

LONGANIMIDAD FISCAL RESPONSABILIDAD JURÍDICA FISCAL EN CIRCUNSTANCIAS EXTRAORDINARIAS

DR. GUSTAVO AMEZCUA GUTIÉRREZ
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. Diamantina Perales Flores
PRESIDENTE

C.P.C. Laura Grajeda Trejo
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Ludivina Leija Rodríguez
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Héctor Amaya Estrella
VICEPRESIDENTE DE FISCAL

C.P.C. Gerardo Jesús Alvarado Nieto
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 (COFI) DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús
Amezcuza Gutiérrez, Gustavo
Arellano Godínez, Ricardo
Argüello García, Francisco
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Valero, Javier
Erreguerena Albaitero, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Boeta, Alfredo
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
Gómez Caro, Enrique
Hernández Cota, José Paul

Juárez Álvarez, Salvador
Lomelín Martínez, Arturo
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Mendoza Soto, Marco Antonio
Moguel Gloria, Francisco Javier
Navarro Becerra, Raúl
Ortiz Molina, Óscar
Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Puga Vértiz, Pablo
Ramírez Medellín, José Cosme
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sáinz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Uribe Guerrero, Edson
Zavala Aguilar, Gustavo

LONGANIMIDAD FISCAL RESPONSABILIDAD JURÍDICA FISCAL EN CIRCUNSTANCIAS EXTRAORDINARIAS

DR. GUSTAVO AMEZCUA GUTIÉRREZ
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

LONGANIMIDAD EMPRESARIAL FRENTE A EMERGENCIA SANITARIA, DISRUPCIÓN CAÓTICA Y HORIZONTES FISCALES OBLIGACIONALES

La emergencia sanitaria originada por el SARS-CoV-2 COVID-19, cuyo impacto en los órdenes sanitario y económico se ha venido generando en el contexto nacional a partir del mes de marzo de 2020, y en el internacional a partir del último trimestre de 2019, implica una disrupción que, prácticamente, nadie vio venir.

La magnitud y profundidad del impacto de esta situación disruptiva, es algo que reta a la prospectiva, esto es, a la vertiente de la economía que se ocupa de determinar impactos y escenarios.

Sin embargo, el impacto en las empresas es algo que resulta sobre evidente, por lo que convoca y reta, sus mejores capacidades, dado su sesgo de contingencia.

Quizá la capacidad más central que requiere la empresa en una situación de severa perturbación sistémica o contingencia como la presente es la longanimidad empresarial.

La longanimidad implica la capacidad o grandeza de ánimo para reiterar frente a la adversidad, extremadamente relacionada con la tenacidad y la resiliencia, esto es, la aptitud de retornar a la situación originaria previa a un impacto, e incluso salir fortalecido en tal circunstancia.

En el plano jurídico y particularmente en el jurídico fiscal tales cuestiones implican un gran desafío en cuanto a las bases para la determinación y gestión de la responsabilidad jurídica-fiscal.

En efecto, la tradicional teoría de la obligación tributaria como base para la generación de las responsabilidades jurídicas en este campo, deriva de su configuración constitucional y legal, a partir de la teoría de los tipos fiscales tradicionales, desarrollados en mayor o menor medida en las normas explícitas y por ende podríamos denominarle como la teoría obligacional del tributo ordinaria, o en términos de ordinariedad, la cual responderá en buena medida a lo que los economistas denominan *ceteris paribus*, es decir, si las cosas permanecen como están.

Por contraste, en situaciones extraordinarias, disruptivas, rompedoras o de emergencia, como las generadas por la pandemia y las perturbaciones sistémicas que comporta, pareciera que la teoría obligacional ordinaria se ve rotundamente desbordada, por lo que resulta necesario inquirir sobre

cuál sería el marco normativo y eventualmente las pautas hermenéuticas a partir de los cuales se podrían perfilar los contornos y alcances de la responsabilidad jurídica fiscal en circunstancias extraordinarias.

Para esta exploración partimos de la consideración de que crear longanimidad o resiliencia fiscal empresarial, implica el estar claro y consciente de las bases jurídicas y alcance de la responsabilidad jurídico-fiscal propia de la situación contingente y de emergencia, por contraste a la propia de la ordinariedad.

LOS TIPOS FISCALES COMO DETERMINANTES DE LA RESPONSABILIDAD JURÍDICA-FISCAL ORDINARIA.

El paradigma tradicional que se encuentra en la base constitucional de la obligación tributaria se identifica con el postulado *nullum tributum, sine lege* hijo dogmático del *nullum crimen, nulla poena sine lege*, esto es, el principio de legalidad tributaria sustantiva.

Tal postulado en nuestro sistema deriva de lo preceptuado por los artículos 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como 6° párrafos primero y segundo y 5° del Código Fiscal de la Federación.

