

Consecuencias fiscales de los efectos de los sismos

A lo largo de este artículo, se encuentran diversas recomendaciones a los contribuyentes, tanto a los benefactores como a los beneficiarios de los diversos apoyos otorgados con motivo de los sismos ocurridos en nuestro país los días 7, 19 y 23 de septiembre del año en curso, así como a las autoridades fiscales, con la intención de que las puedan tomar en cuenta para su evaluación respecto de la conveniencia de emitir reglas que aclaren o modifiquen las consecuencias fiscales de los efectos de los sismos, en beneficio de los contribuyentes. Estas sugerencias cumplen el deseo de que a las personas que brindaron un apoyo inmediato, solidario e incondicional a las numerosas víctimas de los sismos, se les reconozcan de manera adecuada y justa las consecuencias fiscales de sus actos, y no se vean negativamente afectados por los mismos

10



C.P. Luis Eduardo Natera
Niño de Rivera, Socio de
Natera Consultores, S.C.



INTRODUCCIÓN

Los sismos ocurridos en nuestro país los días 7, 19 y 23 de septiembre del año en curso tuvieron una serie de efectos que impactaron de manera importante a muchas personas, tanto morales como físicas, quienes sufrieron pérdidas considerables en su patrimonio y, por otra parte, despertaron una actitud de solidaridad y responsabilidad social en muchas otras personas, la cual se materializó en una diversidad de formas de ayuda y apoyo a quienes resultaron damnificados por esos fenómenos naturales, recibiendo incluso ayuda proveniente del extranjero.

Un aspecto que no puede dejarse de lado ante tales acontecimientos son las consecuencias fiscales que tienen todas esas pérdidas y acciones tomadas, tanto para las personas afectadas, como para las personas que brindaron, o que recibieron esa ayuda o apoyos en los momentos posteriores al sismo, y que pueden extenderse en el tiempo.

El objetivo de este artículo es identificar los principales efectos generados por los sismos en relación con sus consecuencias fiscales, a la luz de las distintas disposiciones vigentes. Adicionalmente, me permito hacer algunas observaciones y sugerencias, las cuales, en mi opinión, pueden ser tomadas en cuenta, tanto por los contribuyentes como por las autoridades fiscales, mismas que pueden complementar o mejorar los Decretos, regulaciones y programas de apoyo que se promulgan para este tipo de situaciones.

Ahora bien, debido a las limitantes propias de un artículo como éste, me enfocaré únicamente en temas concernientes al Código Fiscal de la Federación (CFF), a la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) y a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), de manera que no abordaré los temas concernientes a la seguridad social, que no son menos importantes, pero que seguramente serán analizados en otros artículos.

DÍAS INHÁBILES

De conformidad con la regla 2.1.6. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2017, publicada en el DOF del 21 de septiembre de 2017, para el Servicio de Administración Tributaria (SAT) se consideran inhábiles los días 20, 21 y 22 de septiembre en la Ciudad de México y en los estados de México, Morelos y Puebla.

Asimismo, en el mismo DOF se estableció la posibilidad de que las autoridades estatales y municipales declararan días inhábiles según sus circunstancias y necesidades. Como ejemplo de ello, el Gobierno de la Ciudad de México decretó como inhábiles los periodos comprendidos del 19 al 22 de septiembre (*Gaceta Oficial de la Ciudad de México*, publicada el día 21) y del 25 al 29 del mismo mes (*Gaceta Oficial de la Ciudad de México* del 25 de septiembre de 2017).

Lo anterior afecta en la definición de términos y plazos para efectos de cumplimiento de diversas obligaciones fiscales, incluidas las de pago de contribuciones, actos de autoridad y de los distintos medios de defensa que se hubieren interpuesto en contra de resoluciones emitidas por las autoridades fiscales, razón por la cual es muy importante tenerlos en cuenta para el correcto cálculo de tales plazos y términos legales.

Por lo anterior, es mi recomendación a los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal o realicen actividades en las zonas afectadas de los distintos estados de la República Mexicana, que revisen las *Gacetas Oficiales* de cada uno de éstos, para tener certeza respecto de este tema.

PÉRDIDA DE LA CONTABILIDAD POR CAUSA DE FUERZA MAYOR

Uno de los efectos que comúnmente puede presentarse para los contribuyentes tras este tipo de fenómenos naturales, es que la contabilidad –en los términos del CFF, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF) y las reglas generales aplicables– se pierda, inutilice o destruya.

Al respecto, el artículo 35 del RCFF indica que cuando los libros o demás registros de contabilidad del contribuyente se inutilicen parcialmente, como consecuencia de una causa de fuerza mayor, deberán reponerse los asientos ilegibles del último ejercicio, pudiendo realizarlos por concentración.

En el caso de que la afectación al contribuyente consista en la destrucción o inutilización total de los libros o demás registros de contabilidad, el artículo antes citado establece que el contribuyente deberá asentar en los nuevos libros o registros, los asientos relativos al ejercicio en que se sucedió la inutilización, destrucción, pérdida o robo, pudiéndose realizar por concentración.

También se obliga al contribuyente a conservar, en su caso, el documento público en el que consten los hechos ocurridos hasta en tanto no se extingan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Como se puede observar, la regulación en este sentido es escasa y se limita a señalar la obligación de la

reposición de los asientos contables del ejercicio en que ocurrió el sismo, pudiendo incluso realizarse éstos por concentración. Dicho artículo parece estar dirigido a un sistema tradicional de contabilidad, sin considerar los avances que han tenido nuestras disposiciones fiscales respecto de la Contabilidad Electrónica.

Tomando en cuenta tanto los sistemas informáticos actuales, como las disposiciones y obligaciones en materia de contabilidad que actualmente deben observar y cumplir los contribuyentes, parecería más sencilla que antes la posibilidad de poder recuperar o reelaborar la contabilidad, con base en los posibles respaldos que pudieran tener los contribuyentes en las herramientas tecnológicas actuales –como puede ser la “nube informática”– o bien, con la información que se ha enviado, así como la que obra en poder de la autoridad fiscal, considerando en principio las balanzas mensuales, los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Factura Electrónica (CFDI) y la herramienta electrónica “Mis Cuentas”, e incluso las pólizas de contabilidad que hubieran sido requeridas a los contribuyentes en el transcurso de actos de fiscalización o en el desahogo de solicitudes de devolución.

Considerando lo anterior, una sugerencia para las autoridades fiscales es que emitan regulación que establezca facilidades o mecanismos para los contribuyentes, la cual esté dirigida a recuperar o reconstruir su contabilidad cuando ha ocurrido algún caso fortuito o por causa de fuerza mayor, con el apoyo de las autoridades fiscales, y con base en toda la información con que cuentan respecto de ellos.

