

Impacto de la investigación en el ámbito fiscal de las organizaciones

María del Carmen Bautista Sánchez
Virginia Gurzmán Díaz de León
Alfonso Martín Rodríguez
Gonzalo Maldonado Guzmán
Miguel Ángel Oropeza Tagle

Coordinadores



Impacto de la investigación en el ámbito fiscal de las organizaciones



Impacto de la investigación en el ámbito fiscal de las organizaciones

María del Carmen Bautista Sánchez
Virginia Guzmán Díaz de León
Alfonso Martín Rodríguez
Gonzalo Maldonado Guzmán
Miguel Ángel Oropeza Tagle
Coordinadores



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA
DE AGUASCALIENTES

IMPACTO DE LA INVESTIGACIÓN EN EL ÁMBITO FISCAL DE LAS ORGANIZACIONES

Primera edición 2020 (versión electrónica)

D.R. © Universidad Autónoma de Aguascalientes
Av. Universidad 940, Ciudad Universitaria
Aguascalientes, Ags., 20100
<https://editorial.uaa.mx/>

COORDINADORES

© María del Carmen Bautista Sánchez
Virginia Guzmán Díaz de León
Alfonso Martín Rodríguez
Gonzalo Maldonado Guzmán
Miguel Ángel Oropeza Tagle

PROLOGUISTA

© Virginia Guzmán Díaz de León

© Leslye Pamela Navarro Reséndiz
Martín López Cruz
Armando Robledo Márquez
María Fernanda Acosta Martínez
Miguel Ángel Oropeza Tagle

Rubén Macías Acosta
Lourdes Elizabeth Rodríguez Parra
Daniela Fernández Gutiérrez
Salvador Vivanco Florido
Natalia Magdaleno Ramírez
Brandon Alejandro Salazar Rodríguez
Erika Rodríguez Cuéllar
José Manuel Barrera Castañeda
Pavel Roberto Federico Beltrán Gómez
Virginia Guzmán Díaz de León
Emmanuel Ezequiel Posada Díaz
María del Carmen Bautista Sánchez
Alfonso Martín Rodríguez
Gloria Leticia Martel Campos

ISBN 978-607-8782-47-5

Hecho en México / *Made in Mexico*

Índice

Prólogo	11
Análisis del enfoque al principio de proporcionalidad del Impuesto Sobre Adquisiciones de Bienes Inmuebles del municipio de Aguascalientes	
<i>Leslye Pamela Navarro Reséndiz / Martín López Cruz / Armando Robledo Márquez</i>	13
Aplicación de la figura grupos de sociedades como estrategia fiscal	
<i>María Fernanda Acosta Martínez / Miguel Ángel Oropeza Tagle / Rubén Macías Acosta</i>	37

Responsabilidad solidaria y su alcance en la devolución de impuestos por parte de la autoridad fiscal

Lourdes Elizabeth Rodríguez Parra / Martín López Cruz / Rubén Macías Acosta

57

Carga de la prueba respecto a la materialización de operaciones inexistentes: caso Aguascalientes

Daniela Fernández Gutiérrez / Salvador Vivanco Florido / Natalia Magdalena Ramírez

73

Constitucionalidad del impuesto a plataformas que enajenan bienes o prestan servicios digitales

Brandon Alejandro Salazar Rodríguez / Rubén Macías Acosta / María del Carmen Bautista Sánchez

99

Propuesta de reforma a las disposiciones jurídicas que rigen a los acuerdos conclusivos como mecanismos alternativos de solución de controversias en materia fiscal

Erika Rodríguez Cuéllar / Virginia Guzmán Díaz de León / José Manuel Barrera Castañeda

119

Análisis del marco jurídico tributario de los combustibles fósiles y la emisión de dióxido de carbono: caso México y su comparación con España

Pavel Roberto Federico Beltrán Gómez / José Manuel Barrera Castañeda / Virginia Guzmán Díaz de León

159

Impacto financiero de la eliminación de la compensación universal de saldos a favor de impuestos: caso empresa con actividad económica gravada a tasa cero de IVA

Emmanuel Ezequiel Posada Díaz / Virginia Guzmán Díaz de León / María del Carmen Bautista Sánchez

189

Influencia del desarrollo sostenible en el desempeño empresarial de las PYMES de Aguascalientes

Virginia Guzmán Díaz de León / María del Carmen Bautista Sánchez / Miguel Ángel Oropeza Tagle

221

Las finanzas conductuales y su relación con el perfil del tomador de decisiones en las PYMES de Aguascalientes

Alfonso Martín Rodríguez / Gloria Leticia Martel Campos / Virginia Guzmán Díaz de León

237



Prólogo

La investigación en el ámbito fiscal de las organizaciones es un tema relativamente reciente en la literatura científica, y son pocos los estudios publicados que analizan y discuten este importante constructo, y aún más escasos son los estudios publicados por investigadores, académicos y profesionales de la industria que han discutido el ámbito fiscal en las organizaciones de los países de economía emergente, como es el caso de México. De ahí la importancia de que investigadores, académicos y profesionales de la industria orienten sus futuras investigaciones en aportar evidencia teórica y empírica que demuestre la importancia que tiene el estudio fiscal en cualquier tipo y tamaño de empresa y organización a nivel global y, particularmente, en las pequeñas y medianas empresas y organizaciones de México, no solamente para cumplir con las obligaciones fiscales de toda organización, sino también como un mecanismo para lograr un mayor nivel de vida y bienestar de la sociedad en general.

Asimismo, la Universidad Autónoma de Aguascalientes, a través del Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, en su afán de aportar evidencia del impacto que tiene el estudio y la investigación del ámbito fiscal en las organizaciones, está potencializando este tipo de estudios entre los alumnos que integran la Maestría en Impuestos, de tal manera que los trabajos prácticos y tesis de grado que realizan los estudiantes, estén encaminadas en aportar conocimiento sobre la aplicación práctica de los efectos e impactos que tiene el ámbito fiscal en las distintas pequeñas y medianas empresas y organizaciones, desde distintos enfoques de su análisis y discusión como por ejemplo, el análisis del ámbito fiscal desde una perspectiva legal y constitucional, desde una perspectiva contable y desde una perspectiva financiera, los cuales tienen distintos efectos e impactos en las empresas y organizaciones.

En este sentido, la investigación en el ámbito fiscal deberá orientarse en el análisis y discusión de los efectos legales, contables y financieros en las organizaciones, de tal manera que se aporte evidencia que demuestre que este tipo de efectos no son necesariamente negativos y perjudiciales para las empresas y organizaciones, sino que forman parte de su actividad empresarial y de responsabilidad social que tienen con la sociedad en general. Por lo tanto, es indispensable que investigadores, académicos y profesionales de la industria orienten sus esfuerzos en el desarrollo de proyectos de investigación y estudios empíricos que aporten nuevo conocimiento de la importancia que tiene el estudio y aplicación práctica del ámbito fiscal en las diversas empresas y organizaciones, no solamente de México sino de cualquier parte del mundo.

Bajo este contexto, el presente libro tiene como objetivo esencial aportar conocimiento empírico de los efectos que tiene la investigación en el ámbito fiscal en las organizaciones, así como de su importancia entre los alumnos de los posgrados, particularmente de la Maestría en Impuestos, lo cual podría ser de mucha ayuda para empresarios, académicos y alumnos que están inmersos en el estudio del ámbito fiscal, no solamente del estado de Aguascalientes sino de cualquier otro estado y región del país. Esperemos, entonces, que esta obra sea de ayuda para los amantes de la lectura y aplicación de actividades del ámbito fiscal.

M.F. Virginia Guzmán Díaz de León
Decana del Centro de Ciencias Económicas y Administrativas

Análisis del enfoque al principio de proporcionalidad del Impuesto Sobre Adquisiciones de Bienes Inmuebles del municipio de Aguascalientes

Leslye Pamela Navarro Reséndiz¹

Martín López Cruz²

Armando Robledo Márquez³

Resumen

El Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles representa una gran fuente de ingresos para el Municipio de Aguascalientes, a saber, la segunda más importante de este Municipio. En el siguiente trabajo se hace un acercamiento al principio de proporcionalidad doctrinario y, además, lo establecido por la Suprema Corte de Justicia, a fin de estar en posibilidades de identificar el

-
- 1 Lic. Leslye Pamela Navarro Reséndiz, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, estudiante de la Maestría en Impuestos. E-mail: lespanavarro13@outlook.es
 - 2 M.I. Martín López Cruz, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Contaduría. E-mail: martin.lopez@edu.uaa.mx
 - 3 Dr. Armando Robledo Márquez, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Contaduría. E-mail: armando@tandemlegal.mx

enfoque que se le da a este principio de proporcionalidad en el impuesto citado y determinar si este impuesto es acorde a la constitución y, por tanto, legal; o si por el contrario se contravienen disposiciones constitucionales.

Palabras clave: *impuesto, proporcionalidad, impuesto indirecto, adquisición.*

Introducción

Para el ejercicio fiscal 2019, en la Ley de Ingresos del Municipio de Aguascalientes se previó un ingreso total de \$3,270,607,000.00, contemplando todos los rubros de ingresos, los cuales son: los impuestos, las contribuciones de mejoras, los derechos, los productos, los aprovechamientos, las participaciones, las aportaciones, las transferencias, las asignaciones y otras ayudas, así como ingresos derivados de financiamiento (Ley de Ingresos del Municipio de Aguascalientes para el Ejercicio Fiscal del año 2019, 2019). De estos ingresos, los cuales son meramente municipales y que no son participaciones estatales ni de la federación, se previó la cantidad de \$1,031,762,000.00, entre impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos (Ley de Ingresos del Municipio de Aguascalientes para el Ejercicio Fiscal del año 2019, 2019).

Si de esta cantidad desglosamos lo que se prevé que los impuestos recauden, que es la cantidad de \$472,649,000.00 (Ley de Ingresos del Municipio de Aguascalientes para el Ejercicio Fiscal del año 2019, 2019), dicha cantidad representa casi la mitad de los ingresos municipales, para ser exactos, representa 45% de la recaudación total municipal. De dicha cantidad, el impuesto por excelencia y el que mayor recaudación e impacto en los ingresos del municipio tiene es el Impuesto a la Propiedad Raíz (PREDIAL); y en seguida, tenemos al Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles, con una recaudación prevista para el presente ejercicio de \$178,501,000.00, (Ley de Ingresos del Municipio de Aguascalientes para el Ejercicio Fiscal del año 2019, 2019), lo cual representa 37.66% de la recaudación en cuanto a impuestos municipales se trata y 17.3% de la recaudación meramente municipal; de ahí la importancia que reviste dicho impuesto.

De lo anterior, podemos desprender que, para el municipio, el impuesto que nos ocupa es muy importante para el ingreso municipal correspondiente, por lo que cabe analizar las exenciones que se aplican en el mismo, a fin

de estar en condiciones de determinar si el enfoque de proporcionalidad en el Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles del ejercicio fiscal 2019, es acorde a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y a las interpretaciones que sobre ello ha hecho el Poder Judicial Federal, sobre todo la Suprema Corte de Justicia de la Nación. El artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos del Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

En este supuesto, se establece que todas las contribuciones deben tener la característica de proporcionalidad, precepto que debe desde luego observarse en el Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles, so pena de ser un impuesto que se imponga de forma contraria a las disposiciones constitucionales y sujeto de ser combatido primero, en recurso administrativo, juicio contencioso y, finalmente amparo, ocasionando para la autoridad un gasto considerable, tanto en el Poder Judicial como en la administración pública. Visto desde el enfoque del contribuyente, si el impuesto no es proporcional, se genera incertidumbre jurídica, ocasionando con esto que los sujetos del impuesto no contribuyan de la manera que deben contribuir. Situaciones que en el impuesto que nos ocupa no genera mucho conflicto, toda vez que el impuesto es retenido por el notario, ya que ocupa el lugar de responsable solidario. Es por lo anterior que debe analizarse el bagaje jurídico que sustenta al Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles, para determinar si dicho impuesto se basa en el principio constitucional de proporcionalidad.

Generalidades del Impuesto Sobre Adquisiciones de Bienes Inmuebles

El Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles se puede definir como “un impuesto que se aplica al valor del inmueble, cuando éste, es adquirido mediante cualquier acto por el que se transmite la propiedad. Para realizar el pago, se requiere la presentación de un avalúo realizado por personas autorizadas ante la autoridad fiscal” (Aranda, 2006). De lo anterior, podemos desprender que el objeto del impuesto que nos ocupa es la adquisición de un bien inmueble, sea cual sea el acto jurídico que dé origen a esta adquisición. Asimismo, la ley de ingresos del Municipio de Aguascalientes es clara en cuanto a los actos que transmiten la propiedad, pues los enuncian sin limitarlo. Estos

actos son los siguientes, de ahí que podamos con ello establecer quién será el sujeto de la relación jurídica.

- Acto por el que se transmita la propiedad, incluyendo donación, causa de muerte y aportación a toda clase de sociedades y asociaciones. En estos casos los sujetos serán el donatario; los herederos testamentarios o legítimos, incluyendo a los legatarios; las sociedades y asociaciones que reciban bienes inmuebles como aportaciones.
- CV en la que el vendedor se reserve el dominio. El sujeto en este caso será el comprador.
- Promesa de adquirir, cuando se pacte que el futuro comprador entrará en posesión de los bienes o que el futuro vendedor recibirá el precio de la venta o parte de él, antes de que se celebre el contrato prometido. Aquí, es claro que el sujeto es el promitente comprador.
- Cesión de derechos del comprador o futuro comprador, en el cual el cesionario será el sujeto del impuesto.
- Fusión y escisión de sociedades. Caerá en el supuesto, la sociedad fusionada o escindida, según sea el caso.
- Dación en pago, liquidación, reducción de capital, pago en especie de remanentes, utilidades o dividendos de asociaciones o sociedades civiles o mercantiles. Las asociaciones, sociedades civiles o mercantiles que adquieran el bien inmueble de que se trate serán las responsables del pago del impuesto.
- Constitución de usufructo, transmisión de éste o de la nuda propiedad, así como extinción del usufructo temporal. Usufructuario, nudo propietario y quien recupere la totalidad de la propiedad.
- Prescripción positiva. Será el sujeto del impuesto quien adquiera mediante dicha modalidad.
- Cesión de derechos del heredero, legatario o copropietario. Cesionario tendrá a su cargo el impuesto.
- Actos a través de fideicomiso. Quien deberá pagar el impuesto es quien adquiera la propiedad.
- División de copropiedad y disolución de la sociedad conyugal, por porción que adquieran en demasía. El copropietario que consolide la propiedad, el cónyuge que obtenga el bien inmueble o en la proporción que sea.

- Donación a título de propiedad que otorgue la Federación, Estado y Municipios a los particulares. El donatario tendrá la carga del impuesto.
- Permuta considera dos enajenaciones. Cada permutante será sujeto del impuesto por el inmueble que adquiera, siempre y cuando los dos bienes permutados sean inmuebles. La ley no hace la distinción.
- Cualquier otro acto por medio del cual haya transmisión o adquisición de dominio de bienes inmuebles (Ley de Hacienda del Municipio de Aguascalientes) (Ley de Ingresos del Municipio de Aguascalientes para el Ejercicio Fiscal del año 2019, 2019).

Además, para calcular este impuesto, se debe tomar en cuenta el valor del avalúo comercial, mismo que debe ser aprobado por el propio Municipio, y llevarse a cabo por peritos autorizados por el Municipio. Precisamente en ellas vamos a centrar nuestra investigación, a fin de determinar si son proporcionales o no, y el enfoque que se le da a las mismas. Al valor del avalúo, se le deberá restar una de las exenciones previstas en el artículo 64 de la Ley de Hacienda del Municipio de Aguascalientes, que son las siguientes:

- Lote → 2.5 veces la Unidad de Media y Actualización (UMA) elevada al año, lo que nos da como resultado la cantidad de \$77,097.12.
- Lote con construcción → 5 veces Unidad de Media y Actualización (UMA) elevada al año, resultando la cantidad de \$154,194.25.
- Interés social → 15 veces la Unidad de Media y Actualización (UMA) elevada al año, arrojando un total de \$462,582.75. Es la exención más alta, por lo tanto, la más cuantiosa.
- Explotación agropecuaria → 5 veces la Unidad de Media y Actualización (UMA) elevada al año, lo que nos da una cantidad de \$154,194.25. Esta exención es igual a la contemplada para el lote con construcción y se refiere a los bienes inmuebles destinados a algún tipo de explotación agropecuaria (Ley de Hacienda del Municipio de Aguascalientes) (INEGI, 2019).

Cabe señalar que las exenciones antes previstas en la Ley de Hacienda vienen calculadas en salarios mínimos, pero debido a la desindexación del salario mínimo, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 27 de enero de 2016 (DECRETO por el que se declara reformadas y adicionadas diversas

disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de desindexación del salario mínimo, 2016), consideramos más exacto aplicar la Unidad de Medida y Actualización. He aquí donde se genera la duda de la proporcionalidad del impuesto, se deberá hacer especial análisis en dichas exenciones y ver los supuestos en los que aplica, objetivamente analizar si tales exenciones son destinadas a los sujetos que tentativamente la ley prevé.

La ley toma como responsables solidarios a los notarios, jueces, corredores y demás fedatarios con funciones notariales, así como a los enajenantes (Ley de Hacienda del Municipio de Aguascalientes), por lo que se debe tener especial cuidado en caso de ser enajenante, de que el adquirente haga el pago de los gastos notariales, de lo contrario, se corre el riesgo de que se tenga que responder solidariamente, sin perjuicio de las acciones civiles a que haya lugar. Es precisamente esta responsabilidad solidaria la que imposibilita darnos cuenta de si hay algún incumplimiento por parte de los sujetos del impuesto, puesto que, al formalizar cualquier acto jurídico, los responsables solidarios, llámese jueces, notarios, corredores públicos o cualquier otro, hacen el cálculo del impuesto y no llevan a cabo la protocolización del acto de que se trata, sin haberse cubierto este requisito, por lo que, los contribuyentes se ven obligados a cumplir con el impuesto. Después de aplicarse las exenciones antes mencionadas, lo resultante de restar las mismas al valor del avalúo comercial, se le aplicará la tasa de 2% (dos por ciento), la cantidad resultante nos dará el impuesto a pagar, lo cual nos otorgará como resultado la tarifa a pagar del impuesto.

Principio de proporcionalidad

“El principio de proporcionalidad indica que se debe atender a la capacidad económica o contributiva del sujeto pasivo [...] Significa al mismo tiempo, existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye” (Medina, 2012). De lo anterior podemos colegir que, en términos generales, el principio aludido atiende a la capacidad económica o distributiva del sujeto pasivo, es decir, atiende a la calidad del sujeto y no así del objeto del impuesto, por lo que, en un principio y contrastando con lo antes analizado, teóricamente ubicamos la proporcionalidad en el punto número 2 del capítulo antes anterior y no debe por ninguna circunstancia ubicarse en el objeto del impuesto, sino que es una

circunstancia que concurre en la calidad del sujeto, que es su capacidad económica o distributiva.

Ahora bien, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dejado en entrevisto que el principio de proporcionalidad atiende precisamente a la capacidad económica del sujeto y que éste debe contribuir en la medida en que sus ingresos lo permitan. Además, asegura que debe existir una diferencia entre los sujetos de más elevados recursos, y aportar un monto inferior el sujeto con menores ingresos; asimismo, es necesario que haya una diferencia congruente entre los dos niveles de ingresos, a partir de ello, resaltamos que se entiende muy bien el concepto de proporcionalidad y se hace una distinción importante entre los sujetos y sus ingresos (Impuestos, proporcionalidad y equidad de los.). Para determinar si un impuesto es o no proporcional, debemos atender a ciertos requisitos imprescindibles, a saber:

- a. **Potencial económico.** El potencial económico susceptible de ser gravado, se traduce como el ingreso del contribuyente que excede después de haber cubierto sus necesidades básicas, esto es: “el remanente que le queda al particular una vez cubiertos sus alimentos, entendidos como tales, comida, vestido y habitación”, es decir, sus necesidades básicas. Después de ello, el excedente es susceptible de ser gravado.
- b. **Establecimiento de una contribución no debe ser excesiva ni ruinosa.** Ahora bien, nos es imposible definir algo negativo, pero podemos establecer cuándo una contribución se considera que es excesiva o ruinosa, y esto ocurre cuando tiende a extinguir la fuente de riqueza de la cual proviene, dicho en otras palabras, la contribución tiende a ser mayor a la ganancia.
- c. **La contribución debe ser general.** Una contribución no debe atender a situaciones concretas ni particulares, debe ser dirigida a la generalidad de los sujetos obligados.
- d. **Las contribuciones se presumen proporcionales.** Esto es que, cuando se alega una improporcionalidad en el impuesto, ésta debe ser probada, ya que se considera que un impuesto es un beneficio en general, de utilidad pública, frente al interés particular del que considera ha sido afectado con un impuesto no proporcional.
- e. **Se debe atender siempre a la naturaleza del impuesto.** Es decir, para poder estar en condiciones de establecer si un impuesto es o no pro-

porcional, debemos atender a la naturaleza de dicho impuesto, si está gravando la ganancia obtenida o en base a qué se aplica dicho impuesto, debe desglosarse por elemento (Pérez, s.f.).

De tal suerte que, es muy importante tener en cuenta que no es lo mismo el principio de proporcionalidad en un impuesto directo que en un impuesto indirecto, y la definición general del principio de proporcionalidad en el impuesto nos lleva, casi siempre, a los impuestos directos, pero el impuesto que nos ocupa se caracteriza por ser indirecto, toda vez que no grava lo obtenido, sino que requiere de un acto de actualización y recae sobre la adquisición de un bien inmueble, por lo que se trata de un impuesto indirecto.

Por otro lado, los impuestos indirectos no pueden ni deben ser medidos en los términos de la capacidad contributiva del causante, toda vez que éstos gravan manifestaciones indirectas de riqueza, como en el caso que nos ocupa, la adquisición, cualquiera que sea el acto jurídico que le da origen, como ya hemos analizado, de bienes inmuebles. Por lo tanto, este tipo de impuestos tiene como finalidad gravar el patrimonio que soporta la operación o el movimiento de riqueza, con lo que surge una suposición de capacidad contributiva, es decir, de la adquisición de un bien inmueble, podemos suponer la capacidad del sujeto a adquirir dicho bien inmueble, sin tener que establecer la capacidad contributiva real del sujeto, ya que eso contravendría la naturaleza del impuesto que nos ocupa.

En el caso de los impuestos indirectos, el legislador supone que si el patrimonio del sujeto pasivo es tal para adquirir un bien inmueble, entonces también lo es para soportar el gravamen que se le impone, en este caso, si una persona adquiere un bien inmueble, se desprende una presunción de que entonces su patrimonio soporta de la misma manera el impuesto que se impone (Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2006). Lo cual se valora exclusivamente en términos del valor del bien inmueble que se adquiere, por lo cual se deja de lado el precio de operación, ya que el impuesto que analizamos, como ya lo hemos abordado, toma como base para el cálculo del mismo, el valor del avalúo comercial (Ley de Hacienda del Municipio de Aguascalientes).

Entonces, este tipo de impuesto, al ser un impuesto indirecto y tomar como base el valor del bien inmueble y no así el precio de operación (el cual nos arrojaría algo más subjetivo, mismo que atendería a la naturaleza de los

impuestos directos), es proporcional en cuanto a su naturaleza, basándose en valores objetivos, siendo que el que adquiere un bien inmueble, dado su valor, puede soportar el impuesto. Como ya hemos dicho, el principio de proporcionalidad tributaria no puede analizarse en la generalidad para todos los impuestos, puesto que resulta necesario e indispensable que exista una estrecha relación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen (Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2006), por lo que, diferenciar entre los impuestos directos e indirectos y la fuente de riqueza de los mismos, será imprescindible para nuestro estudio.

Fuentes jurídicas del principio de proporcionalidad

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el artículo 31 fracción IV, establece como obligación de los mexicanos: “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos).⁴ De ahí que es necesario que todas las contribuciones estén acordes con el principio de proporcionalidad que hemos estado analizando, de lo contrario, contravendrían esta disposición constitucional, por lo que el impuesto sería anticonstitucional. Por otro lado, le da una cláusula habilitante, puesto que se le otorga al legislador la facultad de establecer impuestos en ley, mismos que deberán ser proporcionales y equitativos, como hemos analizado.

¿Qué dice la jurisprudencia acerca de la proporcionalidad? Pues bien, nos vamos a ocupar de la variedad de criterios a lo largo del tiempo, yendo desde lo más antiguo a lo más reciente. Primero, analizaremos la jurisprudencia del principio de proporcionalidad en lo general, es decir, sin tener en cuenta el tipo de impuesto de que se trata; posteriormente, nos enfocaremos a las tesis que hablan acerca de los impuestos indirectos, para establecer las diferencias fundamentales y poder encuadrar el impuesto que nos ocupa en el principio de proporcionalidad que más se ajuste.

4 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente al 29 de agosto de 2019. Énfasis añadido.

Impuesto predial. las tablas de valores unitarios de construcción para los municipios de corregidora, Querétaro, para el ejercicio fiscal de 2010 y el marqués, Querétaro, para el ejercicio fiscal de 2009, contenidas en los decretos publicados en el periódico oficial de la entidad el 17 de diciembre de 2009 y el 24 de diciembre de 2008, respectivamente, transgreden el principio de legalidad tributaria

Las tablas de valores unitarios contenidas en los decretos referidos establecen en la segunda columna la descripción del tipo de construcción adherida al suelo objeto del impuesto predial, de cuyo estudio se advierte que se trata de cuatro categorías básicas, a saber: rudimentario, industrial, antiguo y moderno; así como una sub clasificación respecto de las tres clases mencionadas en último lugar, que corresponde a condiciones que van entre un mínimo y un máximo, y a revelación de **capacidad contributiva**; mientras que en la tercera columna se señala el valor unitario por metro cuadrado de construcción que corresponde al bien respectivo.

Sin embargo, los parámetros que debe observar la autoridad administrativa para clasificar determinado bien en los cuatro tipos básicos de construcción no están establecidos en la norma, lo que genera incertidumbre e inseguridad jurídica al contribuyente, circunstancia que se agrava, pues los tipos de construcción industrial, antiguo y moderno a su vez son sub clasificados, sin que se hubieran establecido en la ley los factores necesarios para determinar a qué categoría corresponde la edificación de que se trate, provocando que uno de los elementos de la contribución pueda elegirse discrecionalmente por la autoridad administrativa, lo que transgrede el principio de legalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues se permite un margen de arbitrariedad a la autoridad para la determinación de la base gravable del impuesto. Lo anterior no implica que los contribuyentes dejen de pagar el impuesto predial sino que, atendiendo a que la violación constitucional se genera por la falta de certeza en cuanto a la base aplicable a un determinado tipo de construcción, el efecto de la declaratoria de inconstitucionalidad consistirá en que se aplique el monto de menor cuantía de la tercera columna, es decir, el que corresponde al tipo 01, descrito como rudimentario provisional (Jurisprudencia, 2011).

Si bien es cierto, dicha jurisprudencia no es del municipio del que estamos hablando en el presente trabajo, también lo es que, en las leyes que hemos analizado, únicamente vienen las exenciones del impuesto, sin ocuparse en lo absoluto de establecer el porqué de estas exenciones, ni la mecánica que ha de hacerse para establecer en qué casos un bien inmueble se considerará de interés social, lo cual, de aplicarle estos criterios, dejaría en incertidumbre al contribuyente y al arbitrio de la autoridad administrativa la calificación de interés social. Seguiremos adelante con los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como ejemplo tenemos el siguiente y al final el comentario.

Renta. el artículo 154, párrafo primero, de la ley del impuesto relativo, que regula la mecánica para calcular el pago provisional por la enajenación de bienes inmuebles, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria

Los pagos provisionales del impuesto sobre la renta, además de que implican un trato benéfico del legislador, son a cuenta del impuesto definitivo del ejercicio, de ahí que en el momento de su determinación no constituyen un reflejo real ni auténtico de la capacidad contributiva de los causantes, sino sólo una estimación basada en un dato indicador de la potencialidad del contribuyente, a lo que se suma que dichos pagos se ajustan al final del ejercicio con el pago definitivo, siendo ése el momento para tener certeza sobre las utilidades del sujeto pasivo y, por lo mismo, para corroborar si se atendió o no al principio constitucional de proporcionalidad tributaria. En este orden de ideas, el artículo 154, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al regular la mecánica para calcular el pago provisional por la enajenación de bienes inmuebles, no transgrede dicho principio contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues la congruencia que exige dicho valor tributario entre el impuesto y la capacidad contributiva de los causantes se concretará al finalizar el ejercicio fiscal, ya que pagará más quien tenga una mayor capacidad al final del ejercicio y menos quien, al concluir el periodo anual, tenga menos capacidad (Jurisprudencia, 2018).

Con la jurisprudencia anterior, nos damos cuenta de que no se trata del mismo impuesto analizado, pero podemos obtener algunos elementos de ella, tales como el hecho de que los pagos provisionales no son un reflejo real ni auténtico de la capacidad contributiva del contribuyente, hasta se hace el pago

definitivo al final del año, por lo que, es obvio para el caso que nos ocupa que el valor del bien inmueble no refleja la capacidad del sujeto. Vamos ahora a analizar una tesis aislada.

Adquisición de inmuebles. el artículo 28 bis-1, primer párrafo, de la ley de hacienda para los municipios del estado de Nuevo León, al prever una tasa del impuesto relativo menor a la general para determinados contribuyentes, no viola el principio de proporcionalidad tributaria

Conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y a su interpretación por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de proporcionalidad tributaria radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Esto es, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre la contribución creada por el Estado y la capacidad contributiva de las personas, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público. Por su parte, el artículo 28 Bis de la Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo León establece como obligación para aquellas personas que adquieren un inmueble en dicha entidad, pagar una contribución equivalente a 2% (tasa) del valor que resulte mayor entre el catastral y el precio de la operación de compraventa y, como excepción, el diverso 28 bis-1, primer párrafo, dispone que, en atención a las características de los sujetos y al valor del inmueble, algunos contribuyentes paguen una tasa preferencial menor a la general señalada, cuando el valor mayor de la operación no exceda de 25 cuotas elevadas al año.

Consecuentemente, la norma aludida, al prever un trato diferenciado, no viola el principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que la distinción que existe entre el universo de sujetos obligados al pago del impuesto, atiende a una política fiscal y social, que incentiva la compra de inmuebles a personas que no pueden acceder a un crédito bancario, lo cual es un fin constitucionalmente válido, ya que coloca a los sujetos del gravamen en un plano de igualdad, en atención al objeto de éste, es decir, la adquisición de un inmueble para vivienda dentro del Estado de Nuevo León. Además, por tratarse de un impuesto real que grava el valor del bien y no el ingreso de los contribuyentes, no le es aplicable el principio de progresividad, aun ante la existencia de tarifas

especiales, si se toma en cuenta que sobre el universo de contribuyentes opera una tasa única generalizada (Tesis aislada, 2014).

Como podemos observar, mientras va pasando el tiempo, los criterios van cambiando en favor de la autoridad, puesto que en la tesis que nos ocupa, se habla de la capacidad contributiva del sujeto, pero también se dice que el hecho de que haya, como en el caso del municipio de Aguascalientes, exenciones que hagan un trato desigual, tiende a favorecer sectores más desprotegidos, como en este caso sería el interés social. Aquí, es un impuesto similar al que nos está ocupando, aunque, en lo personal, creo que la percepción, en ese sentido, no se atiende a los sectores más desfavorecidos, como es la idea, pero no necesariamente los sujetos del impuesto a quien se pretende beneficiar, son los que resultan ser beneficiados; es decir, una persona con pocos ingresos, que adquiere una casa con crédito de INFONAVIT, no puede acceder a comprar otra casa de mayor cuantía, porque su capacidad económica no se lo permite, pero a contrario sensu, una persona con la capacidad económica suficiente, sí puede adquirir una vivienda de interés social y pagar en una sola exhibición, aun que su capacidad rebasa el valor de dicho bien inmueble.

Con lo anterior, no quiero decir que esencialmente el propósito no sea bueno, porque definitivamente sí se benefician las personas que adquieren una vivienda o bien inmueble considerado de interés social, sino que, también cabe reflexionar que los sujetos a los que favorece es a todas y cada una de las personas que adquieren este tipo de inmuebles, no solamente las que el legislador pretendía beneficiar. Ahora bien, como explicamos en el capítulo anterior, a fin de estar en posibilidades de establecer si un impuesto es proporcional o no lo es, se debe atender a la naturaleza de éste y nuestro impuesto es por su naturaleza indirecto, y que lo que grava no es la fuente de riqueza, sino manifestaciones indirectas de riqueza, como lo es la adquisición de un bien inmueble. Por lo que también es menester analizar los criterios del Poder Judicial Federal en ese sentido, a fin de que nuestra investigación esté completa y no sea parcial. A continuación, vamos a analizar una jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Proporcionalidad tributaria. alcance de dicho principio en relación con los impuestos indirectos

Los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, atienden al patrimonio que la soporta –el del consumidor contribuyente de facto–, de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto; de ahí que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo es insuficiente para establecer un criterio general de justicia tributaria, toda vez que un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor del bien o del servicio y el monto del impuesto, no otorga elementos que permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad, por lo que el estudio que ha de efectuarse debe circunscribirse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen.

Consecuentemente, en el caso del impuesto al valor agregado el citado principio constitucional exige, como regla general –es decir, exceptuando las alteraciones inherentes a los actos o actividades exentos y a los sujetos a tasa cero–, que se vincule el objeto del impuesto –el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo–, con la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto, y para tal efecto, resulta necesario atender al impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes, al impuesto acreditable trasladado por los proveedores al causante y, principalmente, a la figura jurídica del acreditamiento, toda vez que ésta, al permitir que se disminuya el impuesto causado en la medida del impuesto acreditable, tiene como efecto que el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos que equivale precisamente al valor que agrega en los procesos de producción y distribución de satisfactores.

De lo anterior se colige que no hay lo que se llama un criterio uniforme y que, además, el principio de proporcionalidad tributaria en los impuestos indirectos, no puede ni debe ser analizado bajo la misma óptica de la proporcionalidad tributaria para los impuestos directos, toda vez que la naturaleza del impuesto es diversa, ya que el legislador considera válidamente que si el patrimonio es suficiente para soportar el consumo, o en este caso la adquisi-

ción de un bien inmueble, entonces dicho patrimonio será también suficiente para satisfacer el impuesto de que se trata, y ello no conlleva necesariamente que se trasgreda el principio de proporcionalidad, ya que el acto que le da origen sustenta el impuesto.

