

SCJN: La autoridad debe disminuir las pérdidas fiscales por amortizar cuando determine el resultado fiscal con motivo de sus facultades de comprobación



MIRAMONTES
CONTADORES PUBLICOS Y CONSULTORES

C.P.C. Héctor Manuel Miramontes Soto, Socio

Socio fundador y director de la firma
Actividades: Experiencia en asuntos tributarios; medios de defensa fiscal, y consultoría corporativa
Tiene 29 años en la firma

INTRODUCCIÓN

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), en sesión privada del 12 de noviembre de 2014, emitió la tesis de jurisprudencia 125/2014 (10a.), con motivo de la resolución a la contradicción de tesis 158/2014, entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito, y Primero en Materia Administrativa del Tercer Circuito, así como el Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Décimo Cuarto Circuito, con fecha de 22 de octubre de 2014.

La tesis en cita es del tenor siguiente:

PÉRDIDAS FISCALES. LA AUTORIDAD EXACTORA DEBE DISMINUIR LAS QUE EL CONTRIBUYENTE REVISADO TENGA PENDIENTES DE AMORTIZAR DE EJERCICIOS ANTERIORES, CUANDO DETERMINE EL RESULTADO FISCAL CON MOTIVO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, Y AQUÉLLAS HAYAN SIDO MATERIA DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004).

La interpretación sistemática de los artículos 5o., 6o., 42, 50 y 63 del Código Fiscal de la Federación, así como



10 y 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes en 2004, pone de manifiesto que si bien, por regla general, corresponde al contribuyente disminuir de la utilidad fiscal del ejercicio las pérdidas fiscales que tenga pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, lo cierto es que cuando la autoridad exactora, con motivo de sus facultades de comprobación, modifique alguno de los rubros conforme a los cuales se obtiene el resultado fiscal del periodo fiscalizado, y en éste se hayan amortizado pérdidas de ejercicios pasados, entonces la autoridad hacendaria debe considerar, en su resolución, el monto de dicha figura sustractiva al liquidar los créditos fiscales a cargo del contribuyente auditado, pues no podría considerarse precluido el derecho del contribuyente a realizar esa disminución, bajo el pretexto de que no las amortizó contra la utilidad del ejercicio revisado, ya que la hipótesis normativa prevista en el citado artículo 61, párrafo tercero, sólo se actualiza en los casos en que aquél pudo disminuirlas y no lo hizo, por lo que esta disposición no puede interpretarse de manera rigorista al supuesto descrito. Lo anterior no significa que la autoridad recaudadora esté vinculada en todos los casos a disminuir de manera oficiosa e indiscriminada las pérdidas fiscales que puedan tener los contribuyentes pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, sino que se encuentra acotada a los supuestos en los que despliegue sus facultades de comprobación respecto de un ejercicio en el que el contribuyente auditado haya ejercido su derecho de amortizar las pérdidas pasadas o bien, cuando el propio causante fiscalizado haga de su conocimiento la actualización de la prerrogativa de mérito, siempre y cuando acredite de manera fehaciente su pretensión.

Contradicción de tesis 158/2014. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito, y Primero en Materia Administrativa del Tercer Circuito, así como el Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Décimo Cuarto Circuito. 22 de octubre de 2014. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Luis María Aguilar Morales. Ausente: Sergio A. Valls Hernández. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Gabriel Regis López.

Tesis y criterio contendientes:

El sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito, al resolver la revisión fiscal 25/2012, tesis XIV.P.A.5 A, de rubro: "PÉRDIDAS FISCALES. CORRESPONDE A LA AUTORIDAD Y NO AL CONTRIBUYENTE DISMINUIR LAS PENDIENTES DE APLICAR DE EJERCICIOS ANTERIORES, CUANDO DETERMINA EL RESULTADO FISCAL GRAVABLE EN EJERCICIO DE SUS FACULTADES DE FISCALIZACIÓN.", aprobada por el Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Décimo Cuarto Circuito y publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, enero de 2009, página 2785, y tesis III.Io.A.4 A, de rubro: "PÉRDIDAS FISCALES. NO DISMINUIDAS OPORTUNAMENTE, POR CAUSAS IMPUTABLES AL CONTRIBUYENTE, SE PIERDE EL DERECHO A TAL DISMINUCIÓN EN EJERCICIOS POSTERIORES.", aprobada por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito y publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, agosto de 1995, página 579.