Esto último sería a solicitud del contribuyente, estableciendo una serie de requisitos y requerimientos razonables de documentación idónea, la cual demuestre los hechos y las circunstancias en las que se perdió, inutilizó, destruyó o fue robada la citada contabilidad.

PÉRDIDAS POR CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR

En principio, me referiré a las consecuencias fiscales que tienen las pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor para las personas morales (contribuyentes del Título II “De las personas morales” de la LISR) y para las personas físicas con actividades empresariales

(contribuyentes del Capítulo II “De los ingresos por actividades empresariales y profesionales” del Título IV “De las personas físicas” de la LISR). Estas pérdidas normalmente se reflejan en el efectivo, en los inventarios, en los activos fijos de las empresas o en otros bienes que fueron considerados como gastos deducibles en su momento.

Respecto de las pérdidas que se reflejan en el efectivo y en los inventarios de los contribuyentes, el primer paso que se debe considerar es hacer una correcta cuantificación de las pérdidas sufridas. Con ese objetivo deberá obtenerse y generarse la documentación idónea que así lo demuestre, para generar la convicción necesaria a las autoridades fiscales en caso de un futuro acto de fiscalización.

En el caso del efectivo, habrá que tomar en cuenta los registros contables, los reportes de cobranza y pago, los arqueos de caja, y demás controles que lleven al contribuyente a dar un adecuado seguimiento y precisa determinación de los montos que se han perdido.

Tratándose de inventarios, con el mismo propósito se deben tomar en consideración los registros contables, los controles de almacén y la documentación relativa al manejo de los inventarios (recepción de mercancías, reportes de producción, ubicación de los bienes, traslado de las mercancías, entrega de los productos, etcétera).

En esos procesos ayuda siempre contar con toda la documentación necesaria para efectos de demostrar los hechos y circunstancias de las pérdidas a las compañías aseguradoras, tendente a obtener las indemnizaciones procedentes.

Esas pérdidas serán deducibles para las empresas, con base en el artículo 25, fracción V de la LISR. Por su parte, las cantidades obtenidas como indemnización de parte de las compañías aseguradoras, deberán ser consideradas como ingresos acumulables para los contribuyentes, en los términos del artículo 18, fracción VI de la misma ley.

En el caso de que hayan ocurrido robos o saqueos posteriores a los sismos –situación que desafortunadamente se presenta con frecuencia– éstos se consideran como caso fortuito, y aplicarían las mismas consideraciones. Cabe recordar también que resulta

conveniente tomar en cuenta lo que establece el SAT a través del criterio normativo 18/ISR/N “Deducción de pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor.”

Por otra parte, cuando la pérdida que se produzca como consecuencia de una causa de fuerza mayor recae en un bien que forma parte del activo fijo de la empresa, resultan aplicables las disposiciones contenidas en el artículo 37 de la LISR. Para explicar las consecuencias fiscales que se contemplan en el citado artículo, consideraré distintos supuestos los cuales pueden presentarse en la práctica.

1. Pérdida de un activo fijo que no estaba asegurado o por el que no se obtiene recuperación alguna de la compañía aseguradora

En este caso, así como en todos los siguientes, las pérdidas de activos fijos sufridas serán deducibles en el ejercicio en que ocurren (2017). La pérdida se tomará por un monto equivalente al saldo pendiente de deducir del activo fijo a la fecha en que ocurrió la causa de fuerza mayor, de conformidad con lo que indica el artículo 31, párrafo sexto de la LISR, como se muestra a continuación:

Monto Original de la Inversión (deducible)
menos:
Monto deducido a la fecha del evento
igual:
Saldo por deducir a la fecha del evento
por:
Factor de actualización
igual:
Saldo pendiente de deducir actualizado
INPC ¹ del último mes de la primera mitad del periodo de uso en el ejercicio
entre:
INPC del mes de adquisición
igual:
Factor de actualización

En el caso de activos no identificables individualmente, la pérdida se aplicará considerando que los primeros activos que se adquirieron son los primeros que se pierden.

2. Pérdida de un activo fijo por el que se obtiene recuperación de parte de la compañía aseguradora, pero la cantidad obtenida no se utiliza para reponer el activo perdido

En este segundo caso –al igual que en el anterior–, las pérdidas de activos fijos sufridas serán deducibles en el ejercicio en que ocurren (es decir, 2017).

Por otra parte, la cantidad recuperada que se obtiene de la aseguradora, se acumulará en los términos del artículo 18, fracción VI de la LISR.

3. Pérdida de un activo fijo por el que se obtiene recuperación de la compañía aseguradora, cuando esa cantidad se utiliza para reponer el activo perdido, sin invertir cantidades adicionales

De igual manera que en los casos anteriores, los activos fijos que se pierden como consecuencia de los sismos serán deducidos en el monto pendiente de deducir en el ejercicio 2017.

Cuando las cantidades recuperadas sean reinvertidas en la adquisición de activos de naturaleza análoga a los que se perdieron, o bien, se utilicen para redimir pasivos contratados con motivo de la adquisición de esos activos, la empresa únicamente acumulará la parte de las cantidades recuperadas no reinvertidas o no utilizadas para redimir pasivos.

Respecto de tales cantidades recuperadas, el plazo que otorga la ley para efectuar la reinversión de las mismas o para redimir pasivos es de 12 meses, contado a partir de la fecha en la cual se obtenga la recuperación.

De conformidad con la regla 3.3.2.5. de la RM para 2017, se puede prorrogar ese plazo por otro periodo igual, presentando para ello el aviso previsto en la Ficha de trámite 115/ISR “Aviso para prorrogar el plazo de reinversión de las cantidades recuperadas

¹ Índice Nacional de Precios al Consumidor

en pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor”, que está en el anexo 1-A.

En el caso de que las cantidades recuperadas no se reinviertan o éstas se utilicen para redimir pasivos en el plazo indicado, se acumularán a los demás ingresos obtenidos en el ejercicio en el que concluya el plazo. Tales cantidades se ajustarán multiplicándolas por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en que se obtuvo la recuperación, y hasta el mes en que se acumule.

Por su parte, los bienes que sean adquiridos con las cantidades reinvertidas estarán limitados en su deducción. Es decir, el artículo 37, párrafo tercero de la LISR, indica que se deducirán mediante la aplicación del porcentaje autorizado de deducción para el activo fijo de que se trate sobre el monto original de la inversión del bien que se perdió, y hasta por la cantidad que quedaba de deducirse a la fecha de sufrir la pérdida. Esto implica que el resto de la inversión no podrá deducirse de la base del impuesto.