Concluimos este apartado haciendo énfasis en que no se debe ser riguroso en cuanto a querer generalizar el principio de proporcionalidad y tratar de embonarlo por igual a cada tipo de impuesto, sino que, la Corte ha sido muy clara y coincidente con la doctrina en que cada impuesto tiene una naturaleza diferente, por lo que el primer paso para el análisis de este principio que nos ocupa es identificar la naturaleza del impuesto. Una vez plenamente identificada su naturaleza, es decir si el impuesto es directo o indirecto y no debemos olvidar que el impuesto que nos ocupa es indirecto; ahora lo que sigue es poner bajo la lupa el objeto del impuesto, es decir, qué nos está gravando este impuesto indirecto y, en este caso, es la adquisición de un bien inmueble, como establecimos claramente en los primeros capítulos. Entonces, en este impuesto que analizamos, es un impuesto de naturaleza indirecta porque se gravan únicamente manifestaciones de riqueza y, estamos en aptitudes después de lo analizado, para establecer claramente que el objeto del impuesto es la adquisición de un bien inmueble, de ahí que si el patrimonio soporta la adquisición, será capaz de soportar el impuesto.

El principio de proporcionalidad en las exenciones

Ahora toca el turno de centrarnos en nuestro punto medular de este trabajo, que es la exención del impuesto, como ya explicamos, el Impuesto de Adquisición de Bienes Inmuebles del Municipio de Aguascalientes, contempla algunas exenciones a aplicarse al valor comercial del bien inmueble objeto de la adquisición, y nuestro objeto del presente trabajo de investigación nos marca analizar si estas exenciones son proporcionales a la luz de la doctrina y la jurisprudencia. Para ello, vamos a establecer claramente qué es una exención, la doctrina la define como una exclusión de pago a los sujetos pasivos del impuesto (Rodríguez Mejía, 2019), en este caso específico del impuesto en análisis, esta exclusión de pago no es total, sino parcial, y es en función del tipo de inmueble adquirido la exención que se aplica al valor del bien inmueble arrojado en el avalúo.

El artículo 28 constitucional señala que “en los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, las condonaciones de impuestos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes”;⁵ tenemos entonces que las exenciones tienen una prohibición constitucional expresa que, en un primer momento, pudiéramos considerar como una prohibición total de las exenciones de cualquier tipo. Sin embargo, la Corte ha interpretado dicho precepto constitucional, por lo que el Pleno se ha pronunciado al respecto y, en ese sentido, se ha dicho que se prohíben las exenciones por parte del Ejecutivo, en uso de su facultad reglamentaria y sólo el Legislativo puede establecer los términos y condiciones de las exenciones, en concordancia del impuesto de que se trate y de la ley que le da origen al mismo, ello ha de hacerse, desde luego de la manera “proporcional y equitativa” que nos reza la ya comentada fracción IV del artículo 31 constitucional (Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1991).

De ahí la necesidad que las exenciones sean formal y materialmente legislativas, ya que este órgano es el único encargado de imponer los tributos, por lo que, consecuentemente, las exenciones siguen la misma suerte del impuesto del que se trate y deben ser impuestas por ley. Lo anterior encuentra sentido en el principio general del derecho, en materia fiscal que señala que sin ley no hay tributo (*nullum tributum sine lege*), luego, las exenciones de un impuesto, al tener el mismo tratamiento, deben ser establecidas forzosamente por una ley.

Por su parte, el Código Fiscal para el Estado de Aguascalientes, mismo que es válido para el Estado y Municipio, por lo que rige la Ley de Hacienda y la Ley de Ingresos del Municipio de Aguascalientes, señala, en su artículo 3º fracción II, lo siguiente:

“ARTÍCULO 3o.- Sólo por ley se puede:... II.- Otorgar la facultad para conceder exenciones (Código Fiscal del Estado de Aguascalientes)”. Tenemos entonces que nuestra tabla de exención del Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles del Municipio de Aguascalientes, que como ya hemos analizado, se encuentra establecida en la Ley de Hacienda del Municipio de Aguascalientes, es concordante jerárquica y armónicamente con el Código Fiscal para el Estado de Aguascalientes y con la Carta Magna, por lo que reviste de legalidad.

5 Énfasis añadido.

La exención de los impuestos pues, para que sea legal y constitucionalmente válida, debe tener como requisito que la prevea la ley, y debe ser la misma ley que dio origen al impuesto, es decir, en nuestro caso, la exención debe estar prevista en la Ley de Hacienda del Municipio de Aguascalientes y, como ya hemos analizado, así ocurre. Pues bien, hemos dicho que para que haya exención, desde luego tiene que haber un impuesto al que aplicarle dicha exención, en nuestro caso, como ya se estableció, se trata de una exención parcial del impuesto y no total. El impuesto analizado lo es el Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles y las exenciones (parciales), que vienen previstas en el artículo 64 de la Ley de Hacienda del Municipio de Aguascalientes y se aplican a la base del impuesto.

Todos conocemos el Principio General del Derecho que alude a que “lo accesorio sigue la suerte de lo principal” (Derecho UNAM), pues bien, este no es un caso de excepción, y nos hace dar cuenta de que estos principios no son letra muerta y son aplicables en la generalidad de los casos. En este contexto, la exención, que sería lo accesorio por así decirlo, sigue la suerte del impuesto, es decir, también la exención debe ajustarse a los criterios de proporcionalidad antes analizados y que se desprenden fundamentalmente del texto constitucional. Al igual que los impuestos, se requiere de un hecho generador que justifique la exención, en este caso, el hecho generador es el mismo que el del impuesto, es decir, la adquisición de un bien inmueble sea cual sea el acto jurídico que le dé origen, como ya lo hemos analizado; pero además, la exención, debe cumplir con otro requisito según vemos, que depende del tipo del bien inmueble, la exención parcial que se le aplicará a la base del impuesto, que en este caso es el valor del avalúo comercial que se practique al bien.

Es importante considerar que para que la exención cumpla con la enmienda de ser proporcional, debe estar basada en cuestiones objetivas y no subjetivas (Rodríguez Mejía, 2019), es decir, si nuestra exención no se basa en un hecho generador, como lo es el tipo del bien inmueble, y en su lugar se basara en el sujeto que adquiere el inmueble, dicha exención no sería proporcional ni constitucionalmente válida a menos que fuera a una generalidad de sujetos con categorías abstractas (Plenos de Circuito, 2016). Podemos comprender con ello que esencialmente lo anterior se trata más de una equidad tributaria que de una proporcionalidad, puesto que se da un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, pero ¿qué pasa con el principio de proporcionalidad?

Ya dijimos que el principio de proporcionalidad tiene una vertiente que podemos llamar general, que es estudiado de esta forma y que atiende más a los impuestos directos, y que los impuestos indirectos como contrapartida no pueden ser analizados desde el mismo punto de vista, pues persiguen una finalidad distinta y el objeto del impuesto es diverso, pues lo que se grava son manifestaciones de riqueza. Tal es el caso del Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles para el Municipio de Aguascalientes, que es un impuesto de tipo indirecto, por lo que la proporcionalidad no debe ser analizada desde el mismo enfoque que con los impuestos directos y que se grava la adquisición de un bien inmueble, por lo que se considera que el contribuyente que pueda soportar la adquisición, puede soportar el impuesto.

Lo anterior significa que nuestra exención es aplicada a valores objetivos, es decir, proviene de las características del inmueble y, además, son proporcionales en cuanto a que la exención por adquirir un bien inmueble considerado de interés social es mayor que la exención por adquirir un bien inmueble con construcción; por lo que, la razón de ser de estas exenciones es que el que puede soportar la adquisición de un bien inmueble con ciertas características, puede desde luego soportar el impuesto después de aplicada la exención correspondiente. Ello no tiene nada que ver con lo explicado en líneas anteriores, que es precisamente que tal vez los sujetos que se pretenden beneficiar no resulten beneficiados, pero eso no lo puede controlar el legislador, ni la proporcionalidad depende de eso, porque como ya hemos analizado, en los impuestos indirectos la proporcionalidad no atiende a los sujetos.

Análisis del enfoque actual al principio de proporcionalidad en la exención del Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles del Municipio de Aguascalientes

Hemos visto que el principio de proporcionalidad del impuesto atiende a una cuestión de los sujetos pasivos o el obligado a pagar el impuesto. También hemos explicado que el Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles contempla exenciones que ya mencionamos, las cuales están previstas en la Ley de Hacienda de cada Municipio y, en el caso del Municipio de Aguascalientes son las siguientes:

- **Lote:** \$77,097.12 → 2.5 veces UMA elevada al año.
- **Lote con construcción:** \$154,194.25 → 5 veces UMA elevado al año.
- **Interés social:** \$462,582.75 → 15 veces UMA elevado al año.
- **Explotación agropecuaria:** \$154,194.25 → 5 veces UMA elevado al año (Ley de Hacienda del Municipio de Aguascalientes).

Como podemos ver, estas exenciones corresponden a las características del bien inmueble que se adquiere y no así a la calidad del sujeto, pero que dicha situación, de conformidad con nuestro sistema jurídico mexicano, acorde con la Constitución y la jurisprudencia, no es necesaria para que se actualice la proporcionalidad; puesto que su existencia, según criterios de la Corte y de los Tribunales Colegiados de Distrito, está justificada. En este sentido, es dable decir que el enfoque actual al principio de proporcionalidad del Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles lo da el bien inmueble, ya que es lógico presumir que quien puede comprar en una zona más cara, tiene más capacidad contributiva, pero no siempre ocurre así, ya que hay sujetos que hacen uso de créditos y hay también personas morales con fines lucrativos que compran de contado en zonas caracterizadas por ser “de interés social”.

En todo caso, ello no lo hace improporcional, porque, de acuerdo a la doctrina y jurisprudencias analizadas, como reiteradamente hemos mencionado, la proporcionalidad de los impuestos indirectos atiende a criterios objetivos, ya que lo que se grava es la manifestación de la riqueza que, sin duda alguna, se presenta en el Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles, toda vez que se establece el impuesto por adquirir un bien inmueble con ciertas características y en base a un valor que se aplica igual para todos, no está destinado a sujetos específicos, ni su imposición ni la exención aplicable.

Es cierto que el impuesto sobre adquisición de bienes inmuebles analizado desde el punto de vista como está actualmente, al prever una tasa de 2% para el pago del impuesto, ya se da por hecho que el impuesto es proporcional, por lo que, atendiendo a la proporcionalidad vista desde el enfoque de capacidad contributiva real del sujeto, se paga ya de por sí en base al valor del inmueble, pero se establecen exenciones dadas las características de los inmuebles, situación que obedece a un enfoque de correcto al principio de proporcionalidad, acorde a la Constitución y, por ende, legalmente válido.

Por otra parte, fuera del contexto de la proporcionalidad, hay algo que notamos al desarrollar esta investigación y será tema de otra investigación más

adelante y es que otro de los principios que se derivan del texto de la fracción IV, es el principio de legalidad que ciñe a las autoridades a llevar a cabo lo que la ley les faculta, dentro del marco normativo (Tenorio Cruz). Este principio, que es el género tiene una especie que es el principio de reserva de la ley, mismo que encuentra su fundamento, además del ya mencionado, en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Mexicanos (Tribunales Colegiados de Circuito, 2020).

Es muy importante en derecho fiscal, y se afirma como una restricción que debe observar el Ejecutivo para ceñirse a lo señalado por ley, en el mismo orden de ideas, al Legislativo le impone la obligación de legislar en el sentido de derecho subjetivo, además de los términos y condiciones para ejercer el derecho de acción y defensa. Por su parte, el Poder Judicial debe ceñirse a lo establecido por la ley sustantiva y, además, procesalmente hablando, respetar los términos y plazos previamente señalados en ley, como se menciona en otra tesis aislada de los mismos Tribunales (Tribunales Colegiados de Circuito, 2019).

Existen, en ciertas ocasiones, cláusulas habilitantes, que quiere decir que la misma ley, “permite” que las regulaciones se den de manera reglamentaria, ello no quiere decir que se viole con el principio en comento, siempre y cuando en la ley respectiva se establezcan las bases y los límites que debe tener el Ejecutivo al emitir estos reglamentos, tal y como se señala en una tesis aislada de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2019).

Sería conveniente, en otra ocasión, analizar la exención de este impuesto a la luz de este principio, ya que hemos dicho que una de las exenciones aplicables es la de interés social, y se limita a decir que son de los fraccionamientos considerados como tal, pero no existe en ley ni hay una cláusula habilitante que faculte al Ejecutivo a regular tal situación, ni se establecen los términos y condiciones en qué deberá regularse, por lo que consideramos que se deja a arbitrio de la autoridad fiscal establecer qué bienes serán de interés social y cuáles no.

Referencias

- Álvarez-Gayou Jurgenson, J. L., Camacho y López, S. M., Maldonado Muñiz, G., Trejo García, C. A., Olgúin López, A., & Pérez Jiménez, M. (s.f.). La investigación cualitativa. *Xicua. Boletín Científico de la Escuela Superior de Tlahuelilpan*, 2(3). <https://doi.org/10.29057/xicua.v2i3.1224>
- Aranda, V. G. (2006). *Análisis económico de los costos de transacción del mercado de bienes raíces*. Recuperado el 28 de agosto de 2019, de <https://ebookcentral.proquest.com>
- Cazau, P. (2006). *Introducción a la investigación en ciencias sociales*. Buenos Aires: Galeón.
- Código Fiscal del Estado de Aguascalientes. (s.f.). Aguascalientes, México.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (s.f.). México.
- DECRETO por el que se declara reformadas y adicionadas diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de desindexación del salario mínimo. (27 de enero de 2016). México. Obtenido de https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5423663&fecha=27/01/2016
- Derecho UNAM. (s.f.). Seminario Internacional. *Principios Generales del Derecho*. México. Recuperado el 2020, de https://www.derecho.unam.mx/seminarios/seminario_internacional/actualizacion-febrero-2013/ANEXO%202.pdf
- G. Arias, F. (2012). *El proyecto de investigación. Introducción a la metodología científica*. Caracas: Epsiteme C. A.
- García Ferrer, G. (2012). *Investigación comercial*. Madrid: Universidad Rey Juan Carlos.
- Gerardo, S. D. (1989). Desamortización y Secularización en Michoacán durante la Reforma Liberal 1856-1874. *Tzitzun, Revista de Estudios Históricos*, 73.
- Impuestos, proporcionalidad y equidad de los., 232197 (Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación).
- INEGI. (2019). Obtenido de INEGI: <https://www.inegi.org.mx/temas/uma/Jurisprudencia>, 162126 (Segunda Sala Mayo de 2011).
- Jurisprudencia, 2002629 (Pleno SCJN 09 de noviembre de 2018).

- Ley de Hacienda del Municipio de Aguascalientes. (s.f.). Aguascalientes, México.
- Ley de Ingresos del Municipio de Aguascalientes para el Ejercicio Fiscal del año 2019. (2019). Aguascalientes.
- Lux Consultores en Comercio y Desarrollo S.A. de C.V. (s.f.). *Impuesto Predial, análisis y alternativas para mejorar la capacidad recaudatoria en los municipios de México*. Ciudad de México: LMM Consulting.
- Medina, C. A. (2012). *Principios constitucionales de las contribuciones*. México: Eumed.
- Palomo Infante, M. D. (2009). Los Ayuntamientos de los pueblos indígenas de Chiapas en el siglo XIX y su relación con los asuntos de justicia. *Anuario de Estudios Americanos*, 21-46.
- Pérez, G. C. (s.f.). *Comisiones del Senado*. Obtenido de Senado de la República: https://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado_TFJFA/GCVP_Ensayo.pdf
- Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. (1991). Exención de impuestos. Sólo compete establecerla al Poder Legislativo, no al Ejecutivo en uso de la facultad reglamentaria. México. Recuperado el 2020 http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=723656&fecha=17/07/2002
- Plenos de Circuito. (febrero de 2016). Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa). *Impuesto sobre nóminas. El artículo 160, fracción II inciso d), de la Ley de Hacienda del Estado de Nuevo León, que prevé la exención de su pago a las erogaciones que efectúen las instituciones educativas, no viola el principio de equidad tributaria*. México.
- Quintana Roldán, C. F. (s.f.). *El Municipio Libre producto genuino de la Revolución Mexicana*. México: UNAM.
- Rentería Garita, C. (abril de 2011). De la Ley Lerdo a la Reforma Agraria en México. *Producción CSIC*.
- Rivera Reynaldos, L. G. (s.f.). El proceso desamortizador de bienes del Ayuntamiento de Morelia durante la reforma liberal. *Revista de estudios históricos*, México.
- Rodríguez Mejía, R. (2019). Las exenciones de impuestos. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*.
- Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. (mayo de 2006). Proporcionalidad tributaria. Alcance de dicho principio en relación con los impuestos indirectos. *Valor Agregado. El artículo 2º-C de la ley relativa, vigente en 2004, que prevé el mecanismo de cálculo para quienes*

- tributen en el régimen de pequeños contribuyentes, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, XXIII, 299.* México: Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. (mayo de 2006). *Jurisprudencia. Proporcionalidad tributaria. Alcance de dicho principio en relación con los impuestos indirectos, 298.* México.
- Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. (mayo de 2011). *Impuesto predial. Las tablas de valores unitarios de construcción para los municipios de Corregidora, Querétaro, para el ejercicio fiscal de 2010 y El Marqués, Querétaro, para el ejercicio fiscal de 2009 y el 24 de diciembre de 2008, respectivamente, tran.* México.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. (febrero de 2013). *Renta. El artículo 154, párrafo primero, de la ley del impuesto relativo, que regula la mecánica para calcular el pago provisional por la enajenación de bienes inmuebles, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, 28.* México.
- Tenorio Cruz, I. (s.f.). *Conceptos constitucionales de la contribución o el derecho al mínimo vital.* Recuperado en septiembre de 2020, de Tribunal Federal de Justicia Administrativa: <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/conceptosconstitucionales.pdf>
- Tesis aislada, 2008005 (Tribunales Colegiados de Circuito noviembre de 2014).



Aplicación de la figura grupos de sociedades como estrategia fiscal

María Fernanda Acosta Martínez¹

Miguel Ángel Oropeza Tagle²

Rubén Macías Acosta³

Resumen

En el capítulo se puede observar de manera concreta los regímenes que anteceden al Régimen Opcional de Grupos de Sociedades que actualmente es regulado en el Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, abarca del artículo 59 al artículo 71, y se encuentra estrechamente relacionado con los artículos 9 (Determinación del resultado fiscal y cálculo anual) y

-
- 1 C.P. María Fernanda Acosta Martínez, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, estudiante de la Maestría en Impuestos. E-mail: ma.fernanda.acosta.m@gmail.com
 - 2 Dr. Miguel Ángel Oropeza Tagle, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Contaduría. E-mail: oropezatagle@hotmail.com
 - 3 Dr. Rubén Macías Acosta, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Economía. E-mail: ruben.macias@edu.uaa.mx

14 (pagos provisionales) de la misma ley. Se señala el procedimiento a seguir en Buzón Tributario, los formatos que hay que llegar y quién los debe de presentar; de igual manera, las causales de desincorporación y las consecuencias de ese acto, así como las exclusiones de pertenencia, siendo el aspecto más relevante la traducción de la norma fiscal a fórmulas fáciles de entender. Por último se abarcan la Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas de Información Financiera (NIF) que es conveniente aplicar para la valuación, presentación y revelación de las transacciones que afecten al grupo y de éste modo tener un panorama más amplio para la toma de decisiones.

Palabras clave: *Grupo de sociedades, Estrategia fiscal.*

Introducción

La Consolidación Fiscal ha sido un tema abordado por varios estudiosos del derecho, fiscalistas e instituciones de especialistas. En el presente trabajo se tomó como referencia el Análisis Jurídico de la Consolidación Fiscal. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a través de los Colegios de Contadores Públicos, ha publicado una serie de boletines respecto a esta materia, en especial el Boletín Fiscal Núm. 19 del Colegio de Contadores Públicos de México publicado en octubre de 2014, cuyo aspecto principal es la facilidad que brinda en la transformación al formular lo dispuesto en aquel entonces del nuevo Régimen de Opcional para Grupos de Sociedades.

Es importante que tanto asesores y defensores fiscales, así como los empresarios que ya lo aplican y aquellos que desean aplicarlo tengan una idea general de lo que implica; recordemos que la responsabilidad en materia fiscal, en especial posterior a la reforma de 2020 en México, conlleva que antes de la toma de decisiones sea necesario tener en cuenta todas las consecuencias jurídicas que se derivan de un acto. Existen las Normas de Información Financiera que regulan de manera no vinculatoria la correcta presentación de la información que surge de la decisión de la integración de un grupo.

Actualmente, lo referente en materia de consolidación fiscal está contenida en el Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el nombre formal es “Régimen Opcional para Grupos de Sociedades”, abarca del artículo 59 al artículo 71, y se encuentra estrechamente relacionado con los artículos 9 (Determinación del resultado fiscal y cálculo anual) y 14 (pagos pro-

visionales) de la misma ley. A continuación, se muestra una lista de grandes grupos de sociedades que en sus páginas muestran su información financiera dictaminada donde también abordan la materia fiscal:

- América Móvil SAB de CV
- Grupo FEMSA: Fomento Económico Mexicano SAB de CV
- Grupo Financiero Banorte SAB de CV
- Grupo México SAB de CV
- Grupo Financiero Inbursa SAB de CV
- Grupo Bimbo SAB de CV
- Grupo Carso SAB de CV
- Arca continental SAB de CV

Cabe mencionar que no es obligatorio cotizar en la Bolsa Mexicana de Valores como lo hacen todas las anteriores. A primera vista parece complicado, por lo que se pretende interpretar la materia jurídica y plasmar en fórmulas e interpretar su contenido, para que de este modo pequeños y medianos contribuyentes pudieran llegar a considerar el Régimen opcional para grupos de sociedades como una opción. Al régimen de Grupos de Sociedades le antecede el Régimen de consolidación fiscal que se encontró vigente hasta 2014, dentro de la exposición de motivos para promulgar un nuevo régimen que sustituyera al anterior, se encontraba la complejidad que se le atribuyó a una serie de reformas desde su promulgación en 1982, según Loyo (2006) reconoce 5 etapas del Régimen de consolidación fiscal: de 1982 a 1998, la segunda de 1999 a 2001, siendo la tercera de 2002 a 2004, la cuarta comprende los años de 2005 a 2009, y por último la que surge en 2010.

Independientemente del nombre, el régimen especial para personas morales siempre ha sido opcional, actualmente es necesaria la presentación de un aviso por parte de la que tendrá el carácter de integradora:

- Ingresar al portal del SAT www.sat.gob.mx, posteriormente en el apartado de “Otros trámites y servicios” se abrirá una nueva ventana, y en el apartado de “Avisos” dar clic en “Incorpora una Sociedad al Régimen Opcional para Grupos de Sociedades”; se abre un apartado para la colocación de RFC y contraseña para entrar a “Mi Portal”.

- Dentro de mi portal es necesario seleccionar en la sección de “Servicios y solicitudes” la opción “Solicitud”, y a continuación se procede a llenar los apartados como sigue:

Trámite: 33/ISR AVISO INCORPRAC ROGS

- Dirigido: SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
 - Asunto: SOLICITUD DE INCORPORACIÓN AL RÉGIMEN OPCIONAL PARA GRUPOS DE SOCIEDADES
 - Descripción: En este apartado se describe bajo formato libre la presunción del solicitante y el fundamento legal que lo sustenta, de igual forma se puede mencionar personales de las personas morales que desean optar por tributar bajo este régimen.
- En la misma solicitud es necesario adjuntar los requisitos que mencionan la Resolución Miscelánea Fiscal en el Capítulo 3.6 y el Anexo 1, dichas formas son las siguientes:
 - Forma Oficial CGS1 “Cuestionario para solicitar la autorización para aplicar el Régimen Opcional para Grupos de Sociedades. Sociedades Integradoras”.
 - Forma Oficial CGS2 “Cuestionario para solicitar la autorización para aplicar el Régimen Opcional para Grupos de Sociedades. Sociedades Integradas”.
 - Habiendo revisado todo, se presiona “Enviar” y se obtendrá un Acuse de recibo.

Según lo dispuesto en el artículo 66 LISR, surtirá efectos tal aviso a partir del ejercicio siguiente a aquel en el que se otorgue la autorización vía el mismo medio. La ley prevé cambios en el grupo, ya sea incorporación o desincorporación de algún miembro, para tales efectos se presentarán avisos conforme a lo dispuesto en el mismo fundamento.

Integración posterior a que surta efectos la autorización, incorporación en el ejercicio siguiente, ejemplo: a partir de 2020 se comienza a tributar bajo el régimen opcional para grupos de sociedades, y en el mismo ejercicio desea incorporarse una nueva integrada, para dar efecto tributara en el grupo a partir de 2021.

Incorporación de integradas entre el plazo de presentación de aviso por parte de la integradora y la autorización de la autoridad fiscal, en tal caso la integradora deberá presentar el aviso para incorporación dentro de los 45 días siguientes a la autorización previa del SAT.

Integración de sociedad con carácter de integrada producto de una escisión, la integradora debe presentar el aviso dentro de los 45 días siguientes en que ocurra tal evento.

Como integradora, la sociedad debe cubrir una serie de requisitos tanto de forma como de fondo. De fondo, deben ser residentes nacionales, contar con tenencia accionaria de directa o indirecta de más de 80% sobre sus integradas, dichas acciones no pueden ser de voto limitado o de goce. A continuación, se muestra una tabla que ejemplifica la tenencia accionaria indirecta.

Tabla 2.1. Ejemplo de la tendencia accionaria directa

Sociedad A	Sociedad B	Sociedad C
81% sobre B	90% sobre C	
20% sobre C + 72.90% en relación B/C		

Fuente: Elaboración propia.

Bajo ese supuesto A controla a C respecto de B en una proporción del 72.90% ($90\% * 20\%$). Tanto integradora como integradas deben cumplir una serie de obligaciones adicionales fundamentadas en el artículo 70 LISR:

- Durante el tiempo que exista el “grupo”, debe conservarse los documentos para la determinación de la CUFIN y la distribución de dividendos.
- Solamente integradora debe conservar papeles de trabajo para la determinación del resultado fiscal integrado y el factor de resultado integral.
- Presentación de declaración informativa en términos del 32-H del CFF, para tal efecto tanto integradora como integradas deberán descargar el ejecutable, y es necesario adjuntar la opinión de cumplimiento del artículo 32-D del CFF. Además, deberá presentar la declaración informativa a que se refiere el Artículo 32 H Fr. II del CFF. El no presentarla

implica cometer la infracción del artículo 83 Frac. XVII del CFF e incurrir en la multa del artículo 84 Fracción XV del mismo Código.

- Las operaciones entre compañías deberán valuarse de conformidad a los métodos estipulados en el artículo 179 correlacionado con el artículo 180, ambos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En ningún caso puede ser integradora ni integrada, las sociedades enlistadas en el artículo 62, que se deberán clasificar en tres grupos:

- A. Su naturaleza es contraria
 - a. Las que se encuentran la liquidación.
 - b. Las sociedades y asociaciones civiles, sociedades cooperativas.
 - c. Las que forman parte del sistema financiero.

- B. Ya cuentan con un tratamiento preferencial
 - a. Personas morales con fines no lucrativos.
 - b. Asociaciones en Participación.
 - c. De los Coordinados, régimen especial de transportistas.

- C. Se entendería como una mala práctica
 - a. Residentes en el extranjero.
 - b. Maquiladoras mantenidas en territorio nacional mantenidas por un extranjero.
 - c. Sociedades con pérdidas pendientes de amortizar.

A continuación, se pretende explicar y recopilar todas las causas de desincorporación del grupo, por cada casual, se da la fundamentación e interpretación correspondiente; a mi parecer, la desincorporación por incumplimiento es una de las principales desventajas que tiene el citado régimen.

Desincorporación voluntaria: Regulada en el artículo 59 párrafos 2º y 3º, la integradora es la que deberá presentar aviso vía Buzón Tributario, anticipa la desaparición completa del grupo; para que esto ocurra es necesario presentar el aviso a más tardar en el último mes del ejercicio anterior en que se pretenda dejar de aplicar lo dispuesto en el Capítulo VI LISR. Para tal efecto, es necesario

adjuntar la Forma 92 “AVISO PARA DEJAR DE TRIBUTAR EN EL RÉGIMEN OPCIONAL PARA GRUPOS DE SOCIEDADES”.

Desincorporación de una sociedad parte del grupo (integrada): Surge de haber dejado de cumplir con los requisitos estipulados en el citado Capítulo, para tal efecto, es necesario que la integradora presente el aviso vía Buzón Tributario adjuntando la Forma 93 “AVISO DEL RÉGIMEN OPCIONAL PARA GRUPOS DE SOCIEDADES INCORPORACIÓN / DESINCORPORACIÓN”. Dicho aviso deberá presentarse dentro de los 15 días siguientes de la fecha en que ocurra el supuesto. La desincorporación de una sociedad integrada, así como el pago anticipado del ISR diferido, se ubica en el artículo 68 LISR; en esta situación el grupo subsiste.

La desincorporación de una integrada a causa de una fusión obliga a la fusionante a pagar el impuesto que hubiera diferido aquella que fungió como integrada, en el mes siguiente que ocurra. Cuando la desincorporación sea ocasionada por escisión, la que subsista será la designada para el pago del impuesto que se hubiera diferido, pudiendo ser la escidente o la escindida, este pago se hará en el mes siguiente en que surta efecto tal evento.

Desincorporación de la integradora: Pudiera llegar a suceder que la integradora deje de reunir los requisitos o exista una imposibilidad para que deje de serlo, esto regulado en el artículo 69 LISR, tiene como consecuencia: (a) Todas las sociedades que formaron parte del grupo quedarán imposibilitadas para volver a aplicar el régimen opcional durante tres ejercicios a partir de que se actualice la desincorporación. Ocurrido este periodo podrán solicitar nuevamente la adhesión al Capítulo VI, siempre que se cumplan los requisitos de fondo y forma. Lo anterior es independientemente de la causa que lo originó. (b) Tanto integradora como integrada, quedarán obligadas al pago del ISR en el mes siguiente, debiendo actualizarse desde el mes en que se difirió por primera vez, es decir, en caso de no haberse diferido y hasta el mes de pago. Se deberá presentar aviso de desincorporación de cada una de las sociedades que conforman el grupo, vía Buzón Tributario dentro de los 15 días siguientes en que ocurra el haber dejado de cubrir los requisitos, exista la imposibilidad, se dé la fusión o la escisión.

En el mismo artículo se predispone la desaparición de la integradora a causa de fusión o escisión, pudiendo ser cualquiera de ellas total o parcial. En

el caso de fusión, tanto las anteriormente integradoras como integradas deberán pagar el impuesto diferido. En escisión, la integradora con carácter de escidente deberá pagar el total del impuesto diferido; no obstante, si la integradora resulta ser escidente, cada integrada deberá pagar el impuesto diferido que a cada una les corresponda. En todos los casos de desincorporación de la integradora no se deberá pagar recargos, sin embargo, en el último párrafo del artículo 69 se nota la penalización a causa de la prevalencia del Grupo considerando que alguna sociedad no cubra los requisitos o dejar de hacerlo, en dicho supuesto se deberá pagar el ISR diferido como si nunca se hubiera ejercido la opción actualizado y con recargos.

Omisión de incorporación de una integrada: En el último párrafo del artículo 66 LISR se regula a modo de penalización por la omisión de la incorporación de una integrada por parte de una integradora ya habiendo sido autorizados por el SAT para tributar bajo este régimen opcional, el dejar de tributar en el Capítulo VI. Al ocurrir lo anterior, tanto integradora como integradas deberán enterar el impuesto diferido, con actualizaciones y recargos desde la fecha en que debió enterarlo cada sociedad, de no haber tributado bajo el Régimen Opcional para Grupos de Sociedades. Sucede lo mismo que en el párrafo anterior en caso de incorporación de una sociedad que no pueda tener el carácter de integrada o integradora de conformidad con el artículo 62 LISR.

Incumplimiento de una obligación específica para los grupos de sociedades: En los últimos dos párrafos del artículo 70, señalan penalizaciones de manera individual para integradoras o integradas:

- La integrada que no cumpla con las obligaciones que a la letra señale dicho artículo tendrá que desincorporarse vía presentación de aviso en Buzón Tributario adjuntando la forma 93, el proceso se regula en el artículo 68 LISR.
- La integradora al incumplir una obligación del artículo 70 LISR el grupo entero deberá dejar de aplicar el Régimen Opcional, quedando cada sociedad miembro obligada al pago de la totalidad del impuesto que hubieran diferido en el periodo que se aplicó esta opción, con actualizaciones y recargos, se estará a lo dispuesto del artículo 69, último párrafo (como si nunca se hubiera podido aplicar el régimen opcional).

El Régimen Opcional para Grupos de Sociedades estipula cuatro cálculos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

- Artículo 64. Determinación del ISR anual a enterar y a diferir
- Artículo 65. CUFIN del grupo
- Artículo 67. Entero del ISR diferido
- Artículo 71. Pago provisional del Grupo.

Participación integrable: En los cálculos, éste será un concepto utilizado con frecuencia, se define en el del párrafo 2 y 3 del artículo 64 LISR, tomando como bases lo siguiente:

- Al referirse a participación integrable se está hablando de la participación accionaria, directa o indirecta.
- En caso de variar en el ejercicio, se tomará el promedio diario.
- La participación accionaria en la integradora siempre es de 100%.

Participación no integrable: En consecuencia, será participación no integrable la tenencia accionaria en la que no participe la integradora en las integradas.

Determinación del ISR anual para grupos de sociedades

El artículo 64 en un conjunto de 5 fracciones regulan el cálculo anual tanto de integradora como integradas.

I. Tanto integradora como integradas deben determinar el resultado del ejercicio de conformidad con el artículo 9 LISR, es decir:

- Ingresos acumulables
- (-) Deducciones autorizadas
- (-) PTU pagada en el ejercicio
- (=) Utilidad Fiscal

Hasta la parte anterior es la fracción I del artículo 9, se quedará hasta esta parte sin aplicar la reducción de pérdidas fiscales para la determinación del

resultado fiscal, ya que como se observó con anterioridad, para pertenecer al grupo no puedes contar con pérdidas anteriores a la autorización para tributar en el Capítulo VI de la LISR. En caso de existir pérdidas posteriores a la constitución del grupo en materia fiscal, su reducción es una atribución de la integrada en la determinación del resultado fiscal integrado. Es importante señalar que en caso de tener ingresos de REFIPRES no se acumularán dentro de los resultados fiscales para la determinación de los cálculos propios del grupo, sino que cada uno de manera individual sobre esa operación determinarán su resultado fiscal conforme al artículo 177 LISR.

