

Comentarios sobre los criterios de interpretación que “resultan lesivos al fisco federal”

C.P. Carlos Cárdenas Guzmán

Lic. Francisco Macías Valadez Treviño

Lic. Eduardo Méndez Vital

Antecedente

El SAT recientemente dio a conocer los criterios de interpretación que resultan lesivos a los intereses del fisco federal. La finalidad es alertar a los contribuyentes sobre prácticas “ilegales” en materia fiscal según el propio SAT.

El Servicio de Administración Tributaria, con la finalidad de alertar a los contribuyentes sobre prácticas ilegales que se

han detectado, que han sido observadas y sancionadas por sus distintas unidades administrativas, y que en ciertos casos han generado jurisprudencias a favor del fisco federal, ha decidido dar a conocer en forma periódica los criterios de interpretación que resultan lesivos a los intereses del fisco federal.

Del comunicado se desprende que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) pudiere

iniciar una campaña de fiscalización minuciosa con las consecuencias administrativas que así pudieren derivar y, en caso de que así proceda, se podrían generar consecuencias penales.

La observancia de estos criterios será fiscalizada minuciosamente y dará lugar a contingencias, no sólo de carácter económico, sino de tipo penal, cuando así proceda.

CONSEJO DIRECTIVO NACIONAL 2004

C.P. Ignacio Treviño Camelo

Presidente

Ing. Emilio Illanes Díaz Rivera

Presidente Coordinador Area Técnica

Lic. Agustín Humann Adame

Secretario CDN y

Director General IMEF

COMITÉ TÉCNICO NACIONAL
FISCAL

PRESIDENTE

C.P. José Luis Fernández Fernández

MIEMBROS

Lic. Ma. Teresa Bastidas Yffert
 Lic. Mario Enrique Bermúdez Dávila
 Lic. Mauricio Bravo Fortoul
 Lic. Mario Calderón Danel
 C.P. Carlos Cárdenas Guzmán
 C.P. Ma. Teresa Cortes Martínez
 Lic. Joaquín de Córdova Bojórquez
 C.P. Mario de León Ostos
 Lic. Miguel Angel Díaz Marín
 C.P. José Angel Eseverri Ahuja
 Lic. Juan Fernández González
 Lic. Héctor Fernández Palazuelos
 C.P. Raúl Gómez Cortes
 Lic. Jaime González Bendiksen
 C.P. Sergio González Valdelamar
 Lic. Arturo Halgraves Cerda
 C.P. Javier Labrador Goyeneche
 C.P. Armando López Lara
 C.P. Francisco J. Macías Valadéz Treviño
 C.P. Horacio Magaña Sesma
 C.P. Ramón Máñez Cervantes
 C.P. Arturo Méndez Islas
 Lic. Eduardo Méndez Vital
 C.P. Saúl Mercado Monroy
 C.P. Gustavo A. Mondragón Márquez
 C.P. Alberto Montiel Castellanos
 C.P. Javier Muñoz Pineda
 C.P. Carlos Enrique Nayme Haddad
 C.P. Eduardo Nyssen Ocaranza
 C.P. José A. Olmedo de la Peña
 C.P. Joel Ortega Jonguitud
 Lic. Luis Ortiz Hidalgo
 C.P. Miguel Ortiz Aguilar
 C.P. Alfonso Pérez Reguera Martínez de Escobar
 C.P. Ignacio Puertas Maíz
 Lic. Enrique Ramírez Figueroa
 C.P. Eduardo Rodríguez
 C.P. Luis Ignacio Sánchez Gutiérrez
 C.P. Alfredo Sánchez Torrado
 C.P. Eduardo Sayavedra Herrerías
 Lic. Jesús Serrano de la Vega
 C.P. Alejandro Solano González
 C.P. José Juan Vázquez Martínez L.
 L.C. Jorge Zúñiga Carrasco

C.P. José Antonio Hernández HernándezCoordinador del Comité
Técnico Nacional Fiscal

Es por ello que el Servicio de Administración Tributaria, con el ánimo de motivar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales, invita a los contribuyentes a corregir su situación fiscal con base en dichos criterios y a acercarse al mismo, a efecto de resolver cualquier duda relativa a su situación particular.