Es importante aclarar que el tratamiento indicado en el párrafo anterior de ninguna manera implica una doble deducción de activos, pues por una parte, se deduce el activo fijo que se perdió como consecuencia de la causa de fuerza mayor, y posteriormente se deduce, aunque de manera limitada, el activo fijo que sustituye al que se perdió, mismo que se adquirió mediante la reinversión de las cantidades obtenidas como recuperación de la aseguradora.

14

4. Pérdida de un activo fijo por el que se obtiene recuperación de la compañía aseguradora, cuando esa cantidad se utiliza para reponer el activo perdido, invirtiendo cantidades adicionales para tal propósito

Las consecuencias fiscales de este último supuesto son iguales a las consideradas en el supuesto anterior, con la única diferencia de que el contribuyente invierte una cantidad adicional a la recuperada para reponer al activo fijo que se perdió, como consecuencia de la causa de fuerza mayor.

A la cantidad adicional que se invierta se le dará el tratamiento de un activo fijo diferente y, en consecuencia, se deducirá a través del procedimiento establecido por la LISR para la deducción de inversiones.

Incluso, en los términos de los Decretos por los que se otorgan beneficios fiscales a los contribuyentes de las zonas afectadas² por los sismos ocurridos los días 7 y 19 de septiembre (publicados en el DOF del 11 de septiembre y 2 de octubre, respectivamente), es posible aplicar el procedimiento de deducción inmediata considerando una tasa de deducción del 100% sobre esas inversiones adicionales, siempre y cuando se cumpla con todos los requisitos establecidos en esas disposiciones.

Ahora bien, para el caso de otras personas físicas a las que se les permite la deducción de inversiones en los términos del artículo 149 de la LISR, como son aquellas que obtienen ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, tendrán consecuencias fiscales similares a las comentadas anteriormente, atendiendo a las disposiciones contenidas en el artículo antes referido.

DONATIVOS OTORGADOS POR PERSONAS MORALES PARA APOYAR A LAS PERSONAS DAMNIFICADAS POR LOS SISMOS

Cuando los donativos son otorgados por personas morales que tributan conforme al Título II de la LISR, pueden ser deducibles para efectos del impuesto sobre la renta (ISR), siempre que cumplan con todos los requisitos establecidos en el artículo 27, fracción I de la LISR, y demás reglas aplicables, entre los que destacan los siguientes:

1. Que no sean onerosos ni remunerativos.
2. Otorgados a las personas indicadas en los incisos a) al f) del artículo 27, fracción I de la LISR.
3. Obtener el comprobante fiscal que ampare los donativos efectuados (CFDI).
4. Cumplir con los límites establecidos: **(i)** hasta el 7% de la utilidad fiscal obtenida por el contribuyente

² Cada uno de los Decretos indican las zonas afectadas a las que le son aplicables los distintos beneficios fiscales otorgados

en el ejercicio inmediato anterior, y **(ii)** hasta el 4% sobre la misma base, en el caso de donativos otorgados a las personas indicadas en el inciso a) del artículo antes citado, sin que la suma de ambos montos excedan del 7% de la base indicada.

En los casos en que los donativos sean otorgados en bienes, se deberá cuidar que no se efectúe una doble deducción de esos bienes. Para ello, deberán observarse las disposiciones contenidas en el artículo 38 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RISR).

Y es que los bienes otorgados como donativos pudieron haber sido considerados previamente por la empresa como:

1. Inventarios

El RISR indica que tratándose de bienes que hubieran sido deducidos en los términos del artículo 25, fracción II de la LISR (costo de lo vendido), el donativo no será deducible. Al respecto, es importante considerar que el artículo 39 de la LISR establece que el costo de lo vendido se deducirá en el ejercicio en que se acumulen los ingresos que deriven de la enajenación de los inventarios, como resulta lógico.

En el caso de haber otorgado esos inventarios como donativos, efectivamente se enajenaron tales bienes,³ pero no existirá un ingreso por esa enajenación, con lo que se presenta un problema práctico para efectuar la deducción de los inventarios, situación que puede ser observada por las autoridades fiscales, en el caso de una futura revisión.

Una posible solución a este problema –acorde con lo establecido en el artículo 38, segundo párrafo del RISR–, sería no tomar la deducción de los inventarios donados mediante el rubro de “costo de lo vendido”, efectuando la deducción de tales inventarios directamente como donativos. De esa manera, no se habrán deducido en los términos del artículo 25, fracción II de la LISR y resulta posible deducirlos en su carácter de donativos.

En caso de tomar dicha vía de acción, los contribuyentes deberán ser cuidadosos en cuanto al correcto registro contable de las operaciones, de tal manera que sea sencillo identificar estas transacciones en la contabilidad de la empresa, y puedan incluso ser consideradas como partidas identificadas en la conciliación fiscal-contable del ejercicio.

Otra vía para solucionar ese problema sería que las autoridades fiscales emitieran reglas al respecto para establecer la deducibilidad de los inventarios a través del costo de lo vendido, aun cuando no exista ningún ingreso acumulable. Esta sugerencia la planteo en este trabajo, para que sea considerada por parte de las autoridades de la materia.

2. Terrenos

En este caso, el artículo reglamentario de referencia establece que se considerará como monto del donativo el monto original de la inversión actualizado⁴ del terreno. Al respecto, generalmente no debería presentarse ninguna complicación, puesto que como regla general los terrenos se deducen hasta el momento en que se enajenan, lo cual ocurre al otorgar ese bien como donativo.

Sin embargo, se deben cuidar aquellos supuestos en los cuales los terrenos hubieran sido deducidos efectivamente al adquirirlos, como ocurre con los desarrolladores inmobiliarios que se hubieran apegado a la opción establecida en el artículo 191 de la LISR, en cuyo caso sí puede darse el caso de efectuar una doble deducción de manera incorrecta.

3. Activos fijos

Al respecto, se considerará como monto del donativo la parte del monto original de la inversión actualizado, pendiente de deducción del activo fijo donado, a la fecha en que se realice tal donación, en los términos del artículo 31 de la LISR.⁵

Es importante recordar que en caso de que se hubiera aplicado la opción de la deducción inmediata a los activos fijos donados, el contribuyente podrá

³ En los términos del artículo 14 del CFF

⁴ Desde el mes de adquisición del terreno y hasta el mes inmediato anterior al de su enajenación

⁵ El procedimiento de cálculo aplicable sería igual al que se explicó en el primer caso correspondiente al apartado de las pérdidas que recaen sobre activos fijos del contribuyente

efectuar la deducción adicional que permite esa opción, misma que se calcula en función del tiempo transcurrido de uso del bien y de la tasa de deducción inmediata aplicada.

