

La inadecuada referencia a “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados” en la facultad de determinación presuntiva de la utilidad fiscal de los contribuyentes, prevista en el artículo 58-A, fracción III, inciso b) del Código Fiscal de la Federación

L.C. Dulce Bianey Duran Trujillo¹, L.C. Merari Sararí Romero Carmona², M.A. Emma Yesmin Trejo Kuri³ y DR. Fermín Rodríguez Jaimes⁴

Resumen—La presente investigación tiene como finalidad analizar la inadecuada referencia a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados por parte del legislador dentro del artículo 58-A, fracción III, inciso b) del Código Fiscal de la Federación, para efectos de determinar el costo de los bienes o servicios tratándose de operaciones de importación o exportación, con el propósito de modificar presuntivamente la utilidad o la pérdida fiscal de los contribuyentes, toda vez que dicha referencia conlleva a una confusión para los contribuyentes al no encontrarse vigentes actualmente los referidos Principios, sustituidos por las Normas de Información Financiera. Así mismo, se analiza la postura del Servicio de Administración Tributaria respecto a dicha referencia, mediante la emisión de Criterios Normativos publicados para esclarecer lo mencionado en el citado artículo, y con ello concluir si la modificación presuntiva de la utilidad o pérdida fiscal de los contribuyentes basándose en dichos Principios es procedente.

Palabras clave—Presunción, utilidad o pérdida fiscal, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Normas de Información Financiera y Criterios Normativos.

Introducción.

En los términos del artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal podrá ejercer la facultad de determinar presuntivamente la utilidad o pérdida fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas morales que tributan en el título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como sus ingresos, el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones.

En este contexto la autoridad podrá modificar la utilidad o la pérdida fiscal mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, cuando; se trate de operaciones de importación o exportación, o en general se trate de pagos al extranjero.

Para los efectos del párrafo que precede, las autoridades podrán considerar; el costo de los bienes o servicios, dividido entre el resultado de restar a la unidad el por ciento de utilidad bruta.

Se entenderá como por ciento de utilidad bruta, ya sea la determinada de acuerdo con el artículo 60 del Código Fiscal de la Federación o, conforme a lo establecido en el artículo 58 del mismo.

Para estos efectos, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados; mismos que no están vigentes para su aplicación.

Descripción del Método

Para la emisión de la presente investigación se empleó el método de investigación cualitativa, consultando fuentes documentales escritas por especialistas en la materia fiscal y financiera. De igual forma, se examinó el artículo 58-A, fracción III, inciso b), del Código Fiscal de la Federación, las Normas de Información Financiera y los preceptos legales que guardan armonía con esos numerales.

Facultades de las autoridades fiscales

El código fiscal de la federación en su artículo 42 precisa que las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales estarán facultadas para: rectificar errores aritméticos, revisar la contabilidad, practicar visitas a los contribuyentes, revisar dictámenes,

¹ L.C. Dulce Bianey Duran Trujillo, alumna de PNPC Maestría en Impuestos de la Universidad Autónoma de Guerrero, Unidad Académica de Contaduría y Administración, dulce_2804@hotmail.com (autor corresponsal).

² L.C. Merari Sarahi Romero Carmona, alumna de PNPC Maestría en Impuestos de la Universidad Autónoma de Guerrero, Unidad Académica de Contaduría y Administración, merari_carmona@outlook.es

³ M.A Emma Yesmin Trejo Kuri, catedrática de la Maestría en Impuestos, en la Universidad Autónoma de Guerrero, Unidad Académica de Contaduría y Administración, yesmintrejek@hotmail.com

⁴ DR. Fermín Rodríguez Jaimes, catedrático de la Maestría en Impuesto, en la Universidad Autónoma de Guerrero, Unidad Académica de Contaduría y Administración, ferreguez@hotmail.com

revisar comprobantes y obligaciones fiscales, practicar u ordenar se practique avalúo, recabar informes de funcionarios, formular denuncias y querellas así como practicar visitas electrónicas.⁵

En los términos del artículo 42 y en armonía con el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal podrá ejercer la facultad de determinar presuntivamente la utilidad o pérdida fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas morales con fines no lucrativos, así como sus ingresos, el valor de los actos o actividades o activos, por los que deba pagar contribuciones.

Concepto de Presunción

El concepto de presunción tiene su origen en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación en el cual se establece los supuestos para la determinación presuntiva por parte de las autoridades fiscales como parte de sus facultades de comprobación, así como en el artículo 56 donde nos menciona los diversos procedimientos a seguir para la determinación presuntiva.

Acudiendo a la doctrina encontramos que cuando hablamos de presunciones nos referimos a ciertos “criterios presuntivos dictados por normas de derecho material y elaborados por la ciencia de las finanzas para determinar con cierta aproximación, según los casos y en armonía con las leyes económicas, el objeto del tributo, la medida del mismo y la capacidad contributiva del sujeto pasivo” (De la Garza, 2012).

