuyentes una obligación fiscal sustantiva sin atender en absoluto a su capacidad contributiva si éstos llegasen a omitir informar al SAT de ciertas operaciones que en ningún caso constituyen ingresos y que, por el contrario, pueden representar recursos indispensables para empresas que requieran fondos.

III. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

1. *Artículo 26: responsabilidad solidaria de asesores fiscales*

Tomando en consideración que tanto la asesoría para la elaboración de la contabilidad o para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, como la que se presta en

materia fiscal en general, puede comprender o incorporar múltiples y muy variadas formas, definitivamente no ha lugar a que se considere responsables solidarios a los asesores con relación a las multas que se impongan a los contribuyentes, puesto que cualquier omisión, si la hay, en el pago total o parcial de contribuciones no necesariamente y en todos los casos es una consecuencia directa de la asesoría prestada, máxime que son los propios contribuyentes los que en última instancia toman la o las decisiones que mejor convengan a sus intereses.

Además, si tal fuera el caso, debe necesariamente probarse y acreditarse que la omisión en el pago total o parcial de las contribuciones por parte de un contribuyente asesorado es resultado directo de la asesoría recibida, de lo contrario, la responsabilidad solidaria que se pretende estaría basada en simples presunciones.

En última instancia, la propuesta del Ejecutivo Federal para incorporar en el Código Fiscal de la Federación (CFF) una nueva obligación solidaria como la comentada, carece de sentido si se toman en cuenta las obligaciones actualmente en vigor en materia de los denominados “criterios no vinculativos” a que se refieren los artículos 33, fracción I, inciso *h* y 52, fracción II, del propio Código y a cuyo contenido debe remitirse.

2. Artículo 46-A, fracción VI: plazo para concluir las visitas domiciliarias y revisiones de escritorio. Suspensión del plazo en caso fortuito o fuerza mayor

La regulación especial de las consecuencias previstas para el incumplimiento involuntario de obligaciones por caso fortuito o fuerza mayor encuentra su justificación en una causa objetiva, como es la imposibilidad material de que el obligado despliegue la conducta correspondiente. El carácter objetivo del impedimento exige la misma regulación —*mutatis mutandi*— para todas las situaciones de caso fortuito o fuerza mayor con independencia de los sujetos involucrados en las mismas. Las normas que regulen la liberación del cumplimiento de obligaciones fiscales por estas

causas deben por tanto reconocer la temporalidad y dimensión del impedimento material causado (*qué es lo que el obligado no puede cumplir*) y extender la liberación correspondiente a cualquiera de los sujetos de la relación tributaria.

Aun cuando la adición propuesta es por sí misma razonable, sólo resulta admisible como parte integrante de un sistema normativo que establezca de manera completa y equitativa la regulación correspondiente en los casos de impedimento por caso fortuito y fuerza mayor en que puedan incurrir todos los posibles sujetos afectados. El Código vigente sólo prevé la liberación parcial de las consecuencias derivadas del incumplimiento, al establecer que no se impondrán sanciones cuando cuando la autoridad se vea impedida para continuar el ejercicio de sus facultades de comprobación por caso fortuito o fuerza mayor. Sin embargo, a la luz de las causas objetivas que motivan la liberación de obligaciones, el régimen actual resulta injustificadamente limitado puesto que no se extiende a la indemnización por incumplimiento (recargos) ni al incumplimiento de la obligación fiscal principal.

Hasta la fecha, la liberación total o parcial, temporal o definitiva de las obligaciones fiscales de sujetos afectados por situaciones de caso fortuito o fuerza mayor, ha provenido del ejercicio de la facultad que el artículo 39 del Código concede al titular del Ejecutivo Federal, la cual resulta insuficiente debido a su carácter discrecional y eminente subjetivo.

3. Artículo 22, 12o. párrafo: devoluciones

Antes de la presente reforma, los plazos con los que contaba la autoridad para efectuar una devolución, sin tener que pagar intereses, era de un máximo de 40 días y un mínimo de 25.

De prosperar la reforma aquí analizada, la autoridad podría iniciar sus facultades de comprobación con el objeto de comprobar la procedencia de una devolución y suspender los plazos contenidos en el párrafo que antecede, situación que permitiría a

la autoridad contar hasta con dos años y 40 días para efectuar una devolución sin que se genere interés alguno.

Tal adición resulta inconstitucional, ya que como estaba redactado con anterioridad, dicho artículo permitía a la autoridad verificar la procedencia de la devolución al contar con plazo para solicitar documentación respecto de su contenido y acreditar su procedencia.

