



Transmisión de pérdidas fiscales. Indebida por ¿presunción?

16

NATERA

C.P. y Lic. Christian R. Natera Niño
de Rivera, Socio de Natera
Consultores, S.C.



Las autoridades tributarias han observado un aumento significativo en la determinación, tanto de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores como de los saldos pendientes de disminuir, en el ejercicio 2016 respecto del ejercicio 2007. Ante ello, la autoridad relaciona estos aumentos a la proliferación de pérdidas fiscales que algunos contribuyentes declaran sin tener sustancia o razón de negocios y que eventualmente utilizarán para disminuir ilegítimamente su pago del impuesto sobre la renta (ISR). Frente a ello, esas autoridades gozarán de una nueva facultad *por presunción* para combatir una supuesta práctica de comercialización indebida de pérdidas fiscales

INTRODUCCIÓN

Recientemente,¹ los legisladores aprobaron el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley Aduanera, del Código Penal Federal y de la Ley Federal para Prevenir y Sancionar los Delitos cometidos en Materia de Hidrocarburos”, el cual formaba parte del Paquete Económico para el ejercicio 2018, enviado por el Ejecutivo Federal a la Cámara de Diputados desde el mes de septiembre de 2017.

Ese instrumento abarca una amplia gama de temas diversos y de alto grado de especialización, introduciendo reformas sumamente relevantes en los ámbitos del Derecho Fiscal, Aduanero y Penal.

En este artículo, solamente hablaré de una nueva facultad que se otorga a las autoridades fiscales para combatir una supuesta práctica de comercialización indebida de pérdidas fiscales.

TRANSFERENCIA INDEBIDA DE PÉRDIDAS FISCALES

Según la propia exposición de motivos de la iniciativa de ley, la autoridad ha observado un aumento significativo en la determinación, tanto de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores como de los saldos pendientes de disminuir, en el ejercicio 2016 respecto del ejercicio 2007. Según la exposición de motivos, los aumentos fueron del 258 y 180%, respectivamente.

De acuerdo con la iniciativa de ley, la autoridad relaciona estos aumentos citados a la proliferación de pérdidas fiscales que algunos contribuyentes declaran sin tener sustancia o razón de negocios, y que eventualmente utilizarán para disminuir *ilegítimamente* su pago del ISR.

Con este antecedente, el decreto otorga a la autoridad una nueva facultad para combatir la transferencia indebida de pérdidas fiscales. Esta nueva facultad

quedará establecida en el artículo **69-B Bis** del Código Fiscal de la Federación (CFF) y permitirá a la autoridad presumir que un contribuyente tuvo como único propósito la transmisión indebida de pérdidas fiscales para su disminución directa o indirecta por otra persona, cuando ese contribuyente que se ubique en alguno de los supuestos que se describen más adelante haya generado una pérdida fiscal y, posteriormente, participe en reestructuraciones o experimente cambios relevantes en sus accionistas, de tal manera que quien gozará efectivamente del derecho a la disminución de las pérdidas sea una persona que deja de formar parte del grupo al que perteneció el contribuyente cuando sufrió la pérdida.

El artículo aprobado dispone que la autoridad podrá *presumir* que se efectuó la transmisión indebida de las pérdidas fiscales cuando del análisis de la información con que cuenta en sus bases de datos la autoridad, se identifique que el contribuyente que tenga derecho a la disminución de esas pérdidas fiscales (es decir, quien la generó) fue parte de una reestructuración, escisión o fusión de sociedades, o bien, de un cambio de accionistas y, como consecuencia de ello, esa persona deja de formar parte del grupo al que perteneció.

RELACIÓN DE SUPUESTOS EN QUE SE CONSIDERARÁ TRANSMISIÓN INDEBIDA DE PÉRDIDAS FISCALES

La autoridad podrá aplicar esta nueva facultad presuntiva cuando advierta que el contribuyente se ubique en cualquiera de los siguientes casos:

1. Obtenga la pérdida fiscal en alguno de los tres ejercicios fiscales siguientes al de su constitución, en un monto mayor al de sus activos, y que la mitad de sus deducciones deriven de operaciones con partes relacionadas.
2. Obtenga la pérdida fiscal con posterioridad a los tres ejercicios fiscales siguientes al de su constitución y la pérdida derive de que más de la mitad de sus

¹La Cámara de Senadores aprobó el “Proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley Aduanera, del Código Penal Federal y de la Ley Federal para Prevenir y Sancionar los Delitos Cometidos en Materia de Hidrocarburos”, tal como consta en el dictamen de fecha 5 de abril de 2018, enviando el decreto correspondiente al Ejecutivo Federal para su sanción y publicación. La minuta con Proyecto de Decreto fue enviada a la Cámara de Senadores y se aprobó por las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos, Segunda. Finalmente, la Cámara de Senadores aprobó el decreto que nos ocupa, faltando únicamente su promulgación y entrada en vigor

deducciones son resultado de operaciones con partes relacionadas, y éstas se hubieren incrementado en más de un 50% respecto de las incurridas en el ejercicio inmediato anterior.