II. Únicamente la sociedad integradora deberá obtener el resultado fiscal integrado de la siguiente forma:

	Resultado fiscal de todas las integradas
(-)	Pérdidas fiscales pendientes de aplicar de las integradas sin actualización del artículo 57 LISR
(+ o -)	Utilidad o pérdida fiscal sin actualización de la integradora
(=)	Resultado Fiscal Integrado

III. Solamente la integradora calculará el factor del resultado fiscal integrado de la siguiente forma:

$$\frac{\text{Resultado Fiscal Integrado (incluye pérdidas)}}{\text{Resultado Fiscal Integradoras + Resultado Fiscal Integrada (no incluyen pérdidas)}} = \text{Factor de Resultado Integral (hasta diezmilésimo, en caso de ser negativo = 0)}$$

IV. Las sociedades integradoras y la integrada deberá enterar el ISR del ejercicio

- a. El monto relativo a la participación integrable se determinará multiplicando el impuesto que le hubiere correspondido de no aplicar lo dispuesto en el presente capítulo por la participación integrable del ejercicio, la cantidad obtenida se multiplicará por el factor de resultado fiscal integrado a que se refiere la fracción III del presente artículo.

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Utilidad conforme} \\ \text{art. 9 LISR} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Tasa} \\ \text{ISR} \\ \text{PM's} \\ \text{(30\%)} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Participación} \\ \text{integrable del} \\ \text{ejercicio} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Impuesto con} \\ \text{participación} \\ \text{integrable} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Factor de} \\ \text{resultado} \\ \text{integral (Fc. III)} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Impuesto con} \\ \text{participación} \\ \text{integrable por} \\ \text{pagar} \\ \hline \end{array}$$

- b. El monto correspondiente a la participación no integrable, se determinará multiplicando el impuesto que le hubiere correspondido de no aplicar lo dispuesto en el presente capítulo por la participación no integrable del ejercicio.

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Utilidad} \\ \text{conforme} \\ \text{art. 9 LISR} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Tasa} \\ \text{ISR} \\ \text{PM's} \\ \text{(30\%)} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Participación} \\ \text{no integrable} \\ \text{del ejercicio} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Impuesto con} \\ \text{participación} \\ \text{integrable} \\ \hline \end{array}$$

- c. La suma de los montos obtenidos en los incisos anteriores será el impuesto que se deberá enterar juntamente con la declaración que corresponda al ejercicio fiscal de que se trate.

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Impuesto con} \\ \text{participación} \\ \text{integrable a)} \\ \hline \end{array} \times \begin{array}{|c|} \hline \text{Impuesto con} \\ \text{participación} \\ \text{integrable b)} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Impuesto anual} \\ \text{a enterar} \\ \hline \end{array}$$

V. La determinación del Impuesto que se tiene derecho a diferir por cada una de las sociedades que conforman el grupo se determina de la siguiente manera:

Impuesto con participación integrable

- (-) Impuesto con participación integrable por pagar
ISR a diferir

Los datos para la determinación del ISR a diferir se obtienen ambas del inciso a) de la fracción anterior.

Entero del ISR diferido: El artículo 67 LISR señala como fecha de pago del ISR diferido obtenido de conformidad con la Frac. V del artículo 64 del mismo ordenamiento, la misma fecha en que deba presentarse la declaración del ejercicio habiendo concluido un plazo de tres ejercicios, es decir, si se presentó

la declaración de 2015 el 31 de marzo de 2016, se deberá enterar el impuesto diferido del ejercicio 2015 a más tardar el 31 de marzo de 2019, considerando que 2016, 2017 y 2018 son los tres ejercicios que tuvo derecho a diferir. El impuesto se declara en la misma declaración anual del ejercicio que corresponda, siguiendo el ejemplo, sería la declaración anual que se presenta a más tardar el 31 de marzo de 2019. El entero del impuesto se deberá actualizar desde el mes en que se debió de haber pagado el impuesto de no haber aplicado la opción hasta la fecha de presentación de la declaración, concluyendo el ejemplo sería:

$$\frac{\text{INPC Marzo 2019}}{\text{INPC Marzo 2016}} = \text{Factor de actualización}$$

Cálculo de CUFIN: El artículo 77 LISR nos estipula los lineamientos para la determinación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) para el régimen general de ley, este fundamento es el punto de partida para la determinación de la CUFIN para el Régimen opcional para grupos de sociedades cuya especificación se muestra en el artículo 65 LISR. Partiendo de lo establecido para el régimen general se muestra la siguiente fórmula:

Saldo CUFIN	
+ Utilidad neta del Ejercicio Fiscal	
+ Dividendos percibidos PM extranjero	
+ Ingresos sujetos a REFIPRES art. LISR (p10o)	
- Dividendos pagados	
- Utilidades distribuidas por reducción de capital art. 78 LISR	
- Monto determinado conforme al art. 10 LISR II	
<hr style="width: 50%; margin-left: 0;"/>	
Saldo final de la CUFIN al final de ejercicio	

La CUFIN es la acumulación de las Utilidades Fiscales Netas de los ejercicios aplicando la actualización indicada en el párrafo II artículo 77, “desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio que se trate [...] sin incluir la utilidad fiscal neta del mismo” (LISR, 2020). La CUFIN del ejercicio se determina aplicando lo dispuesto en el párrafo III del artículo 77:

Resultado Fiscal del ejercicio

- ISR pagado art. 9
 - No deducible excepto VIII y IX art. 28
 - PTU pagada
-
- UFIN del ejercicio

Tanto sociedades integradas como la integradora deberán obtener el cálculo de la CUFIN por el tiempo que tributen de conformidad al Régimen opcional para grupos de sociedades; estarán conforme a lo dispuesto en el artículo 65 LISR:

I. Identificar la UFIN correspondiente a:

a. La participación integrable

$$\begin{array}{r}
 \text{Resultado Fiscal del ejercicio} \\
 - \text{ISR art. 9 (sin opción, es decir, 30\%)} \\
 \hline
 \text{UFIN} \\
 \times \text{ Participación integrable} \\
 \hline
 \text{UFIN participación integrable}
 \end{array}$$

b. La participación integrable por la que se pagó el impuesto

$$\begin{array}{c}
 \text{UFIN} \\
 \text{participación} \\
 \text{integrable}
 \end{array}
 \left| \times \right|
 \begin{array}{c}
 \text{Factor de resultado} \\
 \text{integral (Frac. III art. 64)}
 \end{array}
 \left| = \right|
 \begin{array}{c}
 \text{UFIN por la que se} \\
 \text{pagó el impuesto}
 \end{array}$$

La participación integrable por la que se difirió el impuesto

$$\begin{array}{r}
 \text{UFIN participación integrable (a)} \\
 - \text{UFIN por la que se pagó el impuesto (b)} \\
 \hline
 \text{UFIN por impuesto diferido (c)}
 \end{array}$$

c. La participación no integrable

$$\begin{array}{r}
 \text{Resultado Fiscal del ejercicio} \\
 - \text{ ISR art. 9 (sin opción, es decir, 30\%)} \\
 \hline
 \text{UFIN} \\
 \times \text{ Participación no integrable} \\
 \hline
 \text{UFIN participación no integrable}
 \end{array}$$

II. Para los efectos del artículo 77 LISR, únicamente se adicionará a la CUFIN

$$\text{UFIN por lo que se pagó el impuesto (b)} \quad | \quad + \quad | \quad \text{UFIN participación no integrable (d)} \quad | \quad = \quad | \quad \text{UFIN que adiciona art. 77 LISR}$$

III. Cuando se pague el impuesto diferido, la sociedad de que se trate podrá incrementar el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio en que ocurra dicho pago con la UFIN de la participación integrable por la que se hubiera diferido el impuesto. Asimismo, cuando se pague en forma anticipada el impuesto diferido se podrá incrementar el saldo de la cuenta de utilidad neta del ejercicio en que ocurrió dicho pago con la utilidad fiscal neta que corresponda al mismo (LISR, 2020).

Pago provisional integradora e integradas: Así como en la CUFIN se parte del cálculo para el régimen general, de igual manera en pagos provisionales partimos del artículo 14 LISR:

$$\begin{array}{r}
 \text{Ingresos nominales acumulados} \\
 \times \text{ Coeficiente de utilidad} \\
 \hline
 \text{Utilidad fiscal estimada} \\
 - \text{ PTU pagada (disminuida en partes iguales)} \\
 \hline
 - \text{ Pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendiente de aplicar} \\
 \hline
 \text{Utilidad fiscal} \\
 \hline
 \times \text{ Tasa ISR art. 9 LISR} \\
 \hline
 \text{ISR} \\
 \hline
 - \text{ Pagos provisionales hechos con anterioridad} \\
 \hline
 \text{ISR por pagar}
 \end{array}$$

Es obligación individual tanto de integrada como integradoras la determinación y entero de los pagos provisionales de ISR, en los mismos plazos del artículo 14 LISR, es decir, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior. No obstante, es necesario aplicar las especificaciones del artículo 71 perteneciente al Capítulo VI “Del régimen opcional para grupos de sociedades”.

Impuesto con factor integrable: Partiendo del ISR hasta antes de la disminución de los pagos provisionales se calculará el impuesto con factor integrable aplicando la fracción II del artículo 71 LISR:

$$\begin{array}{r}
 \text{Impuesto del periodo} \\
 - \text{ Participación integrable} \\
 \hline
 \text{Impuesto con participación} \\
 \times \text{ Factor de resultado integral (Frac. III art. 64) del ejercicio anterior} \\
 \hline
 \text{Impuesto con factor}
 \end{array}$$

Impuesto sin participación integrable: El impuesto sin participación integrable en sí es el propio de la empresa, es decir, del que no participa la integradora, por lo que es una obligación su determinación y entero, su fundamento es la fracción III del artículo 71 LISR:

$$\begin{array}{r}
 \text{Impuesto del periodo} \\
 - \text{ Participación no integrable} \\
 \hline
 \text{Impuesto sin participación}
 \end{array}$$

Pago provisional a enterar: Serán la suma de las cantidades obtenidas en las fracciones II y III del artículo 71 LISR, lo que dé como resultado el pago provisional del periodo a enterar, contra éste se podrán acreditar los pagos provisionales realizados con anterioridad en el mismo ejercicio.

$$\begin{array}{r}
 \text{Impuesto con factor (Frac. III art. 71)} \\
 + \text{ Impuesto sin participación (Frac. IV art. 71)} \\
 \hline
 \text{Pago provisional del periodo} \\
 - \text{ Pagos realizados con anterioridad conforme al art. 71 LISR} \\
 \hline
 \text{ISR a enterar}
 \end{array}$$

Como se puede observar en todas las fórmulas anteriores, un dato importante para la determinación de los pagos provisionales es el Factor de Resultado Fiscal Integrado (estipulado en la Fracción III art. 64 LISR), cuando es el primer ejercicio en el que se tributa bajo Régimen opcional para grupos de sociedades, la integradora tendrá la obligación de determinar dicho factor considerando lo que hubiera correspondido al grupo en caso de haber aplicado la opción de tributación en el ejercicio inmediato anterior; esto tiene como consecuencia que el primer pago provisional de cada una de las sociedades que conforman el grupo comprendan el primero, segundo y tercer mes del primer ejercicio de aplicación.

Más allá del tratamiento ante la autoridad hacendaria, existe una serie de buenas prácticas que implican la existencia de un gobierno corporativo y la continua mejora del mismo, así como el acatar lo establecido en alguna norma emitida por un órgano reconocido para la presentación de la información financiera que sea óptima para la toma de decisiones, y muestre la realidad económica individual y grupal de las sociedades.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) define al gobierno corporativo como “El gobierno corporativo de una sociedad implica el establecimiento de un conjunto de relaciones entre la dirección de la empresa, su consejo de administración, sus accionistas y otros actores interesados. El gobierno corporativo proporciona también la estructura a través de la cual se fijan los objetivos de la sociedad y se determina la forma de alcanzarlos y supervisar su consecución” (OCDE, 2016).

En cuanto a las Normas que pueden funcionar para la valuación, presentación y revelación de los actos que afectan económicamente a una entidad pueden ser:

1. Normas de Información Financiera (NIF), emitidas por el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera A.C.
2. Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF o IFRS), emitidas por International Accounting Standards Board – IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad).
3. Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), International Accounting Standards Committee, antecesor del IASB.

En materia de consolidación financiera en México, se toman en consideración:

- NIF B-8. Estados financieros consolidados o combinados
- NIF C-7. Inversiones en asociadas, negocios conjuntos y otras inversiones permanentes
- NIF C-21. Acuerdos con control conjunto

De manera internacional, la consolidación financiera se encuentra regulada principalmente por:

- NIIF 3 “Combinación de negocios”
- NIIF 10 “Estados Financieros Consolidados”
- NIIF 11 “Acuerdos conjuntos”

Es importante señalar que contar con un gobierno corporativo, o que les sean aplicables algunas de las normas anteriores, no implica la obligación de tributar bajo el Régimen opcional para grupos de sociedades, como ya se ha comentado con anterioridad, es opcional; sin embargo, existen otros países donde al encontrarse en algunos supuestos jurídicos se encuentran legalmente obligados a la presentación de cuentas anuales o periódicas consolidadas.

Conclusiones

En este capítulo se pretende proporcionar una aproximación a la situación en la que se encuentran las empresas del Régimen de Grupos de Sociedades, haciendo una revisión extensiva de sus obligaciones, de las normas jurídicas que las regulan y de la importancia que tiene este tipo de empresas, ya que habitualmente están referidas a grandes conglomerados nacionales e internacionales.

Como pudimos apreciar, las obligaciones que la regulan tienen importantes obligaciones y modificaciones que se han dado en el transcurso del tiempo, queriendo controlar aspectos tan fundamentales como la reducción de pérdidas fiscales y evitando que se dé el diferimiento del Impuesto Sobre la Renta, ya que abarca del artículo 59 al artículo 71, y se encuentra estrechamente

relacionado con los artículos 9 (Determinación del resultado fiscal y cálculo anual) y 14 (pagos provisionales) de la misma ley.

Cabe recordar que el antecedente directo del régimen de grupos de sociedades es la consolidación fiscal, que es un tema mucho más antiguo y que además es un régimen que cuenta con una connotación mucho más internacional, incluso así reconocido como tal en las Normas Internacionales de Información Financiera, mientras que sólo en México este régimen fiscalmente ha sido reducido de la Consolidación Fiscal o Régimen de Grupo de Sociedades, limitando su ámbito de acción fundamentalmente a ámbitos puramente fiscales.

Referencias

- CFE. (09 de diciembre de 2020). Código Fiscal de la Federación. México.
- CPEUM. (09 de agosto de 2019). Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Cubero Truyo, A. & Luque Cortella, A. (2016). *Los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades y del IVA*. Madrid: Tecnos.
- Gil Arias, R. (18 de febrero de 2018). *Banca y negocios*. Obtenido de <http://www.bancaynegocios.com/estrategia-fiscal-ahorrar-en-impuestos-legalmente/>
- IFRS Foundation. (2020). Normas Internacionales de Información Financiera.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2019). Normas de Información Financiera. 1712. México: IMPC.
- Islas Montes, R. (2014). *Estrategia Fiscal* (2a edición). Querétaro, Quintana Roo, México: Taxx Editores.
- León Tovar, S. & González García, H. (2017). *Derecho mercantil*. México: Oxford.
- LGSM. (2018). Ley General de Sociedades Mercantiles.
- LISR. (2020). *Ley del Impuesto Sobre la Renta*. Ciudad de México: Instituto Superior de Estudios Fiscales.
- Loyo Ríos, L. (2009). *Análisis Jurídico de la Consolidación Fiscal*. México: Dofiscal.
- OCDE. (2016). Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20. París: OCDE. Obtenido de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264259171-es>

OECD. (s.f.). OCDE. Mejores políticas para una vida mejor. Recuperado el 09 de 2019, de <https://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/laocdeen-mexico.htm>

Venegas, S. (2016). *Derecho Fiscal*. México: Editorial Progreso SA de CV.



Responsabilidad solidaria y su alcance en la devolución de impuestos por parte de la autoridad fiscal

Lourdes Elizabeth Rodríguez Parra¹

Martín López Cruz²

Rubén Macías Acosta³

Resumen

La investigación del presente trabajo obedece al estudio del desarrollo de la figura jurídica de la solidaridad fiscal y la responsabilidad que emana de ella. Es un tema de suma importancia para la Hacienda Pública ya que, al omitirse el entero y pago de las contribuciones causadas por el obligado principal, la responsabilidad solidaria en

-
- 1 Lic. Lourdes Elizabeth Rodríguez Parra, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, estudiante de la Maestría en Impuestos. E-mail: lourdes.rodpa@gmail.com
 - 2 M.I. Martín López Cruz, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Contaduría. E-mail: martin.lopez@edu.uaa.mx
 - 3 Dr. Rubén Macías Acosta, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Economía. E-mail: ruben.macias@edu.uaa.mx

materia fiscal se convierte en una forma de garantizar que la función recaudatoria se lleve a cabo. Existe un estado de indefensión y una violación a la esfera jurídica de derechos del contribuyente, al que se le retiene alguna cantidad de dinero, y esta retención no llega a las arcas del erario público; cuando éste es el caso, el contribuyente a quien se le hizo la retención se verá afectado, ya que la autoridad fiscal le negará el derecho de recibir la devolución, que procediera, de saldos a su favor. El presente trabajo de investigación es una obra que analiza la figura de la responsabilidad solidaria en materia fiscal y la problemática derivada de la omisión en el entero y pago de las retenciones que realiza una persona, ya sea física o moral, a otra.

Palabras clave: *responsabilidad solidaria fiscal, devolución de impuestos, obligación tributaria, autoridades fiscales.*

Introducción

El presente trabajo de investigación es una obra que analiza la figura de la responsabilidad solidaria en materia fiscal y la problemática derivada de la omisión en el entero y pago de las retenciones que realiza una persona, ya sea física o moral, a otra. Existe un estado de indefensión y una violación a la esfera jurídica de derechos del contribuyente al que se le retiene alguna cantidad de dinero y esta retención no llega a las arcas del erario público; cuando éste es el caso, el contribuyente a quien se le hizo la retención se verá afectado, ya que la autoridad fiscal le negará el derecho de recibir la devolución, que procediera, de saldos a su favor.

La responsabilidad solidaria y su alcance en la devolución de impuestos por parte de la autoridad fiscal abarca no sólo el procedimiento señalado en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, sino el alcance que da la Resolución Miscelánea Fiscal acerca de las devoluciones automáticas como facilidad que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) otorga a los contribuyentes para agilizar la transferencia, hasta en “tres días hábiles”, de los recursos de saldos a favor que resulten procedentes; siempre y cuando el contribuyente cumpla en tiempo y forma en realizar correctamente la determinación y declaración de sus impuestos. Esto como una herramienta que promueve la actividad recaudatoria.

La investigación del presente trabajo obedece al estudio del desarrollo de la figura jurídica de la solidaridad fiscal y la responsabilidad que emana de ella. Es un tema de suma importancia para la Hacienda Pública ya que, al omitirse el entero y pago de las contribuciones causadas por el obligado principal, la responsabilidad solidaria en materia fiscal se convierte en una forma de garantizar que la función recaudatoria se lleve a cabo.

La responsabilidad solidaria en materia fiscal se entiende como una forma de extender una obligación a un tercero, persona física o moral, para que entere y pague la contribución originada por el deudor principal. La autoridad establece que los obligados solidarios coadyuven en la función de garantizar la recaudación fiscal. Esta institución nació como una forma de garantizar al Estado la acción de cobro cuando el sujeto pasivo, titular de la obligación, no cumpliera con el pago. Es así que, dada la relevancia del tema, los actos de autoridad en lo que se determine dicha responsabilidad solidaria deben cumplir con todos y cada uno de los requisitos legales para ser válidos, garantizando los principios de legalidad y certeza jurídica.

En la actualidad, existe una seria problemática para los contribuyentes y despachos contables que prestan sus servicios profesionales a los contribuyentes cuando realizan una declaración que resulta con saldo a favor y no obtienen dichos recursos debido a que ese saldo a favor proviene de retenciones y/o el retenedor podría, por ejemplo:

1. No haber timbrado los recibos de nómina, por lo que no constaría en los archivos del Servicio de Administración Tributaria (SAT) el entero y pago de esas retenciones.
2. Ser una persona moral que realizó retenciones a una persona física y podría no haber realizado el entero y pago de esas retenciones, por lo que a la persona física le será negada la devolución.

La autoridad pierde de vista que el hecho de que el retenedor no ha enterado la cantidad correspondiente al fisco no es un hecho atribuible al contribuyente, dado que la negativa en la solicitud de devolución de saldos a favor es imputable a un tercero y no al contribuyente. Al artículo 26 del Código Fiscal de la Federación es el fundamento de la responsabilidad solidaria en materia fiscal, contempla a todos los sujetos que se sitúan en esa hipótesis normativa. Nuestro sistema jurídico actual encuentra sus bases en el Derecho Romano-

Germánico; es importante establecer su origen y de este modo entender su evolución. “[...] sólo puede dominar el derecho vigente quien haya estudiado previamente sus fundamentos históricos. Sólo la Historia del Derecho, la explicación del derecho del presente como un producto del pasado, nos puede llevar a la plena inteligencia de nuestra vida jurídica actual” (Morineau Iduarte, s/f; Mayr, 1930).

Para los romanos, una obligación “ligaba” a una persona frente a otra para dar cumplimiento a una prestación; según las Instituciones de Justiniano: “La obligación es un vínculo jurídico por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad” [*Obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendere rei, secundum nostrate civitatis iura*] (Morineau Iduarte, s/f). Al pasar de los años, el dogma jurídico ha contado con aportaciones de diversos autores para definir a la obligación, pero todos tienen en común los mismos elementos: Un sujeto activo, un sujeto pasivo y el objeto, nexo de su interdependencia.

En el ámbito fiscal, el vínculo jurídico se establece en las leyes específicas por medio de las cuales se obliga a los sujetos pasivos a contribuir con el Estado para los gastos públicos. En concordancia con el principio de legalidad, los impuestos en México sólo pueden recaudarse si se encuentran expresamente establecidos en la Ley, al producirse estas condiciones, el Estado se convierte en un titular de un derecho de crédito frente al contribuyente deudor. Pareciera entonces que la relación jurídica Estado-Contribuyente corresponde sólo a estos dos sujetos, en el que fácilmente conocemos el rol que cada uno desempeña, por un lado el del acreedor o sujeto activo; y por el otro, al deudor o sujeto pasivo en una relación de supra a subordinación que el sistema jurídico mexicano establece.

Sin embargo, es menester señalar que existe la postura de la división entre los sujetos pasivos: por un lado está el contribuyente como destinatario legal tributario a quien la Norma obliga a pagar el tributo causado por sí mismo; y por otro, el responsable solidario como aquél que, siendo ajeno al hecho imponible y que por disposición de ley, lo obliga a pagar la contribución a la par del sujeto pasivo primario, este último mantiene la obligación de pagarle al fisco en virtud de la solidaridad. Pero qué sucede en el supuesto de que una persona incumpla con el pago de las retenciones realizadas a una persona física, esta última se verá imposibilitada a exigir una devolución de impuestos derivada de la omisión en el entero de contribuciones por la per-

sona moral y ante esto: ¿qué no se encuentra el gobernado en pleno estado de indefensión?

El rol de la responsabilidad solidaria en materia fiscal toma relevancia debido a que las propias leyes fiscales señalan los supuestos en los que un sujeto toma el papel de tercero en la relación jurídica fiscal. La solidaridad deja al mismo nivel la obligación de pagar el tributo sin ser el primero que lo causó. Empero, ¿qué pasa si el obligado solidario no cumple con el pago de la contribución?, ¿qué herramientas jurídicas tiene el contribuyente ante el incumplimiento del responsable solidario? En caso de existir una negativa por parte de la autoridad fiscal, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) brinda apoyo a todos los contribuyentes que hayan presentado la declaración con saldo a favor. Es de gran utilidad la existencia de un organismo público descentralizado que esté a favor de los contribuyentes, como la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), que funciona como un interlocutor que emite recomendaciones a la autoridad fiscal y brinda asesoría gratuita para el contribuyente. No perdamos de vista su naturaleza jurídica, ya que éste funciona como un intermediario que no tiene facultades coactivas ante la autoridad fiscal.

La obligación tributaria

El objetivo de la responsabilidad solidaria es la creación de una coparticipación de otros sujetos adicionales al deudor principal del cumplimiento de la obligación, dándoles el carácter de codeudores y reconociendo, la autoridad, esta figura con un fin recaudatorio; es decir, el fisco extiende a terceros ajenos la exigibilidad por la totalidad del pago a cada uno de ellos. Desde las Institutas de Justiniano se define a la obligación como el *iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei, secundum nostrae civitatis iura*: “la obligación es el vínculo jurídico por el cual quedamos constreñidos a cumplir, necesariamente, de acuerdo con el derecho de nuestra comunidad política” (Floris Margadant, 2006). De acuerdo con lo anterior, la obligación se compone de tres elementos:

- a. El subjetivo o personal (constituido por el deudor y el acreedor).
- b. La relación jurídico (el vínculo jurídico).
- c. El objeto.

Ernesto Gutiérrez y González, en su libro *Derecho de las Obligaciones*, realiza una crítica respecto a los conceptos básico que definen la obligación como “la necesidad de cumplir voluntariamente una prestación, de carácter patrimonial (pecuniaria o moral) a favor de un sujeto que eventualmente puede llegar a existir, o bien, existiendo, eventualmente, puede llegar a aceptar, o a favor de un sujeto que ya existe, o finalmente la necesidad jurídica que se tiene de restituir una situación jurídica al estado que tenía, al momento de generarse un detrimento patrimonial con motivo de una conducta lícita o ilícita” (Gutiérrez y González & Contreras López, 2012).

Gutiérrez y González señala que esta definición *per se* es limitada e incompleta, pues no contempla las declaraciones unilaterales de voluntad como fuentes creadoras de obligaciones. Expresa que no se necesita la existencia de un acreedor y de un deudor de manera mancomunada, por lo que puede hablarse solamente de un obligado que se sitúe en el supuesto de hecho que la Ley determina. Si una declaración unilateral de la voluntad es fuente generadora de obligaciones en las que de origen se desconoce la identidad de alguna de las partes, también es un hecho que mientras que no se determine a quien se le va adjudicar el cumplimiento de la deuda nos estamos refiriendo a un deber jurídico y no a una obligación.

La obligación es una especie del género deber jurídico (*latu sensu*). Así, puede decirse que si el género es el deber jurídico y la obligación una especie, entonces toda obligación es un deber, pero no todo deber jurídico es una obligación, “Teoría del Deber Jurídico” (Gutiérrez y González & Contreras López, 2012).

Sin dudar, la doctrina se refiere al alcance del concepto de la obligación y quiénes la conforman, presupone una serie de cuestionamientos y adiciones que los autores y doctos en Derecho han manifestado y enriquecido a lo largo de los años. Por un lado, existe una postura que sugiere que la obligación es el vínculo jurídico entre dos partes (deudor y acreedor), y existe quien fue más

allá de la mencionada acepción y sugiere la simple manifestación de la voluntad en un acto unilateral para que dé nacimiento a la *obligatio*.

En síntesis, una obligación es un vínculo jurídico que faculta a una persona denominada acreedor para exigir a otra una prestación (el objeto/razón de ser de la obligación). El objeto de una obligación corresponde a la razón por la que se obligan dos sujetos; es decir, la cosa que: 1) debe hacerse o darse, 2) el hecho que se presta (prestación) o 3) que no debe efectuarse (abstención), y 4) las acciones que deban tolerarse.

En cuanto al Derecho Fiscal, no existe una definición propia de obligación, por lo que la acepción que se le da en Derecho Civil se hace extensiva al Derecho Fiscal. Cuando hablamos de obligación en general como la presunción de que un individuo se encuentra en la situación jurídica de estar constreñido a realizar una conducta y otro en la postura de exigir el cumplimiento de esa conducta de manera coactiva. Para Mario Pugliese el objeto de la obligación tributaria consiste en “la parte alícuota del patrimonio o del ingreso de los contribuyentes, o el porcentaje del precio o del valor de determinados bienes (impuestos sobre ventas y consumos), o la cantidad fija que el contribuyente debe entregar al estado para pagar una deuda fiscal propia o ajena” (Pugliese, 1976).

La obligación tributaria tiene como objetivo principal el pago de contribuciones; no obstante, existen distintas obligaciones con carácter independiente y accesorios, relacionadas también con el pago de contribuciones; me refiero a las obligaciones accesorias o independientes que se desprenden y están vinculadas a la obligación tributaria principal. En consecuencia, la relación jurídico-tributaria puede emanar cuatro tipos de obligaciones tributarias: Dar, hacer, no hacer y tolerar. Ejemplos:

- a. Dar: Es la obligación formal, sustantiva o principal y se refiere a la acción del pago (dar dinero).
- b. Hacer: Presentación de declaraciones, llevar contabilidad, presentar avisos, entre otros.
- c. No hacer: Son las acciones que, de realizarse, provocan una sanción, como emitir o deducir comprobantes fiscales en los que se hagan constar operaciones inexistentes, omisión de ingresos, llevar dos o más sistemas de contabilidad, entre otros.

- d. Tolerar: Implica permisión, como admitir, en visitas domiciliarias, que la autoridad verifique el correcto cumplimiento de las visitas domiciliarias.

Asimismo, el concepto de la solidaridad puede cubrir diferentes acepciones. A esta palabra pueden dársele diversos enfoques como el social, financiero, político y hasta filosófico. Para este trabajo, sólo nos interesa el punto de vista del Derecho Civil y del Derecho Fiscal.

La solidaridad se presenta en una obligación cuando hay pluralidad de acreedores, de deudores o de ambos, y cada acreedor puede exigir el todo del objeto y cada deudor debe pagar todo el objeto, no obstante que ese objeto es divisible, física o económicamente (Gutiérrez y González & Contreras López, 2012: 917).

La solidaridad en materia civil se refiere al deudor que por voluntad propia se obliga a cubrir las obligaciones de un tercero; mientras que la solidaridad fiscal se enfoca al deudor como obligado porque la Ley le impone la realización de pago por adeudo de un tercero. La obligación solidaria fiscal pretende garantizar el interés del acreedor fiscal, y para que opere esta figura es estrictamente necesario que el deudor principal incumpla para que, en consecuencia, se configure la hipótesis de la solidaridad.

La relación que une a los sujetos tiene el carácter de jurídica toda vez que la Norma otorga potestad al acreedor para que exija al deudor, por la vía coactiva de ser necesario, el pago debido, es decir “tiene como efecto ligar una persona a otra para formar lo que se denomina vínculo de Derecho” (Planiol & Ripert, 1983). La responsabilidad solidaria resulta cuando un tercero, ajeno al deudor principal, cubre el incumplimiento de una obligación de este último. La responsabilidad solidaria tiene un propósito recaudatorio que convierte a estos terceros involucrados en codeudores, quienes adicionalmente al sujeto pasivo principal, se encuentran obligados al pago de un impuesto.

Facultades de fiscalización de la autoridad

El Poder Legislativo posee la potestad de la creación de contribuciones; mientras que el Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene facultades recaudatorias y

de cobro, de ser necesario, de manera coactiva, en términos de lo establecido en las leyes fiscales. Para que nazca la obligación fiscal, primero hay que determinar esa obligación, ya sea que demos inicio a través de la autodeterminación o que, existiendo inconsistencias, sea la propia autoridad fiscal quien determine la cantidad efectiva a pagar a través de la imposición de un crédito fiscal al contribuyente (facultad fiscalizadora). Dentro de este proceso de generación, administración y erogación del presupuesto que permite planear los ingresos y egresos en un año calendario, la facultad de recaudación se vuelve una acción trascendental.

El Estado, mediante de su Secretaría de Hacienda y Crédito Público y, específicamente a través del Servicio de Administración Tributaria, posee esa facultad de realizar el cobro de obligaciones tributarias que establecen las leyes fiscales (principio de legalidad). De inicio y, en concordancia con lo señalado en el artículo 31, Fracción XI de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la encargada de cobrar las contribuciones, así como de vigilar el cumplimiento de las disposiciones fiscales; para el cumplimiento de esta encomienda se auxilia, principalmente del Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado dependiente de esa cabeza de sector.

De acuerdo con lo señalado en la Ley del Servicio de Administración Tributaria, éste órgano posee un carácter fiscal cuyo objeto persigue la aplicación de la legislación fiscal y aduanera para dar cumplimiento a lo establecido en el precepto constitucional de las contribuciones (Art. 31, Fracción IV de la C.P.E.U.M.). Dentro de su artículo 7, distribuidas en 18 fracciones, se encuentran señaladas las facultades que posee el SAT, siendo las fracciones I, V, VII, XVI las que nos interesa resaltar:

Artículo 7o. El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

“[...]

I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable.

[...]”

“[...]

V. Ejercer aquellas que, en materia de coordinación fiscal, correspondan a la administración tributaria;

[...]”

“[...]

VII. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;

[...]”

“[...]

XVI. Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan

[...]”

Al SAT, como órgano desconcentrado de la SHCP, la Ley le otorga las facultades de cobro y administración de las contribuciones, vigilar la correcta aplicación de las leyes fiscales y aduaneras y ello le permite, para la consecución de su objetivo, que pueda emplear medios de fiscalización como inspecciones, auditorías, revisiones electrónicas o de gabinete, visitas domiciliarias, entre otros. Como la forma de determinar la cantidad en numerario que el contribuyente debe declarar, enterar y pagar al Estado se lleva a cabo a través de la Autodeterminación, el Servicio de Administración Tributaria verifica que la forma y la mecánica de cálculo sean las correctas y para ello utiliza las formas de fiscalización determinadas en el Código Fiscal de la Federación (CFF).