Adicionalmente, la reforma propuesta establece que las autoridades mediante disposiciones de carácter general pueden establecer los casos en donde el ejercicio de facultades de comprobación no suspenderá los plazos originalmente previstos en ley.

Dicha reforma solamente obedece a la lentitud con la que las autoridades efectuaban las devoluciones de cantidades adeudadas, y les permite retrasar el pago de las devoluciones hasta un periodo de dos años, situación que es contraria al principio de legalidad y violenta la garantía de seguridad jurídica.

Por último, la SCJN ya definió, mediante una jurisprudencia por contradicción de tesis, cuál es la naturaleza tanto de los intereses a cargo del fisco, como de los recargos que se cobran a los causantes:

INTERESES MORATORIOS Y RECARGOS FISCALES POR MORA. EL TRATO DIFERENTE EN CUANTO AL MOMENTO DE SU CÓMPUTO, PREVISTO EN EL PÁRRAFO SÉPTIMO DEL ARTÍCULO 22, EN RELACIÓN CON EL PÁRRAFO QUINTO DEL ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN 1999, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Aun cuando el principio de equidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que el legislador dé un trato similar a los intereses y recargos, al participar de la misma naturaleza indemnizatoria, determinando mecanismos semejantes para su reparación económica no se propone poner en igualdad de circunstancias a los contribuyentes frente al fisco federal, de manera que los intereses moratorios que prevé el párrafo séptimo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación tuvieran que computarse igual que los recargos, conforme lo dispone el artículo 21, párrafo

quinto, del citado ordenamiento, esto es, a partir del día en que se efectuó el pago indebido. Lo anterior es así en virtud de que el mencionado principio constitucional se cumple en relación con ambas figuras, pues el legislador previó los mismos elementos para determinar la indemnización respectiva, a saber: *a)* el monto de la cantidad, *b)* un lapso para computar la mora, *c)* el tipo de tasa de interés y *d)* el deber de pago de una indemnización por omitir el pago de lo debido. Esto es, el principio de equidad tributaria se actualiza tanto por lo que se refiere a los intereses moratorios, al exigir al Estado que indemnice al contribuyente cuando no haga la devolución dentro de los plazos que marca el párrafo tercero del referido artículo 22, a partir del día siguiente al del vencimiento de dichos plazos y hasta que realice el pago de dichos intereses, conforme a la misma tasa prevista para los recargos por mora, en los términos del artículo 21, como en lo referente a los recargos que se causarán del monto de lo no pagado, en el sentido de que el contribuyente indemnice al fisco federal por la falta de pago oportuno, por cada mes o fracción que transcurra a partir del día que debió hacerse el pago hasta que se efectúe, aplicando la tasa que prevé el último precepto citado. Por tanto, se trata de dos conductas semejantes, sancionadas igual por el legislador: con el pago de la indemnización respectiva, a la misma tasa y según el lapso de la mora. Además, al corresponder dichos intereses y recargos a sistemas diferentes de indemnización, se justifica que el momento a partir del cual deban cubrirse sea distinto, pues tales conceptos tienen su génesis en el cumplimiento oportuno del deber de pago de contribuciones, por exceso o por error, conforme al sistema de autodeterminación regido por el artículo 6o., párrafo tercero, del código tributario federal, por lo que la autoridad hacendaria no está en posibilidad de verificar la situación del pago, ya que la revisión se hará una vez que el interesado solicite la devolución respectiva, condición en la que no puede atribuirse al fisco federal negligencia o mala fe; mientras que los recargos surgen cuando los contribuyentes no pagan sus contribuciones en la fecha o dentro de los plazos fijados por las disposiciones fiscales, es decir, son consecuencia del pago extemporáneo de lo debido, conducta que implica negligencia o mala fe, y resulta atentatoria del interés público, por lo que es razonable que el legislador atienda a esas

situaciones objetivas para establecer que el pago de intereses moratorios sea a partir del día siguiente al vencimiento de los plazos legales, y no a partir del día siguiente en que se realizó el pago indebido.

Contradicción de tesis 88/2003-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero y Noveno en Materia Administrativa del Primer Circuito. 24 de septiembre de 2003. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Rolando Javier García Martínez.

Tesis de jurisprudencia 85/2003. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del tres de octubre de dos mil tres. tesis 2a./J. 85/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, octubre de 2003, p. 46.