3. Disminuya en más del 50% su capacidad material para realizar su actividad preponderante, en ejercicios posteriores a aquél en el que declaró la pérdida fiscal, como consecuencia de la transmisión de la totalidad o parte de sus activos a través de reestructuración, escisión o fusión de sociedades o porque esos activos se hubieren enajenado a partes relacionadas.

4. Obtenga la pérdida fiscal y exista una enajenación de bienes que involucre la segregación de los derechos sobre su propiedad, sin considerar esa segregación al determinar el costo comprobado de adquisición.

5. Obtenga la pérdida fiscal y se dé una modificación en el tratamiento de la deducción de inversiones antes de que se haya realizado al menos el 50% de la deducción, o bien

6. Obtenga la pérdida fiscal y existan deducciones cuya contraprestación esté amparada con la suscripción de títulos de crédito, y la obligación adquirida se extinga mediante una forma de pago distinta a las previstas para las deducciones en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR).

Gracias a esta nueva facultad, cuando la autoridad conozca que algún contribuyente se ubica en cualquiera de los supuestos anteriores, podrá notificar al interesado (a través de su Buzón Tributario) para que manifieste lo que a su derecho convenga y, en su caso, aporte la documentación e información pertinente para desvirtuar los hechos detectados u observados.

MÁS VENTAJAS PARA LA AUTORIDAD

Al respecto, es importante destacar que conforme al decreto, el contribuyente cuenta con un plazo de solamente 20 días para formular sus alegatos y aportar documentación, plazo que me parece sumamente reducido para que el contribuyente esté en posibilidad de acudir ante la autoridad a realizar sus manifestaciones y proporcionar pruebas.

Como si la facultad aquí descrita no fuera suficiente, se establecen más ventajas a la autoridad. En efecto, si el contribuyente tiene su Registro Federal de Contribuyentes (RFC) cancelado, la nueva norma “permite” a la autoridad realizar la notificación con el contribuyente que sea titular de los derechos y obligaciones de la sociedad.

Si estos derechos se transmitieron a otro contribuyente, la notificación se hará con el pagador de impuestos que se identifique como último titular de tales derechos y obligaciones.

Suponiendo que el contribuyente pudo formular defensas y aportar pruebas en el brevísimo plazo que la norma le otorga, la autoridad deberá valorarlas al emitir su resolución. Para ello, contará con un plazo de ¡seis meses!, debiendo notificar (a través de Buzón Tributario) al contribuyente la resolución mediante la cual indique si considera que éste desvirtuó o no, los hechos controvertidos. También se faculta a la autoridad para que dentro de los 10 primeros días de su plazo para resolver (seis meses), pueda requerir al contribuyente para que proporcione información adicional² dentro de los 10 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación.

El propio artículo 69-B Bis dispone que en contra de la resolución que emita la autoridad fiscal procederá el recurso administrativo de revocación.

Así, transcurridos al menos 30 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de la resolución en la que la autoridad consideró que el contribuyente no desvirtuó los hechos que le imputa, la autoridad publicará, tanto en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria (SAT) como en el DOF, un listado de los contribuyentes que –a su juicio– no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y que, por tanto, se encuentran “definitivamente” en la presunción de transmisión indebida de pérdidas fiscales.

Llama la atención el texto que usa la norma al señalar que el efecto de la publicación de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos imputados, es que se encuentran “definitivamente” en la presunción de transmisión indebida de pérdidas fiscales.

² Este requerimiento deberá hacerse dentro de los 10 primeros días del plazo que la autoridad tiene para resolver

En efecto, llama la atención el calificativo “definitivamente” y, en general, la redacción de la parte relativa a la publicación del listado, pues deja duda sobre el caso de aquellos contribuyentes que hubiesen interpuesto el recurso administrativo de revocación.

Al respecto, si la publicación busca dar publicidad a aquellos contribuyentes que tienen una situación jurídica definitiva, considero que no debería incluirse a quienes hayan interpuesto el recurso de revocación.

Además de dar publicidad a la resolución sobre la transmisión indebida de las pérdidas fiscales por el contribuyente que las generó, la publicación del listado también tendrá como efecto declarar públicamente la improcedencia de su disminución por la persona que la realizó.