HIPÓTESIS DE INCIDENCIA TRIBUTARIA

Esto se traduce en que, con diferencias de matiz y de grado, así como en el derecho penal sustantivo se habla, de la teoría del tipo penal, y del principio de interpretación exacta (en términos del artículo 14, penúltimo párrafo, de la propia Constitución Federal) en tributario podríamos hablar de la teoría de los tipos fiscales y del principio de aplicación estricta derivado del preinserto artículo 5 del Código Fiscal Federal.

En efecto, así como en el campo del derecho penal sustantivo se predica que solo habrá delito, ante la presencia fenoménica de:

- Conducta.
- Más tipicidad.
- Más antijuridicidad.
- Más imputabilidad.
- Más culpabilidad.
- Más punibilidad.

En el campo tributario, tendríamos grosso modo, para tener un debito u obligación tributaria sustantiva que se requerirá de los siguientes elementos sustanciales:

- Sujeto.
- Más objeto.
- Más base.
- Más alícuota:
 - Cantidad de dinero = cuota.
 - Porcentaje = tasa.
 - Combinación de las dos anteriores = tarifa).
- Más momento de causación.
- Más momento de pago.

Todo ello, presuponiendo que también concurre el criterio de vinculación o punto de conexión fiscal, entre la soberanía fiscal mexicana y el fenómeno de riqueza constitutivo de la materia imponible, a saber, en:

- Impuesto al Valor Agregado:
 - Territorialidad
- Impuesto sobre la Renta:
 - Residencia.
 - Establecimiento Permanente.
 - Fuente de Riqueza.

A la formulación legal o tipo fiscal, que en términos de individuación jurídica contenga todos y cada uno de dichos elementos, se le suele denominar hecho imponible o hipótesis de incidencia tributaria.

Sin embargo, aunque esta categoría conceptual, es:

- a) La figura central o medular del derecho tributario.
- b) La razón de ser de las leyes especiales de impuestos o tributos.

- c) El punto fundamental de concreción de la Potestad Tributaria del Estado.
- d) El habilitador de la Competencia Tributaria (de la que deriva el conjunto de facultades de la autoridad fiscal) a partir de su concordante producción en el mundo fenoménico (subsunción jurídica y determinación), no es la única categoría conceptual conformadora de la teoría de los tipos tributarios, ya que a la par de ella, existen otras categorías.

HIPÓTESIS NEUTRALIZANTE TRIBUTARIA

La segunda de ellas se ve constituida por las hipótesis neutralizantes tributarias, comúnmente conocidas como exenciones.

Tales figuras encuentran su base constitucional, en lo previsto en el artículo 28, primer párrafo, de la Constitución Federal Mexicana.

Así, por expresa determinación de dicho imperativo, toda exención operada “... en los términos y condiciones que fijan las leyes”.

Ahora bien, sobre la naturaleza y alcance de la exención, se han generado dos posiciones, que por su semejanza con los delitos respectivos se les podría caracterizar como la teoría del aborto y la teoría del infanticidio.

Esto es, si la exención es como el aborto, ello significa que, por virtud de ella, la obligación jurídico-tributaria ni siquiera llega a nacer, es decir, operará como una formula o tipo legal fiscal de carácter impeditivo respecto de la causación o devengo de la obligación tributaria sustantiva.

En cambio, situados en el paradigma de que la exención sea como el infanticidio, tendríamos que la causación sí se produce, pero su efecto principal que es el débito tributario a cargo del contribuyente se neutraliza rompiendo el vínculo obligacional del pago y precisamente por ello es que se le designa en cuanto a su naturaleza jurídica como hipótesis neutralizante tributaria.

En nuestro ordenamiento, encontramos ejemplos de ello, en disposiciones que como los artículos 9 y 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como el 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establecen que “No se pagará el impuesto por...” en lugar de aludir a que no se causará.

HIPÓTESIS DE EXTENSIÓN DE RESPONSABILIDAD

Una tercera categoría de tipo fiscal, serían los tipos fiscales que establecen la extensión de responsabilidad jurídico tributaria sustantiva por razón de solidaridad, objetividad o subsidiariedad.

En nuestro ordenamiento dicha situación implica, los supuestos previstos en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación para atribuir responsabilidad solidaria a sujetos que no son los que realizan la

situación constitutiva del hecho generador del tributo y a los que por ello se les caracteriza como sujeto pasivo por adeudo ajeno.

HIPÓTESIS DE DESESTIMACIÓN O RECARACTERIZACIÓN TRIBUTARIA

Con el tránsito del literalismo formalista al substancialismo economicista que se ha venido operando en los ámbitos, internacional y nacional, en el contexto del combate a la elusión fiscal, se ha venido incorporando a nuestro ordenamiento, esta otra categoría conceptual, que podemos identificar como hipótesis de desestimación o recaracterización tributaria.