En caso de que se hubiera donado un activo que no es deducible, o bien, que es solo parcialmente deducible, el artículo 38 del RISR indica que se tomará como monto del donativo la parte del monto original de la inversión no deducida actualizada, en los términos del artículo 31 de la LISR.

4. Gastos

Si la empresa donó otros bienes muebles, distintos a los anteriormente mencionados, que fueron deducidos como gastos del ejercicio, el artículo reglamentario antes citado establece que se considerará como monto del donativo el que resulte de actualizar⁶ la cantidad que se hubiere pagado para adquirir el bien. Esta situación no debe implicar una doble deducción de los bienes donados.

5. Bienes adquiridos específicamente para efectuar la donación

En este último caso, considero que no debe existir problema alguno respecto de una doble deducción, debido a que los bienes adquiridos específicamente para su posterior donación no serían deducibles para la empresa, por no resultar estrictamente indispensables, por lo que la deducción de los mismos únicamente procedería como donativo.

Esta consideración se basa en la idea de que se adquieren bienes tales como: alimentos, agua, cobijas, medicamentos y otros más tendientes a cubrir las necesidades específicas de las zonas afectadas por los sismos.

Un último comentario de mi parte respecto de los donativos otorgados por las personas morales, se refiere a los límites establecidos en la LISR para su deducibilidad.

Me parece que a la luz de los graves efectos que generaron en la población los sismos, las autoridades fiscales deberían ser sensibles al respecto y, por tanto, podrían eximir de la aplicación de esos límites a todos los donativos que las personas

hubieran efectuado para brindar ayuda o apoyo a las personas que se vieron damnificadas en las zonas afectadas.

Así, establecerían para ello algunos requisitos mínimos y muy sencillos, en vista de que las acciones de apoyo ya han sido realizadas, y generalmente resulta muy complicado recabar documentación específica o cumplir requisitos complejos *a posteriori*.

Incluso podría pensarse en que ese beneficio resultará también aplicable para la ayuda o apoyos brindados durante los ejercicios de 2017 y 2018, puesto que, sin duda, se requerirá continuar dando ayuda a los damnificados a mediano plazo.

Sirva pues lo anterior como una sugerencia para la emisión de regulación por parte de las autoridades fiscales, en justo reconocimiento a los esfuerzos realizados por las personas que mostraron su apoyo solidario a los damnificados, por tan devastadores fenómenos naturales.

Por otra parte, en el caso de que los donativos efectuados por las empresas no cumplan con todos los requisitos para poder considerarse como deducibles, no tendrán efecto directo alguno en la base del ISR del ejercicio.

Sin embargo, se debe poner el debido cuidado en el adecuado registro contable, y en tener la documentación idónea para demostrar los hechos y circunstancias bajo los cuales se realizó la donación, para evitar efectos negativos adicionales a la no deducibilidad de los donativos que puedan afectar al contribuyente, como pueden ser: gastos no deducibles que puedan ser considerados en beneficio de socios o accionistas (dividendos fictos), así como gastos por cuenta de terceros, que puedan implicar un ingreso acumulable inexistente para algún miembro del equipo de trabajo de la compañía, entre otros.

En el caso en que los donativos hayan sido otorgados por personas físicas, entonces deben ser considerados como “deducciones personales”, mismas que deben cumplir con todos los requisitos establecidos en el artículo 151, fracción III de la LISR, y en las demás reglas aplicables, entre los que destacan los siguientes:

⁶ Desde el mes en que se adquirió el bien y hasta el mes en que se efectúe la deducción (donativo)

- a) Que no sean onerosos ni remunerativos.
- b) Otorgados a las personas indicadas en los incisos a) al f) de los artículos 151, fracción III de la LISR y 249 del RISR.
- c) Que se obtengan los CFDI que amparen los donativos efectuados.
- d) Cumplir con los límites establecidos: **(i)** hasta el 7% de los ingresos acumulables obtenidos por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior, y **(ii)** hasta el 4% sobre la misma base en el caso de donativos otorgados a las personas indicadas en el inciso a) del artículo 151, fracción III, antes citado, sin que la suma de ambos montos excedan del 7% de la base indicada.
- e) A los donativos no les aplican los límites establecidos para otras deducciones personales en el artículo 151, último párrafo de la LISR.

En los casos en que los donativos sean otorgados en bienes, se debe cuidar que no se efectúe una doble deducción de éstos, para lo cual deberán ser observadas las disposiciones contenidas en el artículo 267 del RISR.

Cuando los bienes donados sean afectos a las actividades empresariales o profesionales de la persona física (Capítulo II del Título IV de la LISR), entonces otros supuestos hechos respecto de los activos fijos, y los gastos en relación a las personas morales.

En el caso de que la donación se efectúe con los inventarios correspondientes a la actividad empresarial de la persona física, esos donativos no serán deducibles debido a que los bienes donados ya fueron deducidos como adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, de conformidad con lo establecido en el segundo párrafo del artículo 267 del RISR.

Tratándose de bienes distintos a los mencionados anteriormente, se considerará como monto del donativo, la cantidad que resulte de ajustar el costo de adquisición del bien donado conforme a las reglas previstas en el Capítulo IV del Título IV de la LISR.⁷

...las autoridades fiscales deberían ser sensibles al respecto y, por tanto, podrían eximir de la aplicación de esos límites a todos los donativos que las personas hubieran efectuado para brindar ayuda o apoyo a las personas que se vieron damnificadas en las zonas afectadas.

GASTOS DERIVADOS DE DAÑOS A TERCEROS POR CAUSA DE FUERZA MAYOR

Cuando las personas morales incurran en gastos por indemnizaciones derivadas de daños a terceros por causa de fuerza mayor, el artículo 28, fracción VI de la LISR, establece que las indemnizaciones por daños y perjuicios, así como las penas convencionales, podrán deducirse cuando la ley imponga la obligación de pagarlos por provenir de causa de fuerza mayor, entre otros supuestos. Se establece como excepción a lo anterior, el caso en que esos daños y perjuicios, o la causa de la que derivó la pena convencional, hayan sido originados por culpa imputable al contribuyente.

El mismo tratamiento señalado en el párrafo anterior resulta aplicable a las personas físicas que obtengan ingresos por el desarrollo de actividades empresariales y profesionales, en los términos del artículo 103, último párrafo de la LISR.

En cuanto a las personas físicas que obtengan ingresos derivados del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles (Capítulo III), de la enajenación de bienes (Capítulo IV) o de la adquisición de bienes (Capítulo V), el artículo 148, fracción V de la LISR también les permite tomar la deducción de gastos por indemnizaciones derivadas de daños a terceros por causa de fuerza mayor, en los mismos términos antes comentados.