Si los contribuyentes que hubieren disminuido indebidamente las pérdidas fiscales corrigen su situación fiscal dentro de los 30 días siguientes a la publicación del referido listado, podrán efectuar el pago de los recargos por el impuesto omitido, aplicando las tasas de recargos por prórroga.

Ahora bien, ¿qué sucede con quienes no hubieran autocorregido su situación fiscal en estos términos? En tal caso, la norma establece que, transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, cuando el contribuyente no hubiere corregido su situación fiscal, la autoridad estará en posibilidad de ejercer sus facultades de comprobación bajo la modalidad de la Revisión Electrónica, prevista en el artículo 42, fracción IX del CFF, sin perjuicio de las sanciones que procedan, así como las que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

COMENTARIOS FINALES

Si bien el propósito de esta colaboración consiste en presentar el nuevo supuesto normativo, no se puede resistir la tentación de incluir algunos breves comentarios al respecto, con el único fin de invitar al lector a realizar una rigurosa crítica de esta nueva norma.

- La norma faculta a la autoridad fiscal a aplicar una *presunción* legal en contra de los contribuyentes. Este tipo de facultades presuncionales liberan a la autoridad de la carga de probar sus actuaciones

Sin esta nueva facultad presuntiva, la autoridad ya tenía a su disposición poderosísimas facultades de comprobación que le permiten fiscalizar a quienes quizá realizaron operaciones ilegítimas con pérdidas fiscales.

en contra de los contribuyentes y, en consecuencia, trasladando a este último la carga probatoria de desvirtuar la presunción. Liberar a una autoridad administrativa de la más elemental carga probatoria es bajar a un nivel inaceptable la exigencia de motivación que debe exigirse a todo acto de autoridad.

- Al liberar a la autoridad de una debida y adecuada carga probatoria, pierde el Estado de Derecho. Es decir, al quitarle a la autoridad la tarea de motivar suficientemente sus actuaciones en contra de los contribuyentes, estamos “echando por la borda” la seguridad y certeza jurídicas que tanto necesitamos los particulares (en este caso, los contribuyentes).
- Considero que la nueva facultada otorgada a la autoridad no tiene justificación. Sin esta nueva facultad presuntiva, la autoridad ya tenía a su disposición poderosísimas facultades de comprobación que le permiten fiscalizar a quienes quizá realizaron operaciones ilegítimas con pérdidas fiscales. Así, tenemos que, en el contexto de un adecuado ejercicio de facultades de comprobación, la autoridad puede comprobar la existencia de conductas ilegales que pudiese haber efectuado algún



20

contribuyente, pero con la enorme diferencia de brindarle a éste una verdadera oportunidad de defensa a lo largo de todo el ejercicio de las facultades de comprobación, y no en un plazo de 20 días, que es evidentemente insuficiente.

- Más aún, las condiciones de transmisión de pérdidas fiscales que permitirían a la autoridad actuar bajo esta nueva facultad hacen evidente que la transmisión indebida no involucró a un gran número de personas, sino solamente a dos, por lo que no se justifica la publicación de un listado que tenga efectos para terceros, pues, a diferencia de lo que ocurre con la emisión ilegal de comprobantes fiscales, es posible y viable fiscalizar a las dos personas, sin que deje a la autoridad en una situación de imposibilidad material de combatir la práctica indebida. Una vez más, fiscalizando adecuadamente a las dos personas se podría perfectamente revisar si se está ante una práctica indebida, pero respetando los derechos de defensa de los contribuyentes involucrados.
- Permitir a la autoridad actuar conforme a esta nueva facultad presuntiva implica abrir el camino a ésta para que realice sus análisis e investigaciones sin conocimiento del contribuyente, sino hasta el

momento en que ésta le informa sobre sus conclusiones, con lo que se conculcan de manera importante las posibilidades de defensa del pagador de impuestos. Como se ha indicado, el plazo de 20 días para que el contribuyente desvirtúe los hechos imputados por la autoridad son a todas luces insuficientes, puesto que, a diferencia de lo que ocurre para la desvirtuación de observaciones preliminares en las visitas domiciliarias o revisiones de gabinete, el contribuyente no ha trabajado con la autoridad en la procuración de la información que es propia del desarrollo de la revisión.

- Si la autoridad actúa conforme a esta nueva facultad presuntiva, el contribuyente no podrá acudir ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) a solicitar un acuerdo conclusivo. Esto representa una afectación no solamente a sus derechos de defensa, sino también a sus derechos de autocorrección.
- La experiencia en el uso que ha hecho la autoridad en otras facultades similares, concretamente la del 69-B del CFF relativa a la emisión de comprobantes fiscales por operaciones inexistentes, ha dejado un mal sabor de boca por lo que hace a la seguridad jurídica. •