Finalmente, el SAT invita a que los contribuyentes corrijan su situación fiscal con base en esos criterios y no en materia fiscal.

Impuesto Sobre la Renta

Ingresos

Liquidación de sociedades.
Tratamiento de intangibles
(Criterio que se adiciona en el mes junio de 2004).

Se considera que una persona moral se liquida para efectos fiscales cuando cambia su sede de dirección efectiva a otro país, con base en lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con los artículos 1 y 9 del Código Fiscal, y aplique lo dispuesto en el artículo 4 de los tratados para evitar la doble tributación, para resolver el problema de su doble residencia, considerando el criterio de sede de dirección efectiva.

Cuando dicha persona moral cuente con activos intangibles que no ha registrado en su contabilidad, deberá conside-

rarlos para efecto de su liquidación tomando en cuenta su valor de mercado. En la determinación de dicho valor, podrá considerarse, entre otros, el precio en que fueron enajenados a terceros en el extranjero, cuando esto ocurra.

DeduccionesGeneral

Cuando se enajenen bienes de activo fijo, en términos del artículo 20, fracción V, los contribuyentes están obligados a acumular la ganancia derivada de la enajenación. Para calcular dicha ganancia, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que la misma consiste en la diferencia entre el precio de venta y el monto original de la inversión, disminuido de las cantidades ya deducidas. Lo anterior se desprende específicamente de lo dispuesto en el artículo 37 que establece que cuando se enajenen dichos bienes el contribuyente tiene derecho a deducir la parte aún no deducida.

Por ello, pretender interpretar la ley en el sentido de que para determinar la utilidad fiscal del ejercicio, el contribuyente debe acumular la ganancia antes referida y, nuevamente, puede deducir la parte no deducida de dichos bienes, constituye una doble deducción fuera del marco legal, siendo que sólo procede acumular dicha ganancia.

Sociedades cooperativas. Salarios y previsión social (Criterio que se adiciona en el mes de junio de 2004).

Las sociedades cooperativas de producción que presten servicios a terceros, a través de sus socios y trabajadores, constituidas con la única finalidad de disminuir, entre otras contribuciones, el impuesto sobre la renta por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, y de aplicar exenciones y deducciones que no cumplen con los requisitos y límites previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, contravienen lo previsto en la misma, en materia de salarios y de previsión social, al disminuir el impuesto y aplicar exenciones y deducciones en forma improcedente.

Enajenación de bienes de activo fijo (Se modifica este criterio en el mes de junio de 2004).

Cuando se enajenen bienes de activo fijo, en términos del artículo 20, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes están obligados a acumular la ganancia derivada de la enajenación. Para calcular dicha ganancia, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que la misma consiste en la diferencia entre el precio de venta y el monto original de la inversión, disminuido de las cantidades ya deducidas. Lo anterior se desprende específicamente de lo dispuesto en el artículo 37

de dicha Ley que establece que cuando se enajenen dichos bienes el contribuyente tiene derecho a deducir la parte aún no deducida.

Por ello, pretender interpretar la Ley en el sentido de que, para determinar la utilidad fiscal del ejercicio, el contribuyente debe acumular la ganancia antes referida y, nuevamente, puede deducir la parte no deducida de dichos bienes, constituye una doble deducción fuera del marco legal, siendo que sólo procede acumular dicha ganancia.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplica a la enajenación de bienes que se adquieren a través de un contrato de arrendamiento financiero.

Régimen Simplificado (Criterio que se adiciona en el mes de junio de 2004).

Lo dispuesto por la fracción IV del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir de 2002, no es aplicable a las personas morales que tributaron conforme al régimen simplificado contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2001, toda vez que las adquisiciones de inversiones realizadas por los contribuyentes de tal régimen, tenían el tratamiento de salidas, de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor

hasta el 31 de diciembre de 2001.