Tesis de jurisprudencia 125/2014 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del doce de noviembre de dos mil catorce.

Esta tesis se publicó el viernes 09 de enero de 2015 a las 09:30 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 12 de enero de 2015, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

ANÁLISIS DEL FALLO

Los criterios contendientes fueron el sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito, al resolver la revisión fiscal 25/2012, contenido en la tesis XIV.P.A.5 A, de rubro: *PÉRDIDAS FISCALES. CORRESPONDE A LA AUTORIDAD Y NO AL CONTRIBUYENTE DISMINUIR LAS PENDIENTES DE APLICAR DE EJERCICIOS ANTERIORES, CUANDO DETERMINA EL RESULTADO FISCAL GRAVABLE EN EJERCICIO DE SUS FACULTADES DE FISCALIZACIÓN*, aprobada por el Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Décimo Cuarto Circuito y publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXIX, enero 2009, página 2785, y la tesis



III.1o.A.4 A, de rubro: *PÉRDIDAS FISCALES. NO DISMINUIDAS OPORTUNAMENTE, POR CAUSAS IMPUTABLES AL CONTRIBUYENTE, SE PIERDE EL DERECHO A TAL DISMINUCIÓN EN EJERCICIOS POSTERIORES*, aprobada por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito y publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo II, Agosto 1995, página 579.

La Segunda Sala de la SCJN señaló que de acuerdo con tales premisas, se desprende que los Tribunales Colegiados emitieron criterios divergentes, pues se pronunciaron respecto de si la autoridad exactora que determina un crédito fiscal con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, se encuentra obligada o no, a disminuir las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores del contribuyente auditado, arribando a conclusiones diversas y opuestas, pues tanto el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito, como el Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Décimo Cuarto Circuito, determinaron que es la propia autoridad hacendaria la que determina el resultado fiscal gravable y que, por tanto, se encuentra obligada a amortizar las aludidas pérdidas al momento de emitir la liquidación correspondiente, dado que el causante no tiene intervención en la emisión de la resolución relativa; mientras que el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito sostuvo lo contrario, al señalar que en el referido supuesto, la autoridad auditora no puede efectuar oficiosamente la mencionada disminución, por considerar que al desplegar su actividad fiscalizadora no puede ejercitar un derecho exclusivo del contribuyente, debido a que su función se traduce en determinar y exigir el cobro de las contribuciones omitidas.

Para una mejor comprensión del tema, y de lo que finalmente se resolvió en la contradicción de tesis sujeta a estudio, es conveniente traer a colación el contenido del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), que estuvo vigente en la época relativa a dichos planteamientos jurídicos, en la parte que interesa, el cual establecía lo siguiente:

Artículo 61. *La pérdida fiscal será la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos.*

La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.

Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal de ejercicios anteriores, pudiendo haberlo hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

Al analizar el precepto legal en cita, la Segunda Sala de la SCJN mencionó que era evidente la intención del legislador federal de reconocer las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, como una medida sustractiva que permite disminuir la utilidad fiscal en ejercicios posteriores, la cual tiene su génesis en la propia mecánica del impuesto sobre la renta (ISR), pues si éste se causa sobre la utilidad fiscal que tiene la persona moral en un determinado periodo, la cual a su vez se determina sumando todos los ingresos acumulables del ejercicio, menos las deducciones autorizadas, es evidente que cuando estas minoraciones exceden a los primeros, se obtendrá una pérdida fiscal, la cual puede amortizarse en el siguiente ejercicio o ulteriores (sin exceder de 10), a efecto de permitir conjuntar el impacto de las utilidades fiscales presentes, con el de las pérdidas fiscales pasadas, y que de esa manera la situación fiscal de la empresa guarde relación con el desenvolvimiento que ha tenido en un lapso de tiempo determinado.