El artículo 42 del C.F.F. establece que las autoridades fiscales contarán con las facultades señaladas “[...] 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”. No solamente el SAT posee el carácter de autoridad fiscalizadora. La Ley señala a otros coadyuvantes de la función recaudadora del Estado. A continuación presento una breve reseña de qué son y las funciones que desarrollan dentro de la Administración Pública Federal:

Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) e Instituto Nacional para el Fondo de la Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT): Su naturaleza jurídica es la de organismos fiscales autónomos, pues su nacimiento los hace organismos públicos descentralizados de la Administración Pública Federal y les otorga el carácter de autoridades fiscales. Su principal objetivo es el de recaudar y administrar las aportaciones de seguridad social. Dentro de las principales funciones del IMSS se encuentran las de recaudar, administrar, determinar, liquidar y cobrar las aportaciones de seguridad social, cuotas tripartitas de los trabajadores, patrones y Estado y, al ser éstas un tipo de contribuciones, esas facultades le otorgan el carácter de organismo fiscal autónomo. Por su parte, el INFONAVIT vigila que se cumpla el derecho a una vivienda digna, precepto que se consagra en la Constitución. Esto se logra con las aportaciones patronales que son calificadas como aportaciones de seguridad social y, por tanto, también son cuotas que este organismo tiene la facultad de fiscalizar.

Comisión Nacional del Agua (CONAGUA): La CONAGUA es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, se encarga de recaudar y administrar los derechos relativos al agua. De acuerdo al artículo 222 de la Ley Federal de Derechos y al 73, Fracción XXXII de su Reglamento Interior, la CONAGUA tiene la facultad de ejercer el cobro, determinar, recaudar y fiscalizar contribuciones y aprovechamientos de derechos sobre aguas nacionales y bienes públicos relacionados con éstas.

Determinación de impuestos

Cuando un sujeto se sitúa en el hecho imponible da origen a una obligación, con ello el deudor fiscal se obliga a entregar una cantidad en numerario al sujeto activo (el Estado), a través de sus diferentes órganos u organismos fiscales con facultad de recaudación en la forma y tiempos que indiquen las Leyes. Dentro de la forma de determinación de las cantidades que debe pagar el contribuyente, el Código Fiscal de la Federación contempla esa manifestación a través de las Declaraciones de Impuestos, las cuales son periódicas y cuya fecha en la que deben presentarse depende del régimen tributario en el que se encuentre el contribuyente. Los montos que debe pagar el contribuyente son el resultado de la operación aritmética contenida en esa Declaración; el importe

exacto a pagar corresponderá a lo efectivamente declarado por el causante mediante la aplicación de la tasa a la base imponible, a esto se le reconoce como “determinación de la obligación fiscal”.

Pero no es la propia autoridad quien determina de primera instancia la cantidad resultante a pagar, sino que el mismo contribuyente es el encargado de realizar esta acción, a esto se le conoce como “autodeterminación del impuesto”; bajo este supuesto jurídico, es el propio contribuyente quien efectúa la mecánica de cálculo para determinar y enterar el monto que posteriormente tendrá que pagar al fisco. Es por ello que de inicio se presume que esta acción de autodeterminación del impuesto se realiza de buena fe por parte del contribuyente. La autodeterminación del responsable solidario en el caso de que haya efectuado retenciones de impuestos, lo entere y pague a la autoridad producirían efectos jurídicos diversos como los son:

- Libera al deudor principal de la deuda, que aunque si bien es ajena, por la figura de la responsabilidad solidaria lo hubiese convertido en titular de la misma.
- Se libera a la persona a la cual se le realiza la retención del impuesto de realizar el entero y pago del impuesto, haciendo que pueda efectuar el acreditamiento del mismo.
- Asegura el ingreso, a las arcas públicas, de un recurso que la Autoridad Fiscal hubiese tenido que allegarse por medio de actos administrativos y/o jurisdiccionales.

Como una forma de extinción de las obligaciones es el pago, si éste se realiza en tiempo y forma, la autoridad fiscal no tendrá por qué intervenir en el acto. Si el proceso de autodeterminación presenta inconsistencias, la autoridad fiscal puede determinar la contribución; si el contribuyente no está de acuerdo con el monto de la determinación, de conformidad con el artículo 6 del CFF, éste último tiene 15 días posteriores a la fecha en que se realizó al acto administrativo para manifestarse y otorgar la información necesaria.

La autoridad fiscal también interviene en realizar la determinación de los impuestos cuando, principalmente se da cuenta de que existieron inconsistencias que pueden representar un delito fiscal, tal como la omisión de ingresos. Con este tipo de acciones realizadas por los contribuyentes fue necesario dotar a la autoridad fiscal no sólo de atribuciones recaudatorias sino también

fiscalizadoras, es decir, que la Ley le otorga las facultades para llevar a cabo acciones de fiscalización (Investigación y control) sobre actos y operaciones desarrolladas por los contribuyentes a efecto de comprobar la veracidad en las declaraciones que los particulares le manifiesten a la autoridad.

Como indica el autor Sergio Francisco de la Garza (De la Garza, 2008, pág. 566), la determinación llevada a cabo por el sujeto pasivo tiene una gran relevancia en la declaración. Puesto que, como es muy difícil para la Autoridad Fiscal conocer todos los hechos generadores que puedan realizarse sin su consentimiento, la Ley le impone al deudor del tributo y en algunas circunstancias a terceros relacionados con aquél (Nótese que en este contexto ya habla de los responsables solidarios) la obligación de informar la realización del presupuesto de hecho, de la entidad de la base imponible y de todos los elementos útiles para la aplicación del tributo, hechos y circunstancias que puedan apoyarle en un eficaz función determinadora.

Las facultades de fiscalización y de comprobación corresponden exclusivamente a la autoridad fiscal, es decir, es la única que posee la potestad de ejecutar las acciones tendientes a verificar los datos presentados, para que en caso de presentar diferencias entre lo declarado y lo pagado pueda ejercer acciones, incluso de carácter coactivo, para rectificar la cantidad del monto omitido y corregir la situación fiscal del contribuyente.

Una vez llegado a este punto de haber sido determinado el monto que la autoridad presume como el correcto, se le notifica al contribuyente de conformidad a lo establecido por el artículo 134, fracciones I, II, III y IV del Código Fiscal de la Federación. Cuando se realiza la legal notificación al contribuyente, éste realizará un análisis sobre la certeza de la información proporcionada por la autoridad fiscal y, en caso de no concordar con los resultados manifestados, puede interponer alguno de los medios de defensa previstos para estos casos, ya sea por vía administrativa, jurisdiccional o no jurisdiccional; herramientas que posee el contribuyente para desvirtuar los hechos que le presumen como ciertos.

La autoridad también tiene establecidos plazos para defender su actuación y hacer cumplir al deudor fiscal. Cuando un crédito fiscal se vuelve exigible comienza el ejercicio de la facultad de cobro, de una forma coactiva, que tienen las autoridades fiscales. Para lograr esto, la Ley contempla el Pro-

cedimiento Administrativo de Ejecución (PAE) – Artículo 145 del CFF-, mecanismo administrativo que pretende hacer cumplir el pago de la obligación contraída después de determinado un crédito fiscal. Para garantizar el cobro, el contribuyente tiene la opción de extinguir la obligación mediante el pago de la obligación fiscal o, en su defecto, si elige medios de defensa jurisdiccionales tendrá que garantizar el monto de ese crédito en tanto no se dé fin a la controversia. El CFF prevé que el PAE debe cumplir los siguientes requisitos:

- Que exista una obligación fiscal de pago que corresponda a un determinado contribuyente.
- Que no se haya pagado el crédito fiscal determinado.
- Que la obligación fiscal sea debida y legalmente notificada.
- Que el crédito fiscal se haya vuelto exigible.

Si cubre todos estos requisitos, las autoridades fiscales pueden cobrar coactivamente el crédito fiscal determinado a través de este procedimiento el cual consta de cinco etapas: requerimiento de pago, embargo, avalúo de los bienes y, finalmente, su remate. El requerimiento de pago es la etapa que da inicio al PAE, éste termina si se extingue la obligación a través del pago de las contribuciones y de sus correspondientes multas y recargos. Si en esta fase no se realiza el pago, se procede a realizar el embargo de los bienes. El artículo 151 del CFF establece las condiciones para realizar el embargo con el objeto de hacer efectivo un crédito fiscal, esta etapa garantiza el aseguramiento de bienes para posteriormente rematarlos y con ello se pueda cubrir el adeudo no cubierto a cargo del contribuyente.

Dentro de las facultades de las autoridades fiscales también se encuentra la de sancionar si es que se comete alguna de las infracciones que señala el Código Fiscal de la Federación. Aunque existen sanciones e infracciones en materia administrativa o incluso de tipo penal si la conducta encuadra en la comisión de un delito. Una infracción es una violación a los preceptos legales establecidos en el Derecho positivo, Aunque no existe una definición legal de lo que es una infracción fiscal, al respecto, el Código Fiscal contempla la regulación de lo que se entiende por infracciones en esta materia. Las infracciones fiscales tienen un nexo con el incumplimiento de las obligaciones de hacer, no hacer o tolera. Por ejemplo: Llevar contabilidad, pagar las contribuciones, inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes; cuando éstas obligaciones

no se cumplen, entonces estamos frente a una infracción fiscal. La consecuencia de este incumplimiento es la sanción.

Las autoridades fiscales también poseen una facultad sancionadora si es que se comete una infracción. Cuando los contribuyentes omiten ingresos, no se cubre un crédito fiscal, se omiten declaraciones de impuestos, cuando amañadamente disminuyen la base imponible, entre otras conductas previstas en el Código como infracciones, no sólo se puede ejercer la acción de cobro sino que también poseen la facultad de imponer sanciones de carácter pecuniario conocidas como multas. En síntesis, se puede realizar coactivamente el cobro del crédito fiscal, recargos y actualizaciones, la multa correspondiente y los gastos de ejecución.

Referencias

- Bejarano Sánchez, M. (2010). *Obligaciones Civiles*. México: Oxford.
- Berliri, A. (1964). *Principios de Derecho Tributario* (Vol. 1). Madrid, España: de Derecho Financiero.
- Bernal Ladrón de Guevara, D. (2017). *Los Derechos del Contribuyente en una Sociedad Transparente y Global*. México: Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
- Briceño Sierra, H. (1980). *Derecho Procesal Fiscal, 2a. Edición*. México: Porrúa.
- CFE. (09 de diciembre de 2020). Código Fiscal de la Federación. México.
- CPEUM. (09 de agosto de 2019). Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- De la Garza, S. (2008). *Derecho Financiero Mexicano*.
- Floris Margadant, G. (2006). *El Derecho Privado Romano*. México: Esfinge.
- Gutiérrez y González, E. & Contreras López, R. S. (2012). *Derecho de las Obligaciones*. México: Porrúa.
- LISR. (2020). *Ley del Impuesto Sobre la Renta*. Ciudad de México: Instituto Superior de Estudios Fiscales.
- Morineau Iduarte, M. (s.f.). *Derecho Romano*. Oxford.
- Planiol, M., & Ripert, G. (1983). *Tratado Elemental de Derecho Civil* (Vols. I, III). Puebla: Cajica.
- Pugliese, M. (1976). *Instituciones de Derecho financiero*. Porrúa.

- Rodríguez Lobato, R. (1994). *Derecho Fiscal*. México: Oxford.
- Rojina Villegas, R. (1989). *Compendio de Derecho Civil* (Vol. III). México: Porrúa.
- Sánchez León, G. (1979). *Derecho Fiscal Mexicano*. México: Esfinge.
- Venegas Álvarez, S. (2016). *Derecho Fiscal Parte General e Impuestos Federales*. México: Oxford.

Carga de la prueba respecto a la materialización de operaciones inexistentes: caso Aguascalientes

*Daniela Fernández Gutiérrez¹
Salvador Vivanco Florido²
Natalia Magdalena Ramírez³*

Resumen

En el año 2017, Aguascalientes ocupó el lugar vigésimo segundo a nivel nacional respecto del Tablero Global del Servicio de Administración Tributaria (SAT) de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) donde se califica la eficiencia recaudadora, operativa, el cumplimiento normativo de los actos de fiscalización en ingresos coordinados, así como en los juicios de nulidad

-
- 1 Lic. Daniela Fernández Gutiérrez, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, estudiante de la Maestría en Impuestos. E-mail: danyfdz93@gmail.com
 - 2 Dr. Salvador Vivanco Florido, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Finanzas. E-mail: svivanco@correo.uaa.mx
 - 3 M.I. Natalia Magdalena Ramírez, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Contaduría. E-mail: natalia.magdaleno@edu.uaa.mx

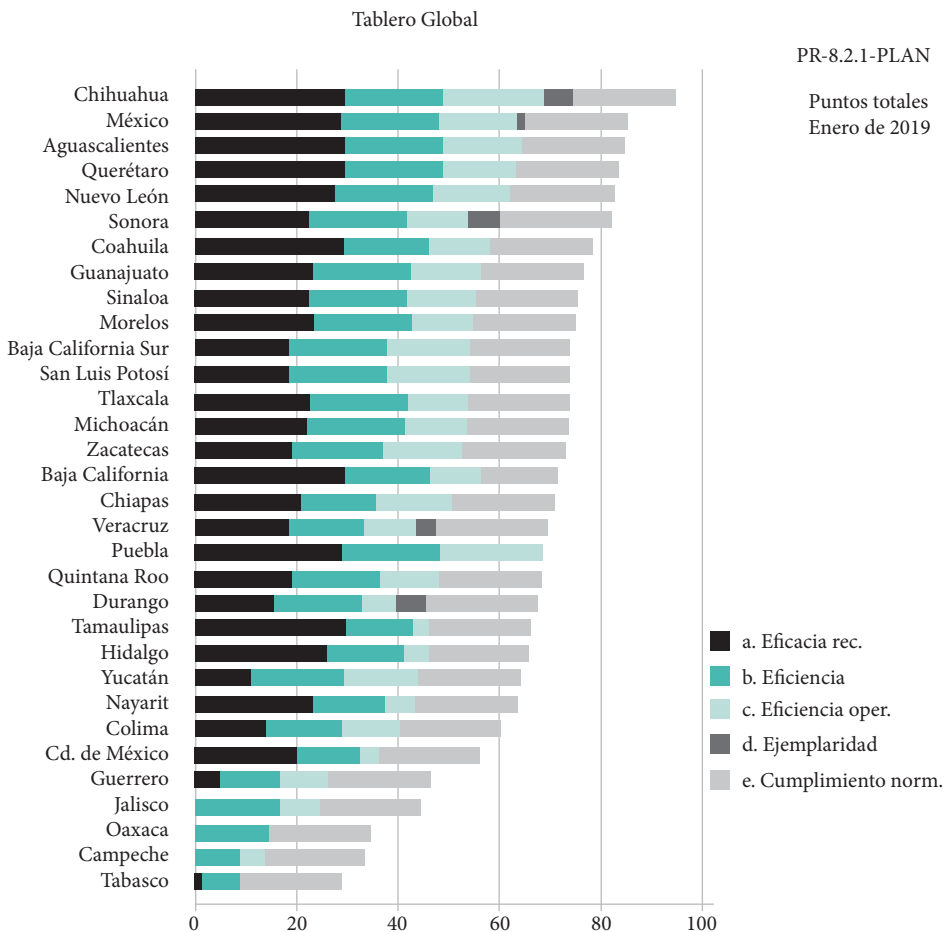
federales resueltos a favor de la entidad; asimismo, para el año 2018 dicho Estado subió al lugar tercero a nivel nacional. Advirtiendo este fenómeno, el objetivo de este estudio es el de analizar los criterios normativos, jurisdiccionales y doctrinales tanto de los Tribunales Federales de Justicia Administrativa, como los de los Tribunales Colegiados de Circuito, respecto de la carga de la prueba en la materialización de operaciones inexistentes en relación a comprobantes fiscales digitales por internet. La metodología utilizada fue el análisis de la variable dependiente que es la carga de la prueba en relación a la variable independiente que son los contribuyentes que utilizan facturas apócrifas, desde un enfoque cualitativo inductivo. El aporte de esta investigación radica en divulgar las conclusiones obtenidas del estudio sistemático de este caso, con la finalidad de que los contribuyentes como la autoridad fiscalizadora, adviertan un panorama más amplio respecto de la materialización de operaciones cuando un crédito fiscal es controvertido ante las instancias correspondientes.

Palabras clave: *Materialización de operaciones, carga de la prueba, juicio de nulidad federal, comprobantes fiscales digitales por internet, iuris tantum.*

Introducción

En el año 2017, Aguascalientes ocupó el lugar vigésimo segundo a nivel nacional respecto del Tablero Global del Servicio de Administración Tributaria (SAT) de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), donde se califica la eficiencia recaudadora, operativa, el cumplimiento normativo de los actos de fiscalización en ingresos coordinados, así como en los juicios de nulidad federales resueltos a favor de la entidad. Dentro de todos los rubros mencionados, el correspondiente al presente caso práctico es el tema de los juicios de nulidad federal resueltos a favor del Estado de Aguascalientes, ya que para el año 2018, este Estado ascendió al tercer lugar a nivel nacional dentro del mismo Tablero Global de la Administración Central de Verificación y Evaluación de Entidades Federativas en materia de coordinación fiscal (mismo que es realizado por la SAT), quedando por debajo de Chihuahua con el primer lugar y la Ciudad de México con el segundo lugar, tal y como se demuestra en la siguiente tabla.

Tabla 4.1. Tablero Global de la Administración Central de Verificación y Evaluación de Entidades Federativas en materia de coordinación fiscal liberado de manera mensual a las entidades federativas a través de la Dirección de Fiscalización



Fuente: Sistema de Administración Tributaria (SAT) (2018).

Es importante esclarecer que el indicador denominado “Eficiencia” hace alusión a los juicios de nulidad federal, como de los amparos directos y recursos de revisión; estos últimos promovidos por las propias autoridades fiscalizadoras (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020), en donde

Aguascalientes pasó del vigésimo primer lugar en el año 2017 al tercer lugar en el 2018, por tanto, es admirable apreciar el por qué con un año de diferencia, existió un crecimiento positivo para el Estado respecto de la validez de las determinaciones de créditos federales que se realizan por conducto del Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal que la SEFI realiza.

Por otro lado, durante mi instancia como asesora jurídica de lo contencioso dentro de la Dirección General Jurídica de la SEFI, observé que uno de los temas controvertidos por los gobernados es el de operaciones inexistentes, enfocado en los contribuyentes que compran facturas a personas morales o físicas que si bien no se encuentran dentro del listado definitivo de artículo del 69-B del CFF, emiten comprobantes fiscales digitales por internet que amparan servicios o bienes que se presume no se realizaron, por tanto, dentro del presente caso práctico se desarrollará el tema de la carga de la prueba respecto de la materialización de operaciones inexistentes.

Así pues, llamó mi atención un expediente administrativo por medio del cual en primera instancia la carga de la prueba se le otorgó a la autoridad fiscalizadora para demostrar que las operaciones que realizó la contribuyente con una persona moral que no estaba en el listado del 69-B no se realizaron, mientras que en segunda instancia y recurso de revisión, dicha carga se revierte y se le otorgó al contribuyente, declarándose así la validez de la resolución determinante inicialmente impugnada. Es interesante profundizar en este tema de venta de facturas apócrifas, y observar que una de las causas más dañinas y que más ha contribuido para agravar la recaudación fiscal son los esquemas agresivos de evasión fiscal, por lo que deben eliminarse o corregirse los motivos que los originan, a través de instrumentos eficaces que permitan combatir frontalmente el referido fenómeno.

Un ejemplo que ilustra la evolución y sofisticación en la forma en que los contribuyentes disminuyen o evaden el pago de sus obligaciones fiscales es el derivado de la adquisición de comprobantes fiscales. Inicialmente, este esquema consistía en usar comprobantes apócrifos, con la finalidad de deducir y acreditar las cantidades amparadas en los mismos, sin haber pagado las cantidades que se reflejaban en ellos. Posteriormente, con los controles de seguridad y requisitos que la autoridad implementó en diversas reformas tendientes a evitar y detectar la emisión de comprobantes fiscales apócrifos, disminuyó temporalmente el recurrir a esta práctica. Sin embargo, estas prácticas indebidas evolucionaron, llevando a los contribuyentes evasores a recurrir a

estructuras mucho más complejas para tratar de obtener beneficios fiscales en perjuicio del fisco federal.

Tal es el caso del tráfico de comprobantes fiscales, que en esencia consiste en colocar en el mercado comprobantes fiscales auténticos y con flujos de dinero comprobables, aunque los conceptos que se plasman en los mismos carecen de sustancia, o la poca que pudieran tener no es proporcional a las cantidades que amparan los referidos comprobantes. En estas operaciones el adquirente del comprobante fiscal generalmente recibe de manera directa o a través de interpósita persona la devolución de la erogación inicialmente facturada menos el cobro de las comisiones cobradas por el traficante de comprobantes fiscales. Con esta devolución se cierra el círculo del tráfico de comprobantes fiscales, en el cual el adquirente logra su objetivo de deducir y/o acreditar un concepto por el cual en realidad erogó una cantidad mucho menor, erosionando con ello la base del impuesto correspondiente en perjuicio del fisco federal, y a su vez los traficantes de comprobantes fiscales obtienen una utilidad por expedir dichos comprobantes.

Marco teórico

Aludir a la carga de la prueba nos lleva a cuestionarnos: ¿a quién le incumbe probar un supuesto de hecho?, ¿quién resulta afectado en el proceso por no aparecer probado determinado hecho?, y, en tal sentido, determinar qué debe probar cada parte en el proceso para lograr el éxito de sus intereses en concomitancia con el principio *onus probandi*. Una vez precisado lo anterior, conviene hacer la siguiente interpretación en relación con el tema de la “materialidad”; en efecto, es verdad que existe una nueva connotación a partir del fenómeno que rodea al fondo de las operaciones inexistentes o simuladas.

Inexistencia, entendiéndose como la sustancia o si se quiere decir, la materialidad de las mismas (Devis Echandía, 1970), de ahí, es posible entender que el término acuñado hoy en día por las autoridades fiscales, así como por aquellos operadores jurídicos, se trata sólo de una forma de identificar el objeto que pretende regular el procedimiento de fiscalización que nos ocupa, lo que de suyo implica, que el tercero que utilizó fiscalmente un comprobante afecto a esa presunción, demuestre que la operación ahí amparada fue verdadera, a partir de elementos que permitan reconstruir una verdad razonable sobre la

veracidad, materialidad o certeza de aquel servicio o bien, si fuere el caso; y materialidad, la cual se trata de una locución que no requiere el cumplimiento de garantía alguna en materia de legalidad. Así entonces, la materialización de las operaciones debe entenderse como la acción de probar, sin lugar a duda, la acción de haber realizado servicios o vendido algún bien a un tercero.

Teniendo claro que la autoridad fiscal puede presuntivamente determinar operaciones inexistentes tanto al que expide las facturas como al que las enajena conforme a lo establecido en los artículos 69-B y 42 del CFF, es importante pasar al plano de la determinación presuntiva de operaciones inexistentes, en relación al último ordenamiento señalado. Las autoridades fiscales tienen distintas facultades para comprobar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales; en caso de hallar incumplimiento, pueden determinar las contribuciones omitidas o créditos fiscales, así pues, pueden comprobar la comisión de delitos fiscales y proporcionar información a otras autoridades fiscales. En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación detecte que una persona física o moral no acreditó efectivamente prestación del servicio o adquisición de bienes, o no corrigió su situación fiscal, determinará el o los créditos fiscales que correspondan; además, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales se considerarán como actos o contratos simulados o inexistentes para efecto de los delitos previsto en el CFF y por la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Recursos con Procedencia Ilícita.

Fue bajo ese contexto que la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa determinó que las facultades de fiscalización no se limitan a detectar incumplimientos, por lo que se determine un crédito fiscal al contribuyente omiso, sino que lleva implícita la posibilidad de que la autoridad verifique si efectivamente lo manifestado por el contribuyente corresponde a la realidad. En ese contexto, dicho órgano jurisdiccional indicó que la autoridad fiscal sí cuenta con las facultades para restar eficacia probatoria a los comprobantes fiscales, contratos y demás documentos relacionados, pero exclusivamente para efectos fiscales. Lo anterior se concatena con los artículos 63, primer párrafo, y 68 del CFF (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020), los cuales señalan a la letra lo siguiente:

Artículo 63. Los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código o en las leyes fiscales, o bien que consten en los expedientes, documentos o bases de datos

que lleven, tengan acceso o en su poder las autoridades fiscales, así como aquéllos proporcionados por otras autoridades, podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales.

[...]

Las autoridades fiscales presumirán como cierta la información contenida en los comprobantes fiscales digitales por Internet y en las bases de datos que lleven o tengan en su poder o a las que tengan acceso.

Artículo 68. Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos, que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

Esto es, de una interpretación armónica que se realice a dichos artículos se desprende que, de manera presuntiva, al igual que con el artículo 69-B del CFF se pueden llegar a determinar operaciones inexistentes respecto a los contribuyentes que adquieren un bien o servicio de una persona física o moral que no necesariamente tiene que estar en el listado definitivo de dicho ordenamiento legal; sin embargo, al no tener la infraestructura humana ni capacidad material para haber llevado a cabo los productos o servicios que amparan estos comprobantes fiscales, se presume que los mismos fueron simulados o inexistentes.

El Código Federal de Procedimientos Civiles señala a la letra lo siguiente (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2020):

Artículo 203. El documento privado forma prueba de los hechos mencionados en él, sólo en cuanto sean contrarios a los intereses de su autor, cuando la ley no disponga otra cosa. El documento proveniente de un tercero sólo prueba en favor de la parte que quiere beneficiarse con él y contra su colitigante, cuando éste no lo objeta. En caso contrario, la verdad de su contenido debe demostrarse por otras pruebas. El escrito privado que contenga una declaración de verdad, hace fe de la existencia de la declaración; más

no de los hechos declarados. Es aplicable al caso lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 202. Se considera como autor del documento a aquél por cuya cuenta ha sido formado.

Artículo 218. Las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, tendrán pleno valor probatorio. Las demás presunciones legales tendrán el mismo valor, mientras no sean destruidas. El valor probatorio de las presunciones restantes queda al prudente arbitrio del tribunal.

Sírvase de apoyo la siguiente contradicción de tesis emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (Suprema Corte de Justicia de la Unión, 2012):

DOCUMENTO PRIVADO PROVENIENTE DE UN TERCERO. BASTA LA OBJECCIÓN PARA QUE QUIEN QUIERE BENEFICIARSE DE ÉL JUSTIFIQUE LA VERDAD DE SU CONTENIDO CON OTRAS PRUEBAS (LEGISLACIÓN PROCESAL FEDERAL).-De conformidad con el artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles, cuando en una contienda jurisdiccional de orden federal se aporta un documento privado proveniente de un tercero y el mismo es objetado por el colitigante, aun sin explicar el motivo de la objeción, (solamente para evitar el efecto de la norma de que la no objeción hace que el documento pruebe en su contra), ello basta para que quien lo aporte y quiere beneficiarse de él deba probar la verdad de su contenido por otras pruebas, pues el objetante, en tal circunstancia, no está obligado a probar la objeción, en tanto no incurrió en externar una negativa que encierra la afirmación de un hecho, inclusive si al objetar explica los motivos y no los prueba, la objeción por sí sola obliga al que aporta la documental privada a demostrar la veracidad del contenido con otras pruebas, todo lo que será ponderado al resolver la contienda, sobre todo respecto de la valoración del documento a que se ha hecho referencia.

Por lo anterior, el órgano jurisdiccional considera que un contrato sólo podrá probar celebración de un convenio, mas no es idóneo para acreditar la existencia material del acto o servicio que ampara, y de ahí que naciera el siguiente criterio (Tribunal Federal de Justicia Administrativa, 2019):

MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES REVISADAS POR LA AUTORIDAD FISCAL. EL CONTRATO CELEBRADO CON UN PROVEEDOR NO CONSTITUYE PRUEBA IDÓNEA PARA ACREDITAR LA EXISTENCIA DEL SERVICIO PACTADO.- Con motivo del ejercicio de las facultades contenidas en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, al revisar la contabilidad del contribuyente la autoridad fiscal está en posibilidad de verificar la existencia material de las operaciones consignadas en la documentación exhibida en la fiscalización. En ese contexto, un contrato es un acuerdo de voluntades que crea o transmite derechos y obligaciones a las partes que lo suscriben, es un tipo de acto jurídico en el que intervienen dos o más personas y está destinado a crear derechos y generar obligaciones, y que versará sobre cualquier materia no prohibida, por lo que se puede afirmar que la simple realización de dicho acto jurídico no necesariamente implica que se ha llevado a cabo el objeto pactado, pues la realización del acto o servicio contratado implica que efectivamente se lleve a cabo el mismo, por lo que el objeto de ese acuerdo no se agota ni se cumple con la pura celebración del contrato en cuestión. Por tanto, los alcances probatorios de la exhibición de un contrato se encuentran limitados a demostrar la formalización del convenio respectivo, con todas las cuestiones pactadas entre los contratantes, sin embargo, su exhibición de ninguna forma podrá Precedente 443 Revista Núm. 42, Enero 2020 tener el alcance de probar que el fin u objeto del contrato se ha realizado. En consecuencia, ante el cuestionamiento por parte de la autoridad fiscal, respecto de la existencia de las operaciones que el contribuyente fiscalizado manifestó haber realizado, un contrato solo podrá probar la celebración de ese convenio, mas no es idóneo para acreditar la existencia material del acto o servicio que ampara.

Siguiendo con el tema de los contratos, ese mismo Tribunal Federal de Justicia Administrativa determinó que cuando la autoridad fiscal revise la contabilidad de contribuyente también puede verificar la existencia material de las operaciones consignadas en la documentación exhibida en la fiscalización. Es en ese sentido que dicho criterio señala que en primer lugar, un contrato no es evidencia suficiente para determinar que se llevó a cabo el objeto de ese acuerdo; es decir, celebrar un contrato no demuestra que lo que se estableció en él se cumplió en la realidad, es por eso que cuando la autoridad revise las operacio-

nes de un contribuyente, el contrato no es la prueba idónea para acreditar que se llevó a cabo lo que ampara el contrato, ya que el mismo sólo acreditaría que se celebró, pero no que se haya concretado.

Bajo ese contexto, un contrato es un acuerdo de voluntades que crea o transmite derechos y obligaciones a las partes que lo suscriben, es un tipo de acto jurídico en el que intervienen dos o más personas y está destinado a crear y generar obligaciones a las partes que lo suscriben, es un tipo de acto jurídico celebrado entre dos o más personas y que versa en cualquier materia no prohibida, por lo que se podría afirmar que la simple realización de este acto jurídico no implica que se haya llevado a cabo el objeto pactado. La actividad probatoria en un procedimiento administrativo, tanto como en un proceso judicial permite que el tribunal o autoridad administrativa competente tenga convicción respecto a su decisión al momento de resolver, en otras palabras, que existan fundamentos fácticos y jurídicos suficientes que respalden y motiven sus decisiones.

La prueba tiene una importancia decisiva en el proceso administrativo, ya que lo que deciden los pleitos son las pruebas y no las manifestaciones unilaterales de los litigantes (Reyes Poblete, 2010). Sobre este tema, Carnelutti, el gran procesalista italiano, afirma que “la carga de la prueba no debe estimarse, pues, sino como un mal menor, no se puede prescindir de ella, pero a menudo no vale más que el juego de la lotería” (Carnelutti, 1952); “de allí que la carga de la prueba no determina quién debe producirla sino quién asume el riesgo de que ella no se produzca” (Devis Echandía, 1970). El deber de probar, en todo procedimiento administrativo, que corresponde por naturaleza al actor del proceso, generalmente el particular perjudicado por la decisión estatal en cuestión “no desplaza la carga de la prueba que recae sobre ambas partes de acreditar los supuestos de hecho de la norma jurídica cuya aplicación reclaman en el caso concreto” (Pérez Hualde, 2010).

Así pues, la doctrina nos señala lo siguiente: “Una presunción es una operación lógica mediante la cual partiendo de un hecho conocido se llega a la aceptación como existente de otro desconocido o incierto” (Pina Vera, 2013). Las presunciones legales son la representación de un proceso de deducción lógica mediante el cual se pretende acreditar un hecho desconocido (hecho presumido) en función de la prueba de la existencia de un hecho conocido (hecho base). Entre ambos hechos existe un grado de vinculación o conexión necesaria (Eseverri Martínez, 1995). Es importante advertir que la determi-

nación sobre base presunta constituye un medio indirecto de determinación, esto supone que no es posible la determinación de la obligación tributaria sobre dicha base, si es que existen y/o es posible que la autoridad tributaria obtenga los medios probatorios suficientes para lograr una determinación sobre base real o cierta.

Sólo cuando se presente la imposibilidad material de establecer esta realidad, por causas imputables al contribuyente, será posible recurrir a las presunciones legales. En otros términos, por la vía de la excepción (base presunta) no es posible transgredir la regla general (base cierta). Es así que, partiendo de esta premisa, la presunción es una técnica jurídica que consiste en el relevo de lo cualitativo por lo cuantitativo, de donde se pueden desprender los siguientes elementos (Eseverri Martínez, 1995):

1. Un hecho conocido.
2. Las consecuencias que la ley o el juez interpretan de la base que es un hecho real.
3. Un hecho desconocido.
4. La normatividad jurídica que regula el hecho desconocido.

Ahora bien, las presunciones tributarias, según el citado Ernesto Eseverri Martínez, establece lo siguiente (Eseverri Martínez, 1995):

La presunción es un proceso lógico conforme al cual se acredita la existencia de un hecho -llamado hecho base-, se constituye en la confirmación de otro normalmente de otro que lo acompaña -el hecho presumido- sobre el que se proyecta determinados efectos jurídicos.

Esta presunción es de dos tipos según el autor, simple o humana, la cual resulta de la especulación de quien realiza ese proceso legal, la cual se puede localizar en el texto de la norma jurídica. Así pues, el Poder Judicial de la Federación define presunciones de la siguiente manera (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2019):

PRESUNCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA. SU MECÁNICA Y PROPÓSITO.

Las presunciones en materia tributaria forman parte de las medidas o alternativas para luchar contra la elusión fiscal, el fraude y el lavado de dinero. Su mecánica consiste en relevar o dispensar de prueba a cierto sujeto y trasladarla a otro diverso que, de no satisfacer esa carga procesal, la presunción surte plenamente sus efectos de imputación. En ese contexto, la realidad y la verosimilitud de la sustancia económica son los elementos determinantes para considerar tributariamente gravables o deducibles determinados acontecimientos; de ahí que con las presunciones se busca evitar las prácticas abusivas y los comportamientos consistentes en crear montajes artificiales carentes de realidad económica, con el solo propósito de obtener beneficios indebidos.

