

ERRORES EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

C.P.C. JOSÉ ÁNGEL ESEVERRI AHUJA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. José Besil Bardawil
PRESIDENTE

C.P.C. Florentino Bautista Hernández
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Diamantina Perales Flores
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Mario Enrique Morales López
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Mario Jorge Ríos Peñaranda
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON
RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS
DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA
AUTORIDAD FISCAL.

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús
Amezcuca Gutiérrez, Gustavo
Arellano Godínez, Ricardo
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Valero, Javier
Erreguerena Albaiteiro, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Boeta, Alfredo
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
Gómez Espiñeira, Antonio C.
Hernández Cota, José Paul
Lomelín Martínez, Arturo

Manzano García, Ernesto †
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Mendoza Soto, Marco Antonio
Moguel Gloria, Francisco Javier
Navarro Becerra, Raúl
Ortiz Molina, Óscar
Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Pérez Sánchez, Armando
Puga Vértiz, Pablo
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sainz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Uribe Guerrero, Edson
Villalobos González, Héctor
Wilson Loaiza, Francisco Miguel
Zavala Aguilar, Gustavo

ERRORES EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

C.P.C. JOSÉ ÁNGEL ESEVERRI AHUJA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

INTRODUCCIÓN

Se pretende hacer comentarios sobre algunos errores en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) originados, posiblemente, por aspectos de redacción, por incongruencia en los procedimientos de cálculo, por ausencia en la aplicación de disposiciones, por reglas incompletas o tal vez por intención, pero de ninguna manera se tratarán temas de inequidad, de falta de proporcionalidad o de cualquier clase de interpretación. Simplemente se abordarán errores que pueden ocasionar falta de seguridad, confusión en la aplicación de disposiciones y resultados fuera de realidad. El análisis se limita a los aspectos considerados de mayor importancia, en esquemas de aplicación general, dentro del título correspondiente a personas morales.

CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA (CUFIN)

DOBLE CONSIDERACIÓN DE LA PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LA UTILIDADES (PTU)

En el artículo 77 de la LISR se regula la cuenta de orden que tiene como finalidad reflejar el monto de las utilidades pendientes de distribuir que ya pagaron el Impuesto Sobre la Renta (ISR), monto que, de alguna manera, tiende a coincidir con la cantidad de utilidades contables a disposición de la Asamblea de Accionistas.

Para ese propósito, el primer incremento que se hace a la cuenta es el concepto de Utilidad Fiscal Neta del Ejercicio (UFIN), cuyo cálculo parte del resultado fiscal para disminuirle el ISR y la PTU pagada, conceptos no repartibles, así como el total de los no deducibles, como partida de conciliación con la utilidad contable, lo cual es correcto, salvo que se comete el error de duplicar el término de la PTU pagada, pues ya se había tomado como disminución para la determinación del resultado fiscal.

Así como se considera el efecto positivo de la UFIN conciliado con la utilidad contable, también se reconoce el efecto del resultado negativo de restar al resultado fiscal el ISR y los no deducibles, concepto que pudiera denominarse como UFIN negativa, lo que es

correcto ya que, contablemente, también entran en juego esos elementos, pero en este cálculo; asimismo se comete el error de duplicar la PTU pagada.

Por otro lado, se omite en la LISR la situación de que, cuando se sufran pérdidas fiscales, se opere la conciliación con las pérdidas contables, simplemente con la disminución de la partida de conciliación de los no deducibles.

Esto se ha incluido en resoluciones administrativas y judiciales, señalando que, en el caso de pérdidas, el resultado fiscal es cero y, por lo tanto, procede la resta del ISR y de los no deducibles. Aunque el término de resultado fiscal cero es incorrecto, la consecuencia es acertada, pero el error está en no haberlo considerado en la LISR.

TRANSICIÓN DE LA LISR-2014

Como antecedente en la LISR-2002 no se contempló disposición transitoria alguna para la CUFIN registrada hasta el 31 de diciembre de 2001; sin embargo, el error se subsanó con el texto de la Disposición Transitoria III de la LISR-2002 (DT-2002-III) en la que se reconoce la inclusión de situaciones jurídicas relativas a ejercicios anteriores, a que se haga referencia en la nueva LISR, como es el caso de la CUFIN.