También en forma muy abreviada, aunque no tan exacta, se puede definir a las presunciones como “simples expedientes técnico-financieros para la medición de la capacidad contributiva del sujeto pasivo” (Pugliese, 1949).

En algunas ocasiones, ya sea por cuestiones atribuibles al propio contribuyente o ajenas, no es posible para la autoridad allegarse de la documentación o información suficiente que le permita conocer la verdadera situación fiscal del contribuyente, por esta razón el legislador faculta a las autoridades para determinar o modificar la utilidad o pérdida fiscal del contribuyente.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado, que:

(...)

La finalidad de establecer las presunciones por parte del legislador en materia tributaria radica precisamente, en el hecho de que en aquellas situaciones en las que por la dificultad de probar una situación a cargo del contribuyente, se pueda hacer frente a la evasión y elusión de impuestos por parte del sujeto pasivo, por lo que constituyen *instrumentos* que el legislador brinda a la autoridad exactora para que esta pueda tener por probados hechos que de otra manera pudieran haber concluido en un fraude fiscal, esto es, que ante la dificultad práctica de probar la realidad fáctica que se pretende gravar, se recurre a presunciones favorables a la autoridad administrativa para que esta no tenga dificultad en la carga de la prueba, en situaciones en las que el legislador observa que posiblemente pudieran burlar el gravamen.⁶

El legislador en el precepto citado con antelación, además de concederle una facultad a la autoridad, otorga un derecho al contribuyente ya que el procedimiento para determinar presuntivamente la utilidad fiscal no constituye una facultad discrecional por parte de la autoridad, toda vez que cuando que en el desarrollo de una visita domiciliaria, se le deberá informar al contribuyente que se encuentra en algunos de los supuestos del artículo 55 del Código, mediante un acta parcial, esto con la finalidad de que el propio contribuyente en un plazo de quince días a partir de la fecha de notificación, corrija su situación fiscal en las distintas contribuciones que se causen del periodo sujeto a revisión, a su vez este plazo puede prorrogarse hasta quince días más. En caso de que el visitado presente a los visitadores copias de la corrección de su situación fiscal, de no existir otras irregularidades se deberán concluir con la visita. En el caso que sigan existiendo irregularidades que se deban aclarar, la visita continuara hasta agotarse la aclaración respectiva, debiéndose asentar estos hechos en el Acta final.⁷

Determinación de la utilidad o pérdida fiscal.

De conformidad con el artículo 9º, fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las Personas Morales obtendrán la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de ingresos acumulables en el ejercicio, las deducciones autorizadas correspondientes y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagadas en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En relación a la pérdida fiscal como lo establece el artículo 57 de la Ley, esta se obtendrá de la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas, cuando el monto las deducciones sea mayor que los ingresos.

⁵ Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, vigente.

⁶ Sentencia de contradicción de tesis número 457/2013, resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al veintitrés de abril de dos mil catorce.

⁷ Semanario judicial de la federación, octava época, tomo x, agosto de 1992, primera parte, p. 639. Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito.

Para determinar la Utilidad fiscal del ejercicio de que se trate, de las Personas Físicas que tributan en el Régimen de actividades empresariales y profesionales, se deberá disminuir de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos, las deducciones autorizadas que establece el artículo 103 de la LISR debiendo cumplir los requisitos del artículo 105 de la misma para su deducción; esto de conformidad con el artículo 109, primer párrafo de la LISR. En el caso de pérdida fiscal, está se determinara conforme al mismo fundamento, segundo párrafo, que indica que la pérdida fiscal se obtendrá cuando los ingresos obtenidos en el ejercicio sean menores a las deducciones autorizadas en el mismo. Al resultado obtenido se le adicionará, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En cambio para los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, las cuales tributan en el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) de conformidad con el artículo 111, sexto párrafo de la LISR, deberán calcular la utilidad fiscal del bimestre de que se trate, restando de la totalidad de los ingresos obtenidos en dicho bimestre en efectivo, en bienes o en servicios, las deducciones autorizadas por la LISR, que deben ser de carácter estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos, así como las erogaciones efectivamente realizadas para la adquisición de activos, gastos y cargos diferidos y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio en términos del artículo 123 Constitucional.

Por otra parte para los contribuyentes que se dediquen a la actividad de arrendamiento y que deban tributar conforme al capítulo III del título IV de la LISR, se tomara como Utilidad Fiscal la cantidad que resulte como diferencia de disminuir a los ingresos del mes o del trimestre, el monto de las deducciones a que se refiere el artículo 115 de la misma, correspondientes al mismo periodo.

Análisis del artículo 58-A, fracción III, inciso b) del Código Fiscal de la Federación.