Las presunciones tienen su naturaleza material por origen; sin embargo, se llega a confundir con el término de “indicio”, es importante hacer mención de que el autor Bartoloni Ferro señala en uno de sus muchos libros lo siguiente (Bartoloni, 1976):

Ya no es posible confundir las presunciones con los indicios y esto se debe en gran parte a que ya no tienen nada en común. La prueba indiciada se llega de una circunstancia específica cierta a una conclusión cuyo contenido es proporcionado por una proporción general, dictada por la lógica o la experiencia común [...] Las presunciones conservan siempre el carácter de datos específicos ciertos, cuya significación es conexas a la posibilidad de incluido bajo una proposición general.

Mientras tanto, se define por jurisprudencia la palabra “indicio” como lo siguiente (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1988):

INDICIO. CONCEPTO DE.

El “indicio” es una circunstancia cierta de la que se puede sacar, por inducción lógica, una conclusión acerca de la existencia (o inexistencia) de un hecho a probar; por tanto, la convicción indiciaria se basa en un silogismo

en el que la premisa mayor (abstracta y problemática), se funda en la experiencia o en el sentido común, la premisa menor (concreta y cierta) se apoya o constituye la comprobación del hecho, y la conclusión, sacada de la referencia de la premisa menor a la premisa mayor, el indicio, por consiguiente, se diferencia de la presunción en que el dato genérico y probable agrega el dato específico y cierto, a lo abstracto une lo concreto; de lo que antecede ya se desprende sin dificultad que requisito primordial de la prueba indiciaria es la certeza de la circunstancia indiciante, o sea, que el indicio presupone necesariamente la demostración de circunstancias indispensables por las que se arguye indirecta pero lógicamente el hecho que hay que probar mediante un proceso deductivo, con la misma certeza que da la prueba directa.

Conclusiones

El objetivo del presente caso práctico se cumplió en virtud de que se demostró de conformidad con las normas, jurisprudencias y doctrinas mencionadas dentro del presente que en efecto la carga de la prueba le corresponde al contribuyente que busca demostrar que las operaciones que señala como existentes sucedieron, al momento en que la autoridad fiscal le determina operaciones inexistentes bajo una presunción legal, conforme a la que contempla el artículo 68 del CFF, y no así a la autoridad fiscalizadora, ya que ésta es la que solicita de los elementos directos que debe acompañar al contribuyente dentro del ejercicio de las facultades de comprobación que se le están ejerciendo, al haberse establecido una presunción legal emanada del artículo 42 del CFF, misma que al ser una presunción *iuris tantum*, admite prueba en contrario ya que la misma es una presunción relativa y no absoluta.

Asimismo, la mayoría de los contribuyentes, personas físicas e incluso los encargados del área fiscal de las personas morales, desconocen el alcance del derecho general y básico a la corrección de la situación fiscal establecida en el artículo 2º, fracción XIII de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, ante la limitada información que reciben de las autoridades fiscales al iniciar el ejercicio de las facultades de comprobación, en el caso de las visitas domiciliarias y las denominadas revisiones de escritorio de gabinete establecidas en el artículo 42, primer párrafo, fracciones II y II del CFF. La importancia de la corrección es un derecho que se le otorga a los contribuyentes durante sus

facultades de comprobación durante la visita domiciliaria de aportar pruebas idóneas que sustenten sus operaciones, deviene de las garantías que como personas la ley les reconoce para poder probar a lo que su derecho corresponda.

Bajo esa premisa, es de concluirse que la documentación necesaria, a fin de dar certeza respecto de la materialización de la supuesta adquisición de bienes o servicios, deberá encontrarse engranada en la contabilidad de la contribuyente revisada, en virtud de que afecta directamente a su haber patrimonial, teniendo la obligación de soportarlo documentalmente, con pruebas fehacientes que efectivamente dicho proveedor le enajenó. Lo anterior es así, ya que de conformidad con lo señalado en el artículo 42 del CFF, las autoridades fiscales están facultadas para verificar que los contribuyentes, responsables solidarios y terceros relacionados, han cumplido con las disposiciones tributarias, a través de visitas domiciliarias, revisiones de gabinete o con el cotejo de la información proporcionada por terceros relacionados es por esto, que el ejercicio de tales facultades implica averiguar si los actos jurídicos que se justifican con los documentos que los contribuyentes presentan durante las revisiones se llevaron a cabo en la realidad o no, pues sólo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las operaciones que ahí se describen.

Ahora bien, según la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la carga de la prueba consiste en lo siguiente (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1993):

PRUEBA CARGA DE LA. La carga de la prueba incumbe a quien de una afirmación pretende hacer derivar consecuencias para él favorables, ya que justo es que quien quiere obtener una ventaja, soporte la carga probatoria. En consecuencia, el actor debe justificar el hecho jurídico del que deriva su derecho. Así, la actora debe acreditar la existencia de una relación obligatoria. En el supuesto de que se justifiquen los hechos generadores del derecho que se pretende, la demandada tiene la carga de la prueba de las circunstancias que han impedido el surgimiento o la subsistencia del derecho del actor, puesto que las causas de extinción de una obligación deben probarse por el que pretende sacar ventajas de ellas.

Bajo esa premisa es que al tener indicios dentro de las presunciones en donde se señale que el proveedor del contribuyente no tiene capacidad para realizar esta operación, dicha carga es otorgada al particular comprador del

servicio, ya que éste es el interesado de acreditar la existencia de la relación jurídica que existió entre ambos, en virtud de que son hechos positivos mediante el cual bajo la presunción de *irus tantum*, se le otorga la oportunidad de probar lo que a su derecho corresponda. Partiendo de la base de que la verdad es un derecho humano cuya restricción necesariamente debe justificarse y, por ende, la norma probatoria ha de interpretarse conforme al artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en lo concerniente al derecho humano al debido proceso.

No se pierde de vista que la inseguridad jurídica generada puede abocar a situaciones de franca indefensión que comprometan seriamente aquel derecho fundamental de debido proceso; sin embargo, en el presente caso se observa que se siguió el proceso de fiscalización acorde a la ley que lo regula, y que los indicios de falta de capacidad de los proveedores, o el hecho de que no estaba localizado en su domicilio fiscal el proveedor y no presentó aviso de dicho cambio, así como que tampoco lo declarado va acorde con los servicios prestados, entre otros, fueron los detonantes que le otorgaron la carga de la prueba al contribuyente a demostrar la materialización de las operaciones pactadas, dejando claro que no se buscaba probar la situación fiscal del tercero, sino la materialización de la operación con dicho tercero; es decir, no se le estaba exigiendo al contribuyente que fuera obligado a verificar las obligaciones fiscales de su proveedor, sino que demostrara la veracidad de los comprobantes fiscales, al presumirse como legal la resolución determinante del crédito conforme a los artículos 42 y 68 del CFF.

Criterio jurisprudencial que analizó si es necesario o no, antes de que la autoridad fiscal declare como operaciones inexistentes las que emanan de un proveedor que no cuenta con activos, personal, infraestructura ni capacidad material para haber realizado dichas operaciones, llevar a cabo el procedimiento del artículo 69-B del CFF, o por el contrario, a pesar de haberlo llevado a cabo, poder declarar operaciones simuladas por los compradores de dichas facturas, el cual la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó por medio de la jurisprudencia con número de registro 2020068 (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2019), que específicamente el objetivo de la adición del artículo 69-B fue:

- a) Neutralizar el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes fiscales centrando la atención en los contribuyentes que realizan fraude tributario a través de dicha actividad; y,
- b) Evitar un daño a la colectividad, garantizando su derecho a estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes que realizan este tipo de operaciones, a fin de que aquellos que hayan utilizado en su beneficio los comprobantes fiscales traficados puedan autocorregirse o, en su caso, acreditar que la prestación del servicio o la adquisición de bienes en realidad aconteció, para que puedan surtir efectos fiscales dichos comprobantes.

Es entonces que, si bien dentro del presente caso práctico nos encontramos con la facultad de comprobación del artículo 42 del CFF, no menos es cierto, que antes de la existencia del artículo 69-B de ese mismo ordenamiento, la autoridad fiscalizadora contaba con la competencia y facultad para poder declarar como operaciones inexistentes los servicios o bienes que emanaban de facturas que se presumían como apócrifas. Ahora bien, dentro de las reglas de la prueba existe la llamada *la carga dinámica de la prueba*, que impone a las partes el deber de probar afirmaciones sobre los hechos controvertidos aunque no las hayan vertido, y responde a las dificultades materiales de aportar los medios demostrativos eficaces; por ende, no se justifica en los principios ontológico y lógico, es decir, no atiende a quien afirma un hecho ordinario o extraordinario o uno positivo o negativo, sino a los principios de disponibilidad de la prueba y solidaridad procesal.

Así, dicha figura se justifica cuando, conforme a las reglas tradicionales de la carga probatoria, no es factible demostrar los hechos relevantes, dada la dificultad material que representan o la falta de disposición del medio idóneo, por lo cual, se traslada a la parte que disponga del medio de convicción y pueda aportarlo para evidenciar la verdad de los hechos, y resolver de manera justa la cuestión planteada. La carga de la prueba en el sistema procesal encontraría asidero en la teoría de las *cargas probatorias dinámicas*, en donde se tiende a buscar la efectividad de principios como la solidaridad, igualdad de las partes, lealtad y buena fe procesal.

En la actualidad existe la tesis aislada emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito respecto de la carga probatoria dinámica, la cual señala a la letra lo siguiente (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2019):

CARGA DINÁMICA DE LA PRUEBA. SU CONCEPTO Y JUSTIFICACIÓN.

La carga dinámica es una regla procesal en materia de prueba que impone a las partes el deber de probar afirmaciones sobre los hechos controvertidos aunque no las hayan vertido, y responde a las dificultades materiales de aportar los medios demostrativos eficaces; por ende, no se justifica en los principios ontológico y lógico, es decir, no atiende a quien afirma un hecho ordinario o extraordinario o uno positivo o negativo, sino a los principios de disponibilidad de la prueba y solidaridad procesal. Así, dicha figura se justifica cuando conforme a las reglas tradicionales de la carga probatoria, no es factible demostrar los hechos relevantes, dada la dificultad material que representan o la falta de disposición del medio idóneo, por lo cual, se traslada a la parte que disponga del medio de convicción y pueda aportarlo para evidenciar la verdad de los hechos, y resolver de manera justa la cuestión planteada.

Es por lo anterior que al existir este principio a *contrario sensu* en el presente caso se puede concluir que el que tiene el medio de convicción idóneo para demostrar con pruebas que amparen que los hechos son verdaderos, sería para el contribuyente, ya que no se estaba buscando que demostrara que el contribuyente proveedor cumpliera con sus obligaciones fiscales, sino que obtuvo un bien o un servicio de este y lo demostrara. Lo mismo afirman los Tribunales Federales de Justicia Administrativa, los cuales señalan que la carga dinámica de la prueba permite el desplazamiento probatorio a quien se encuentra en mejores condiciones para hacerlo, ya que la teoría de las cargas probatorias dinámicas se ampara por brindar la objetiva concreción de la justicia; además de que persigue una solución justa para el caso concreto, también el hallar el justo equilibrio entre las partes y criterio de equidad en la relación procesal. Asimismo, busca en la actitud de las partes del proceso el actuar con los deberes de lealtad, probidad y buena fe; y por último, el deber de las partes de colaborar con el esclarecimiento de la verdad, basado en el principio de solidaridad.

En esa tesitura, la carga de la prueba dinámica permite el desplazamiento de la carga de la misma del actor al demandado y viceversa, según quien se encuentre en mejores condiciones de probar, sea por su situación económica, porque le resulte más fácil, accesible (técnica o jurídicamente), tenga mayor conocimiento de las circunstancias o en definitiva, porque se encuentra en

una situación de ventaja para aportar la prueba; lo anterior, a partir de los criterios de disponibilidad y facilidad de quien tiene el medio de prueba como una excepción al rígido esquema de distribución probatoria establecido por el artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles.

En otro orden de ideas, el registro contable se integra con los documentos que lo amparen, conforme al artículo 28, último párrafo, parte final, del CFF, por lo cual no basta el simple registro, ya que volvería nugatoria la presunción de ingresos, toda vez que uno de los fines del sistema de las presunciones fiscales en materia de contabilidad, consiste en que todos los movimientos o modificaciones en el patrimonio del contribuyente se registren debidamente, pues dicha contabilidad es la base de las autodeterminaciones fiscales; de esta manera, los registros sustentados con los documentos correspondientes contribuyen a que se refleje adecuadamente la situación económica del sujeto pasivo en el sistema contable. Y precisamente, esa ausencia de elementos necesarios para cualquier contribuyente justifican el razonamiento de la autoridad fiscalizadora, aun cuando no desarrolle previamente el procedimiento contenido en el artículo 69-B del CFF.

Más aún, las autoridades fiscales están en aptitud para detectar si algún contribuyente que ha estado emitiendo comprobantes fiscales no cuenta con elementos para ello, o bien, que no se encuentra localizado, y para ello pueden verificar válidamente el cumplimiento de las obligaciones fiscales de aquellos, a partir de la información que obre en su poder. En otras palabras, para justificar que un contribuyente no cuenta con personal o activos, la autoridad fiscal puede hacerlo a través de la información con la que cuenta en su base de datos, misma a la que tiene acceso en virtud de que es información obtenida legalmente conforme al CFF. Finalmente, no obstante que tales erogaciones cumplen con todos los requisitos legales establecidos en las diversas legislaciones sustantivas, lo cierto es que ello no implica la veracidad de la información contenida en las formas documentales que exigen las disposiciones fiscales, es decir, que las operaciones hayan existido en el mundo de los hechos.

La carga de la prueba la debe tener la parte que tiene una oportunidad de desvirtuar una presunción, en este caso era para el contribuyente que presume como realizada una operación con un tercero que se encuentra como no localizado, no tiene capacidad material ni infraestructura para prestar un servicio, no cuenta con inventarios ni maquinaria, no tiene personal para realizar su actividad, no se encuentra en registro de su nombre ante diferentes autoridades, y que

además lo declarado por ése y por la misma contribuyente no tiene concatenación con el servicio contratado, ya que en el caso de que a pesar de que el proveedor esté como no localizado, dicha situación no es la que declara la nulidad de las mismas, ni tampoco el hecho de que las facturas cuenten con todos los requisitos de ley, o que no exista disposición alguna que lo obligue a demostrar la situación fiscal, material y contable del tercero, ya que el sustento en que se basa dicho Tribunal en otorgarle la carga de la prueba al particular, es el hecho de que no es suficiente que las facturas reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A del CFF para acreditar una operación, sino la concatenación de demás elementos indirectos con los que se pueda presumir la existencia de la misma.

Por lo tanto, los contribuyentes tienen que demostrar que no se trata de un principio psicológico de los contratantes en realizar dicha operación, sino que en efecto existió la voluntad y ésta no se materializó, ya que si se le dieran los efectos fiscales a todas las facturas que reúnen los requisitos del citado artículo 29-A del CFF, entonces serían nugatorias las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, lo anterior conforme a lo siguiente (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2013):

COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE SUS REQUISITOS RESPECTIVOS NO IMPLICA QUE EN AUTOMÁTICO PROCEDA LA DEVOLUCIÓN O ACREDITAMIENTO SOLICITADO CON BASE EN ELLOS.

El cumplimiento de los requisitos de los comprobantes fiscales previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, no constituye una exigencia para efectuar la deducción o acreditamiento, sino un requisito que debe satisfacer el comprobante per se para que, en su caso, se pueda utilizar como medio a través del cual se efectúe la deducción o acreditamiento respectivo. Por tanto, el cumplimiento de los requisitos establecidos para los comprobantes fiscales sirve para que éstos, como medios de convicción, satisfagan la finalidad consistente en dejar constancia de un acto o hecho con los efectos tributarios señalados. De distinta forma, una vez cumplidos los requisitos de los comprobantes fiscales, éstos, como medios de prueba, pueden servir para solicitar la deducción o acreditamiento correspondiente, pero sin que tal cumplimiento implique, en automático, que procederá la deducción o acreditamiento solicitado. Precisamente por ello, la diferen-

cia existente entre el cumplimiento de los requisitos de los mencionados comprobantes y la deducción o acreditamiento para los cuales sirven, se sintetiza en que aquellos son los medios y éstos una de las posibles consecuencias que pueden tener. Es cierto que existe una estrecha relación entre los comprobantes fiscales que cumplen los requisitos fiscales y el derecho a la deducción o al acreditamiento que se pretenda efectuar; sin embargo, ello no conlleva a que se trate de un solo aspecto, sino que existen diferencias al respecto, principalmente, de medio a fin.

Para corroborar si los comprobantes fiscales cumplen con los requisitos legales o que fueron idóneos para respaldar las pretensiones del contribuyente a quien le fueron emitidos, la autoridad fiscal cuenta con las facultades de comprobación contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. De tal manera que, si el contribuyente sujeto a las facultades de comprobación no acredita la real materialización de las actividades u operaciones registradas en su contabilidad y comprobantes fiscales, la autoridad fiscal válidamente podrá declarar presuntivamente su inexistencia, y determinar que esos documentos carecen de valor probatorio y, por ello, no podrá tomarlos en cuenta para efectos de la procedencia de la pretensión del contribuyente, conforme a lo establecido en el artículo 68 del CFF, misma que es una presunción *iuris tantum* y la cual admite prueba en contrario.

De tal suerte, si durante el ejercicio de las facultades de comprobación, el contribuyente, con el objeto de acreditar el cumplimiento de una obligación fiscal, exhibe diversos documentos como los comprobantes fiscales, ello no implica que la autoridad hacendaria en automático admita la veracidad de los datos que contengan, menos aún que acceda a la pretensión del causante, puesto que sólo a través del control que de tales documentos realice, puede tener la certeza de que no son apócrifos y que efectivamente acreditan el acatamiento de esa obligación, que es precisamente el objeto de la revisión. En efecto, la valoración y, en su caso, desestimación de la contabilidad y demás documentación exhibida por el contribuyente o terceros relacionados con él, son cuestiones propias de las facultades de comprobación que la autoridad fiscal puede llevar a cabo, puesto que restarle eficacia y validez a tal documentación sólo trae consecuencias de índole fiscal, en cuanto a la verificación del debido cumplimiento de las disposiciones en la materia, lo cual encuentra sustento en el artículo 42, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación.

En otras palabras, la sola exhibición de la contabilidad, documentación e información requerida por la autoridad hacendaria con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación no genera en automático la procedencia de las pretensiones del contribuyente, sino que está sujeta a la comprobación, en el plano fáctico, de las actividades u operaciones que soportan. Durante el procedimiento de facultades de comprobación, la autoridad es la que verifica el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes al contribuyente, sin que para el efecto se encuentre dejando en estado de indefensión a la parte actora, en virtud de que se le otorga la garantía de audiencia para desvirtuar los hechos u omisiones detectados durante la visita domiciliaria, y es por tanto que al interesado le corresponde probar la materialización de una operación que tiene indicios de no haberse realizado.

En efecto, las facultades previstas en el artículo 42 del CFF permiten a la autoridad fiscalizadora verificar que los contribuyentes hayan cumplido con sus obligaciones tributarias, incluyendo la atribución de realizar todos los actos tendientes a corroborar si las operaciones que se hicieron constar en los documentos que integran la contabilidad del causante, en realidad se ejecutaron. De tal manera, si el contribuyente sujeto a las facultades de comprobación no acredita la real materialización de las actividades u operaciones a que refieren su contabilidad y comprobantes fiscales, la autoridad fiscal válidamente podrá declarar que son inexistentes, puesto que si la prestación de servicios o la adquisición de bienes por las que se expidieron las facturas no se llevaron a cabo, lo lógico es que se considere que no existieron y, por ende, que se determine que esos documentos carecen de valor probatorio, por lo que la autoridad fiscal no podrá tomarlos en cuenta para efectos de la procedencia de la pretensión del contribuyente.

Sin embargo, para llegar a la posible configuración de una conducta ilícita en materia fiscal es plausible hacerlo a través de una presunción legal para determinar la inexistencia de las operaciones, en este caso conforme al multicitado artículo 42 del CFF. Ahora bien, respecto al tema de las pruebas aportadas por los contribuyentes se deben valorar obedeciendo a un juicio de probabilidad que determina una presunción prevalente de credibilidad a las afirmaciones ordinarias ahí contenidas, sobre la base del desarrollo natural de las cosas humanas. Es decir, una prueba constituye un medio para revelar una realidad; dependerá de su contenido, fuerza y limitación, la valoración de la misma y el grado de certeza respectivo, aun cuando algunas pruebas (contratos, papel de

trabajo y cotización) tengan naturaleza de documentos privados, cuya valoración obedece a parámetros bien definidos, su contenido se demostrará por el enlace de otras pruebas (fotografías y facturas); es decir, obedeciendo a la técnica de ilación de los hechos pasados, pues mediante ese método de determinación es dable utilizar los medios representativos que permiten llegar al conocimiento de los hechos a través de juicios inferenciales (presunción simple o judicial).

Conviene entonces hacer la siguiente disquisición en relación con el tema de la “materialidad”; en efecto, es verdad que existe una nueva connotación a partir del fenómeno que rodea al fondo de las operaciones inexistentes o simuladas. Esta connotación o concepto es la denominada “materialidad” que, si bien, no existe una norma que defina los alcances y límites de dicho término acuñado por las autoridades fiscales en tiempos recientes, la verdad es que ello no genera indeterminación o grado de confusión entre aquellos que están sujetos a una presunción simple o legal que conlleve a la inexistencia de operaciones, en virtud de que, para entenderlo, es necesario conocer el contexto en que es utilizado, que no es otro más que la propia “inexistencia de operaciones”.

Es entonces que el uso de presunciones legales está permitido legalmente en ejercicio de las facultades de comprobación, incluso para poner de manifiesto la inverosimilitud de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales, sobre todo cuando existen elementos indiciarios que desvelan la falta de recursos materiales o humanos para que los proveedores realicen sus actividades; más cuando estos últimos no son localizables en sus domicilios fiscales y que lo presentan en sus declaraciones no se concatena con el objeto de los comprobantes fiscales. Más aún, las autoridades fiscales están en aptitud para detectar si algún contribuyente que ha estado emitiendo comprobantes fiscales no cuenta con elementos para ello, o bien, que no se encuentra localizado. Para esto, pueden verificar válidamente el cumplimiento de las obligaciones fiscales de aquéllos, a partir de la información que obre en su poder; en otras palabras, para justificar que un contribuyente no cuenta con personal o activos, la autoridad fiscal puede hacerlo a través de la información con la cuenta en sus bases de datos, a la que tiene acceso en la medida que es información obtenida legalmente; aunado a que es la única que posee, ya sea propia o brindada por otras autoridades.

Sin que sea necesario, darle a conocer a la actora los documentos o archivos donde obre la información que motiva su determinación, puesto que,

la carga de la prueba no puede revertirse a la autoridad para que demuestre los datos, informes o documentos de donde obtuvo las evidencias, ya que es obligación de todo contribuyente demostrar la materialidad de las operaciones, con independencia de las irregularidades o incumplimientos que podrían detentar sus proveedores. Finalmente, no obstante que tales erogaciones cumplen con todos los requisitos legales establecidos en las diversas legislaciones sustantivas, lo cierto es que ello no implica la veracidad de la información contenida en las formas documentales que exigen las disposiciones fiscales, es decir, que las operaciones hayan existido en el mundo de los hechos.

Es evidente que las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente que no cuenta con los activos materiales, se encuentra como no localizado y además sus declaraciones presentadas no están concatenadas con el objeto de los comprobantes fiscales, deberán acreditar que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales. Lo que quiere decir que la efectiva acreditación podrá hacerse sin mayor restricción, por cualquier medio de prueba permitido por la ley, incluida la prueba presuncional, que indefectiblemente tendrá efectos especiales, en virtud de que provendrá de hechos particulares sobre los bienes o servicios contenidos en los comprobantes fiscales, de donde se obtiene la naturaleza de la presunción al enfocarse en la precisión de la explicación de lo que sucedió en sentido más creíble y verdadero.

Referencias

- Bartoloni, F. (1976). *Enciclopedia Jurídica Ameba*, Vol, XXIII. Buenos Aires. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2020). *Código Federal de Procedimientos Civiles*.
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2020). *Código Fiscal de la Federación*.
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2020). *Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo*.
- Carnelutti, F. (1952). *Estudios de derecho procesal*. Buenos Aires.
- Devis Echandía, H. (1970). *Teoría general de la prueba judicial*. Buenos Aires.
- Eseverri Martínez, E. (1995). *Presunciones legales y Derecho Tributario*. Madrid.

- Expansión. (17 de febrero de 2020). *El SAT detecta operaciones con facturas falsas por 339,000 mpd*. Obtenido de Economía: <https://expansion.mx/economia/2020/02/17/sat-detecta-operaciones-facturas-falsas-por-339-000-mpd>
- Pérez Hualde, A. (2010). *Actuación de pruebas en el contencioso-administrativo y debido proceso*. Lima.
- Pina Vera, R. (2013). *Diccionario de Derecho*. México: Porrúa.
- Reyes Poblete, M. Á. (2010). Procedimiento administrativo y contencioso-administrativo bajo el prisma de los Derechos Humanos. Lima. En: IV Congreso Nacional de Derecho Administrativo. Modernizando el Estado para un país mejor.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. (12 de julio de 1988). *Semanario Judicial de la Federación*. Obtenido de Suprema Corte de Justicia de la Nación: https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1e0e0000000&Apendice=1000000000000&Expresion=211525&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. (8 de julio de 1993). *Semanario Judicial de la Federación*. Obtenido de Suprema Corte de Justicia de la Nación: https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=215051&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. (junio de 2013). *Primera Sala*. Obtenido de Semanario Judicial de la Federación: <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=%25E2%2580%259CCOMPROBANTES%2520FISCALES.%2520EL%2520CUMPLIMIENTO%2520DE%2520SUS%2520REQUISITOS%2520RESPECTIVOS%2520NO%2520IMPLICICA%2520QUE>
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. (26 de abril de 2019). *Semanario Judicial de la Federación*. Obtenido de Suprema Corte de Justicia de la Nación: <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=PRESU>

NCIONES%2520EN%2520MATERIA%2520TRIBUTARIA.%2520SU%2520MEC%25C3%2581NICA%2520Y%2520PROP%25C3%2593SITO &Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orde

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (17 de junio de 2019). *Semanario Judicial de la Federación*. Obtenido de Suprema Corte de Justicia de la Nación: https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=2020068&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (22 de febrero de 2019). *Semanario Judicial de la Federación*. Obtenido de Suprema Corte de Justicia de la Nación: https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=carga%2520de%2520la%2520prueba&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1132&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=1&In

Suprema Corte de Justicia de la Unión. (abril de 2012). *Semanario Judicial de la Federación*. Obtenido de Suprema Corte de Justicia de la Unión: <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Clase=DetalleTesisBL&ID=2000570&Semanario=0>

Tribunal Federal de Justicia Administrativa. (agosto de 2019). *Tesis Seleccionada, Nivel de detalle*. Obtenido de Tribunal Federal de Justicia Administrativa: <http://sctj.tfjfa.gob.mx/SCJI/assembly/detalleTesis?idTesis=44835>



Constitucionalidad del impuesto a plataformas que enajenan bienes o prestan servicios digitales

Brandon Alejandro Salazar Rodríguez¹

Rubén Macías Acosta²

María del Carmen Bautista Sánchez³

Resumen

El medio digital ha sido poco observado para efectos jurídicos y tributarios, al día de hoy, su regulación se encuentra en auge y son pocos los estudios que indican hacia dónde se debe dirigir la normatividad en este ámbito, sin duda, esta innovación deberá seguir la línea de respeto a los derechos humanos y garantías individuales que se consagran en el Derecho nacional e interna-

-
- 1 Lic. Brandon Alejandro Salazar Rodríguez, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, estudiante de la Maestría en Impuestos. E-mail: asaro1994@gmail.com
 - 2 Dr. Rubén Macías Acosta, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Economía. E-mail: ruben.macias@edu.uaa.mx
 - 3 Dra. María del Carmen Bautista Sánchez, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Contaduría. E-mail: carmen.bautista@edu.uaa.mx

cional. El objetivo de este estudio es analizar si la regulación tributaria del impuesto digital atiende al proteccionismo que la Constitución Mexicana brinda al contribuyente. La metodología de investigación empleada fue predominantemente cualitativa, no obstante, contiene elementos de carácter cuantitativo que brindan soporte a la justificación del estudio. Las aportaciones del análisis radican en apreciar los excesos y lagunas legislativas que norman el impuesto digital y la lesividad que éstos implican para el contribuyente, dejando abierta la posibilidad de que se interpongan medios de defensa para quienes se consideren afectados por los resultados de su aplicación.

Palabras clave: *Servicios digitales, plataformas digitales, impuesto a las plataformas digitales.*

Introducción

El 8 de septiembre de 2019 se presentó ante el Congreso de la Unión la Iniciativa de reforma que adicionaba y derogaba el contenido de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), de forma conjunta con la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) en materia de medidas tributarias a plataformas que prestaran servicios digitales o que enajenaran bienes. El contenido esencial de esta reforma consistía en gravar la utilidad percibida por personas físicas que prestaran servicios o enajenaran bienes mediante plataformas intermediarias de naturaleza digital, y por otra parte hacer que el consumidor final pagara el impuesto al consumo por el uso de dichas plataformas. Sin embargo, de forma adicional, la reforma en cuestión también contenía sanciones al incumplimiento de las contribuciones planteadas y, para el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA), planteó que los extranjeros que no tuvieran establecimiento en México y que no cumplieran con las obligaciones tributarias planteadas en esta reforma, fueran suspendidos de la conexión de telecomunicaciones para que el receptor en México no recibiera señal alguna relacionada con el proveedor incumplido.

Por lo anterior, México debió considerar la trascendencia que ha tenido en el marco internacional, ello a grandes rasgos, y tan sólo de forma cualitativa es prudente observar que, si bien es cierto, no existe una homologación en cuanto a las tasas de imposición y tampoco uniformidad de criterio en cuanto a la naturaleza del impuesto (directo o indirecto); no obstante, existen países cuya

antigüedad en la recaudación del impuesto demuestra que han sido más las bondades que las afectaciones, tal como lo es el caso de Islandia y Noruega, pioneros en la recaudación del impuesto al consumo de servicios digitales, y que efectúan la recaudación del impuesto digital en materia de IVA desde el año 2011; la India regula actividades de comercio electrónico y sus impuestos desde 2016 a través de la Ley del impuesto integrado sobre bienes y servicios (IGST, por sus siglas en inglés); Rusia y Serbia continúan con la línea de recaudación a extranjeros que comercien digitalmente a clientes de sus países, desde 2017, únicamente en materia de IVA; o como ya se ha mencionado, el caso de Chile y Colombia, pioneros en Latinoamérica en la implementación de este esquema recaudatorio.

Así, se extiende a lo largo y ancho del orbe terráqueo la recaudación del impuesto digital bajo las consideraciones de cada uno de los países en la defensa de sus productores, creadores, consumidores, economía y sociedad, y en todos se observa la misma directriz derivada de este proteccionismo y que consiste en impedir que se fuguen capitales, que se exima de los impuestos al extranjero que genera riquezas en el país, y que se logre la equidad en el comercio tradicional y el electrónico. De forma inmediata, es perceptible a la vista que, además, en los diarios de circulación digital, blogs y redes sociales, todos los países que ahora forman parte de esta economía reportan el crecimiento de sus economías en porcentajes positivos.

Por otro lado, resulta interesante la cuestión que radica en saber si: ¿además de los beneficios, efectivamente percibidos, existe alguna afectación en la ejecución recaudatoria de estos países?, y sería falso responder a ella en sentido negativo, puesto que existen perjuicios en todos y cada uno de los ámbitos, en primer lugar, la actividad recaudatoria es más vista como un “mal necesario”, bien aceptado en algunas sociedades, pero bastante criticado en otras, y es que las cosas que son objeto de recaudación incrementan de precio para el consumidor, el proveedor deberá ajustar sus costos de producción para que, al incluir el IVA en su costo de venta, el producto siga siendo competitivo en el mercado sin ser excesivamente costoso o incompetente; por otro lado en materia de ISR, resulta incoherente para el gobernado tener que dar parte de sus ganancias al estado como tributo, y bueno, a mayor escala en el marco internacional, las afectaciones son directamente percibidas por las transnacionales que exportan sus productos y cuyas ganancias han mermado a causa de la regulación del impuesto digital en virtud de la residencia del cliente, esto no ha

implicado la fricción diplomática entre jefes de estado, ni mucho menos, sin embargo, la presión social y el descontento del sector empresarial son factores de amplio valor en los sistemas económicos actuales.

Principios de constitucionalidad del derecho tributario

El principio de legalidad tiene un ámbito de aplicación bastante amplio, en México dicho principio se encuentra establecido en el cuerpo de los artículos 14 y 16 de la Constitución Política Mexicana. Este principio es el encargado de limitar la actuación de la autoridad para evitar que el desempeño de sus actividades se lleve a cabo de forma arbitraria o ilegal, por considerar que se trata de una facultad discrecional; no obstante, la doctrina se ha encargado de estudiar a fondo este principio, concluyendo que es un principio complejo, al estar compuesto de dos elementos: el primer elemento (material) es la Legalidad Administrativa; y el segundo elemento (formal) es la Reserva de Ley.

Respecto al artículo 14 Constitucional, éste establece que antes de alguna privación y afectación jurídica del gobernado deben preexistir tribunales y leyes que regulen la actividad jurisdiccional de los órganos facultados para ello, con el afán de evitar que se creen sanciones o delitos específicamente atinentes a la calidad particular de cada persona y de la misma manera para evitar que la autoridad ejerza ilegalmente su coacción respecto de cierto grupo de gobernados, lo anterior a razón de lo establecido en el artículo 1º Constitucional establece prohibición a toda clase de discriminación por características inherentes a cada individuo.

Aunado a lo anterior, el artículo 16 Constitucional en su primer párrafo establece que: “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento” (Congreso de la Unión, 2020). En ese sentido, todo acto de molestia debe contener ciertos requisitos indispensables para considerar que el acto de autoridad fue legalmente emitido o efectuado, tan es así, que uno de los requisitos es la debida fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento. De lo anterior se colige entonces que para que exista presunción de legalidad en todo acto de autoridad, en primera instancia debe existir un órgano facultado para emitir el acto, a su vez, el acto debe estar fundado y motivado en una ley pre-

existente, y por último esa fundamentación y motivación deben ser aplicables de forma exacta y precisa al hecho que se pretende sancionar.