En la LISR-2014 se incluye la DT-2014-III con el mismo texto que la DT-2002-III, pero se inserta la DT-2014-XXV con la que se estableció la creación de una CUFIN por el periodo de 2001 a 2013, considerando todos los elementos de la cuenta, pero con la duda sobre el saldo inicial. Con lo anterior se planteó un escenario erróneo y confuso.

DIVIDENDOS

DECRETO DE DIVIDENDOS

El artículo 9 de la LISR menciona que “cuando los dividendos o utilidades provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta”. Es decir, en principio puede parecer un error que se entienda que se decretan dividendos con cargo a la CUFIN, ya que según ocurre en la realidad de los negocios y en lo dispuesto por la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), los dividendos se decretan contra las utilidades contables reflejadas en un estado financiero aprobado por la Asamblea General de Accionistas.

La CUFIN solamente se debe utilizar para conocer el monto de las utilidades pendientes de distribuir que ya pagaron el ISR. Aun cuando ese texto se pueda tomar como un error, en realidad no representa un problema, salvo cuando se ha observado en actas de asamblea de importantes empresas la mención de que los dividendos se decretaron contra CUFIN.

DIVIDENDOS FICTOS

En el artículo 10 con referencia al artículo 140 de la LISR se establece la ficción de considerar como dividendos ciertas erogaciones por concepto de intereses, utilidades y préstamos a los accionistas, lo cual puede ser razonable; sin embargo, surge la incongruencia de fijar como pago de ISR la tarifa corporativa de 30% como pago definitivo para la sociedad, con la relativa obligación de acumulación para los accionistas y sin posibilidad de acreditamiento, todo esto en lugar de continuar con el tratamiento regular de los dividendos.

Lo anterior hace contraste con lo establecido en el artículo 11 de la LISR, en el que también se dispone la ficción de tomar como dividendos determinados pagos de intereses efectuados a partes relacionadas, sin ninguna restricción en cuanto al tratamiento de tales dividendos.

TASA ADICIONAL SOBRE DIVIDENDOS O UTILIDADES DISTRIBUIDOS

En la LISR de 2014, en sus artículos 140 y 164, se incorpora el gravamen de la tasa adicional de 10% sobre dividendos o utilidades distribuidos, a cargo de personas físicas residentes en México y de residentes en el extranjero, gravamen que debe retener la persona moral que efectúe la distribución.

Al respecto, surgió la DT-2014-XXX en la que se dispuso que la tasa adicional de 10% solamente sería aplicable a las utilidades generadas a partir del ejercicio de 2014, señalándose la obligación de mantener la CUFIN de la DT-2014-XXV con las utilidades generadas hasta 2013 y de iniciar otra CUFIN con las utilidades generadas a partir de 2014.

INDEPENDIENTEMENTE DE LAS CONSIDERACIONES DE FONDO QUE IMPLICA ESTA TASA ADICIONAL, SE PUEDEN APUNTA LOS SIGUIENTES ERRORES

- Se apreció que la decisión de las disposiciones transitorias fue precipitada; además se incurrió en el error de ligar la distribución de dividendos y utilidades con la CUFIN, sin tomar en cuenta que tales distribuciones se hacen con cargo a utilidades contables.
- Se debió aclarar que, las DT-2014-XXV y XXX, solamente se crearon para medir el origen de las utilidades distribuidas, ya fuera hasta 2013 y a partir de 2014.
- En cuanto a la CUFIN de 2013 es un error que no se haya considerado el saldo inicial.