Ejemplos de ello, los tenemos en múltiples disposiciones tanto del Código Fiscal de la Federación, como de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que, facultan a la autoridad fiscal a aplicar procedimientos de determinación presuntiva, o configuran efectos irrefutables en cuanto a re-atribución de naturaleza vía ficciones jurídicas.

Tales situaciones las podemos observar claramente en el contenido de los artículos 5-A, 69-B o 69-B Bis del Código Fiscal de la Federación y 7,8 y 91 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

MARCO NORMATIVO Y HERMENÉUTICO DE LA RESPONSABILIDAD JURÍDICA FISCAL EN CIRCUNSTANCIAS EXTRAORDINARIAS

PLANO NORMATIVISTA

Nuestro ordenamiento jurídico, solo contempla a nivel normativo o de reglas de conducta explícitas, un marco extremadamente limitado, para circunstancias extraordinarias el cual se integra en lo fundamental por lo previsto en los artículos 39, fracción I y 73, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación, 25, fracción V, 27, fracciones XV y XX, 28, fracciones VI, XI y XIV, 37, párrafo primero, 148, fracción IX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ante la ausencia o carencia de una normativa completa, extensa y no fragmentaria e incompleta como la que hemos visto, para circunstancias extraordinarias, y a partir del paradigma del principio de plenitud hermenéutica del derecho (que postula que el derecho no tiene lagunas, sino que estas solo existen en la ley), derivado del artículo 14, último párrafo, de nuestra Constitución Federal; las bases jurídicas que habrán de servir para determinar la responsabilidad jurídico fiscal, nos remiten indefectiblemente al plano de los principios generales del derecho.

PLANO PRINCIPIALISTA

Este plano se caracteriza por el reconocimiento de pautas directrices subyacentes (principios jurídicos) que expresan la *ratio legis* (esto es, el por qué y para que esencial, o lo

que es lo mismo, la razón de ser sustancial de las figuras o instituciones jurídicas) y cuyo reconocimiento en el sistema jurídico, implica un desafío inferencial, dado precisamente su aludido carácter subyacente y cuyas faces de vigencia Margarita Beladiez, las ha perfilado como:

- Vigencia Discutida.
- Plena Consolidación.
- Vigencia Discutida.
- Pérdida Definitiva de Vigencia.¹

En esta vertiente, y desde los campos de la teoría general de las obligaciones y de la teoría general de la responsabilidad jurídica, se avizora la presencia en el sistema, entre otros postulados, de los siguientes:

- Principio *Rebus Sic Stantibus*
- Principio de fuerza mayor.
- Principio de la no exigibilidad de otra conducta.
- Principio de razonabilidad como estándar de conducta.
- Principio de *inadimpleti non est adimplendum*.
- Principio de proporcionalidad constitucional.

PAUTAS HERMENÉUTICAS

Ahora bien, en cuanto a las pautas hermenéuticas aplicables, y frente a la complejidad de los impactos y escenarios de la emergencia sanitaria, consideramos que, en adición a las tradicionales, será conveniente tener en consideración, pautas innovadoras a nivel del modelo de pensamiento divergente, como a manera de ejemplo lo es, la perspectiva funcionalista o interpretación por contextos, cuya existencia ha sido reconocida por el Poder Judicial de la Federación, en el Precedente; cuyo rubro es:

Criterio o directiva de interpretación jurídica funcional. (Tesis: I.4o.C.5 K (10a.)

1 Beladiez Roja, Margarita. *Los Principios Jurídicos*. Editorial Tecnos, Madrid, 1994, p.66

CONCLUSIÓN

La magnitud y profundidad de los impactos que ha generado y está produciendo la pandemia por COVID-19, en los ámbitos económico y empresarial, convoca entre otras de las mejores capacidades de las empresas, la longanimidad empresarial.

El ejercicio de la longanimidad empresarial implica, el desarrollo de la conciencia y claridad en cuanto a las bases y alcance de la responsabilidad jurídica obligacional, la cual en el caso del Derecho Tributario sustantivo ordinario, se encuentra explícita y vertebrada a partir de la teoría de los tipos fiscales.

En cambio, en el campo de la extraordinariedad, tenemos que tomar en consideración los planos:

- Normativista:
 - La regulación es escasa, en términos del orden jurídico explicado.
- Principialista:
 - Habrá mucho que explorar en términos del análisis de los contenidos axiológicos y bienes jurídicos tutelados, navegando en las aguas profundas del ordenamiento, a nivel del orden jurídico implicado en torno a los principios jurídicos.
- Hermenéutico:
 - Este plano también resulta profundamente desbordado y por ende, implica explorar perspectivas de innovación jurídica a la manera del pensamiento divergente, el cual nos conduce entre otras perspectivas a la toma en consideración de elementos tales como los funcionalistas o contextuales.