⁷ El Capítulo IV del Título IV de la LISR corresponde a los ingresos obtenidos por las personas físicas derivados de la enajenación de bienes, siempre que no sean destinados a la realización de actividades empresariales o profesionales

CONSECUENCIAS FISCALES EN MATERIA DEL IVA POR LOS EFECTOS DE LOS SISMOS

Las pérdidas de bienes, así como los donativos otorgados a las personas damnificadas por los sismos –conceptos, ambos, a los que me he referido en este artículo– también tienen consecuencias en la LIVA, específicamente en el Capítulo II que se refiere a la enajenación de bienes.

1. Pérdidas de bienes por causa de fuerza mayor

El artículo 8 de la LIVA establece que, para los efectos de dicha ley, se entiende por enajenación, además de lo señalado en el CFF,⁸ el faltante de bienes en los inventarios de las empresas.⁹ En este último caso, la presunción admite prueba en contrario.

Por su parte, el artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (RIVA) establece que no se considerarán faltantes de bienes en los inventarios de las empresas, aquellos que se originen por caso fortuito o fuerza mayor, así como las mermas y la destrucción de mercancías, cuando sean deducibles para los efectos de la LISR.

Como resultado de lo anterior, las empresas deberán demostrar y documentar adecuadamente las pérdidas por causa de fuerza mayor que hayan sufrido a consecuencia de los sismos que se reflejen en los inventarios, cumpliendo con todos los requisitos de deducción que para estos casos se establecen en el ISR, con el propósito de desvirtuar la presunción contenida en el artículo 8 de la LIVA, para con ello evitar que esas diferencias en los inventarios se consideren como base del impuesto al valor agregado (IVA).

2. Donativos otorgados a las personas damnificadas por los sismos

El artículo 8, segundo párrafo de la LIVA, establece que no se considera enajenación la transmisión de propiedad que se realice por donación, salvo que ésta la hagan empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del ISR.

De conformidad con lo anterior, en el caso de que los donativos cumplan con todos los requisitos de deducibilidad para las empresas, no existirá problema alguno. Sin embargo, en los casos en los cuales esos donativos no resulten deducibles por falta de algún requisito, los mismos se considerarán como “enajenación” para efectos de la LIVA.

En este último caso, se considera que se efectúa la enajenación en el momento en que se haga la entrega del bien donado o se extienda el comprobante que transfiera la propiedad, lo que ocurra primero.

En los casos en que la donación deba considerarse como enajenación, no se causará el IVA cuando esa enajenación sea exenta, en los términos del artículo 9 de la LIVA, como es el caso de la enajenación de terrenos o casas habitación.

Cuando el contribuyente realice actos o actividades por las cuales se deba pagar el IVA, y no exista contraprestación, como es el caso de la donación de bienes, se tomará como base del impuesto el valor de mercado de los mismos o, en su defecto, el de avalúo.¹⁰

En mi opinión, éste es otro de los casos que merecen atención por parte de las autoridades fiscales, dado que por lo inesperado y grave de los eventos, la ayuda que se brindó a los damnificados de los sismos en forma de donativos, se hizo –en muchas ocasiones– de manera inmediata e incondicional, y resultaría completamente inapropiado e injusto que por esas acciones solidarias y de buena fe, las personas benefactoras causarán el IVA.

Por lo anterior, sugiero a las autoridades fiscales que tomen en cuenta estos casos, para emitir una regulación adecuada que exima de tal impuesto a esos contribuyentes, estableciendo requisitos mínimos y sencillos para ellos, por las razones ya comentadas.

Finalmente, cuando los donativos sean otorgados por personas físicas que no realicen actividades empresariales, no considerarán a los donativos como enajenaciones para efectos del IVA, en ningún caso.

⁸ El artículo 14 del CFF es el que establece lo que debe entenderse como enajenación para efectos fiscales

⁹ Por “empresas” debe entenderse a todas aquellas personas, físicas y morales, que realizan actividades empresariales, de conformidad con lo establecido por el artículo 16 del CFF

¹⁰ De conformidad con el artículo 34, primer párrafo de la LIVA

DONATIVOS O APOYOS PERCIBIDOS POR PERSONAS MORALES QUE SUFRIERON AFECTACIONES POR LOS SISMOS

Las personas morales que en el ejercicio perciban donativos, ya sea en efectivo, en bienes o en servicios, deberán considerarlos como ingresos acumulables, en los términos del artículo 16 de la LISR. Estos donativos serán acumulables en el momento y por el monto en que incrementen el patrimonio de la persona moral.

En el caso de donativos percibidos en especie, el ingreso se determinará con base en el valor de mercado de los bienes o servicios recibidos, o bien, conforme a los valores del avalúo practicado, según corresponda.

A partir del ejercicio 2017, en el caso de que la persona moral reciba apoyos económicos o monetarios provenientes de los programas previstos en los presupuestos de egresos de la Federación o de las entidades federativas, no los considerarán como ingresos acumulables, de conformidad con el artículo 16, párrafo tercero de la LISR.

En este supuesto, se pueden ubicar los apoyos que se reciban provenientes de los programas de apoyo para reconstrucción o vivienda otorgados por las diferentes entidades federativas, en la medida que cumplan con los requisitos establecidos para no considerarlos como ingresos acumulables.

En este orden, respecto de tales apoyos económicos o monetarios, cuando los recursos recibidos se destinen al apoyo de actividades empresariales, ya sea que las realicen personas morales o personas físicas,¹¹ se deberán cumplir los requisitos siguientes:

1. Los programas deberán contar con un padrón de beneficiarios.
2. Los recursos se deben distribuir a través de transferencia electrónica de fondos a nombre de los beneficiarios.
3. Los beneficios deberán cumplir con las obligaciones que se hayan establecido en las reglas de operación de los programas de apoyo.

4. Los beneficiarios deberán contar con opinión favorable por parte de la autoridad competente, respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales, cuando estén obligados a solicitarla en los términos de las disposiciones fiscales.

5. Respecto de los gastos o erogaciones que se realicen con los apoyos económicos que no se consideren ingresos, no serán deducibles para efectos del ISR. En consecuencia, el IVA que se traslade respecto de tales gastos o erogaciones no será ni acreditable ni deducible, para el contribuyente.

6. Las dependencias o entidades encargadas de otorgar o administrar los apoyos económicos o monetarios, deberán poner a disposición del público en general y mantener actualizado en sus respectivos medios electrónicos, el padrón de beneficiarios.