Reservas para fondos de pensiones o jubilaciones. No son deducibles los intereses derivados de la inversión o reinversión de los fondos (Criterio que se adiciona en el mes de junio de 2004).

Los intereses derivados de la inversión o reinversión de los fondos destinados a la creación o incremento de reservas para el otorgamiento de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las previstas en la Ley del Seguro Social y de primas de antigüedad, no son deducibles para el contribuyente (fideicomitente), para efectos de lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre del 2001 y 35 de su Reglamento.

En materia de Inversiones

Considerando las diferencias en el tratamiento fiscal aplicable a los gastos e inversiones, se ha detectado que los contribuyentes otorgan a ciertos conceptos de inversión, el tratamiento de gasto, en forma indebida.

Es por ello, que el Servicio de Administración Tributaria precisa algunas inversiones que no son gastos, por tipo de industria, para los efectos del impuesto sobre la renta.

Industria de la Telecomunicación

Las adquisiciones de cable para transmitir datos, voz, imágenes, etc., deben de considerarse como una inversión para efectos del impuesto sobre la renta, salvo que se trate de adquisiciones con fines de mantenimiento o reparación.

Industria Refresquera y Cervecera

La adquisición de los bienes de activo fijo, como lo son los refrigeradores, mesas, sillas, etc., por parte de las empresas de la industria refresquera y cervecera, puestos a disposición de los detallistas que enajenan a menudeo los refrescos y las cervezas, se consideran inversiones para las empresas de dicha industria.

En materia de intereses (Criterio que se modifica en el mes de junio de 2004)

Cuando una empresa rebase la relación pasivo:capital social de 3:1 y, tratándose de empresas del sector financiero, de 6:1, los intereses que pague la misma derivados de los pasivos contratados con sus partes relacionadas, que excedan dicha relación, no son deducibles, en los casos en que el endeudamiento se realice con el fin de erosionar la base del impuesto sobre la renta y/o reubicar las utilidades y pérdidas fiscales.

En el sistema financiero

Instituciones de Crédito. Techo de deducción de reservas preventivas globales.

No son deducibles las reservas creadas por los bancos para hacer frente a las pérdidas por préstamos concedidos a sus clientes que se conviertan en incobrables que excedan el 2.5% del saldo promedio anual de su cartera crediticia, de conformidad con el artículo 53 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el ejercicio, cuando se ejerza esta opción.

Instituciones de Crédito. Deducción de reservas preventivas globales y calificación de cartera de créditos (Criterio que se adiciona en el mes de junio de 2004).

Las instituciones de crédito, para calcular el monto de la deducción por concepto de las reservas preventivas globales, no deben incluir en la calificación de su cartera de créditos ni en los saldos promedio anuales, aquellos créditos a cargo del Gobierno Federal, del Banco de México o con garantía expresa de la Federación, de acuerdo con el artículo 53 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 76 de la Ley de Instituciones de Crédito.

Instituciones de Crédito. Créditos incobrables.

Las pérdidas de las instituciones de crédito que se derivan de la imposibilidad de los clientes para pagar los créditos que les fueron concedidos, no son deducibles como quebrantos, sino conforme se crean o incrementan las reservas preventivas para cubrir dichas pérdidas, en los términos del artículo 53 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 76 de la Ley de Instituciones de Crédito.

Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

Los contribuyentes que hayan obtenido el amparo y la protección de la Justicia de la Unión, en contra de la aplicación del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, con ello, hubiesen obtenido el derecho a calcular la base de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 10 de la misma Ley, no tienen derecho a considerar que la utilidad fiscal, base del reparto de utilidades, deba ser disminuida con la amortización de pérdidas de ejercicios anteriores, ya que base para determinar la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas es la utilidad fiscal y no el resultado fiscal.

Residentes en el extranjero

Establecimiento permanente. Se considera que los residentes en el extranjero que realizan sus actividades empresariales en territorio nacional mediante la figura de un comisionista sin representación que actúe por cuenta del residente en el extranjero y celebre contratos por cuenta del mismo, constituyen un establecimiento permanente.

Personalidad Jurídica para efectos fiscales. Personas morales extranjeras (Criterio que se adiciona en el mes de junio de 2004).

