

25 de junio de 2018

## **ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2/2018**

### **REFORMAS CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

Estimados clientes y amigos,

El pasado 2 de junio entró en vigor un Decreto mediante el se reformaron, adicionaron y derogaron diversas disposiciones, tales como el Código Fiscal de la Federación ("CFF"), Ley Aduanera, Código Penal Federal y la Ley Federal para Prevenir y Sancionar los delitos cometidos en materia de Hidrocarburos.

Aunque la reforma obedeció principalmente a combatir la sustracción y comercialización ilegal de combustibles, pues la mayoría de disposiciones modificadas se encuentran relacionadas con mecanismos de supervisión y control en materia de hidrocarburos y petrolíferos, también se adicionaron disposiciones atinentes a las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, que aplican a otros sectores o industrias.

Derivado de tales modificaciones, es destacable la adición del artículo 69-B Bis al CFF, que faculta a las autoridades fiscales para presumir que se efectuó una indebida transmisión de pérdidas fiscales en caso de que el contribuyente que tenga derecho a la disminución de esas pérdidas fiscales haya sido parte de una reestructuración, escisión o fusión de sociedades, o bien, de un cambio de accionistas, y como consecuencia de ello haya dejado de formar parte del grupo corporativo al que perteneció.

Resulta importante apuntar que el primer párrafo del precepto arriba referido que incorpora dichas facultades, dispone como condición esencial de su aplicación, el que el contribuyente que tenga derecho a la disminución de esas pérdidas fiscales haya dejado de "*formar parte del grupo al que perteneció*".

Cabe señalar que, en casos donde se hayan transmitido pérdidas fiscales de una entidad a otra (vgr. escisión), y considerando una lectura completa del sistema del artículo 69-B Bis, dicha porción normativa no resulta del todo clara en el sentido de si "el contribuyente" ("que dejó formar parte del grupo al que perteneció") al que se refiere la norma es aquél que en su origen haya incurrido en las pérdidas fiscales (y quien las transmitió), o a la sociedad que recibió dichas pérdidas fiscales.

Para que proceda dicha presunción, el contribuyente que obtuvo o declaró las pérdidas fiscales (aquí sí, consideramos que se refiere al sujeto generador de las pérdidas) deberá estar en cualquiera de los siguientes supuestos:

- (i) El contribuyente obtuvo pérdidas fiscales mayores al monto de sus activos y más de la mitad de sus deducciones derivaron de operaciones realizadas con partes relacionadas en alguno de los tres ejercicios fiscales siguientes al de su constitución.
- (ii) El contribuyente obtuvo pérdidas fiscales derivadas de que más del 50% de sus deducciones son resultado de operaciones entre partes relacionadas y éstas se hubieren incrementado en más de un 50% respecto de las pérdidas fiscales del ejercicio inmediato anterior.
- (iii) Si en ejercicios posteriores al que se declaró la pérdida fiscal, se disminuyó en más del 50% la capacidad material del contribuyente para llevar a cabo su actividad preponderante, por la transmisión de la totalidad o parte de sus activos a través de reestructuras, escisiones o fusiones, o porque dichos activos se enajenen a partes relacionadas.
- (iv) El contribuyente obtenga pérdidas fiscales y exista alguna enajenación de bienes que involucre la segregación de los derechos sobre su propiedad, sin considerar dicha segregación al determinar el costo comprobado de adquisición.

- (v) El contribuyente obtenga pérdidas fiscales y se modifique el tratamiento de la deducción de inversiones, antes de que se haya realizado al menos el 50% de dicha deducción.
- (vi) El contribuyente obtenga pérdidas fiscales y existan deducciones cuya contraprestación esté amparada con la suscripción de títulos de crédito y que éste se extinga mediante una forma de pago distinta a las previstas para efectos de deducciones.

Según se señala en la Exposición de Motivos de la reforma, esta nueva regulación busca combatir las prácticas tendientes a erosionar la base del impuesto sobre la renta, a fin de evitar la transmisión indebida de pérdidas fiscales que puedan ser aprovechadas por diversos sectores, incluido el más tratado en la presente reforma: el de hidrocarburos. En efecto, las autoridades fiscales han constatado un incremento en el uso de pérdidas fiscales transmitidas entre distintas empresas, sin que exista una sustancia o razón de negocios que soporte su uso, realizando entonces prácticas evasoras.

La implementación de estas nuevas disposiciones tiene como propósito revisar / desincentivar planeaciones fiscales consideradas "agresivas" y aceptar solamente aquellas motivadas por estrategias corporativas y de negocios estimadas como razonables, es decir, aquellas transmisiones de entidades con el derecho a disminuir pérdidas fiscales que se realicen por verdaderas razones de negocios y no únicamente con la intención de obtener beneficios fiscales, derivado de la adquisición de una entidad con el atributo fiscal de las pérdidas fiscales.