DONATIVOS O APOYOS PERCIBIDOS POR PERSONAS FÍSICAS QUE SUFRIERON AFECTACIONES POR LOS SISMOS

En el caso de ser personas físicas quienes reciban los donativos, éstos se considerarán ingresos por adquisición de bienes, en los términos de la fracción I del artículo 130 de la LISR.¹² Para determinar el monto del ingreso, tratándose de donativos en bienes, se requiere de un avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales.

Por otra parte, cabe destacar que el artículo 93 de la LISR, fracción XXIII, establece las exenciones siguientes:

1. Los donativos entre cónyuges o los que perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto.
2. Los que perciban los ascendientes de sus descendientes en línea recta, siempre que los bienes recibidos no se enajenen o se donen por el ascendiente a otro descendiente en línea recta sin limitación de grado.
3. Los demás donativos, siempre que el valor total de los recibidos en un año de calendario no exceda

¹¹ En los términos del artículo 90 de la LISR

¹² Correspondiente al Capítulo V del Título IV de la LISR

de tres UMA (Unidad de Medida y Actualización) elevadas al año.¹³ Por el excedente, se pagará el ISR en los términos del Capítulo V del Título IV de la LISR.

Respecto de los donativos recibidos en bienes por las personas físicas como consecuencia de los sismos, sugiero a las autoridades fiscales que emitan una regulación sencilla en el sentido de poder considerar el valor de mercado de los bienes donados, como una alternativa al requisito de considerar “el valor de avalúo practicado por persona autorizada”.

Esto, debido a que se otorgaron muchos donativos en especie a personas físicas damnificadas, consistentes en mercancías de uso diario y común, respecto de las cuales se puede verificar su valor de mercado, sin requerir de la intervención de un experto en valuación,¹⁴ y es que la intervención de estos profesionales representa altos costos –e innecesaria en mi opinión– en este tipo de situaciones.

Adicionalmente, también sugiero a las autoridades fiscales que evalúen la posibilidad de excluir de las limitantes establecidas en el artículo 93, fracción XXIII de la LISR, a todos los donativos recibidos por las personas físicas con motivo de las afectaciones que sufrieron debido a los sismos, atendiendo a una situación particular y emergente, que rebasa los propósitos ordinarios de tal disposición fiscal. Para ello, las autoridades fiscales podrían establecer ciertas condiciones y requisitos sencillos y de fácil cumplimiento a estos contribuyentes beneficiarios.

Por otra parte, a partir del ejercicio 2017, las personas físicas no considerarán como ingresos los recursos obtenidos por apoyos económicos o monetarios que reciban a través de los programas previstos en los presupuestos de egresos de la Federación o de las entidades federativas.¹⁵ Un ejemplo de estos

apoyos, pueden ser precisamente los programas para la reconstrucción o reparación de vivienda, otorgados a través de los gobiernos estatales.

INGRESOS PERCIBIDOS POR INDEMNIZACIONES O RECUPERACIONES DE SEGUROS PERCIBIDOS POR PERSONAS MORALES O PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES

Seguramente se han presentado, o se van a presentar en un futuro próximo, como consecuencia de los sismos, varios casos en los cuales las empresas van a recibir cantidades por indemnizaciones o recuperaciones de seguros correspondientes respecto a diversos conceptos asegurados.

Como regla general, esas cantidades recibidas deben ser consideradas como ingresos acumulables para las empresas, en el momento y por el monto en que incrementen su patrimonio.

A continuación, me permito recordar algunos de estos casos:

1. Las indemnizaciones por pérdidas de bienes por causa de fuerza mayor.¹⁶
2. Las indemnizaciones que provengan de seguros por pérdidas consecuenciales.¹⁷
3. Aquellas indemnizaciones que perciban las empresas para resarcirlas de la disminución que en su productividad haya causado la muerte, accidente o enfermedad de técnicos o dirigentes, de conformidad con lo que indica el artículo 18, fracción VII de la LISR.¹⁸

De igual manera, se deben considerar como ingresos acumulables para las empresas aquellos pagos que reciban por concepto de indemnizaciones por

¹³ Su valor equivale a \$82,661.55 para el ejercicio 2017

¹⁴ Puede resultar necesaria la intervención de valuadores únicamente en casos como la donación de activos de alto valor o de bienes inmuebles

¹⁵ En los términos del artículo 90, párrafo quinto de la LISR

¹⁶ Salvo que provengan de activos fijos y esos recursos se destinen a la reinversión o al pago de pasivos destinados a la reposición de esas inversiones, como se comentó anteriormente en la presente participación

¹⁷ Este tipo de seguros se contratan con el objetivo de cubrir aquellos periodos en los cuales la empresa no va a percibir ingresos por alguna situación en particular, como puede ser la ocurrencia de sismos que generen afectaciones mayores a una zona geográfica determinada

¹⁸ Se refiere a las indemnizaciones de los llamados “seguros de hombre clave”, considerados en el artículo 27, fracción XII de la LISR

daños sufridos por causa de fuerza mayor, cuando sean pagados por personas distintas a las instituciones de seguros.

Esos ingresos se deberán considerar en el momento y por el monto en que incrementen el patrimonio de esas empresas.

Ahora bien, lo comentado en los párrafos anteriores resulta también aplicable en el caso de las personas físicas que obtienen ingresos derivados del desarrollo de actividades empresariales y profesionales, en los términos del Capítulo II del Título IV de la LISR.

INGRESOS PERCIBIDOS POR INDEMNIZACIONES O RECUPERACIONES DE SEGUROS PERCIBIDOS POR PERSONAS FÍSICAS QUE OBTENGAN INGRESOS POR ACTIVIDADES DIVERSAS

Al igual que en el caso de las personas morales, existen diversos tipos de ingresos e indemnizaciones que las personas físicas pueden obtener cuando ocurren fenómenos naturales como los sismos.¹⁹ La diferencia es que en estos casos los ingresos se consideran exentos, de conformidad con diferentes disposiciones contenidas en el artículo 93 de la LISR, como se muestra a continuación:

1. Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas, y siempre que no se trate de seguros relacionados con bienes de activo fijo²⁰ (primer párrafo de la fracción XXI).
2. Los ingresos que provengan de seguros de vida, pagados a los asegurados o a sus beneficiarios. Dichos beneficios deben ser entregados únicamente por muerte, invalidez, pérdidas orgánicas o incapacidad del asegurado para realizar un trabajo personal remunerado (fracción XXI).
3. Los ingresos percibidos con motivo de reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, que se concedan de manera general por los

empleadores, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo (fracción VI).

4. Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas (fracción VII).

5. Indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, contratos colectivos de trabajo o contratos ley (fracción III).