Para efectos de la leyes fiscales mexicanas y lo dispuesto en los tratados para evitar la doble tributación, las personas morales extranjeras que tienen dicho carácter, en términos del derecho de su constitución, y que obtienen ingresos de fuente de riqueza en México o constituyen un establecimiento permanente en el país, son sujetos del impuesto sobre la renta en territorio nacional y no sus integrantes, con arreglo a lo previsto en el derecho común mexicano, con independencia de que, para efectos fiscales, en el país de su constitución no se consideren contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Impuesto al Valor Agregado

Aseguradoras

No es procedente que las aseguradoras apliquen lo dispuesto en el artículo 20 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y consideren como costo de adquisición la indemnización pagada por éstas, con motivo de los contratos de seguro de vehículos, a efecto de disminuir la base para calcular dicho impuesto en la enajenación que posteriormente realicen de los mencionados bienes.

Impuesto al Activo

Determinación del impuesto, en el caso de fusión (Criterio que se adiciona en el mes de junio de 2004).

Las sociedades que se fusionen con el objeto de no pagar el impuesto al activo, al no incorporar los activos y las deudas, o en su caso, el impuesto de las sociedades fusionadas, contravienen lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Activo. Lo anterior, considerando que la fusión constituye una transmisión universal de derechos y obligaciones de la sociedad fusionada a la fusionante.

Comentarios

Los criterios emitidos en su página de Internet del SAT tienen sustento en el artículo 33, penúltimo párrafo del Codi-

go Fiscal de la Federación (CFF). Esta disposición prevé que las autoridades fiscales darán a conocer los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales.

La emisión de los criterios comentados por sí sola Excede a lo dispuesto en el artículo 33 del CFF, ya que tal disposición no faculta a las autoridades fiscales para valorar o determinar cuáles conductas son ilegales por parte de los contribuyentes.

La legalidad o ilegalidad de un acto sólo puede ser pronunciada por un tribunal competente de acuerdo a nuestra Constitución Política Federal. En adición a lo anterior, la difusión por parte del SAT de que ciertas conductas son ilegales, no produce consecuencias jurídicas, ya que se trata meramente de una apreciación unilateral.

Con independencia de la carencia de sustento legal de los criterios publicados, estimamos conveniente comunicar el alcance de los mismos y las consecuencias que se podrían generar.

Recomendaciones

La publicación de los criterios no puede pasar inadvertida, ya que pudiere implicar una serie de acciones justificadas o injustificadas por parte del SAT.

Lo que más llama la atención en dichos comentarios, es la posi-

bilidad de que, derivado de actos de fiscalización, se pueden generar consecuencias administrativas (financiamiento de créditos fiscales) y/o penales.

Los criterios por sí solos no implican que las decisiones adoptadas por las empresas sean ilegales o bien que impliquen conductas delictuosas.

Consideramos que los contribuyentes que adoptaron criterios que a juicio del SAT son

indebidos, deben de tomar una acción importante e inmediata, entre otras:

- Deben conocer el alcance que puede tener el ejercicio de las facultades de comprobación y/o de la acción penal, por parte del fisco federal.
- En los casos en que se haya realizado el criterio “inebido”, es indispensable verificar si el contenido fiscal y legal de ésta sigue siendo válido.

- Es necesario verificar si las tesis recientemente publicadas por los tribunales afectan o alteran la circunstancia en la que se tomó el criterio que el SAT cuestiona.

- Se debe constatar que se cuente con toda la documentación soporte (contratos, contabilidad, etc.), de la operación realizada que demuestre la real existencia de la operación y de su legal interpretación.

ESTIMADO SOCIO

Cualquier comentario, observación o sugerencia a este Boletín, favor de hacerlo llegar directamente a los autores.

C.P. Carlos Cárdenas Guzmán
Lic. Francisco Macías Valadez Treviño
Lic. Eduardo Méndez Vital

e-mail: carlos.cardenas@mx.ey.com
fmacias@dttmx.com
eduardo.mendez@mx.pwc.com