El Código Fiscal de la Federación como norma fiscal rectora de las demás leyes fiscales aplicables en nuestro país establece en su Título III, las facultades que las autoridades fiscales podrán ejercer cuando realicen actos de fiscalización.

Bajo este tenor, el artículo 58-A del Código Fiscal de la Federación vigente para el ejercicio fiscal 2016 establece que las autoridades fiscales podrán modificar la utilidad o la pérdida fiscal a que se refiere la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación; especificando en su fracción III, cuando se trate de operaciones de importación o exportación, o en general cuando se trate de pagos al extranjero.

El inciso b) de la referida fracción del artículo 58-A, señala que a consideración de las autoridades fiscales, el costo de los bienes o servicios se determinará según los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Origen de las Normas de Información Financiera.

Durante más de 30 años, la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos fue la encargada de emitir la normatividad contable en nuestro país, en boletines y circulares de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (Valadez, 2014).⁸

Es a partir del 1° de Junio del 2004 que el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, en congruencia con la tendencia internacional, asume la función y la responsabilidad de la emisión de la normatividad contable en México (Valadez, 2014).⁹

El referido Consejo Mexicano es el responsable directo de desarrollar la normatividad contable en nuestro país; para lograrlo lleva a cabo procesos de investigación y auscultación entre la comunidad financiera y de negocios, y otros sectores económicos interesados, dando como resultado la emisión de Normas de Información Financiera.

Podríamos definir a las Normas de Información Financiera de conformidad a lo señalado en la edición 2016 de las mismas, de acuerdo a lo siguiente:

Normas de Información Financiera se refiere al conjunto de pronunciamientos normativos, conceptuales y particulares que regulan la información contenida en los Estados Financieros y sus notas, en un lugar o fecha determinados, que son aceptados de manera amplia y generalizada por todos los usuarios de la información financiera.

⁸ La última publicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados por parte del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, fue en mayo de 2005 con la emisión de la vigésima edición (IMCP, 2005).

⁹ El protocolo de transferencia de la responsabilidad legislativa en materia de investigación y emisión de Normas de Información Financiera lo suscribieron el 31 de Mayo de 2004 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF, 2015).

La NIF C-4, inventarios antes boletín C-4 fue emitido e inició su vigencia el primero de enero de 1974. En ese boletín se aceptaron el costeo directo como un sistema de valuación de inventarios y la fórmula (antes método) de últimas entradas primeras salidas (UEPS) como una fórmula de asignación del costo de inventarios, en ese boletín también se establecieron las normas particulares relativas a inventarios de entidades industriales y comerciales, con excepción de las de servicio, constructoras, extractivas, etcétera, que por reunir características especiales serían objeto de estudios complementarios.¹⁰

Ante esto, se debe precisar que las autoridades fiscales también fungen como usuarios externos de la información financiera de los contribuyentes, motivo por el cual es de vital importancia que esta se encuentre preparada bajo bases uniformes de aplicación; sin embargo el legislador comete el error de hacer alusión a los extintos Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados dentro del texto del Código Fiscal de la Federación, específicamente en el artículo 58-A, fracción III, inciso b), ya que a partir del año 2006 son las Normas de Información Financiera la normatividad contable que rige en nuestro país.

Análisis del Criterio Normativo 3/2016/CFF del Servicio de Administración Tributaria.

Derivado de lo expuesto anteriormente, el Servicio de Administración Tributaria emitió el Criterio Normativo 3/2016/CFF “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas de Información Financiera. Su aplicación”, el cual, en su primer párrafo establece lo siguiente:

Los artículos 58-A, fracción III, inciso b) y 60, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación remiten a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados...

Y en su tercer párrafo, aclara lo siguiente:

En los supuestos a que se refiere el primer párrafo, las disposiciones fiscales no distinguen si los principios o las normas son aquellas emitidas por un organismo nacional o internacional; en ese sentido, basta con que sean las que se encuentren vigentes en el lugar y al momento de su aplicación, y que resulten aplicables al contribuyente de que se trate.

Con este Criterio, se observa que el Servicio de Administración Tributaria pretende aclarar el texto del mencionado artículo 58-A, fracción III, inciso b) del Código Fiscal de la Federación, refiriéndose a la normatividad que se encuentre vigente al momento en que se dé la modificación presuntiva de la utilidad o pérdida fiscal del contribuyente, entendiéndose como normatividad vigente, las actuales Normas de Información Financiera.

Sin embargo, cabe recordar lo que el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación en su penúltimo párrafo establece respecto de los Criterios Internos o Normativos emitidos por el Servicio de Administración Tributaria, mismo artículo que a la letra se transcribe:

Artículo 33: *Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:*

...