- Una vez agotado el saldo de la CUFIN de 2013, la CUFIN de 2014 no tiene aplicación.
- Finalmente, debió confirmarse que, para la medición del ISR corporativo y para otros usos de la CUFIN, son aplicables las disposiciones de la DT-2014-III y del artículo 77 de la LISR.
- Debido a la confusión, se pudo observar que las disposiciones transitorias en algunos casos fueron aprovechadas indebidamente.
- En realidad se podría apuntar que, según el texto de la LISR, la tasa adicional grava la distribución de utilidades, acto diferente al de la generación de las mismas, por lo que simplemente se podrían haber gravado las distribuciones ocurridas a partir de 2014, sin importar el origen de las utilidades y, por lo tanto, sin la necesidad de caer en la confusión de las disposiciones transitorias.

FONDOS DE PENSIONES

En el artículo 29 de la LISR referente a los fondos de pensiones o jubilaciones afectados en fideicomiso, se regula el retiro de fondos de esas inversiones, señalándose que cuando la disposición se haga para fines diversos a los objetivos del fideicomiso, se tendrá que pagar el ISR con la tasa de 30%, sin que se indique la forma de integración de la base ni la forma de pago.

Esta regulación se ha tomado como una base independiente para las personas morales, lo cual es un error puesto que, según lo señalado en el artículo 1 de la LISR, se gravan todos los ingresos, cualquiera que sea la fuente de la que procedan, o sea en forma global, lo cual se ratifica en el Título de las personas morales al fijarse una sola base, la del resultado fiscal. Además, el error se agudiza en la medida que prácticamente no hay forma de declarar y efectuar ese pago correspondiente a la base aislada.

Considerándose que las aportaciones al fideicomiso en principio fueron deducidas y los rendimientos no se acumularon, resultaría razonable que su retiro para fines diversos fuera ingreso acumulable, integrándose a la base del resultado fiscal.

DEDUCCIÓN DE INVERSIONES

En el artículo 33, frac. III de la LISR, se marca la manera de deducir la inversión en los Gastos Diferidos, es decir, en los intangibles, a razón del 15% anual. El problema está en que en la misma fracción se incluyen las regalías y la asistencia técnica, conceptos que no califican como inversiones sino como gastos, lo que constituye un error.

En el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación (CFF) se definen como regalías los pagos por el uso o goce de intangibles.

Asimismo, se indica como concepto de asistencia técnica la contraprestación por la prestación de servicios de transferencia de tecnología no patentable. En ambos casos no se alude a inversiones sino a gastos.

Se insiste en el error en el artículo 36 frac. VII de la LISR al precisarse que, las regalías referidas en el artículo 33 frac. III, serán deducibles cuando hayan sido pagadas.

CAPITALIZACIÓN DELGADA

En el artículo 28 frac. XXVII de la LISR surge la llamada “capitalización delgada” como mecanismo para restringir la práctica indebida del exceso de pagos por intereses a partes relacionadas residentes en el extranjero, de tal manera que, se toman como no deducibles, aquellos intereses que correspondan a los adeudos con partes relacionadas, cuyo monto exceda de tres veces el capital contable de la empresa, lo cual resulta razonable.

No obstante, se comete el error de que, al cuantificar el monto de los adeudos, se incluyen todos los que implique pagos de intereses que se hubieran contratado con cualquier tipo de acreedores, debiendo haberse limitado a los adeudos con partes relacionadas residentes en el extranjero.

Al aumentarse el monto de los adeudos, indebidamente, se incrementa la cantidad de intereses no deducibles pagados a partes relacionadas.

AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN

En el artículo 45 frac. I de la LISR se mencionan como conceptos que no deben considerarse para el cálculo de la pérdida inflacionaria, los créditos “que sean a cargo de personas físicas y no provengan de sus actividades empresariales”. No cabe duda que se trató de referirse a créditos a cargo de personas físicas que no tuvieran actividades empresariales.

Sin embargo, lo que gramaticalmente se señaló fue la exclusión de los créditos a favor del acreedor persona moral no provenientes de sus actividades empresariales y a cargo de personas físicas, con lo que se invalidó completamente el contenido de la fracción, porque los créditos a favor de la persona moral siempre provienen de sus actividades empresariales.

En realidad, el error, además de que no es importante, en la práctica no trasciende porque, de todas maneras, no es posible cumplir con la disposición.