En su sentido amplio y unido de forma directa al principio de legalidad, la reserva de ley contempla la limitante consistente en que hay facultades de creación y aplicación de leyes que se encuentran concedidas exclusivamente a determinados órganos, poderes o autoridades. En virtud de lo anterior, se plantea una frontera formal en sentido de que, para que exista una norma, de forma previa el órgano que la emita deberá estar debidamente facultado por la Constitución Mexicana; y de la misma manera, la Constitución debe contemplar la creación del órgano emisor y de la ley que pretende sea emitida. En ese sentido, la reserva de ley da pauta a las premisas que estatuyen “*nulla poena sine lege*” (no hay pena sin ley), por lo que, previo al ejercicio de las actividades jurisdiccionales y administrativas, debe existir la presunción de que todas aquellas emanan de una ley creada por un órgano que ha observado el acto social y considera, bajo el esquema de justicia que se es acreedor a una regulación.

Si retomamos lo establecido en el artículo 14 Constitucional, éste menciona que todo acto de molestia se llevará ante tribunales *previamente establecidos*, y se deberán seguir las formalidades para cada procedimiento de acuerdo a *leyes expedidas con anterioridad* al hecho. De acuerdo con lo ya planteado, para ser sujeto pasivo del impuesto digital y específicamente del impuesto sobre servicios digitales, este gravamen debe estar estrictamente regulado en una legislación de creación previa donde se establezcan los elementos de la contribución, tales como el sujeto, el objeto, base, tasa y época de pago del impuesto; en este caso, las legislaciones que conforme al artículo 14 Constitucional prevén el tributo a los servicios a través de internet lo son la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, mismas que tuvieron que ser reformadas para adaptarse a la realidad de economía tecnológica que hoy nos ocupa.

Por otra parte, como ya se mencionó, el artículo 16 Constitucional establece que todo acto de molestia debe ser emitido por autoridad competente y que debe estar conformado de fundamentación y motivación. En relación con lo anterior, cuando la autoridad fiscal decida emitir un acto de molestia para los que, bajo el esquema de la ley sean sujetos del impuesto digital, éste deberá ir en primer lugar acorde a lo establecido en el artículo 14; es decir, emitido conforme a una ley de existencia previa y además contener el fundamento jurídico

preciso y la motivación que demuestre las razones que llevaron a la autoridad a efectuar sus actividades o cualquiera de las facultades de comprobación.

El artículo 31 Constitucional en su fracción IV establece:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes (Congreso de la Unión, 2020).

El principio de *proporcionalidad tributaria* tiene su respaldo en lo que se denomina “capacidad de económica”, misma que en teoría da origen a la denominada “capacidad contributiva”, en tanto que lo proporcional de un tributo recae en la regla aritmética que señala que a mayor ingreso, mayor capacidad contributiva y de forma inversamente proporcional, a menor ingreso, menor capacidad contributiva. La capacidad económica se refiere a la aptitud en la que se encuentra el gobernado a cumplir con sus obligaciones tributarias, con base en la riqueza efectivamente percibida. Por su parte, la capacidad contributiva es el elemento de la proporcionalidad que, en función de la capacidad económica, establece la posibilidad y los límites para que el contribuyente realice sus aportaciones al gasto público tal como lo marca la Constitución Mexicana, de tal manera que atribuye al sujeto activo de la relación tributaria la facultad de imponer de forma legítima gravámenes que no trasgreden la esfera jurídica del gobernado por excesividad u obsolescencia.

Prevista en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política Mexicana que establece:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes (Congreso de la Unión, 2020).

La *equidad tributaria* previene agravar a los gobernados a través de la imposición desigual de contribuciones a ciudadanos de características semejantes, esto es, de forma tácita y equiparable al principio de igualdad, dicho artículo establece que tributariamente habrá que conceder un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. En esencia, con este principio se busca que aquellos gobernados que se encuentren en una misma situación económica y, de hecho, contribuyan de la misma manera al gasto público, sin que medie distinción discriminatoria o particular aplicable a cada uno de ellos.

Principios generales de política fiscal para el comercio electrónico

Con amplia similitud y relación a los *principios de proporcionalidad y equidad*, el *principio de Neutralidad fiscal* de aplicación directa al comercio electrónico que fue acuñado por el Comité de Asuntos Fiscales (CAF) de la OCDE, establece:

Neutralidad: Los sistemas tributarios deben tratar de ser neutrales y equitativos entre las distintas formas de comercio electrónico y entre éste y el comercio convencional o tradicional. Las decisiones comerciales deben estar motivadas por consideraciones económicas y no ya tributarias. Aquellos contribuyentes en situaciones análogas, que efectúen operaciones similares, deben estar sometidos a niveles impositivos parejos (CAF, 1998).

Este principio de neutralidad guarda su relación directa con el principio de equidad en tanto que, como se observa en los últimos renglones de su concepto, establece que quienes efectúen actividades similares deberán encontrarse en el mismo nivel de obligación tributaria, y además ofrece trato igual a los iguales y desigual con los desiguales, tal como lo marca la doctrina. La proporcionalidad en inclinación a neutralidad se conserva en que los objetivos de transacción deben atender a las riquezas percibidas, en tanto que la percepción de utilidad económica sea superior y no tenga que verse mermada en función del tributo para beneficio de los intervinientes.

Además de lo anterior, cabe resaltar el plano de igualdad en el que se pone a los gobernados, al postular que los sistemas tributarios ejercerán su neutralidad sin distinguir entre la diversidad de actividades a través de las que

podiera efectuarse el comercio, tanto en su modalidad electrónica como en la forma tradicional.

Es imprescindible la utilidad del principio de neutralidad por resultar de especial aplicación al comercio electrónico, ya que procura equilibrar la situación para quienes realizan actividades de comercio digital y comercio convencional, sin dejar de lado los principios constitucionales que coadyuvan a su cumplimiento, y que observan la legalidad tributaria justificando la naturaleza del impuesto que no resulta ser nuevo, sino adaptado conforme a la evolución de las relaciones comerciales.

Para considerar la viabilidad impositiva de un tributo al comercio electrónico, resulta necesario que cada gobierno, en la medida de sus capacidades, efectúe una ecuación costo-beneficio en la que alcance a determinar la utilidad tomando en cuenta las condiciones del sujeto pasivo de la actividad recaudatoria. Las condiciones bajo las cuales se conceptualizó este principio son las siguientes:

Eficiencia: Deben reducirse, en la medida de lo posible, los costes de cumplimiento soportados por los contribuyentes y los gastos administrativos que pesan sobre las administraciones tributarias (CAF, 1998).

En atención a este principio se protege la capacidad económica del contribuyente, para poder llevar a cabo la labor recaudatoria debidamente sin erosionar la fuente del impuesto; por ello, el legislador mexicano al efectuar las debidas adaptaciones a la ley de renta y a la ley de valor agregado para regular el impuesto digital, tomó en cuenta que las actividades gravadas, así como los sujetos del mismo, tuvieran relación conforme a los contribuyentes que en el ámbito tradicional llevaban a cabo las mismas actividades, en el sentido de que los costes de cumplimiento soportados serían los mismos, evitando ser más lesivos con unos y menos con otros.

Cuando se efectúa la debida ponderación entre el costo-beneficio de crear un impuesto, o como es el caso de México, adaptar un impuesto preexistente a las actividades en constante progreso evolutivo, implica que el legislador debe ser claro y conciso para no caer en contradicciones, vaguedades o ambivalencias que puedan perjudicar la aplicación de la ley. Derivado de lo anterior, el *principio de certeza y simplicidad* se conceptualizó como a continuación se transcribe:

Certeza y simplicidad: Las normas tributarias han de ser claras y fáciles de entender, de forma que los obligados tributarios puedan anticiparse a las consecuencias fiscales antes incluso de realizar cualquier operación, lo que implica saber cuándo, dónde y cómo satisfacer sus obligaciones fiscales (CAF, 1998).

De tal manera que con los elementos que conforman el principio de certeza y simplicidad, se da lugar como consecuencia al principio de legalidad constitucional y se protege la esfera jurídica y fiscal del gobernado.

Este principio fue creado con la finalidad de obtener el mayor beneficio recaudatorio y disminuir a su máxima expresión el perjuicio al contribuyente, de tal manera que este último considerara una imposición justa, evitando ejercer acciones para omitir el cumplimiento de obligaciones fiscales y se conceptualizó de la siguiente manera:

Efectividad y justicia: Los sistemas tributarios han de generar la cuantía idónea de impuestos en tiempo y forma, debiendo reducir al máximo las posibilidades de evasión y fraude fiscal al tiempo que se combaten mediante la adopción de medidas proporcionales a los riesgos enfrentados (CAF, 1998).

La evidente relación que guarda el principio de efectividad y justicia con la proporcionalidad tributaria para efectos de respetar el mínimo vital y la capacidad económica-contributiva es el verdadero fondo de creación de este principio; es decir, si se aprecia de forma crítica, el gobernado procura contribuir al gasto público en función de sus percepciones económicas y, siempre que la contribución al gasto público que se fije sea justa, el contribuyente (en teoría) estará de acuerdo en llevar a cabo el pago de las contribuciones.

El *principio de flexibilidad* es tan trascendental y necesario como el *principio de neutralidad*, se considera ello en virtud de que además de ser un antecedente, marca pauta evolutiva que se deberá seguir a partir de su concepción.

Flexibilidad: Los sistemas tributarios han de ser flexibles y dinámicos para garantizar que siguen el ritmo de y se adaptan a los avances tecnológicos y comerciales (CAF, 1998).

Este principio enmarca la conciencia de que las tecnologías, a la par de la forma de hacer negocios y relaciones, se encuentran en constante cambio

y lo mejor será adaptarse a esas transformaciones al grado de prever las situaciones futuras, causas y orígenes. Sin duda, los sistemas tributarios, como lo dice el concepto, se verán influenciados a evolucionar, por lo que deberán establecerse bajo flexibilidad constante a fin de cubrir los distintos aspectos que pudieran tener los ingresos o el consumo generacional. Esta flexibilidad se reflejará en los criterios de legisladores, magistrados, jueces, servidores públicos y contribuyentes involucrados en la actividad impositiva del estado. En la actualidad, ya se observa que el legislador mexicano al llevar a cabo la modificación correspondiente a las leyes tributarias y contemplando los ingresos percibidos a través de plataformas de internet, tomó en cuenta este principio, por lo que de este punto histórico en adelante deberá continuar apeándose a él para llevar a cabo sus actividades.

Legislaciones y normatividad involucradas en el impuesto digital

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA: No se debe dejar de lado que los sujetos pasivos darán fomento a la actividad recaudatoria con la que el gobierno fondeará los gastos públicos, por ello, los participantes de la actividad económica que se pretenda gravar deberán cubrir los requisitos necesarios para dar conveniencia a su regulación y de forma inversa, la contribución que se vaya a establecer, deberá ir de acuerdo a las características de esos individuos; por lo anterior, el impuesto digital resultó ser una adaptación regulatoria que, en atención a los sujetos involucrados, ofrece equidad en cuanto a que las actividades económicas que se gravan son equiparables del comercio electrónico al comercio tradicional.

Así, el artículo 113-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su primer párrafo dispone que serán sujetos obligados al pago de dicho impuesto los siguientes:

- Personas físicas con actividades empresariales que, a través de internet, mediante plataformas tecnológicas o aplicaciones informáticas, enajenen bienes o presten servicios.

Por otra parte, el artículo 113-C de la Ley del ISR establece que serán sujetos del impuesto como retenedores:

- Personas jurídicas residentes en México.
- Personas jurídicas residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente en el país.
- Las entidades o figuras jurídicas extranjeras que proporcionen de manera directa o indirecta el uso de las plataformas tecnológicas (LISR, 2020).

Y como se aprecia de ello, los ya mencionados son sujetos del impuesto, en virtud de ser enajenantes de bienes o prestadores de servicios, de forma análoga a los del Capítulo I, del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; sin embargo, los del artículo 113-A y C correspondientes a la Sección III del Capítulo II del Título IV, son específicamente los que obtienen sus ingresos por enajenar esos bienes o prestar sus servicios a través de plataformas digitales.

El objeto del ISR para los sujetos ya mencionados y, establecido en el artículo 113-A de la LISR, consiste en gravar la obtención de ingresos por enajenar bienes o prestar servicios a través de plataformas tecnológicas (LISR, 2020). No se debe dejar de lado que el motivo para adaptar la imposición a quienes obtienen ingresos a través de plataformas digitales e internet, lo fue con la intención de evitar la fuga de capital por residentes en el extranjero y cumplir con la equidad constitucional de contribución al gasto público entre los sujetos del impuesto.

Los elementos materiales de la imposición a la riqueza, en este caso se fijaron en función de los ingresos que se consideran hipotéticamente promedio respecto de las actividades que los determinaban, las consideraciones fácticas que observaron quienes se dedicaron a la adaptación del impuesto de tal manera que no resultara excesivo para los sujetos, además de verificarse el apego a los principios constitucionales que dan validez al tributo y que anteriormente se expusieron, en virtud de que los límites de las bases para fijar la tasa de tributación son cantidades acordes a la realidad, que permiten el respeto del mínimo vital y la capacidad económica de los contribuyentes sujetos.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO: En la iniciativa de reforma a la Ley del IVA, se estableció que el responsable de sostener la carga fiscal del IVA en los servicios digitales que se gravarían sería el consumidor final (Congreso de la Unión, 2019). En ese sentido, y con el objeto de formalizar y asegurar la actividad recaudatoria, se propuso que el pago de dicho impuesto se efectúe mediante retención en la que actúen como obligados solidarios los siguientes:

- El artículo 1º-A BIS establece como contribuyentes retenedores del IVA para efectos del impuesto digital a las personas físicas o morales, residentes en México que actúen como intermediarios de oferentes de productos o servicios a través de plataformas digitales a receptores en territorio nacional (LIVA, 2020).
- El artículo 18-D de la Ley del IVA contempla también como contribuyentes en su carácter de retenedores y para los efectos respectivos a los residentes en el extranjero sin establecimiento en México, que presten servicios digitales a receptores ubicados en territorio nacional (LIVA, 2020).

Con todo lo anterior, se aprecia que a pesar de que los sujetos del impuesto digital en la Ley del IVA serán los consumidores finales de los servicios digitales, existirán terceros encargados de apoyar al fisco en su actividad recaudatoria, con el afán de garantizar la obtención de los ingresos previstos para el gravamen.

Para efectos de la Ley del IVA, conviene traer a líneas el artículo 18-B que establece como objeto del impuesto los siguientes servicios digitales, siempre que se presten mediante aplicaciones o contenidos en formato digital a través de internet u otra red, fundamentalmente automatizados, pudiendo o no requerir una intervención humana mínima, siempre que por los servicios mencionados se cobre una contraprestación:

- I. La descarga o acceso a imágenes, películas, texto, información, video, audio, música, juegos, incluyendo los juegos de azar, así como otros contenidos multimedia, ambientes multijugador, la obtención de tonos de móviles, la visualización de noticias en línea, información sobre el tráfico, pronósticos meteorológicos y estadísticas.
- II. Los de intermediación entre terceros que sean oferentes de bienes o servicios y los demandantes de los mismos.
- III. Clubes en línea y páginas de citas.
- IV. La enseñanza a distancia o de test o ejercicios (LIVA, 2020).

Para fijar la base y la tasa del impuesto digital en materia de valor agregado, en virtud de la disparidad tributaria existente entre los sujetos del comercio tradicional con el digital, se fijaron tasas, atendiendo a las siguientes circunstancias:

- Si se trata de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México que de forma directa (sin intermediarios) presten servicios a través de plataformas digitales a los residentes en territorio nacional ya mencionados; el propio prestador de servicios deberá calcular mediante la aplicación de una tasa de 16% (dieciséis por ciento), tomando como base las riquezas percibidas como contraprestación por los servicios prestados y enterar mensualmente el resultado del porcentaje mencionado aplicado a sus ganancias (LIVA, 2020).
- Tratándose de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México, y también en el caso de residentes en México y que presten servicios de intermediación entre emisor y receptor, oferente y demandante, comprador y vendedor, etc.; deberán efectuar una retención a las personas físicas que ocupen el lugar de sujeto activo en los actos de negocio, equivalente a 50% (cincuenta por ciento) de la tasa de 16% (dieciséis por ciento) que por concepto de IVA este último haya cobrado, cabe resaltar que la retención de 50% del IVA se efectuará siempre que se cumpla con el requisito de que el proveedor del servicio haya proporcionado su clave de Registro Federal de Contribuyentes (RFC), de lo contrario, esta retención se efectuará a 100% (cien por ciento) del valor del IVA que se cause en la operación y deberá enterarse al fisco por el retenedor (LIVA, 2020).

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL: La RMF para 2020 proyecta mecanismos factibles para el cumplimiento administrativo de las obligaciones fiscales. Resulta de importancia señalar que esta Regla de Carácter General al encontrarse emitida bajo la consideración de Leyes Federales, supone que su elaboración se efectuará en la misma tesitura de legalidad, en absoluto apego a los principios constitucionales que se han expuesto, ya que considerar lo anterior podría exhibir la ilegalidad de la norma sustantiva que le haya dado origen, y por ende, concedería su inaplicación adjetiva.

Comercio electrónico y sus elementos

La globalización, la búsqueda de nuevos productos o la transformación de los servicios tradicionales, aunado a la reducción de costos y la diversificación, trajeron consigo la expansión de las relaciones comerciales, y con ello la búsqueda de nuevos medios que además de ofrecer mejores alternativas, asumían nuevas responsabilidades, riesgos o garantías que permiten llevar a cabo los intercambios de forma más rápida y segura. El comercio electrónico es la punta de lanza en la economía digital del mundo actual, pues reúne personas de distintas partes del mundo con diversas necesidades y con diferentes características, se ha ido adaptando a la conveniencia propia de los constantes y nuevos creadores de formas de comercio electrónico, y esta adaptación se aprecia en gran medida en el consumo colaborativo, ¿de qué manera?, como se dijo anteriormente, el consumo colaborativo tiene la particular participación de un intermediario, y este intermediario observará las condiciones económicas, regionales, burocráticas y las necesidades objetivas que hagan eficiente su participación en la relación comercial.

ECONOMÍA COLABORATIVA: La economía colaborativa implica que las actividades de intercambio se lleven a cabo mediante plataformas, aplicaciones o análogos; además añadió importancia al concepto al establecer los sujetos para que ésta sea considerada como tal. En la práctica, la economía colaborativa también puede adquirir el nombre de “consumo colaborativo” en virtud de que el fin último de que existan las transacciones consiste en que las personas consuman o adquieran bienes o servicios. Así, lo colaborativo de estos conceptos radica en la congregación de los participantes que, se sostiene, son consumidores o proveedores e intermediarios, sin embargo, hay que destacar que en estas actividades los consumidores y proveedores pueden intercambiar sus roles indistintamente, bajo la única dependencia de que sus necesidades se vean satisfechas.

PRESTADORES DE SERVICIOS O ENAJENANTES DE BIENES: El prestador de servicios u oferente de productos es quien incentiva el consumo colaborativo, porque en muchas de las ocasiones bastará con la creación o mejora de un producto para que surja la necesidad del usuario o compra-

dor. Estos sujetos efectúan inversiones para la adquisición de recursos y su transformación con la intención de ser competitivos en el esquema territorial al que pertenezcan, y a los clientes potenciales a quienes se desee llegar. Los modelos de negocios pueden ser infinitos, y para alimentar la competitividad buscarán ofrecer características de valor agregado para los usuarios y pueden ir desde el servicio de hotelería, transporte y alimentos hasta carpintería, plomería y educación.

USUARIOS O CONSUMIDORES DE BIENES O SERVICIOS: El consumidor o usuario que desee adquirir los productos o servicios ofertados, debe cumplir con perfiles específicos que dependerán tanto del proveedor como del intermediario. Esto es, deberá contar con un medio de acceso a la red (teléfono celular, tableta, computadora, etc.), también requiere acceso a la red para poder conocer los oferentes; asimismo, habrá de contar con los medios de pago que exija el intermediario o el proveedor, ya sea tarjeta de crédito, dinero virtual, tarjeta de prepago, etc., además de lo anterior, probablemente tenga que llenar un formulario donde conceda sus datos personales y probablemente su uso bajo consentimiento, puesto que, si se trata de un envío, deberá otorgar su domicilio y características del mismo para que la mercancía o servicio se pueda recibir en óptimas condiciones.

PROSUMIDORES: La doctrina ha señalado sin formalizar la existencia de un denominado “prosumidor”, el concepto se ha acuñado de la combinación de proveedores y consumidores aunada a la versatilidad de los roles que se pueden ver invertidos en el desarrollo del consumo colaborativo. Para nada resulta erróneo considerar que, en efecto, una persona puede ser proveedor y consumidor al mismo tiempo y en el mismo espacio dentro de una plataforma digital o estando en el ciberespacio. No obstante, hay que delimitar que esta figura existe únicamente en el espacio genérico, puesto que cuando se realiza la actividad específica, cada uno de los participantes del consumo colaborativo debe asumir su rol y hacerse responsable por las obligaciones correspondientes.

PLATAFORMAS INTERMEDIARIAS: De este elemento del consumo colaborativo sobrevienen distintos aspectos, tales como la gestión de riesgos, regulación de costos, factores tributarios como ya se ha visto, requisitos de participación, relaciones entre proveedores y consumidores de carácter mercantil,

laboral o fiscal, recaudación y mantenimiento de datos, uso de la privacidad, gestiones y mecanismos de pago, entre otros. Así, la plataforma intermediaria es la figura que en teoría ocupa un lugar jerárquico superior frente a los denominados “prosumidores”, ya que de alguna manera deberán rendírsele cuentas y mantendrá bajo observación las actividades efectuadas.

Contratos en el comercio electrónico y la economía colaborativa

La necesidad de un contrato no sólo implica demostrar el consentimiento de las partes o las obligaciones de las mismas en un documento, sino que, para efectos de comercio electrónico y economía digital cuyas actividades se encuentran basadas en intangibles, esta formalidad será de amplia utilidad para surtir efectos frente a terceros en caso de ser necesario y para evitar que los usuarios hagan uso de vacíos legales para excluirse del cumplimiento de sus obligaciones, por ello, disposiciones mexicanas se han visto reformadas para cubrir aquellos aspectos que se consideran imprescindibles al momento de contratar por vía electrónica. Entre estas disposiciones se encuentran:

SUJETOS: Invariablemente los sujetos de los contratos serán los participantes del consumo colaborativo anteriormente señalados por la Comisión Europea, es decir: i) prestadores de servicios o enajenantes de bienes, ii) usuarios o consumidores de productos o servicios, y iii) intermediarios de plataformas digitales; sin embargo, estos roles serán ocupados atendiendo a la clasificación del comercio electrónico en la que el prestador de servicios puede ser un particular o una empresa o el gobierno y, por otra parte, el usuario podrá ser también cualquiera de estos sujetos.

OBJETO: En materia de contratos se fija como objeto una obligación que puede consistir en dar algo, hacer algo o no hacer algo. En materia de comercio electrónico y consumo colaborativo, no será la excepción que el objeto se manifieste de la misma manera en los contratos, pero, para ser más específicos, en este caso el objeto se puede expresar, como ya se dijo, material tangible o intangible.

ELEMENTOS DE VALIDEZ: Para que un contrato pueda surtir debidamente sus efectos jurídicos entre las partes y frente a terceros, tiene que ser válido. La validez de los contratos se da mediante el cumplimiento de elementos que la doctrina ha considerado necesarios, y que son equiparables a la formalidad que provoca su existencia. Bajo una consideración del Código de Comercio, se establece:

Artículo 89 bis. No se negarán efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a cualquier tipo de información por la sola razón de que esté contenida en un Mensaje de Datos. Por tanto, dichos mensajes podrán ser utilizados como medio probatorio en cualquier diligencia ante autoridad legalmente reconocida, y surtirán los mismos efectos jurídicos que la documentación impresa, siempre y cuando los mensajes de datos se ajusten a las disposiciones de este Código y a los lineamientos normativos correspondientes (Código de Comercio, 2019).

En sentido de lo transcrito, señala que los mensajes de datos tendrán los mismos efectos jurídicos que la documentación impresa, es decir, si un contrato se plasma bajo lo que se considera un mensaje de datos y cumple los elementos establecidos por el Código de Comercio, además de los requisitos de validez del derecho común, entonces éste tendrá los mismos efectos jurídicos que tendría si estuviese impreso.

CAPACIDAD LEGAL: En lo que se refiere a la capacidad legal, ésta se adquiere como capacidad de ejercicio al darse la mayoría de edad, es decir, a los dieciocho años, siempre y cuando no exista impedimento o limitante establecido por ley para considerar que una persona no puede ejercer sus derechos. Para que se considere que el objeto del contrato es lícito, éste debe apegarse a derecho, conforme a la moral y las buenas costumbres y, por ende, no debe encontrarse prohibido por la ley de forma expresa, hay que recordar que en apego a la Constitución y al principio de legalidad, lo que no se encuentra prohibido entonces está permitido.

El consentimiento es el elemento de validez de los contratos de comercio electrónico y consumo colaborativo que más se ha visto afectado por el desarrollo evolutivo de estas actividades, ya que, como se dijo en los antecedentes,

concederle validez a un documento que no se encuentra estrictamente firmado de forma manuscrita resulta confuso e incluso inseguro. Por lo anterior, se llevó a cabo el desarrollo de la firma electrónica avanzada que tiene caracteres electrónicos específicos, únicos e inherentes a cada persona, mismos que hacen su empleo equiparable a plasmar una huella digital o a efectuar la firma manuscrita.

MODIFICACIONES EN LOS CONTRATOS: Como se ha estado mencionando, el desarrollo tecnológico y las nuevas formas de contratar se encuentran correlacionadas para la efectividad de su ejecución. Además de los elementos indispensables que conforman cada contrato, se deben tomar en cuenta nuevas cuestiones en los contratos para que los hagan aplicables a la realidad tecnológica actual. Habrá conceptos nuevos que deban incorporarse o conceptos que sólo deban reformarse y adaptarse a los contratos de comercio electrónico. Bajo el esquema ya mencionado, se considera que el concepto de los denominados “activos intangibles” y el uso de datos personales, son los dos conceptos más novedosos y relevantes que deben integrarse a la nueva realidad contractual.

INTANGIBLES: Basar los conceptos de negocio en activos intangibles acarrea múltiples beneficios, entre ellos la movilidad; es decir, estos activos se pueden llevar prácticamente a cualquier lugar, siempre que se tenga un dispositivo con las características necesarias para reproducir el contenido. Asimismo, la constante actualización y adaptación del contenido atendiendo a las necesidades de los usuarios hace prácticamente nula la pérdida de valor. La facilidad de adquirir productos sin necesidad de salir de casa o al simple alcance de un movimiento de dedos es una comodidad que el comercio tradicional no ofrece del todo. El uso de este tipo de bienes debe ser regulado para caer de nueva cuenta en la erosión de la base gravable que ha traído la discusión a los alcances planteados.

DATOS PERSONALES: La protección al “prosumidor” y a sus derechos de consumo abarca más allá del uso de los denominados intangibles, involucra también las consecuencias de posesión de información ajena que se queda en poder de las partes. Las plataformas intermediarias o los proveedores en el desempeño de sus actividades efectúan la recopilación de datos personales ya sea de pago (bancarios), domicilio, caracteres faciales o digitales, ubica-

ciones, pasatiempos y otra información relativa a las preferencias del usuario, esto con el fin de proporcionar un mejor servicio y economizar sus tiempos para fomentar la competitividad. Estas disposiciones y los datos que señalan deberán añadirse a los contratos celebrados, además de ofrecer confianza a los intervinientes contratantes, servirán para delimitar los alcances de la relación contractual, inclusive después de haber concluido la relación.

Conclusiones

Derivado de la información analizada se pudieron conocer los antecedentes históricos del comercio electrónico y las percepciones que se tenían de éste, el cambio de ideología respecto al cambio de la forma de llevar a cabo los contratos de comercio electrónico y el surgimiento de la economía colaborativa. Esta información permitió observar un panorama más amplio que a su vez concede y sugiere nuevas percepciones de cambio, no sólo respecto a las relaciones contractuales, sino al uso de nuevas tecnologías para nuevas aplicaciones que no sólo se ven interesadas en el desarrollo informático, sino en obtener un lucro a partir de actividades que se llevan a cabo cotidianamente.

Aunado al desarrollo tecnológico ya mencionado, se exhibe la necesidad de que el legislador mexicano se actualice respecto de la nueva ideología de las relaciones sociales. Resulta ampliamente criticable y cuestionable la visión del legislador y de los gobernantes en tanto que se rehúsan a ver los parámetros de la realidad que hoy nos ocupa, es decir, si no fuera por la presión internacional y la exposición a la crítica, dichos criterios no serían hoy objeto de análisis. El mundo se encuentra actualmente ante una realidad intangible, el ser humano se ha trasladado a un segundo plano virtual y a partir de él lleva a cabo una buena parte de las actividades tradicionales, a tal grado que al día de hoy se postula que el internet sea una fuente de riqueza para nacionales y extranjeros; a la fecha, México ha tratado de regular los ingresos obtenidos a través de dichos medios, sin embargo, es únicamente la punta del iceberg en lo que al desarrollo tecnológico de actividades se refiere, por lo que se deberá de ir un paso adelante, si es que se quiere lograr una relación armónica entre el estado y el mundo digital.

Se observa que la Constitución Política Mexicana cuenta con vacíos legales que podrían permitir, en este caso, la desigualdad tributaria, dichas lagunas

se sugiere que sean sujeto de estudio para prevenir el riesgo de que México sea considerado de alguna manera paraíso fiscal para este tipo de empresas. Cabe destacar que, de cualquier manera, la labor regulatoria que han efectuado los legisladores mexicanos merece un amplio reconocimiento, ya que se ha logrado un avance que marca un hito en materia tributaria y, por otra parte, fomentará la recaudación, puntos que sin duda alguna son de carácter favorable para México y que en armonía con el ámbito internacional traerá repercusiones positivas tanto a nivel interno como externo.

Referencias

- CAF. (1998). *Comercio electrónico: Condiciones tributarias marco*. Ottawa: OCDE.
- Código Civil Federal. (03 de junio de 2019). *Cámara de Diputados*. Obtenido de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2_030619.pdf
- Código de Comercio. (28 de marzo de 2019). *Cámara de Diputados*. Obtenido de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/3_301219.pdf
- Congreso de la Unión. (8 de septiembre de 2019). *Gaceta Parlamentaria*. Obtenido de <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/sep/20190908-D.pdf>
- LISR. (09 de diciembre de 2020). *Ley del Impuesto Sobre la Renta*. Obtenido de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_091219.pdf
- LIVA. (09 de diciembre de 2020). *Cámara de Diputados*. Obtenido de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77_091219.pdf

Propuesta de reforma a las disposiciones jurídicas que rigen a los acuerdos conclusivos como mecanismos alternativos de solución de controversias en materia fiscal

*Erika Rodríguez Cuéllar¹
Virginia Guzmán Díaz de León²
José Manuel Barrera Castañeda³*

Resumen

Los mecanismos alternativos de solución de controversias (MASC) cada vez son más utilizados por diversos países para lograr una solución consensuada y flexible de los conflictos en materia fiscal y, en consecuencia, disminuir los asuntos en la vía ordinaria (judicial). Es por ello que en el presente trabajo de investigación se realizó un estudio de su origen tanto a nivel internacional como nacional.

-
- 1 Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Estudiante de la Maestría en Impuestos. E-mail: rodriguez-cuellarerika@hotmail.com
 - 2 Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Contaduría. E-mail: virginia.guzman@edu.uaa.mx
 - 3 Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento Comercio Electrónico. E-mail: manuel.barrera@edu.uaa.mx

Asimismo, se llevó a cabo un análisis jurídico fiscal de la figura del Acuerdo Conclusivo como primer y único MASC en materia fiscal en México, con la finalidad de identificar las principales ventajas y desavenencias de su procedimiento para así implementar una propuesta viable y debidamente sustentada que permita lograr su perfeccionamiento.

Palabras clave: *Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias (MASC), Acuerdos Conclusivos, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), facultades de comprobación, multas, suspensión de plazos.*

Introducción

Los mecanismos alternativos de solución de controversias [los Alternative Dispute Resolutions o Amicable Dispute Resolutions (ADR)] son métodos extrajudiciales que se basan en la autonomía de la voluntad de las partes para resolver sus divergencias (Gonzalo, 2015). Actualmente, los MASC encuentran su justificación en dos aspectos: el primero de ellos resulta de las necesidades insatisfechas de la administración de justicia; y el segundo de ellos estriba en la importancia de que en países democráticos las partes involucradas en un conflicto participen de común acuerdo en la solución de dicha controversia. Esto conlleva a que el uso de los MASC implique una importante transformación cultural y social al permitir que las partes se entiendan como corresponsables del problema y a la vez capaces de participar en la consecución de las soluciones, por lo cual se presume que los MASC constituyen formas de empoderamiento de los ciudadanos, en virtud de que se responsabiliza a los particulares de sus problemas y a su vez se convierten en agentes activos de la solución de los mismos (Fierro, 2018).

Asimismo, en algunas reuniones y textos de la Unión Europea se ha destacado la importancia de promover los MASC, procurando el mejor entorno posible para su desarrollo y calidad, a saber (Gonzalo, 2015):

- Consejo de Viena de 1998.
- Consejo Europeo de Tampere en octubre de 1999.
- Cumbre Europea de Lisboa en marzo de 2000.
- Plan de acción de Europa 2002.

- Libro Verde, sobre las modalidades alternativas de solución de conflictos, Bruselas, 19 de abril de 2002, COM (2002/03/04).

En los Cuadernos del Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros y de los Recursos de la Seguridad Social (AFIP) se publicó un artículo escrito por Carol Martinoli (2009) en el que abordó algunos de los principales MASC en materia fiscal utilizados a nivel internacional, los cuales para pronta referencia se enuncian en el siguiente cuadro.