6. Indemnizaciones provenientes de seguros de gastos médicos que se otorguen como previsión social (párrafo quinto).

7. Indemnizaciones por daños que no excedan del valor de mercado del bien de que se trate. Por el excedente se pagará el ISR en los términos del Título IV de la LISR (fracción XXV).²¹ En este último caso, los ingresos pueden provenir de instituciones de seguros o de cualquier otra entidad o persona.

DEPÓSITOS RECIBIDOS POR PERSONAS FÍSICAS EN CUENTAS PROPIAS PARA CANALIZAR AYUDA A PERSONAS DAMNIFICADAS POR LOS SISMOS

Una de las situaciones que pude observar con cierta frecuencia a través de los medios de comunicación y las redes sociales fue que ciertas personas físicas, con algún nivel de popularidad y credibilidad entre la población (normalmente actores, actrices, cantantes, deportistas e incluso chefs y cocineros propietarios de restaurantes) solicitaban apoyos económicos para las poblaciones damnificadas en distintas partes del país, dando los datos de cuentas bancarias propias o de sus cónyuges, para que ahí se efectuaran los depósitos de dinero y de ahí se canalizara la ayuda a los damnificados, situación que tiene diversas consecuencias fiscales, las cuales pueden generar complicaciones serias para estas personas a futuro.

En esta sección daré mi punto de vista respecto de tales situaciones, así como de las posibles alternativas que existen para su manejo desde la perspectiva fiscal.

¹⁹ En este apartado me refiero a las personas físicas que obtienen ingresos distintos a los provenientes de actividades empresariales o profesionales

²⁰ Cuando se hace referencia a bienes de activo fijo, se debe entender que se trata de aquellos bienes afectos a la actividad empresarial o profesional de las personas físicas

²¹ Esa exención no aplica para bienes afectos a actividades empresariales o profesionales

En principio, los depósitos efectuados por distintas personas a las cuentas propias de esas personas físicas (o de sus cónyuges, en algunos casos) pueden activar los denominados modelos de riesgo que utiliza la autoridad fiscal, y detonar revisiones fiscales dentro de unos cuantos años.²²

Y es que si esos depósitos, o incluso las erogaciones correspondientes, no son debidamente declarados por las personas físicas que los recibieron, pueden generar *a priori* la percepción en las autoridades fiscales de ser “ingresos omitidos”, puesto que los mismos no van a coincidir con toda la demás información con que cuentan en sus sistemas de información.

La situación descrita puede provocar que el SAT, mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, realice una presuntiva de ingresos a esas personas físicas; o también pudiera darse el caso de que se efectúe un procedimiento por discrepancia fiscal.²³

Cualquiera de estas situaciones puede tener consecuencias negativas y muy complicadas para esas personas físicas, pues las autoridades fiscales pueden imputar ingresos a los contribuyentes, que en realidad no fueron tales, pero que por no declararlos oportuna y adecuadamente pueden generar efectos fiscales complejos.

Como ejemplos de tales efectos, se tendrían los siguientes:

1. Presunciones de ingresos inexistentes, calificados como provenientes de la actividad preponderante del contribuyente, cualquiera que ésta sea, o correspondientes al Capítulo IX “De los demás ingresos” del Título IV.

2. Dependiendo del Capítulo en el que las autoridades fiscales consideren esos “ingresos”, los contribuyentes pueden o no tener la posibilidad de reconocer deducciones derivadas de las erogaciones efectuadas con los recursos recibidos.

3. Adicionalmente, dependiendo también de la caracterización que den las autoridades fiscales a los depósitos recibidos, éstas podrían presumir

que son valor de actos o actividades para efectos del IVA, generando con ello créditos a cargo de los contribuyentes que ni siquiera corresponden a las cantidades identificadas; procedimiento que, desafortunadamente, es usualmente aplicado por los auditores del SAT.

Por todas las razones anteriores, resulta de la mayor relevancia tener una comprensión clara de los hechos que dieron origen a esos depósitos y de la forma en que fue brindado el apoyo a los damnificados, con el propósito de declarar adecuadamente tales transacciones para efectos tributarios, contando con las explicaciones y la documentación necesaria e idónea en cada caso.

POSIBLES ALTERNATIVAS A ADOPTAR POR LAS PERSONAS FÍSICAS

A continuación, procedo a explicar brevemente las alternativas posibles que existen para caracterizar este tipo de transacciones, de conformidad con la regulación fiscal vigente aplicable a las personas físicas:

1. Esquema de traspaso de donativos

Los depósitos pueden ser considerados como ingresos por donativos recibidos por las personas físicas titulares de las cuentas en las que éstos fueron efectuados. Dichos ingresos tendrán derecho a las exenciones explicadas anteriormente en el presente artículo,²⁴ dependiendo de las personas que las efectúen, y las cantidades que excedan las limitantes establecidas por la LISR deberán considerarse como ingresos acumulables para el contribuyente.

En cuanto a las erogaciones efectuadas para brindar ayuda a los damnificados por los sismos, las mismas podrían ser consideradas también como donativos efectuados por el contribuyente.

Así, en la medida que esos donativos cumplan con todos los requisitos de deducibilidad establecidos por la LISR, el esquema podría no tener efectos negativos para el contribuyente.

²² Cabe recordar que las revisiones fiscales no se producen de manera inmediata, sino que se realizan tres o cuatro años después de ocurridos los hechos; situación que complica la documentación y demostración de hechos ante las autoridades fiscales

²³ En los términos del artículo 91 de la LISR

²⁴ Artículo 93, fracción XXIII de la LISR

Me parece que en la práctica se van a presentar problemas para aplicar este esquema, principalmente por las siguientes razones:

a) Muchos de los donativos o apoyos entregados a los damnificados no van a cumplir con los requisitos fiscales tan estrictos que establece la LISR.

b) Es posible que aun en el caso de que se cumplieran todos los requisitos formales para la deducción de los donativos, los mismos excedan de los montos máximos establecidos en el artículo 151, fracción III de la LISR, impidiendo con ello su deducción total.

Como consecuencia de lo anterior, la diferencia entre los ingresos por donativos acumulables que pudieran tener los contribuyentes, y las deducciones personales por donativos que pudieran efectuar, serían base del ISR y se tendría que pagar ese impuesto, aun cuando en realidad los contribuyentes no tuvieran ningún incremento en su patrimonio, por haber canalizado a las personas damnificadas la totalidad de los recursos recibidos como depósitos en sus cuentas personales.

Lo anterior podría incluso agravarse en caso de que las autoridades fiscales consideraran que esos donativos no deducibles para el ISR, debieran considerarse también como base del IVA, en el caso de las personas físicas que obtuvieran ingresos por actividades empresariales.