Consecuentemente, si el interés, así como el recargo, tienen una naturaleza indemnizatoria por la falta de cumplimiento oportuno, no debería de permitirse dicha suspensión, ya que de proceder dicha devolución, efectivamente el fisco, con o sin el ejercicio de facultades de comprobación, tendría que indemnizar al contribuyente por la falta de pago oportuno.

4. Artículos 46 y 48: limitante al ofrecimiento de pruebas derivada del procedimiento administrativo

A través de la reforma a los artículos 46 y 48 del CFF, se pretende establecer que si en el desarrollo de una auditoría por parte de las autoridades fiscales (visita domiciliaria o revisión de gabinete) el contribuyente no exhibió la documentación e información que desvirtúe los hechos u omisiones observados por la autoridad y se trate de documentos, libros o registros que formen parte de la contabilidad o se esté obligado a llevar o a conservar en el domicilio fiscal, no podrán aportarse a la autoridad después de levantada el acta final o el oficio de observaciones, según sea el caso, ni tendrán valor probatorio en los medios de defensa que posteriormente interponga el contribuyente.

La anterior propuesta de reforma nos parece francamente violatoria de la garantía de acceso a la justicia contemplada por el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como se recordará, en 1996 entró en vigor la reforma al artículo 197 del CFF, que permitía la posibilidad de la litis abierta en el juicio de nulidad, lo cual implicaba que se pudieran hacer valer agravios no formulados en el recurso de revocación y, por tanto, la posibilidad de exhibir pruebas que antes no se hubieran presentado ante la autoridad administrativa.

Por lo anterior, resulta muy importante recordar que en la exposición de motivos de la reforma que se comenta en el párrafo anterior, el Ejecutivo Federal señaló lo siguiente:

Por otra parte, se proponen cambios en el procedimiento contencioso administrativo previsto en el Código Fiscal de la Federación... Una reforma importante en el terreno de la simplificación, será permitir que en el juicio puedan hacerse valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso que previamente se haya interpuesto ante la propia autoridad fiscal. Con frecuencia los recursos administrativos están provistos de formalidades que dificultan el acceso a ellos y, *cuando el contribuyente no tiene el debido asesoramiento legal, hace valer agravios insuficientes.*²² Esta reforma se complementa con la previsión de que el tribunal fiscal se pronunciará sobre la legalidad de la resolución recurrida, en la parte que no satisfizo el interés jurídico del demandante... Asimismo, se establece que el tribunal, al dictar sentencia, deberá abocarse a las cuestiones formales que puedan dar lugar a la nulidad lisa y llana, pero también a las cuestiones de fondo. Ello procurará que los juicios no se limiten a revisar cuestiones formales, alargando innecesariamente los conflictos e imponiendo costos a las partes al reponerse procedimientos y formas viciadas en resoluciones que son ilegales en cuanto al fondo.

Como se advierte, la reforma de 1996 resultó muy afortunada pues, efectivamente, no limitaba el acceso a la justicia de los

² Las cursivas son nuestras.

contribuyentes, sino que les daba la posibilidad de hacer valer en forma plena lo que a su derecho conviniera.

Ahora, con la reforma que se propone, el Ejecutivo Federal se olvida de que el contribuyente por ignorancia o por estar mal asesorado, en su momento no presentó la documentación e información que hubiera podido desvirtuar los hechos u omisiones observados por la autoridad.

En este sentido, no resulta válida la justificación del Ejecutivo Federal en el sentido de que si en su momento la documentación no se presentó fue porque ésta o se ocultó a la autoridad, o bien, con posterioridad se elaboraron documentos apócrifos o se presentan documentos de dudosa procedencia.

Lo anterior es así pues, por una parte, no se puede generalizar para efectos de la reforma que se propone y por otra, si la autoridad tiene constancia de contribuyentes que presentan documentos apócrifos o de dudosa procedencia en un medio de defensa, tiene expedita la vía penal para proceder en contra de quien obviamente estaría cometiendo un delito, situación que de ninguna manera se pueda sostener que se presente en todos los casos. Máxime cuando en términos del artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el CFF en la comisión de infracciones tributarias.

Aunado a lo anterior, si la autoridad realiza una auditoría, es evidente que ésta tiene acceso a toda la documentación e información del contribuyente y para ello quedan las constancias correspondientes, previstas por el CFF.

Finalmente, no debe olvidarse que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa está facultado para valorar las pruebas que tengan relación con la litis, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 79 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.