Cuadro 6.1. Principales MASC en materia fiscal a nivel internacional

Países	Modalidad consensual	Objeto. Ámbito de aplicación	Instrumentación legal	Órganos intervinientes	Efectos
Alemania	Acuerdo convencional	Determinación de la base imponible Cuestiones de hecho.	Ley de Procedimiento Administrativo	Autoridad fiscal	Eficacia vinculante para las partes
EE.UU.	1. Oferta compromiso. 2. Pronta remisión. 3. Mediación y resolución de tracto abreviado. 4. Mediación y arbitraje.	Cualquier impuesto y período siempre dentro del procedimiento administrativo. Cuestiones de hecho o de derecho.	Ley (<i>Internal Revenue Code</i>)	1. Autoridad fiscal (IRS). 2 y 3. Oficina de Apelaciones (Institución administrativa dentro del IRS). 4. Interviene un tercero (funcionario del IRS o de organizaciones privadas).	Cosa juzgada
España	1. Tasación pericial contradictoria y valoración de bienes embargados. 2. Acta con acuerdo. 3. Acuerdos Previos en Precios de Transferencia.	1,2 y 3. Servirá de base a la determinación del valor (1), la deuda (2) y el precio (3). Cuestiones de hecho y derecho.	Ley General Tributaria	1. Peritos según lista de los colegios, asociaciones o corporaciones profesionales. 2 y 3. Autoridad fiscal.	Eficacia vinculante para las partes

Países	Modalidad consensual	Objeto. Ámbito de aplicación	Instrumentación legal	Órganos intervinientes	Efectos
Francia	Transacción fiscal	Recae sobre sanciones pecuniarias y aumento de la deuda tributaria. Cuestiones de hecho.	Libro de Procedimientos Fiscales	1. Comisión Departamental de Impuestos Directos e Impuestos sobre la Cifra de Negocios. 2. Comisión Departamental de Conciliación. 3. Comité Consultivo para la Represión del Abuso de Derecho.	Cosa juzgada, impide su impugnación en un procedimiento contencioso.
Italia	1. Acuerdo con Adhesión. 2. Conciliación Judicial.	1. Determinación de la deuda tributaria. 2. Controversia en procedimiento contencioso. Cuestiones de hecho o derecho.	Ley	1. Autoridad Fiscal. 2. Judicial (Comisión Tributaria) o Extrajudicial.	Cosa juzgada
República Bolivariana de Venezuela	1. Transacción judicial 2. Arbitraje Tributario 3. Acuerdos Previos en Precios de Transferencia	Controversia en proceso judicial. Cuestiones de hecho y derecho.	Código Orgánico Tributario	Tribunal Judicial	Cosa juzgada. La transacción judicial requiere homologación judicial.
Uruguay	Acuerdos en materia tributaria	Etapas de fiscalización. Cuestiones de hecho y derecho.	Ley N° 17.930	Autoridad fiscal	Carácter vinculante

Fuente: Martinoli (2009).

En la actualidad, México únicamente cuenta con un Mecanismo Alternativo de Solución de Controversias en materia fiscal, el cual es denominado *Acuerdo Conclusivo*, en el cuadro que más adelante se aprecia, se enuncian el objeto, marco legal, órganos que intervienen y sus principales efectos en relación con el Cuadro 6.1.

Cuadro 6.2. MASC en materia fiscal en México

Modalidad consensual	Objeto. Ámbito de aplicación	Instrumentación legal	Órganos intervinientes	Efectos
Acuerdos conclusivos	Diferencias y desavenencias que surjan durante las facultades de comprobación entre contribuyentes y autoridades fiscales.	Código Fiscal de la Federación; Ley Federal de los Derechos del Contribuyente; Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.	PRODECON	Son irrecurribles (en caso de suscribirse).

Fuente: Elaboración propia con datos de CFF (2018) y LREASP (2018).

Marco teórico

Los MASC tienen su origen en México con motivo de la firma del Tratado de Libre Comercio para América del Norte (TLCAN, 1992), sujetándose el Estado mexicano a observar de manera integral el contenido del mismo, el cual en su artículo 2022 plasma la importancia de difundir los Medios Alternativos de Solución de Controversias como una alternativa para la impartición de justicia (Torre, 2015). Tal y como refieren Guerrero y Suárez (2009: 60): “el 18 de junio de 2008 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto Promulgatorio de Reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos por medio del cual, entre otras cuestiones, se elevan a rango constitucional los MASC”.

Ahora bien, derivado de la reforma fiscal del año 2004, el 05 de enero de ese año se publicó en el Diario Oficial de la Federación la adición del artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación, estableciéndose por primera vez que la protección y defensa de los derechos de los contribuyentes en materia fiscal estaría a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), como un organismo público descentralizado no sectorizado con independencia técnica y operativa, cuyo alcance y organización estaría establecido en su Ley Orgánica. Esta Procuraduría ofrece diversos servicios como i) Asesoría y Consulta Fiscal, ii) Representación y Defensa Legal, iii) Queja y iv) Acuerdo Conclusivo. Al respecto, es importante señalar que el procedimiento de Queja es considerado como un precedente del Acuerdo Conclusivo, dicho procedimiento pueden solicitarlo aquellos contribuyentes contra cualquier acto de autoridad fiscal federal que vulnere sus derechos, con independencia de que el acto sea o no definitivo para efectos de su impugnación en la vía judicial.

No obstante, la PRODECON se percató que la Queja era insuficiente para lograr salvaguardar de manera efectiva los derechos de los contribuyentes que estuvieran siendo sujetos de facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal, al no ser un procedimiento vinculatorio para la autoridad, por lo que dicha Procuraduría inició la elaboración de un pre proyecto de ley para incluir en el sistema tributario un mecanismo alternativo de solución de controversias para solucionar de manera consensuada las diferencias que se susciten en una auditoría. Una vez terminado el proyecto, PRODECON lo presentó como una propuesta oficial al entonces presidente de la República Enrique Peña Nieto, quien a su vez lo envió al Congreso de la Unión como una iniciativa de ley para adicionar un nuevo Capítulo al Código Fiscal de la Federación (Bernal D., 2017).

De lo anterior, podemos apreciar que la inclusión de los MASC en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las desventajas que derivan de ejercer el derecho a la impartición de justicia a través de los medios de defensa tradicionales en general, así como las aportaciones realizadas por la PRODECON hicieron posible que el 9 de diciembre de 2013, se publicara en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación (DOF, 2013), a través del cual se adicionó el Capítulo II, del Título III, de dicho ordenamiento tributario, creándose la figura de los Acuerdos Conclusivos cuya entrada en vigor fue a partir 1º de enero de 2014. Bernal Ladrón de Guevara, Santos Flores

y Melgar Manzanilla (Bernal, Santos, & Melgar, 2014: 19) definen al Acuerdo Conclusivo como “un medio alternativo no jurisdiccional (MASC) –específicamente se trata de mediación– que [...] involucra a las voluntades de ambas partes para resolver de forma convencional/transaccional el conflicto, como alternativa a la resolución unilateral de una autoridad jurisdiccional”.

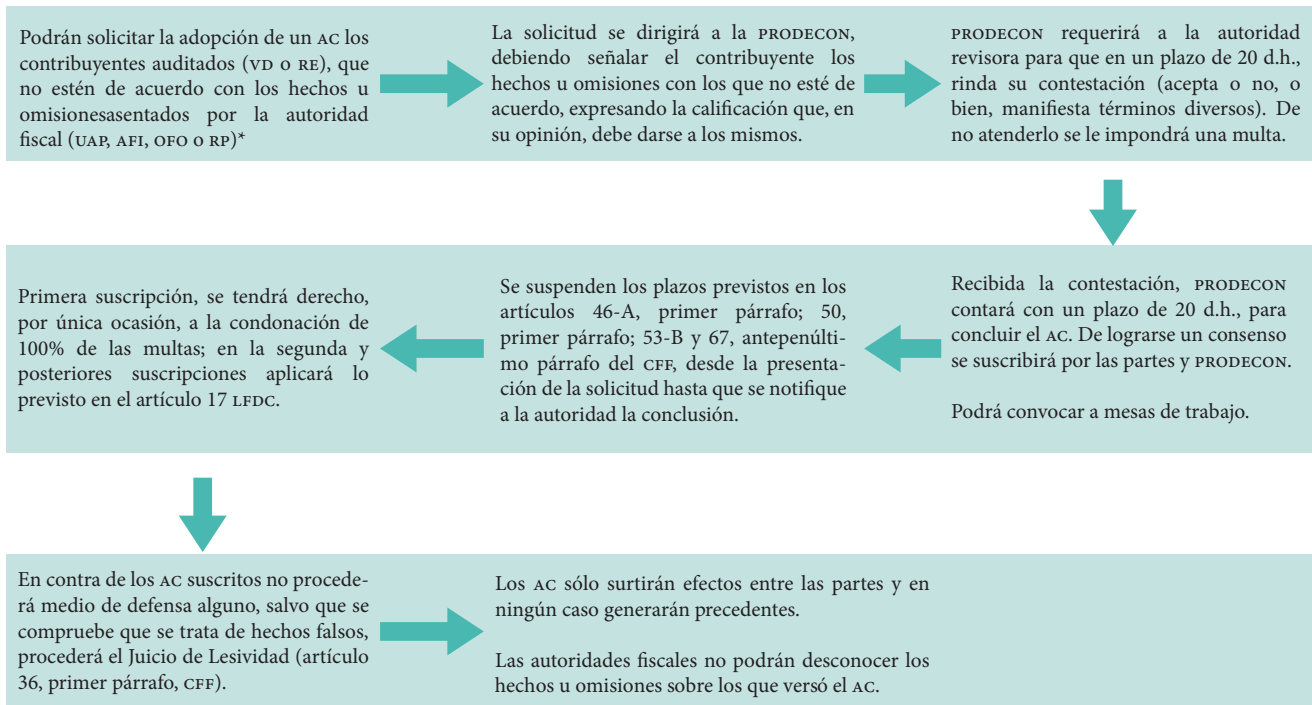
Marco jurídico y principios que rigen a los acuerdos conclusivos

El día 18 de junio de 2008 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto Promulgatorio de Reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (DOF, 2008), a través del cual se elevaron a rango constitucional los Medios Alternos de Solución de Conflictos, adicionándose para tal efecto un párrafo tercero (actualmente párrafo quinto), en su artículo 17. Entendiendo con ello que no sólo se elevaron a rango constitucional los mecanismos alternativos de solución de controversias, sino que, además, fueron reconocidos como derechos fundamentales del gobernado, quien puede optar por ejercerlos como otras formas de solución de conflictos distintas a la vía jurisdiccional.

El 09 de diciembre de 2013, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación (DOF, 2013), a través del cual se adicionó el Capítulo II, del Título III, de dicho ordenamiento tributario, creándose la figura de los Acuerdos Conclusivos cuya entrada en vigor fue a partir del primero de enero de dos mil catorce. El citado Capítulo II denominado “De los Acuerdos Conclusivos” está comprendido de seis artículos, del 69-C al 69-H, mismos que indican el inicio, desarrollo y conclusión del referido Medio Alternativo de Solución de Controversias. Tal y como establece el artículo 69-G del Código Fiscal de la Federación, una vez que el contribuyente haya obtenido el beneficio de la condonación de multas al 100%, en las posteriores suscripciones le aplicará la condonación de multas de conformidad con lo previsto en el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC, 2005), cuyo contenido se representa en la siguiente figura.

Es menester precisar que existió un documento denominado “Lineamientos que regulan el procedimiento para la adopción de Acuerdos Conclusivos ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente”, el cual fue publicado en

el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2013, fungiendo como antecedente y siendo, a su vez, superado por el ordenamiento denominado “los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente”, cuyo capítulo décimo *De los Acuerdos Conclusivos* (LREASP, 2014), está conformado por dos secciones, la sección primera refiere a las disposiciones generales y comprende los artículos del 96 al 98, por su parte, la sección segunda aborda el procedimiento para la adopción del acuerdo conclusivo y abarca los artículos del 99 al 107. De la información obtenida del Código Fiscal de la Federación, así como de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se puede decir que el procedimiento para la Adopción del Acuerdo Conclusivo es el siguiente.



Fuente: Elaboración propia con datos de CFF (2018) y LREASP (2014).

Flexibilidad: El principio de flexibilidad se encuentra consagrado en el párrafo tercero del artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que refiere:

Artículo 17. [...]

Siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán privilegiar la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales.

[...]

Dicho principio permite plantear y replantear (adaptación) diversas propuestas durante el procedimiento para lograr un consenso entre las partes atendiendo a sus necesidades, empleando para ello un lenguaje sencillo para su fácil comprensión.

Celeridad: El principio de celeridad se encuentra consagrado en el párrafo segundo del artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que refiere:

Artículo 17. [...]

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

[...]

El principio de celeridad se consagra en el primer enunciado del párrafo en cita, en donde el legislador refiere que los Tribunales deberán emitir resoluciones de manera pronta. Siendo importante precisar que dicho principio resulta aplicable por analogía a los MASC por ser éstos otra forma legal de resolver conflictos.

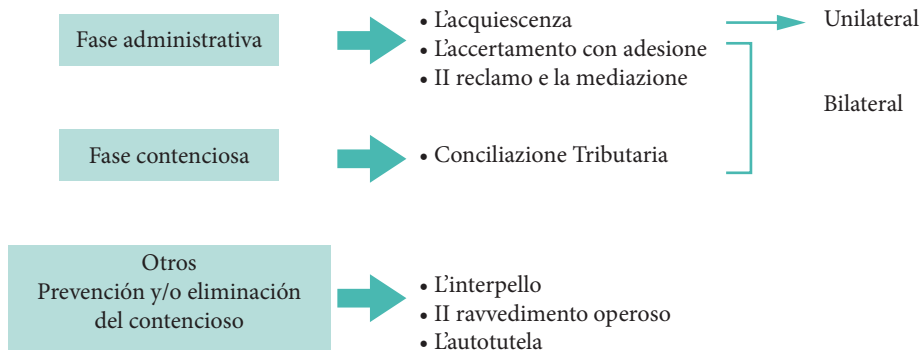
Inmediatez: El principio de inmediatez para efectos de los MASC no se encuentra reconocido en la Carta Magna, no obstante, la doctrina lo identifica principalmente en la mediación bajo esa denominación, así como principio de intermediación o como *carácter personalísimo*. Dicho principio se refiere a que las partes, así como la persona mediadora, deberán asistir personalmente a todas las sesiones de mediación, sin valerse de portavoces, representantes o intermediarios (García *et al.*, 2012).

Mecanismos alternativos de solución de controversias en materia fiscal en Italia y México

De acuerdo con Chico (2017: 16): “Los conflictos en cualquier esfera del Derecho constituyen una realidad ineluctable, por lo que deben buscarse instrumentos para minimizar todos los costes derivados de su existencia buscando vías ágiles y eficaces para su resolución”. Diversos países han recurrido a los MASC o ADR como instrumentos extrajudiciales que simplifiquen o faciliten una vía alterna dentro del marco de la legalidad, con el propósito de disminuir los litigios en materia fiscal, tal es el caso de México e Italia. En virtud de ello, se procederá a su análisis en lo individual.

Italia: En este país se ha apostado por institucionalizar a los medios alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario, mismos que pueden darse tanto en la fase administrativa como en la fase contenciosa (Galán, 2017). Se trata de la implementación de instituciones deflactivas como nuevos modelos de actuación administrativa en materia fiscal para lograr una colaboración más efectiva y real entre la autoridad y los contribuyentes para lograr una determinación más correcta de la base imponible y, en consecuencia, el cumplimiento fiscal, sin tener que recurrir a un litigio (Melis, 2018). En la siguiente figura se aprecian los diferentes instrumentos deflactivos en Italia, de acuerdo a su tipo de fase.

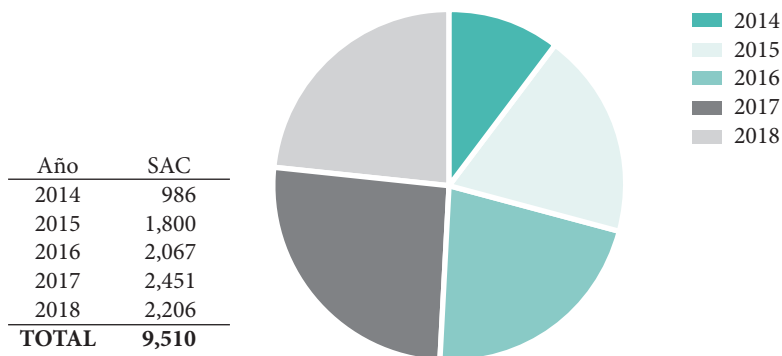
Figura 6.2. Instrumentos deflactivos en Italia



Fuente: Melis (2018).

México: Como ha quedado precisado en los capítulos que anteceden, el Acuerdo Conclusivo es el primer y único MASC en materia fiscal en México, el cual surgió a la vida jurídica en el año 2014 y ha sido de gran utilidad para quienes se han adherido al mismo, lo cual es demostrado en los siguientes gráficos. De acuerdo a los datos abiertos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON, 2019) durante el periodo 2014 a 2018 recibieron 9,510 solicitudes de Acuerdos Conclusivos, tal y como se aprecia en la siguiente gráfica.

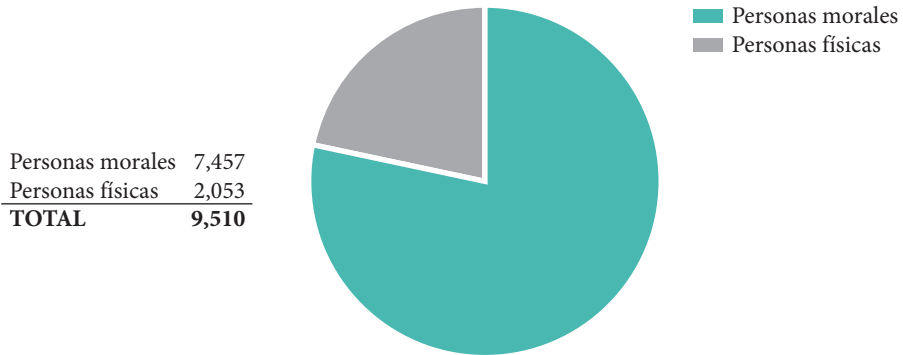
Gráfico 6.1. Total de solicitudes de Acuerdos Conclusivos (2014-2018)



Fuente: PRODECON (2019).

En el Gráfico 6.2 se observa el total de solicitudes de Acuerdos Conclusivos por tipo de persona, en donde más de 70% de éstas han sido presentadas por personas morales y el resto por personas físicas (PRODECON, 2019).

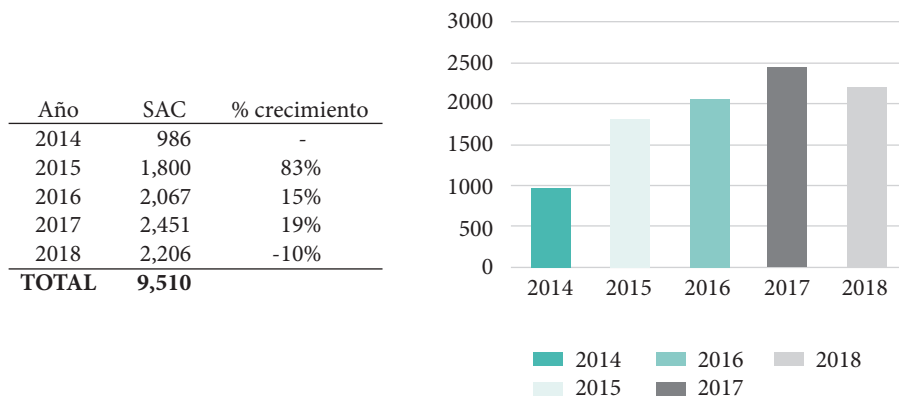
Gráfica 6.2. Total de solicitudes de Acuerdos Conclusivos por tipo de persona



Fuente: PRODECON (2019).

En el Gráfico 6.3 se observa de manera porcentual el crecimiento de los Acuerdos Conclusivos por el periodo de 2014 a 2018, advirtiéndose que dicho MASC es una figura de reciente creación con una buena aceptación por parte de los contribuyentes, yendo al alza desde su implementación, con un ligero declive en el año 2018; sin embargo, esto no resulta desalentador, pues es palpable el hecho de que irá tomando mayor fuerza en el futuro próximo debido a las bondades y ventajas que trae consigo tanto para los contribuyentes como para la autoridad revisora.

Gráfico 6.3. Porcentaje de crecimiento de Acuerdos Conclusivos (2014-2018)



Fuente: PRODECON (2019).

Por cuanto hace a las diversas instituciones deflactivas con que cuenta Italia, es necesario indicar las similitudes que algunas de ellas tienen con ciertos procedimientos contemplados en el ordenamiento jurídico mexicano, como a continuación se aprecia.

Cuadro 6.3. Comparativo entre MASC de Italia y México

<i>L'interpello</i>	Consulta fiscal
Fundamento legal art. 11 del Estatuto de los derechos del contribuyente (ahora titulado “Derecho de <i>interpello</i> ”) de la L. 27 de julio de 2000, n.212, el cual fue intervenido por el D. Lgs. 24 septiembre 2015, n. 156, implementando el art.6 de la delegación fiscal 11 marzo 2014, n.23.	Fundamento legal arts. 34, 34-A, 36 y 37 del Código Fiscal de la Federación.
Conocimiento previo para el contribuyente de la orientación de la Administración Financiera en la aplicación de una norma fiscal relativa a un caso concreto atribuible al sujeto.	Conocimiento previo para el contribuyente de la orientación de la Administración Financiera en la aplicación de una norma fiscal relativa a un caso concreto atribuible al sujeto.

continuación de Cuadro

<i>L'interpello</i>	Consulta fiscal
<p>Puede resolverse: En una actividad interpretativa de carácter general: circulares emitidas por las direcciones Centrales y dirigidas a los contribuyentes en general, operadores y oficinas. En una actividad interpretativa de carácter particular: en resoluciones, opiniones y acuerdos en relación a casos específicos de aplicación y a petición de las partes interesadas.</p>	<p>La solicitud debe presentarse por el contribuyente que desarrolla una actividad a la que le resultan aplicables las normas sujetas a interpretación.</p>
<p>La solicitud debe presentarse por el contribuyente que desarrolla una actividad a la que le resultan aplicables las normas sujetas a interpretación del <i>interpello</i>.</p>	
<p><i>L'interpello</i> no puede presentarse con fines académicos.</p>	<p>La consulta fiscal no puede presentarse con fines académicos.</p>
<p>La solicitud se dirige a la Administración Financiera, quien debe responder por escrito debidamente motivado en un plazo de 90 días (<i>interpello ordinario</i>) y de 120 días en los otros tipos de <i>interpello</i>.</p> <p>En caso de que la Administración financiera no responda en el plazo previsto, el silencio equivale a que ésta comparte la solución propuesta por el contribuyente.</p>	<p>La solicitud se dirige a la autoridad fiscal (debiendo cumplir con lo establecido en el artículo 18 y 18-A del Código Fiscal de la Federación), quien debe responder en un plazo de tres meses computados a partir de la fecha de presentación de dicha solicitud.</p> <p>En caso de que la autoridad fiscal no responda en el plazo previsto, se considerará que la autoridad resolvió negativamente la solicitud (negativa ficta).</p>
<p>Los actos de esa Administración distintos de la respuesta (expresa o tácita) son nulos.</p>	<p>La autoridad fiscal queda obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación de la consulta fiscal, salvo que los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable.</p>
<p>La respuesta no es vinculante para el contribuyente.</p>	<p>La respuesta no es vinculante para el contribuyente.</p>
<p>La Administración sólo está obligada a responder si se refiere a una disposición cuya interpretación sea objetivamente incierta (no debe haber un pronunciamiento previo y público de la autoridad).</p>	

continuación de Cuadro

<i>Ravvedimento operoso</i>	Autocorrección fiscal previa a la notificación de la resolución determinante de crédito fiscal
Fundamento legal art. 13, d.lgs. 472/1997.	Fundamento legal art. 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.
El contribuyente corrige sus errores u omisiones pagando íntegramente los impuestos debidos y obtiene una reducción en sanciones de una décima a una quinta parte.	<p>El contribuyente que efectúe el pago de las contribuciones omitidas y sus accesorios después de iniciadas las facultades de comprobación, pero antes de que se le notifique el Acta Final (Visita Domiciliaria) o el Oficio de Observaciones (Revisión de Gabinete) pagará una multa equivalente a 20% de las contribuciones omitidas.</p> <p>El contribuyente que efectúe el pago de las contribuciones omitidas y sus accesorios después de iniciadas las facultades de comprobación, pero después de que se le notifique el Acta Final (Visita Domiciliaria) o el Oficio de Observaciones (Revisión de Gabinete) pagará una multa equivalente a 30% de las contribuciones omitidas.</p>
No admite pago a plazos.	Admite el pago a plazos siempre y cuando esté garantizado el interés fiscal.
No suspende plazos.	No suspende plazos.
<p>Si el contribuyente omite presentar la declaración no podrá acceder al <i>ravvedimento operoso</i>.</p> <p>De presentar una declaración fraudulenta, el contribuyente tendrá como <i>única atenuante</i> a efecto especial la aplicación del <i>ravvedimento operoso</i>.</p>	
En caso de que durante el proceso de <i>ravvedimento operoso</i> el contribuyente reciba un acto de liquidación o de verificación no podrá obtener el beneficio de la reducción de sanciones.	De notificarse la resolución determinante de crédito fiscal, el contribuyente no podrá obtener tales reducciones de sanciones.

continuación de Cuadro

<p><i>L'autotutela</i></p>	<p>Facultad de dejar sin efectos actos emitidos por la administración general de auditoría fiscal federal y sus unidades administrativas centrales y desconcentradas</p>
<p>Fundamento legal art. 53 y 97 <i>Cost.</i></p>	<p>Fundamento legal art. 22, párrafos primero, fracción IV, y antepenúltimo, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.</p>
<p>La autoridad deja sin efectos sus actuaciones viciados en legalidad o en fondo, sustituyéndolos por un nuevo acto.</p> <p>Atendiendo al principio de legalidad y buena fe.</p>	<p>La autoridad puede dejar sin efectos las órdenes de visita domiciliaria, los requerimientos de información que se formulen a los contribuyentes, las revisiones electrónicas, así como la revisión de papeles de trabajo que se haga a los contadores públicos inscritos.</p>
<p>Procede a petición del contribuyente o de oficio.</p>	<p>De oficio</p>
<p>Se podrá ejercer la autotutela hasta en tanto expire el plazo de caducidad del acto.</p>	
<p>En caso de que el nuevo acto agrave la situación del contribuyente, se subordinará la verificación al conocimiento de hechos nuevos.</p>	
<p>La autotutela ha tenido poca aplicación.</p>	

continuación de Cuadro

<i>Lacquiescenza</i>	Corrección fiscal después de determinación de crédito fiscal
Fundamento legal art. 15, d.lgs. 218/1997.	Fundamento legal art. 70-A del Código Fiscal de la Federación.
Es la renuncia del contribuyente a oponerse judicialmente a la pretensión del fisco e iniciar un <i>accertamento con adesione</i> obteniendo una reducción de las sanciones a un tercio.	El contribuyente al que se le ha determinado una resolución determinante de crédito fiscal podrá obtener una reducción de multas por infracción a las disposiciones fiscales en un 100% y se le aplicará la tasa de recargos por prórroga determinada conforme a la Ley de Ingresos de la Federación en el plazo que corresponda.
Para poder solicitarlo, el contribuyente debe pagar su adeudo fiscal y presentar su solicitud dentro del plazo de 60 días, a partir de la notificación del <i>avviso di accertamento</i> .	Para obtener estos beneficios, el contribuyente deberá cubrir su adeudo fiscal, dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se le haya notificado la resolución determinante de crédito fiscal.

continuación de Cuadro

<i>Lacquiescenza</i>	Corrección fiscal después de determinación de crédito fiscal
<p>Procede el pago a plazos.</p>	<p>Además, deberá cumplir con los requisitos previstos en el art. 70-A del Código Fiscal de la Federación, a saber:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Haber presentado los avisos, declaraciones y demás información que establecen las disposiciones fiscales, correspondientes a sus tres últimos ejercicios fiscales. -Demostrar que no se determinaron diferencias a su cargo en el pago de impuestos y accesorios superiores a 10%, respecto de las que hubiera declarado o que se hubieran declarado pérdidas fiscales mayores en 10% a las realmente sufridas, en caso de que las autoridades hubieran ejercido facultades de comprobación respecto de cualquiera de los tres últimos ejercicios fiscales. -Haber cumplido los requerimientos que, en su caso, le hubieren hecho las autoridades fiscales en los últimos tres ejercicios fiscales. -No haber incurrido en alguna de las agravantes a que se refiere el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación al momento en que las autoridades fiscales impongan la multa. -No estar sujeto al ejercicio de una o varias acciones penales por delitos previstos en la legislación fiscal o no haber sido condenado por delitos fiscales. -No haber solicitado en los últimos tres años el pago a plazos de contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.

continuación de Cuadro

<i>Accertamento con adesione</i>	Acuerdo conclusivo
Fundamento legal art. 1 y ss., d.lgs. 218/1997.	Fundamento legal arts. 69-C al 69-H del Código Fiscal de la Federación y arts. 99 al 107 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
Al contribuyente que se le ha notificado un aviso de accertamento puede solicitarlo, dentro del plazo de 90 días (para recurrir –mismo que se suspende–).	<p>Podrá solicitarlo el contribuyente que sea objeto de las facultades de comprobación previstas en el art. 42, fracciones II, III o IX del Código Fiscal de la Federación y no esté de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales; hasta antes de que le sea notificada la resolución determinante de crédito fiscal.</p> <p>Su solicitud, con independencia de su admisión, suspende los plazos previstos en los art. 46-A, primer párrafo; 50, primer párrafo; 53-B y 67, antepenúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, hasta que se notifique a la autoridad fiscal la conclusión del procedimiento de Acuerdo Conclusivo.</p>
Puede solicitarlo el contribuyente o la Administración Financiera.	<p>Sólo puede solicitarlo el contribuyente.</p> <p>El procedimiento se lleva ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica funcional y de gestión, especializado en materia tributaria), quien funge como mediador entre las partes.</p>

continuación de Cuadro

<i>Accertamento con adesione</i>	Acuerdo conclusivo
<p>El contribuyente podrá exponer sus observaciones y presentar documentos que refuten la pretensión de la Administración Financiera (contradictorio).</p>	<p>El contribuyente podrá manifestar lo que a su derecho convenga y presentar información y documentación que desvirtúe la calificación de hechos u omisiones realizada por la autoridad fiscal.</p> <p>La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente puede convocar a mesas de trabajo para lograr un consenso entre las partes.</p>
<p>De lograrse un consenso se procede a la suscripción del <i>acta de adhesión</i>.</p> <p>El contribuyente tendrá una reducción de sanciones a un tercio.</p> <p>Además, obtendrá una reducción de la mitad de las penas previstas para los delitos fiscales y no le aplicarán sanciones accesorias si la deuda tributaria se condona antes de la apertura del procedimiento en primera instancia.</p> <p>Asimismo, se hará una redefinición de la base imponible de las cotizaciones de seguridad social relacionadas con los imponibles fiscales, libre de intereses y sanciones.</p>	<p>De lograrse el consenso entre las partes se procede a la suscripción del Acuerdo Conclusivo.</p> <p>El contribuyente obtendrá por única ocasión la condonación de multas al 100%, en la segunda y posteriores suscripciones aplicará la condonación de sanciones en los términos que establece el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente como sigue:</p> <p>El contribuyente que efectúe el pago de las contribuciones omitidas y sus accesorios después de iniciadas las facultades de comprobación, pero antes de que se le notifique el Acta Final (Visita Domiciliaria) o el Oficio de Observaciones (Revisión de Gabinete) pagará una multa equivalente a 20% de las contribuciones omitidas.</p> <p>El contribuyente que efectúe el pago de las contribuciones omitidas y sus accesorios después de iniciadas las facultades de comprobación, pero después de que se le notifique el Acta Final (Visita Domiciliaria) o el Oficio de Observaciones (Revisión de Gabinete) pagará una multa equivalente a 30% de las contribuciones omitidas.</p>

continuación de Cuadro

<i>Accertamento con adesione</i>	Acuerdo conclusivo
El accertamento con adesione se perfecciona con el pago de la deuda.	El Acuerdo Conclusivo se perfecciona con la suscripción.
Puede pagarse a plazos.	Puede pagarse a plazos.
Al suscribirse, la liquidación pierde eficacia.	El consenso puede ser total o parcial. De ser parcial, por los rubros que no hubo consenso se continuará con las facultades de comprobación y se emitirá la resolución determinante de crédito fiscal.
El consenso puede ser total o parcial. De ser parcial, por los rubros que no hubo consenso se emitirá el <i>avviso di accertamento</i> .	De suscribirse el Acuerdo Conclusivo, tendrá el carácter de definitivo por lo que no podrá ser impugnado por el contribuyente ni modificado por la autoridad fiscal (salvo que se compruebe la existencia de hechos falsos por parte del contribuyente la autoridad podrá interponer el juicio de lesividad).
De suscribirse el <i>accertamento con adesione</i> , tendrá el carácter de definitivo por lo que no puede ser impugnado por el contribuyente ni modificado por la autoridad fiscal –el accertamento con adesione que verse sobre el impuesto sobre la renta o al IVA podrá complementarse en ciertos casos estrictamente previstos como cuando la Administración tenga conocimiento de nuevos elementos de los que se advierta una mayor renta superior al cincuenta por ciento de la renta definida, entre otros–.	

Fuente: Elaboración propia con datos de Melis (2018), Amatucci *et al.* (2017), Tesauro (2017), Napoli y Rocchi (2013) y Parente (2011).

Al respecto, es importante precisar que *il reclamo e mediazione y la conciliazione giudiziale* no encuentran similitudes con los procedimientos o actuaciones en materia fiscal en México. No obstante, a continuación se abordarán sus principales características.

Cuadro 6.4. Principales características de *il reclamo e mediazione* y *la conciliazione giudiziale*

Il reclamo e mediazione

Fundamento legal: L. 111/2011, que ha introducido el art. 17 bis en d.lgs. n. 546/92

Il reclamo tiene por objeto la anulación total o parcial del acto con el fin de resolver la controversia, tiene el carácter de obligatorio y preventivo, y la *mediazione* se incluye opcionalmente en *il reclamo*.

Son de carácter general, es decir, que la *mediazione* aplica para todos los actos recurribles de cualquier entidad tributaria.

El contribuyente que desea recurrir ante el juez está obligado a presentar previamente su solicitud de *il reclamo*, so pena de que el recurso sea improcedente, además de que la autoridad está obligada a examinar sistemáticamente la solicitud.

Aplica para controversias de un valor no superior a 50,000 euros o en controversias catastrales (d.lgs. 156/2015).

Se ha criticado la legitimidad y neutralidad del mediador, quien, a pesar de que formalmente es independiente de la Administración Tributaria, sustancialmente no deja de ser parte de ésta.

La parte que pierda el proceso por la no aceptación de *il reclamo* será condenada a pagar, además de las costas procesales, un importe igual a 50% de los gastos del propio proceso en concepto de reembolso.