PÉRDIDAS FISCALES

Se inicia el comentario con la referencia a la definición de utilidad fiscal consignada en el artículo 9 de la LISR: ingresos acumulables menos deducciones autorizadas y la disminución de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (PTU) pagada.

La consideración de que la PTU pagada sea una disminución en vez de tomarse como deducción de ninguna manera significa un error, pero la diferencia puede tener incidencia en otras disposiciones. De hecho la PTU pagada podría señalarse como una “deducción encubierta”, puesto que, en términos generales, produce los mismos efectos que una deducción.

En el artículo 57 de la LISR se define la pérdida fiscal como la diferencia negativa de la resta de los Ingresos acumulables menos las deducciones autorizadas, incrementada con la PTU pagada, lo cual es adecuado.

No obstante, surge la pregunta sobre la situación en la que la PTU pagada sea mayor que la utilidad fiscal. Indudablemente, desaparece la utilidad fiscal, debiendo tomarse el excedente de PTU como pérdida fiscal, sin embargo, la definición no lo contempla, con lo que se configura el error.

Esta situación estuvo resuelta en el RLISR vigente hasta 2015, en su artículo 12-A, norma que no se actualizó en el nuevo Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (RLISR).

ENAJENACIÓN DE ACCIONES

PÉRDIDAS FISCALES PENDIENTES DE DISMINUIR

Cabe recordar cuáles son los elementos básicos del Monto Original Ajustado (Costo Fiscal). En primer término, el costo comprobado de adquisición disminuido por los reembolsos parciales.

Después la diferencia positiva del saldo de la CUFIN, a la fecha de la enajenación menos el saldo de CUFIN a la fecha de adquisición, es decir, el incremento de las utilidades pendientes de distribuir que ya pagaron el ISR, mismas que de hecho se están vendiendo conjuntamente con las acciones, por lo que se justifica que dicha diferencia forme parte del costo fiscal.

Dicho lo anterior, resulta improcedente la disminución de las pérdidas pendientes de disminuir. Tales pérdidas son deducciones que se encuentran diferidas, ya que no se pudieron aplicar en su momento por ser mayores que los ingresos y que se disminuirán

en la medida de que en años subsecuentes se obtengan utilidades, teniendo hasta ese momento efectos fiscales. No obstante, las pérdidas que ya fueron disminuidas ya tuvieron efectos fiscales, puesto que redujeron el monto del resultado fiscal y ese efecto ya está considerado en los saldos de CUFIN.

Por lo tanto, restar del costo las pérdidas pendientes, es un error de procedimiento de cálculo, pudiendo calificarse el error también de intención, debido a que en la exposición de motivos de la LISR-2002 se justificó su inclusión con la frase: "por causas de recaudación".

DIFERENCIA NEGATIVA DE SALDOS DE CUFIN

Así como se aumenta al costo fiscal la diferencia positiva (incremento) de los saldos de CUFIN, se debería restar la diferencia negativa (decremento) de dichos saldos. En la diferencia positiva se resta el saldo a la fecha de adquisición debido a que tal cantidad ya está incluida en el costo comprobado de adquisición.

Tratándose de la diferencia negativa, si hubo decremento en el monto de utilidades pendientes de repartir, quiere decir que tal cantidad distribuida estaba integrada al costo de adquisición. En conclusión, según el texto de la LISR, se comete el error de no hacerse la reducción y también el error de solamente considerarla para el cálculo del posible costo fiscal negativo, que se analiza a continuación.

MONTO ORIGINAL AJUSTADO NEGATIVO

En el tercer párrafo de la Fracción III del artículo 22 de la LISR se presenta un complicado cálculo, que también incluye la disminución de la diferencia negativa de saldos de CUFIN, cálculo que tiene como objetivo determinar si se llega a costo fiscal negativo, para concluir en ese supuesto que se llega a un costo promedio por acción negativo, lo que tiene como resultado que, la totalidad del precio de venta de las acciones, se convierte en ganancia en la enajenación de las acciones, como ingreso acumulables, lo cual es correcto.