De acuerdo con las reflexiones formuladas por la Segunda Sala de la SCJN, se desprende que de la interpretación armónica y sistemática de los artículos 5, 6, 42, 50 y 63 del Código Fiscal de la Federación (CFF), así como 10 y 61 de la LISR, ambos ordenamientos vigentes en 2004, se puede concluir que si bien, por regla general, corresponde al contribuyente disminuir de la utilidad fiscal del ejercicio, las pérdidas fiscales que tenga pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, lo cierto es que cuando la autoridad exactora, con motivo de sus facultades de comprobación, modifique alguno de los rubros conforme a los cuales se obtiene el resultado fiscal del periodo fiscalizado, y en éste se hayan amortizado pérdidas de ejercicios pasados, entonces la autoridad hacendaria se encontrará obligada a tomar en consideración en su resolución, el monto de la pérdida fiscal pendiente de amortizar, al liquidar los créditos fiscales a cargo del contribuyente auditado.



A mayor abundamiento, la Segunda Sala de la SCJN destacó que en el supuesto descrito no resultaría jurídicamente correcto considerar que precluyó el derecho del contribuyente de disminuir las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que tenga pendientes de aplicar, bajo el pretexto de que no las amortizó contra la utilidad del ejercicio revisado.

Esto, debido a que la hipótesis normativa prevista en el artículo 61, párrafo tercero de la LISR, vigente en 2004, no puede interpretarse de manera rigorista, sino en el sentido de que la posibilidad a la que se refiere no se materializa cuando es la propia autoridad hacendaria la que determina una utilidad fiscal no declarada por el causante –quien por consecuencia, no pudo hacer uso de la prerrogativa en comento, al ser la autoridad fiscalizadora la que liquida el crédito fiscal con motivo de sus facultades de comprobación–, máxime que ésta se encuentra facultada para sustentar su resolución en los hechos que conozca al realizar su función fiscalizadora, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 63 del CFF.

Sin embargo, concluyó la Segunda Sala de la SCJN que esa facultad no puede llevarse al extremo de obligar a la autoridad exactora a que en todos los casos disminuya, oficiosa e indiscriminadamente, las pérdidas fiscales que puedan tener los contribuyentes pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, sino debe acotarse a aquellos supuestos en los cuales despliegue sus facultades de comprobación respecto de un ejercicio, en el

que el contribuyente auditado haya ejercido su derecho de amortizar esas pérdidas pasadas, pues es evidente que al efectuar tal revisión, conocerá la existencia de éstas o bien, también puede presentarse cuando el propio causante fiscalizado hace del conocimiento de la autoridad hacendaria la actualización de la prerrogativa de mérito, siempre y cuando acredite fehacientemente su pretensión.

CONCLUSIÓN

La tesis que se comenta, sin lugar a dudas viene a fortalecer a la justicia tributaria en nuestro país, pues confirma el derecho que tienen los contribuyentes para disminuir de la utilidad fiscal, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar, aun en aquellos casos en los que sea la propia autoridad fiscal la que determine el resultado fiscal, en ejercicio de sus facultades de comprobación.

Así, no obstante que el objeto de la LISR lo constituye el ingreso que perciben los contribuyentes, se reconoce que es la utilidad fiscal o el resultado fiscal, en su caso, la base gravable sobre la cual habrá de aplicarse la tasa del ISR para determinar el monto de éste, el cual debe estar ajustado a la verdadera capacidad contributiva del contribuyente, en pleno respeto a la garantía de proporcionalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal. •