Las autoridades fiscales podrán así realizar la revisión de la correcta procedencia de las pérdidas fiscales, por lo que recomendamos analizar las transmisiones de pérdidas fiscales de acuerdo a los nuevos presupuestos, e inclusive aquellas realizadas recientemente. Como breves comentarios a las nuevas disposiciones, consideramos que valdría la pena que se definiera puntualmente lo que se entiende por "*capacidad material del contribuyente*", pues la ausencia de especificaciones conlleva a una inseguridad jurídica para los contribuyentes, aunado al hecho de que tampoco se precisó a qué pérdidas fiscales les aplicará esta presunción.

Cabe recordar que en un símil con la adición del artículo 69-B en el 2014, la SCJN dispuso que se trataba de una norma de procedimiento y que su aplicación hacia el pasado no vulneraba el principio de retroactividad, criterio que entendemos las autoridades fiscales también quieren asumir en la aplicación del precepto que se analiza.

Sin embargo, lo cierto es que, aun antes de la adición del artículo 69-B, quien hubiera amparado una deducción carente de materialidad en una factura por servicios o bienes apócrifos no tendría derecho a la deducción o al acreditamiento; este efecto de origen no lo vino a cambiar el artículo 69-B.

En este caso, sin embargo, vemos que surge una hipótesis normativa nueva, como lo es que una transmisión de una entidad que registra un derecho a la amortización de pérdidas fiscales deba ser calificada de no indebida, a efecto de que la entidad pueda seguir amortizando dichas pérdidas fiscales. La aplicación de esta nueva norma a operaciones realizadas con anterioridad a su entrada en vigor presenta otro umbral de dificultad, frente a la problemática de una posible aplicación retroactiva de la norma por las autoridades fiscales.

Se establece un procedimiento relativo al ejercicio de esta facultad:

- La autoridad fiscal notifica por buzón tributario al contribuyente al que se le determine haber participado en una transmisión indebida de pérdidas.
- El contribuyente tiene un plazo de 20 días para presentar pruebas y defensas.
- A través de buzón tributario, la autoridad señala si se desvirtuaron (o no) los hechos que llevaron a la autoridad al ejercicio de esta facultad.
- La autoridad puede requerir información adicional a presentarse dentro de los 10 días siguientes en que surta efectos dicho requerimiento.
- En contra de la resolución de la autoridad procederá recurso de revocación.
- El SAT publicará listado de contribuyentes que se encuentran definitivamente en la situación de este artículo.
- El efecto de la citada publicación es confirmar la transmisión indebida de las pérdidas fiscales.
- Los contribuyentes que disminuyeron indebidamente pérdidas fiscales, deben corregir su situación fiscal dentro de los 30 días siguientes a su publicación en la mencionada lista.

- Si el contribuyente no corrige su situación fiscal, la autoridad fiscal podrá ejercer su facultad de practicar revisiones electrónicas, sin perjuicio de las posibles sanciones y penas que impongan las autoridades judiciales en materia penal.

Como comentario adicional, notamos que este proceso legislativo, de iniciativa a aprobación, fue bastante hermético. Esta reticencia gubernamental a que se dialogue más eficazmente sobre los proyectos de normas debilita nuestra institucionalidad, puesto que el producto final del esfuerzo, siempre mejorable, no se mejora en ese primer momento.

Estos aspectos del modo de elaborar la norma se reflejan en que la técnica legislativa de la norma es bastante deficiente, por ejemplo, al no definir los conceptos que a nuestro juicio son indispensable para el adecuado y claro funcionamiento de la norma, referidos en líneas anteriores; o en el uso de frases técnicamente poco pulcras, como lo es la referencia "al contribuyente que sea titular de los derechos y obligaciones de la sociedad" (la sociedad es el contribuyente y es el titular de sus derechos y obligación; otro contribuyente podrá ser enajenante de esa sociedad, o su accionista, pero no es el titular de los derechos y obligaciones de la sociedad).

En caso de que exista algún comentario, duda, aclaración o sugerencia relacionada con el contenido de este análisis, nos ponemos a sus órdenes en el teléfono (55) 5081-4590 o en la dirección de correo electrónico [info@turanzas.com.mx](mailto:info@turanzas.com.mx)

Atentamente,

**TURANZAS, BRAVO & AMBROSI**  
Abogados Tributarios

[www.turanzas.com.mx](http://www.turanzas.com.mx)

*El presente documento constituye un análisis preliminar con fines meramente informativos que ha sido elaborado por los miembros de Turanzas, Bravo & Ambrosi. De ninguna manera pretende representar una opinión o una posición definida frente a casos particulares, mismos que deberán ser analizados en el marco de sus circunstancias.*

*Si no desea recibir esta actualización tributaria, favor de enviar un correo electrónico a [info@turanzas.com.mx](mailto:info@turanzas.com.mx) con la palabra "REMOVER" escrita en la línea de asunto.*