Sin embargo, se comete el error de disponer que ese costo promedio por acción negativo, se disminuya del costo promedio por acción de futuras enajenaciones, aun cuando se trate de emisoras diferentes. Esta disposición, además de absurda, conlleva a la imposibilidad de control, de aplicación y de fiscalización.

REDUCCIONES DE CAPITAL (ARTÍCULO 78 DE LA LISR)

DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD DISTRIBUIDA

Para la determinación de la Utilidad Distribuida en la Reducción de Capital, la LISR emplea dos procedimientos distintos, sucesivos, complementarios y de hecho sustitutos, ya que prevalece el que arroja la base para el cálculo de ISR que resulte mayor. Sin analizar el fondo, sino simplemente la forma, se puede decir que sería válida la aplicación de ambos procedimientos, solamente en el caso de que se refieran a una reducción que afecte a la totalidad de las acciones en circulación.

No obstante, se vuelve incongruente su aplicación, cuando en el primer cálculo se hace en función de las acciones amortizadas y en el segundo se lleva a cabo tomando todas las acciones, lo cual redundaría en un resultado incongruente. En la mayoría de los casos, cuando la amortización no se refiere a todas las acciones, se llega a un resultado perjudicial para el contribuyente y benéfico para el fisco.

COMPRA DE ACCIONES PROPIAS

Las consideraciones para el manejo de reducción de capital por la compra de las acciones resultan adecuadas; no obstante, no se maneja la consecuencia fiscal del aumento de capital por la recolocación de las acciones, que debería reflejarse a través de su incremento en la Cuenta de Capital de Aportación (CUCA).

ESCISIÓN DE SOCIEDADES

Se dispone que se considera reducción de capital la transmisión de “activos monetarios”, cuando la transferencia implique que en la sociedad escindida los activos monetarios representen más de 51% de sus activos totales.

Asimismo, se considera reducción de capital cuando, como consecuencia de la escisión, la sociedad escidente conserve activos monetarios que represente más de 51% de sus activos totales.

Se cuantifica la reducción en el monto equivalente al valor de los activos monetarios que se transmiten. Sin pretender juzgar la falta de trascendencia de la transmisión de los monetarios, dicha reducción redundante en varios problemas o errores:

- No hay definición jurídica para el término “activos monetarios”. Solamente existe el concepto en las Normas de Información Financiera (NIF), pero no existe referencia en la LISR para entender que existe complementariedad.
- El valor de la reducción se identifica con el monto de activos monetarios transmitido, pero si esos activos se quedan en la escidente, aun cuando representen más de 51% de los activos totales, no habrá reducción. En realidad, la reducción solamente se aplica cuando se presente el exceso de 51% en la escindida.
- Si con motivo de la escisión se transmiten otros activos, además de los monetarios, el valor de la reducción no coincidirá con el monto de la verdadera reducción en la escidente.

AUMENTO DE CAPITAL DENTRO DE DOS AÑOS ANTES DE LA REDUCCIÓN

Sin tomar en cuenta la finalidad que se persigue con la elaboración de un cálculo por reducción de capital y otro por la supuesta enajenación de acciones, para que subsista el que arroje mayor base de ISR, se advierten las incongruencias que se tienen en el periodo de los dos años anteriores entre el aumento y la reducción de capital, así como de la falta de proporción entre ambos montos.

En realidad, debido a la falta de armonía de las disposiciones, quien quiera llevar a cabo una práctica indebida puede, fácilmente, evitar los efectos de la disposición; sin embargo, puede afectar a quienes sin mala intención se encuentran en el supuesto de un aumento que nada tiene que ver con la reducción.

CONCLUSIÓN

Se tiene la experiencia de la dificultad que han tenido las instituciones profesionales y las agrupaciones empresariales para dialogar y hacer sugerencias sobre reformas fiscales. Sobre seguro, por esta razón, normalmente se tratan temas de suma importancia; no obstante, en esta época en la que se avecina una reforma, se podría aprovechar la oportunidad para el planteamiento de algunos de los errores comentados, con el propósito de evitar las confusiones y los efectos en los resultados incorrectos.