*Así mismo, las autoridades fiscales darán a conocer a los contribuyentes, a través de los medios de difusión que se señalen en reglas de carácter general, los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, salvo aquellos que, a juicio de la propia autoridad, tengan el carácter de confidenciales, **sin que para ello nazcan obligaciones para los particulares** y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.¹¹*

Como se observa de la lectura al citado artículo, los Criterios Internos o Normativos emitidos por el Servicio de Administración Tributaria, sirven para esclarecer situaciones o supuestos que las propias Leyes fiscales no aclaran o dejan a la arbitrariedad, para el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales; sin embargo dichos Criterios carecen de obligatoriedad de cumplimiento por parte de los particulares o contribuyentes, toda vez que no forman parte del texto de la Ley.

Por lo tanto, el Criterio Normativo del Servicio de Administración Tributaria analizado, no obliga a los particulares o contribuyentes a adoptar alguna normatividad contable en particular, toda vez que el propio Criterio

¹⁰ NIF C-4, Inventarios, CINIF. (2016) Normas de Información Financiera. Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera. México.

¹¹ Lo subrayado en negritas es nuestro.

no hace distinción entre la normatividad contable local o la normatividad contable internacional, ni tampoco sobre la normatividad contable aplicable a ciertos sectores en específico de la economía.¹²

Para armonizar las Normas de Información Financiera con las leyes fiscales, se requiere del consentimiento y acuerdo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera para que se den los cambios que tanta falta hacen a la profesión y a la sociedad (Montejo y Montejo, 2012).

Conclusiones finales

Es menester que el legislador modifique el texto del artículo 58-A, fracción III, inciso b) del Código Fiscal de la Federación, debido a la clara equivocación al referirse a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados como disposición normativa contable a aplicar para efectos de la modificación presuntiva de la utilidad o pérdida fiscal de los contribuyentes, toda vez que dicha normatividad no se encuentra vigente actualmente; la referencia a dichos Principios de Contabilidad debe sustituirse por las Normas de Información Financiera para evitar con ello la interpretación ambigua de la normativa fiscal.

Las autoridades fiscales no deben basarse en Criterios Normativos para hacer procedente la modificación presuntiva a que se refiere el artículo en mención, ya que estos Criterios no generan obligaciones para los contribuyentes de acuerdo al Código Fiscal de la Federación, por lo tanto las autoridades fiscales deben remitirse al texto de la Ley bajo el principio de legalidad, para determinar la procedencia de la mencionada modificación presuntiva, y en tanto dicho texto no sea corregido para hacer alusión a la normatividad contable vigente, no se deberán tomar de base los principios de contabilidad generalmente aceptados para determinar el costo de los bienes y servicios que sirvan para la modificación o determinación presuntiva de la utilidad o pérdida fiscal.

Se concluye que los contribuyentes cuentan con elementos sólidos y razonables para acudir a los órganos jurisdiccionales a sostener la ilegalidad de esta práctica, y en segundo lugar podrán desvirtuar cuando se tengan elementos para ello, la presunción de utilidad fiscal a que se refiere el artículo 55 y 58-A, fracción III, inciso b, con base en la determinación del costo, al aplicar los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Bibliografía.

1. De la Garza, S. (2012). Derecho financiero mexicano. Editorial Porrúa. México.
2. Pugliese, M. (1949). La prueba en el proceso tributario. Editorial Jus. México.
3. Montejo S. y Montejo M. (2012). Normas de Información Financiera y leyes fiscales. Editorial Themis. Primera Edición. México.
4. Valadez, F. (2014). Medios electrónicos en materia fiscal. La eliminación del papel. IMCP. Sexta Edición. México.

Leyes y Reglamentos.

5. SEGOB. (2016). Código Fiscal de la Federación. Secretaría de Gobernación. México.
6. SEGOB. (2016). Ley del Impuesto Sobre la Renta. Secretaría de Gobernación. México.

Normatividad.

7. IMCP. (2005). Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México.
8. CINIF. (2016). Normas de Información Financiera. Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera. México.
9. SAT. (2016). Compilación de Criterios Normativos. Servicio de Administración Tributaria. México.

Fuentes de Internet.

10. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2489/11.pdf> [Consulta: 19 de mayo 2016].

Jurisprudencia

11. Semanario Judicial de la Federación, octava época, tomo x, agosto de 1992, primera parte, p. 639. Primer Tribunal Colegiado del quinto circuito. Revisión fiscal 20/91.
12. Sentencia de contradicción de tesis número 457/2013, resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al veintitrés de abril de dos mil catorce. 483-86-24.

¹² En materia fiscal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria, es quien finalmente determina las reglas de aplicación e interpretación y en ocasiones se va más allá de lo previsto en la misma Ley, esto se realiza en la expedición de los Reglamentos de cada Ley promulgada por el Ejecutivo Federal y de la Miscelánea Fiscal, Criterios Normativos y oficios circulares, que son presentados únicamente por el presidente del SAT (Montejo y Montejo, 2012).