2. Cantidades recibidas para efectuar gastos por cuenta de terceros

En esta alternativa, se asume que los depósitos recibidos son cantidades que se erogarán por cuenta de las personas que efectuaron éstos, y se comprobarán esas erogaciones con los CFDI correspondientes, a nombre de aquellas personas por cuenta de quienes se efectúan los gastos para apoyar a los damnificados por los sismos, de conformidad con lo establecido en el artículo 90, párrafo octavo de la LISR.

En este caso, siempre y cuando se cumplan todos los requisitos de comprobación, los depósitos no se considerarían ingresos para las personas físicas titulares de las cuentas bancarias. Las cantidades no comprobadas serían ingresos para las personas físicas titulares de esas cuentas.

En la práctica, esta alternativa se antoja poco menos que imposible, puesto que será muy complicado para los contribuyentes el identificar a las personas que efectuaron los depósitos, y más aún, obtener comprobantes fiscales a su nombre, cumpliendo con todos los requisitos fiscales de éstas.

3. Otros ingresos correspondientes al Capítulo IX

En esta última alternativa planteada, se asume que la persona física titular de la cuenta en la que se depositan las cantidades en apoyo a los damnificados, al no ser el beneficiario de tal ayuda, no se trata de donativos recibidos.

En consecuencia, al no tratarse de depósitos correspondientes a ingresos contemplados en alguno de los Capítulos anteriores del Título IV de la LISR, se ubican los mismos en el Capítulo IX.

En este caso, el artículo 141 de la LISR indica que los ingresos se considerarán percibidos en el monto que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio. Al respecto, es importante recordar que las personas físicas únicamente incrementarían su patrimonio por las cantidades recibidas como depósitos que no se hubieren canalizado como ayuda a los damnificados por los sismos; es decir, por las cantidades recibidas que no erogara posteriormente el receptor de los depósitos.

Por tanto, únicamente esas diferencias no erogadas se considerarían ingresos acumulables para la persona física titular de la cuenta bancaria.

En caso de adoptar esta alternativa, se recomienda a las personas físicas que obtengan los comprobantes (CFDI de ser posible) de todos los gastos efectuados para canalizar la ayuda a los damnificados por los sismos; elaboren el control correspondiente de los flujos de efectivo, así como que obtengan y conserven la documentación idónea que demuestre los hechos ocurridos.

Sería posible que los contribuyentes utilizaran otras alternativas no contempladas en el presente artículo o una combinación de las planteadas para tratar de reflejar de la mejor manera posible los hechos ocurridos, y para no verse afectados de manera injusta por las disposiciones fiscales o por

la actuación poco flexible o comprensiva de las autoridades fiscales.²⁵

Por todo lo explicado en este apartado, me parece de la mayor importancia que las autoridades fiscales emitan regulaciones, ya sea mediante reglas, criterios o Decretos, las cuales permitan a los contribuyentes declarar de manera transparente y adecuada todas estas situaciones extraordinarias que se presentaron como consecuencia de los sismos, reconociendo con ello los encomiables esfuerzos y apoyos que realizaron en beneficio de la población afectada.

DECRETOS DE BENEFICIOS FISCALES Y FACILIDADES OTORGADAS A LOS CONTRIBUYENTES

A la fecha en la que este artículo fue escrito, las autoridades fiscales han emitido dos Decretos de beneficios fiscales, han modificado una regla miscelánea y han adicionado algunas reglas otorgando facilidades a ciertos contribuyentes.

Los Decretos de beneficios fiscales se refieren a los sismos ocurridos los días 7 y 19 de septiembre de 2017, y fueron publicados en el DOF del 11 de septiembre y lunes 2 de octubre, respectivamente, de ese año.

En cuanto a la RM para 2017, se tiene lo siguiente: la regla 3.10.28. fue publicada en el DOF del 21 de septiembre; mientras que se reformaron y adicionaron algunas otras reglas en el proyecto de la Quinta Resolución de modificaciones a la RM para 2017 y su anexo 1-A, mismo que ha sido publicado en el portal del SAT.

Por las limitantes de espacio de este artículo, ya de por sí extenso, no entraré al análisis correspondiente a tales disposiciones; labor que queda pendiente para una próxima entrega.

CONCLUSIONES

A lo largo del presente artículo, procuré hacer un repaso de las disposiciones fiscales que regulan las principales consecuencias que derivan de los efectos de los sismos ocurridos en nuestro país recientemente, los cuales afectaron gravemente a los pobladores de varias zonas geográficas del mismo.

Seguramente existirán otros efectos no contemplados en el análisis, los cuales deberán ser igualmente identificados y estudiados a la luz de las disposiciones fiscales vigentes, para con ello poder definir sus consecuencias en esta materia.

Como puede advertirse, en los diferentes apartados de este artículo me permití hacer diversas recomendaciones a los contribuyentes, tanto a los benefactores como a los beneficiarios de los diversos apoyos otorgados y, en especial, a las autoridades fiscales, con la intención de que las puedan tomar en consideración en su evaluación respecto de la conveniencia o no, de emitir reglas que aclaren o modifiquen ciertas disposiciones para atenuar las consecuencias fiscales en los efectos de los sismos, en beneficio de los contribuyentes.

Respecto de lo anterior, me gustaría aclarar que esas sugerencias las hago únicamente con el deseo de que a las personas que brindaron un apoyo inmediato, solidario e incondicional a las numerosas víctimas de los sismos, se les reconozcan de manera adecuada y justa las consecuencias fiscales de sus actos, y no se vean negativamente afectados por los mismos.

De ninguna manera existe la intención de que esas personas obtengan algún beneficio fiscal adicional o indebido, al cual no tengan derecho. Las disposiciones fiscales deben adecuarse para contemplar un trato justo y debido a los contribuyentes ante tan complejas situaciones.

Por último, me parece que también resultaría deseable que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) enfocara sus esfuerzos en la labor de identificar este tipo de problemáticas y complicaciones que pueden enfrentar los contribuyentes en un futuro próximo, y pudiera trabajar –preferentemente en conjunto con las autoridades fiscales– en la elaboración de recomendaciones, lineamientos o protocolos de mejores prácticas para ser aplicadas en el ejercicio de las facultades de comprobación que realicen las autoridades fiscales en relación con estos temas. •

²⁵ Situación que también es complicada para los funcionarios del SAT, puesto que si no tienen un marco legal de actuación para hacer concesiones o consideraciones para los contribuyentes, se exponen a enfrentar procesos de responsabilidad administrativa como funcionarios públicos