Si la entidad tributaria no acepta *il reclamo* de anulación total o parcial del documento ni la propuesta de mediación, de oficio deberá formular una propuesta de mediación.

De aceptar la propuesta de mediación formulada por el contribuyente, la oficina deberá hacerla constar en un acta que constituirá el título de cobro, que se perfeccionará con el pago del importe acordado del primer pago en parcialidades en un plazo de 20 días.

De suscribirse *il reclamo* las sanciones administrativas se aplicarán hasta 35% de los mínimos publicados, además el resultado del procedimiento también se aplica a las cotizaciones de seguridad social, cuya base imponible es la del impuesto sobre la renta.

continuación de Cuadro

Conciliazione giudiziale

Fundamento legal art. 48, d. Lgs. 546/1992; d.lgs. 156/2015

Se configura como una fase incidental del proceso en el que el contribuyente y la entidad tributaria llegan a un acuerdo.

Se puede lograr en la primera y segunda instancia del recurso, teniendo como única diferencia la reducción de sanciones:

- 40% del mínimo legal (primera instancia)
- 50% del mínimo legal (segunda instancia)

No se puede utilizar este instrumento en asuntos que tienen por objeto sanciones impuestas en un acto autónomo.

No pueden ser sujeto de este instrumento aquellos asuntos en los que sea obligatorio *il reclamo e mediazione*

Se puede solicitar en dos supuestos:

- El primero, es la conciliación fuera de la audiencia judicial (antes de que se fije la audiencia de primera o segunda instancia). Las partes deben solicitar conjuntamente la resolución total o parcial del litigio. Se perfecciona con la firma del acuerdo de las partes en el que se deberá indicar las cantidades adeudadas por el contribuyente o por la Administración financiera y las condiciones de pago (el importe adeudado se debe cubrir en su totalidad o el primer pago en un plazo de 20 días siguientes a la firma del acuerdo). Al perfeccionamiento del acuerdo se obtiene la declaración de terminación del contencioso como sigue: i) por decreto cuando aún no se haya fijado la fecha de la audiencia de negociación, ii) por sentencia (en caso de conciliación total) o iii) mediante auto si la conciliación es parcial.
- El segundo, es la conciliación en la audiencia para lo cual cada una de las partes podrá presentar hasta 10 días antes de la audiencia una solicitud (en lo individual) de conciliación total o parcial. Se perfecciona con la firma del acuerdo de las partes en el que se deberá indicar las cantidades adeudadas por el contribuyente o por la Administración financiera y las condiciones de pago (el importe adeudado se debe cubrir en su totalidad o el primer pago en un plazo de 20 días siguientes a la firma del acuerdo). En caso de conciliación parcial se dictará un auto y se procederá a la tramitación del contencioso respecto de lo que no se logró un consenso.

continuación de Cuadro

Conciliazione giudiziale

Se permite el pago en parcialidades que van desde los 8 hasta 16 plazos trimestrales dependiendo de la cuantía.

Se perfecciona con la firma del acuerdo más no así con el pago, sin embargo, en caso de incumplimiento de pago, además del cobro del importe adeudado, se le aplicarán intereses y sanciones (60% del importe pendiente de pago).

El juez que interviene en la conciliación no puede examinar el fondo del acuerdo celebrado entre las partes, sino exclusivamente verifica que existan las condiciones para conciliar; es decir, que no podrá negarse a aceptar la conciliación aun si la considera desfavorable para cualquiera de las partes.

Fuente: Elaboración propia con datos de Melis (2018), Amatucci *et al.* (2017), Tesauro (2017) y Napoli y Rocchi (2013).

La importancia exponencial de los instrumentos deflactivos es el reflejo de una necesidad cada vez mayor de convertir el contencioso fiscal en última instancia para la resolución de conflictos fiscales, sin embargo, la combinación de funciones dentro de la Administración Financiera no facilita su implementación, en virtud de que en muchos de estos instrumentos tiene las funciones de parte y de Juez, lo que conlleva a una posible afectación al momento de garantizar el grado de neutralidad, la cual es necesaria para una verdadera actividad decisoria independiente e imparcial. Por lo anterior, es necesario que la Administración Financiera garantice el interés público de cada caso, atendiendo al objetivo de justicia que está garantizado y protegido por la Constitución, el cual debe prevalecer incluso en caso de conflicto con el objetivo administrativo específico (Amatucci *et al.*, 2017).

En virtud de lo anterior, si bien es cierto que la consulta fiscal, la autocorrección fiscal previa y posterior a la notificación de la resolución determinante de crédito fiscal, la facultad de dejar sin efectos actos emitidos por la administración general de auditoría fiscal federal y sus unidades administrativas centrales y desconcentradas, son actuaciones que la ley prevé para justamente evitar recurrir a la vía contenciosa, también lo es que el único Mecanismo Alternativo de Solución de Controversias reconocido en materia fiscal en México es el Acuerdo Conclusivo.

Propuesta de reforma a las disposiciones jurídicas que rigen a los acuerdos conclusivos como mecanismos alternativos de solución de controversias en materia fiscal

Con lo hasta aquí precisado, se advierte que son muchas las ventajas que obtienen quienes se adhieren a un Acuerdo Conclusivo, sin embargo, dicho procedimiento, a pesar de sus bondades, presenta lagunas de ley que vulneran su efectividad y ponen en duda su objetividad, dejando en incertidumbre jurídica a las partes que en él intervienen. La primera laguna de ley se encuentra en el artículo 69-C del Código Fiscal de la Federación, en el cual, si bien es cierto, se reconoce el derecho de los contribuyentes auditados a presentar su solicitud de adopción de Acuerdo Conclusivo respecto de las desavenencias que existan entre ellos y la autoridad revisora dentro de las facultades de comprobación que esta última le esté ejerciendo, también lo es que el referido artículo no prevé una limitante en el número de solicitudes que pueden presentar los contribuyentes dentro de un mismo acto de fiscalización.

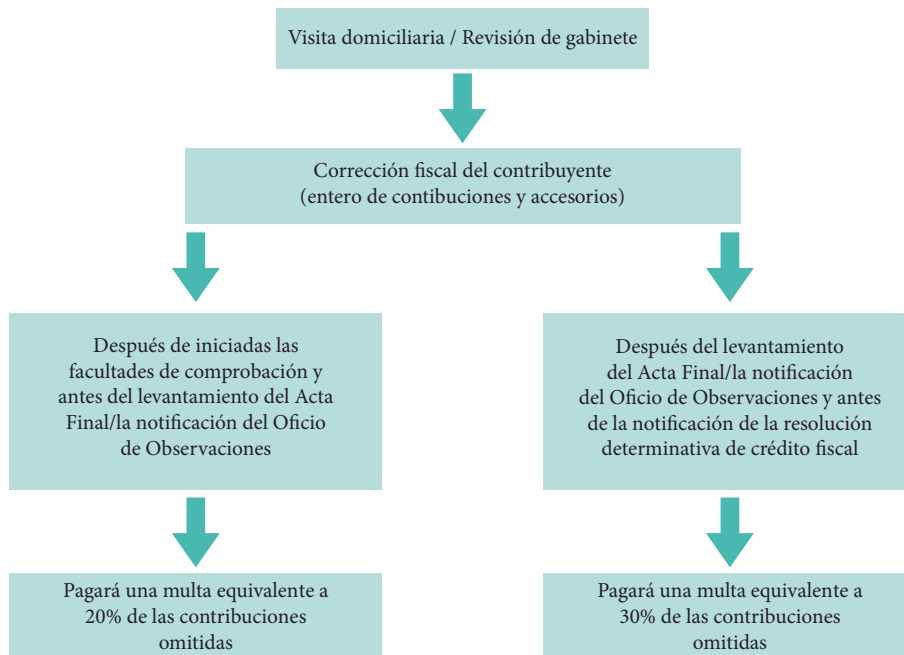
Lo anterior resulta trascendente toda vez que existen contribuyentes que recurren al Acuerdo Conclusivo de mala fe, esto es, con el único objetivo de dilatar el procedimiento de la autoridad fiscal, al no atender los requerimientos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, provocar un Acuerdo de Cierre e incluso desistirse del procedimiento para, posteriormente, presentar una segunda solicitud sin que de ésta se advierta que su intención sea lograr un consenso, sino paralizar las facultades de comprobación de la autoridad revisora, lo cual ya ha sido identificado por la Subprocuraduría General de la propia Procuraduría en el Criterio Sustantivo con número 5/2017/CTN/CS-SG (PRODECON, 2017) de rubro “*ACUERDO CONCLUSIVO. SE PRESUME QUE NO HAY BUENA FE DEL CONTRIBUYENTE CUANDO EN LUGAR DE DESAHOGAR EL REQUERIMIENTO PREVIO A SU ADMISIÓN, PREFIERE DESISTIRSE Y PRESENTAR OTRA SOLICITUD, CON LAS MISMAS DEFICIENCIAS QUE ORIGINARON EL REQUERIMIENTO FORMULADO*”.

Sin embargo, no hay que perder de vista que, aunque la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente emita el Acuerdo de improcedencia de la segunda solicitud o posteriores, al identificar las malas prácticas por parte del contribuyente, esto no subsana el impacto negativo que conlleva la presentación de tales solicitudes para la autoridad revisora que está acudiendo de buena fe. Lo anterior es así, toda vez que de conformidad con lo establecido en el artículo

69-F del Código Fiscal de la Federación, la sola interposición del Acuerdo Conclusivo, con independencia de su admisión, suspende los plazos a que se refieren los artículos 46-A, primer párrafo; 50, primer párrafo; 53-B y 67, antepenúltimo párrafo, todos del ordenamiento legal invocado.

La segunda laguna de ley deriva del contenido del artículo 69-G, del Código Fiscal de la Federación (CFE, 2019), el cual señala que en la segunda y subsecuentes suscripciones de Acuerdos Conclusivos le será aplicada a los contribuyentes la condonación de sanciones en los términos y bajo los supuestos establecidos en el diverso 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC, 2005), precepto legal cuyo contenido se advierte en la siguiente figura.

Figura 6.3. Artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente



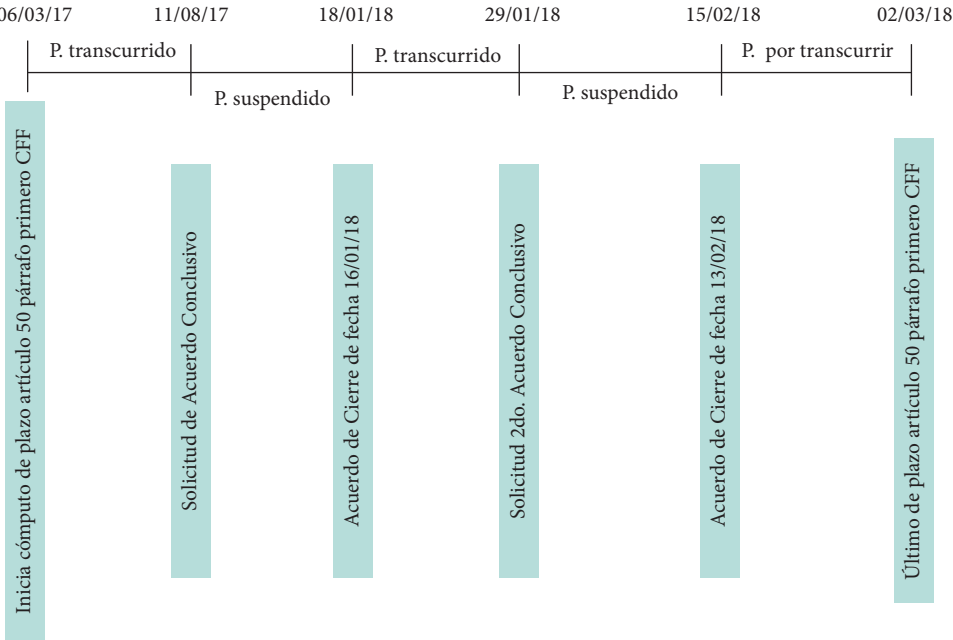
Fuente: Elaboración propia con datos de LFDC (2018).

De lo anterior podemos advertir que el artículo 17, únicamente contempla dos de los tres procedimientos de la autoridad fiscal para ejercer sus facultades de comprobación, sin considerar algún beneficio para el procedimiento de revisión electrónica, siendo importante precisar que por tratarse de la determinación de una sanción el referido artículo es de aplicación estricta de conformidad con lo establecido en el diverso 5, del Código Fiscal de la Federación, por lo que su contenido no puede aplicarse por analogía a la revisión electrónica, máxime que su procedimiento es totalmente distinto a la visita domiciliaria y a la revisión de gabinete. Por lo que en el caso de que un contribuyente que esté siendo objeto de una revisión electrónica y que corrija su situación fiscal para suscribir por *segunda ocasión* un Acuerdo Conclusivo no podrá obtener beneficio alguno por lo que respecta a las multas, lo cual le coarta la posibilidad de obtener los mismos beneficios que aquellos que suscriben por segunda ocasión un Acuerdo Conclusivo pero que han sido auditados bajo el procedimiento de visita domiciliaria o revisión de gabinete.

Resultados

El caso hipotético que se presenta a continuación permite tener mayor claridad de lo abordado en los párrafos que preceden, respecto a la primera laguna de ley.

Figura 6.4. Caso hipotético 1



Fuente: Elaboración propia.

Del 06 de marzo de 2017, día en que comenzó a computarse el plazo previsto en el artículo 50, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, al 10 de agosto de 2017, día anterior a aquél en que el contribuyente presentó su primera solicitud de Acuerdo Conclusivo, el *plazo transcurrido es de: 05 meses, 05 días*. Del 11 de agosto de 2017, día en que el contribuyente presentó su primera solicitud de adopción de Acuerdo Conclusivo, al 18 de enero de 2018, día en que se notificó a la Autoridad Revisora el Acuerdo de Cierre de fecha 16 de enero de 2018, el *plazo suspendido es de: 05 meses, 08 días*. Del 19 de enero

de 2018, día en que se reanudó el plazo previsto en el artículo 50, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, al 28 de enero de 2018, día anterior a aquél en que el contribuyente presentó su segunda solicitud de Acuerdo Conclusivo, el *plazo transcurrido es de: 10 días*.

Del 29 de enero de 2018, día en que el contribuyente presentó su segunda solicitud de adopción de Acuerdo Conclusivo, al 15 de febrero de 2018, día en que se notificó a la Autoridad Revisora el Acuerdo de Cierre de fecha 13 de febrero de 2018, el *plazo suspendido es de: 18 días*. En virtud de lo anterior *el plazo pendiente por transcurrir* del artículo 50, párrafo primero, del Código en cita es de *15 días*, el cual se computa del 16 de febrero de 2018 al 02 de marzo de 2018.

En el caso hipotético, se advierte que la Autoridad Fiscal únicamente tiene un plazo de 15 días naturales para emitir y notificar su resolución determinante de crédito fiscal, el cual es muy reducido considerando que debe ajustar su proyecto en relación con el segundo Acuerdo Conclusivo y, una vez emitido, acudir al domicilio fiscal del contribuyente para notificarlo, con la posibilidad de que tenga que dejar citatorio o, en el peor de los escenarios, encontrarse con que el contribuyente se ubica en alguno de los supuestos establecidos en el artículo 134, párrafo primero, fracción III, para realizar la notificación por estrados, por lo que el plazo que tiene pendiente por transcurrir resulta insuficiente para llevar a cabo tal notificación por estrados de conformidad con lo previsto en el artículo 139, ambos preceptos del Código Fiscal de la Federación, lo cual se representa en la siguiente figura. Teniéndose como consecuencia lo siguiente:

- Se coartan las facultades de la autoridad al impedir que concluya sus facultades de comprobación en los plazos de ley.
- Se presume que la calificación de hechos u omisiones realizada por la autoridad revisora con motivo de las facultades de comprobación que ejerció al contribuyente estaban debidamente fundadas y motivadas.
- En caso de que la autoridad concluya sus facultades de comprobación y/o emita y notifique la resolución determinante de crédito fiscal, será suficiente para que el contribuyente tenga los elementos para obtener favorable una resolución en la vía judicial, al haber realizado tales actuaciones fuera de los plazos previstos para tales efectos.
- Se impide hacer exigible el cobro del crédito fiscal.

- Se transgrede, en perjuicio del Estado, lo establecido en el artículo 31, párrafo primero, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al impedir que se exija el cumplimiento de sus obligaciones para contribuir al gasto público.

De lo anteriormente expuesto, se advierte claramente una afectación directa en la esfera jurídica de la autoridad revisora al no existir una limitante en el número de solicitudes para la adopción de un Acuerdo Conclusivo que pueden presentar los contribuyentes dentro de un acto de fiscalización, dejando en incertidumbre jurídica a dicha autoridad.

Respecto a la segunda laguna de Ley, pueden darse dos escenarios para los contribuyentes que estén siendo auditados a través de la revisión electrónica y que corrijan su situación fiscal adhiriéndose al Acuerdo Conclusivo *con el único propósito de obtener el beneficio de la condonación de multas previsto en el artículo 69-G del Código Fiscal de la Federación*, los cuales se ejemplificarán en los siguientes casos hipotéticos (elaboración propia).

Caso hipotético 1.

El día 16 de enero de 2020, la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Aguascalientes “1”, con sede en Aguascalientes, del Servicio de Administración Tributaria notificó, vía buzón tributario, al contribuyente Fernando Pérez Iturbe la Resolución Provisional y el oficio de preliquidación, ambos del 13 del mismo mes y año, a través de los cuales se le comunicó que con base en la información y documentación que obra en poder de dicha autoridad, se conoció que no presentó la declaración anual del ejercicio fiscal de 2018, respecto del Impuesto Sobre la Renta, además, que de la revisión a las Declaraciones Informativas de Operaciones con Terceros (DIOT), se conoció que obtuvo ingresos de la C. Renata Mendoza Ríos, en cantidad de \$300,000.00 (TRESCIENTOS MIL PESOS 00/100 M.N.), así como del C. Jorge Camacho Zaragoza, por la cantidad de \$150,000.00 (CIENTO CINCUENTA MIL PESOS 00/100 M.N.), otorgándole un plazo de quince días para que manifestara lo que a su derecho conviniera, desvirtuara las irregularidades o corrigiera su situación fiscal.

En virtud de lo anterior, en fecha 24 de enero de 2020, el contribuyente Fernando Pérez Iturbe ingresó en la Oficialía de partes de la Delegación Aguascalientes, de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, una solicitud de

adopción de Acuerdo Conclusivo en donde manifestó que aceptaba las irregularidades consignadas por la autoridad fiscal, solicitando le fuese aplicado el beneficio previsto en el artículo 69-G, del Código Fiscal de la Federación.

Una vez acreditada la corrección fiscal, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente elaboró el Proyecto de Acuerdo Conclusivo, percatándose de que no podía aplicarse al contribuyente el contenido del artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente al no contemplarse en dicho precepto el procedimiento de revisión electrónica; sin embargo, previo acuerdo entre las partes, se aplicó al contribuyente el beneficio de pagar una multa equivalente al veinte por ciento de las contribuciones omitidas de conformidad con lo establecido en el párrafo segundo, de la fracción II, del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, toda vez que éste se corrigió dentro de los quince días previstos en dicha fracción, logrando así suscribir el Acuerdo Conclusivo en fecha 04 de marzo de 2020.

Caso hipotético 2.

El día 13 de enero de 2020, la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Aguascalientes “1”, con sede en Aguascalientes, del Servicio de Administración Tributaria notificó, vía buzón tributario, a la contribuyente Irma Solano Enríquez la Resolución Provisional y el oficio de preliquidación, ambos del 09 del mismo mes y año, a través de los cuales se le comunicó que con base en la información y documentación que obra en poder de dicha autoridad, se conoció que presentó la declaración anual del ejercicio fiscal de 2017, respecto del Impuesto Sobre la Renta en ceros, sin embargo de la consulta a las Declaraciones Informativas de Operaciones con Terceros (DIOT), se conoció que obtuvo ingresos de la C. Angélica Enríquez Sánchez, en cantidad de \$500,000.00 (QUINIENTOS MIL PESOS 00/100 M.N.), otorgándole un plazo de quince días para que manifestara lo que a su derecho conviniera, desvirtuara las irregularidades o corrigiera su situación fiscal.

En virtud de lo anterior, en fecha 07 de febrero de 2020, la contribuyente Irma Solano Enríquez ingresó en la Oficialía de partes de la Delegación Aguascalientes, de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, una solicitud de adopción de Acuerdo Conclusivo en donde manifestó que aceptaba las irregularidades consignadas por la autoridad fiscal, solicitando le fuese aplicado el beneficio previsto en el artículo 69-G, del Código Fiscal de la Federación.

Una vez acreditada la corrección fiscal, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente elaboró el Proyecto de Acuerdo Conclusivo, percatándose de que no podía aplicarse a la contribuyente el contenido del artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente al no contemplarse en dicho precepto el procedimiento de revisión electrónica; asimismo, no resultó posible otorgarle el beneficio de pagar una multa equivalente al veinte por ciento de las contribuciones omitidas de conformidad con lo establecido en el párrafo segundo, de la fracción II, del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, toda vez que ésta se corrigió una vez agotado el plazo de quince días previsto en dicha fracción, por lo que no fue posible aplicar beneficio alguno por cuanto hace a las sanciones a que se hizo acreedora, quien manifestó su inconformidad desistiendo del procedimiento de Acuerdo Conclusivo. En el cuadro que a continuación se aprecia, se hace una comparativa de los supuestos que se dieron en ambos casos hipotéticos

Cuadro 6.5. Comparativa de supuestos en casos hipotéticos

Supuestos	Caso Hipotético 1	Caso Hipotético 2
Hubo corrección fiscal	Sí	Sí
Se aplicó el beneficio previsto en el artículo 69-G del Código Fiscal de la Federación	No	No
Se aplicó el beneficio previsto en la fracción II, del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación	Sí	No
Resultaron beneficiadas ambas partes	Sí	No

Fuente: Elaboración propia.

Por lo que resulta en obviedad que el beneficio de la reducción de multas previsto en el referido artículo 69-G, el cual es el principal atractivo para que los contribuyentes auditados que se ubiquen en los casos hipotéticos 1 y 2 soliciten la adopción de un Acuerdo Conclusivo *es inexistente*.

Conclusiones

En virtud de los resultados obtenidos y con el ánimo de que el presente trabajo de investigación sirva como antecedente para el perfeccionamiento del Acuerdo Conclusivo es que se proponen las siguientes reformas.

Adición de un tercer párrafo, al artículo 69-C del Código Fiscal de la Federación para quedar como sigue (se resalta en cursivas):

Artículo 69-C. Cuando los contribuyentes sean objeto del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX de este Código y no estén de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, podrán optar por solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo. Dicho acuerdo podrá versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados y será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, los contribuyentes podrán solicitar la adopción del acuerdo conclusivo en cualquier momento, a partir de que dé inicio el ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos u omisiones.

El contribuyente podrá presentar la solicitud para la adopción del Acuerdo Conclusivo una sola vez con los efectos del artículo 69-F de este Código por cada procedimiento de fiscalización que le sea ejercido, en el entendido que, de presentarse diversa solicitud, no se suspenderán los plazos previstos en el artículo mencionado y se desechará por improcedente.

Adición de un tercer y cuarto párrafos, al artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, para quedar como sigue (se resaltan en cursivas):

Artículo 17. Los contribuyentes que corrijan su situación fiscal, pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, según sea el caso.

Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas.

Por lo que respecta a las revisiones electrónicas, cuando el contribuyente corrija su situación fiscal dentro de los 15 días siguientes a la notificación de la resolución provisional, así como del oficio de preliquidación, pagará una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor pague las contribuciones y aprovechamientos omitidos, junto con sus accesorios, en los términos establecidos en la preliquidación.

En caso de que el contribuyente esté siendo auditado bajo el procedimiento de revisión electrónica y que, transcurrido el plazo de 15 días hábiles previsto en la fracción II, del artículo 53-B, del Código Fiscal de la Federación, presente una solicitud de adopción de Acuerdo Conclusivo en el que corrija su situación fiscal mediante el pago de las contribuciones y aprovechamientos omitidos, junto con sus accesorios, pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas; el contenido de este párrafo únicamente aplicará cuando se trate de la segunda y/o subsecuentes suscripciones de Acuerdos Conclusivos del contribuyente y que éste ya hubiese obtenido, en un Acuerdo Conclusivo diverso, el beneficio del 100% de condonación de multas de conformidad con lo establecido en el artículo 69-G del mismo Código.

Asimismo, podrán efectuar el pago en parcialidades de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, siempre que esté garantizado el interés fiscal.

De materializarse la propuesta del presente proyecto, se obtendrían los siguientes beneficios.

- A. Abatir malas prácticas en los Acuerdos Conclusivos.
- B. Salvaguardar los procedimientos dentro de un acto de fiscalización previstos en las disposiciones fiscales.
- C. Celeridad en conclusión de Actos de Fiscalización y Coadyuvar a la recaudación de impuestos.
- D. Perfeccionar el Acuerdo Conclusivo.

Referencias

- Amatucci *et al.* (2017). Vantaggi e svantaggi della previa azione amministrativa in campo tributario per il contenimento del contenzioso tributario. En e. a. Amatucci, *ordinamenti tributari a confronto problematiche comuni e aspetti procedurali italia, Spagna e Colombia* (218-231). Turín, Italia: G. Giappichelli Editore.
- Bernal, D. (2017). *Los derechos del contribuyente en una sociedad transparente y global. La experiencia de Ombudsman Fiscal Mexicano*. México: Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
- Bernal, D., Santos, I., & Melgar, P. (2014). *Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*. Obtenido de Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente número XIV, Acuerdos Conclusivos. Primer medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones/numero-xiv>
- CFF. (2018). *Código Fiscal de la Federación*. México: Cengage.
- Chico, P. (2017). *Una propuesta para la introducción en nuestro sistema administrativo y tributario de medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR)*. Madrid, España: Instituto Nacional de Administración Pública (INAP). Recuperado el 21 de Octubre de 2019, de <https://app.vlex.com/?r=true#vid/701418425>
- Chico, P. (2017). *Una propuesta para la introducción en nuestro sistema administrativo y tributario de medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR)*. Madrid, España: Instituto Nacional de Administración Pública

- (INAP). Recuperado el 21 de octubre de 2019, de VLEX: <https://app.vlex.com/?r=true#vid/701418425>
- Cossío *et al.*, J. (2017). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada I*. Ciudad de México: Tirant lo blanch.
- D.lgs. n. 218. (01 de julio de 2020). *Decreto legislativo n. 218*. Obtenido de Decreto legislativo del 19/06/1997 n. 218: <file:///C:/Users/adimistrador%20I/Documents/Tesis/MASC%20ITALIA/LIBROS%20Y%20ART%C3%8DCULOS/Decreto%20legislativo%20del%2019-06-1997%20n.%20218.pdf>
- DOF. (08 de junio de 2008). Diario Oficial de la Federación. *Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. México. Obtenido de https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5046978&fecha=18/06/2008
- DOF. (09 de diciembre de 2013). *Diario Oficial de la Federación*. Recuperado el 22 de noviembre de 2018, de DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación: http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf
- Fierro, A. (2018). *Manejo de conflictos y mecanismos alternativos de solución de controversias (MASC)*. México: Centro de Investigación y Docencia Económicas (CIDE).
- Galán, J. (2017). *Una propuesta para la introducción en nuestro sistema administrativo y tributario de medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR)*. Recuperado el 21 de octubre de 2019, de VLEX: https://app.vlex.com/?r=true#europe/search/content_type:4/accertamento+con+adesione/europe/vid/701418457
- García L. *et al.* (2012). *Mediación en asuntos civiles y mercantiles : Comentarios a la ley 5/2012*. España: Reus. Recuperado el 14 de abril de 2020, de <https://ebookcentral.proquest.com>
- González, F. (2008). *Arbitraje*. México: Porrúa.
- Gonzalo, M. (2015). *Métodos alternativos de solución de conflictos : Perspectiva multidisciplinar*. Obtenido de Ebook Central Proquest: <https://ebookcentral.proquest.com>
- Guerrero, L., & Suárez, X. (2009). *Biblioteca Jurídica Virtual UNAM*. Obtenido de Jurídica Anuario, número 39: <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/juridica/issue/view/1721>
- LFDC. (23 de junio de 2005). *Ley Federal de los Derechos del Contribuyente*. Recuperado el 08 de abril de 2020, de LXIV Legislatura Cámara de Di-

- putados H. Honorable Congreso de la Unión: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf>
- LREASP. (27 de mayo de 2014). *Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*. Recuperado el 08 de abril de 2020, de Procuraduría de la Defensa del Contribuyente: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/normatividad-de-gobierno/lineamientos>
- LREASP. (2018). *Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*. México.
- Martinoli, C. (2009). Resolución de Controversias en Materia Tributaria. *Cuadernos del Instituto AFIP(C5)*, 70-71. Recuperado el 19 de junio de 2019, de <https://www.afip.gob.ar/educacionTributaria/BibliotecaDigital/documentos/C05.pdf>
- Melis, G. (2018). *Lezioni di Diritto Tributario*. Turín, Italia: Giappichelli.
- Napoli, G., & Rocchi, S. (2013). GLI ISTITUTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO. En G. Napoli, & S. Rocchi, *VERIFICA ACCERTAMENTO RISCOSSIONE E AZIONI A TUTELA DEL CONTRIBUENTE* (369-414). Italia: CACUCCI. Obtenido de https://app.vlex.com/?r=true#europe/search/*/GLI+ISTITUTI+DEFLATTIVI+DEL+CONTENZIOSO/europe/vid/440721554
- Parente, S. (2011). La Conciliazione Giudiziale come tecnica deflattiva del Contenzioso Tributario. En S. Parente, *I modelli conciliativi delle liti tributarie* (29-63). Italia: CACUCCI. Recuperado el 23 de octubre de 2019, de https://app.vlex.com/?r=true#europe/search/*/LA+CONCILIAZIONE+GIUDIZIALE+COME+TECNICA+DEFLATTIVA+DEL+CONTENZIOSO+TRIBUTARIO/europe/vid/433026962
- Parente, S. (2011). Tipologie conciliative e regime degli effetti. En P. Salvatore, *I modelli conciliativi delle liti tributarie* (133-166). Italia: CACUCCI. Recuperado el 21 de octubre de 2019, de https://app.vlex.com/?r=true#europe/search/*/Tipologie+conciliative+e+regime+degli+effetti/europe/vid/433026974
- PRODECON. (2019). *Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*. Recuperado el 28 de mayo de 2019, de Datos Abiertos: http://www.prodecon.gob.mx/datosAbiertos/CSV/acuerdos_conclusivos/total_de_solicitudes_de_acuerdo_conclusivo_sac.pdf

- PRODECON. (28 de mayo de 2019). *Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*. Obtenido de http://www.prodecon.gob.mx/datosAbiertos/CSV/acuerdos_conclusivos/total_de_solicitudes_de_acuerdo_conclusivo_por_tipo_de_persona.pdf
- PRODECON. (2019). *Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*. Recuperado el 28 de mayo de 2019, de Datos Abiertos: http://www.prodecon.gob.mx/datosAbiertos/CSV/acuerdos_conclusivos/porcentaje_de_crecimiento.pdf
- Tesauro, F. (2017). *Istituzioni di Diritto Tributario Vol.1 Parte Generale* (Vol. 1). Milan, Italia: UTET GIURIDICA Wolters Kluwer Italia S.r.l.
- TLCAN. (17 de diciembre de 1992). Tratado de Libre Comercio para América del Norte. México, Estados Unidos y Canadá.
- Torre, V. (2015). *Análisis jurídico de los medios alternos de solución de conflictos*. San Luis Potosí y Aguascalientes, México. P. 139: CENEJUS.

Análisis del marco jurídico tributario de los combustibles fósiles y la emisión de dióxido de carbono: caso México y su comparación con España

Pavel Roberto Federico Beltrán Gómez¹

José Manuel Barrera Castañeda²

Virginia Guzmán Díaz de León³

Resumen

La contaminación ambiental es una cuestión de verdadera importancia, especialmente cuando uno de los factores contaminantes proviene de la emisión de gases de dióxido de carbono y del consumo de combustibles fósiles. Es por ello que en el presente trabajo se realiza un estudio comparado entre México y España relativo a los impuestos que gravan el consumo a gasolinas y diésel desde una perspectiva extrafiscal, valorando así, diferen-

1 Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas. Estudiante de la Maestría en Impuestos. E-mail: pavelrobertofederico@hotmail.com

2 Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Empresariales, Departamento de Comercio Electrónico. E-mail: manuel.barrera@edu.uaa.mx

3 Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas. Departamento de Contaduría. E-mail: virginia.guzman@edu.uaa.mx

tes elementos como sus estímulos y los costos de degradación ambiental. La metodología utilizada es meramente cualitativa, no obstante, se utilizan datos duros que sustentan el argumento principal, el cual estriba en que el gravamen a los combustibles fósiles no se caracteriza por ser extrafiscal sino todo lo contrario ya que, como se encuentra diseñado, se estimula al consumo de dicho bien.

Palabras clave: *Marco Jurídico Tributario, combustibles fósiles.*

Introducción

La globalización es un fenómeno de talla mundial que ha obligado a todos a adaptarse a nuevas reglas en materia de comercio, economía, tecnología, política, entre otros. Por eso, no cabe duda que varios países han sido beneficiados de tal situación y, mucho menos que, adoptar las diversas transformaciones, es sinónimo de prosperidad para los países. Por ello, para lograr tal desarrollo, las empresas utilizan combustibles fósiles para la producción y distribución de mercancías, incluso para la vida cotidiana (Ballesteros & Aristizabal, 2007). A pesar de lo anterior, como todo proceso, siempre habrá efectos colaterales e inesperados que influyan negativamente. En este caso, el desarrollo industrial y tecnológico, asociado con un consumo desmesurado de combustibles fósiles, ha ocasionado simultáneamente un daño ambiental que difícilmente es cuantificable en un lugar y tiempo delimitado (Placeres, Olite & Toste, 2006). Normalmente los efectos de la contaminación no respetan las mismas reglas y fronteras de los Estados.

En este sentido es que cada uno de los países ha tenido que llevar a cabo diversas acciones con el fin de disminuir el constante deterioro ambiental, y una de ellas es el desarrollar un cuerpo normativo que proteja el medio ambiente. Con esto no se da por sentado que ello sea suficiente para lograr dicha disminución sino que, además es necesaria una continua actualización de su legislación acorde con políticas económicas benéficas, así como con los objetivos de la comunidad internacional (United Nations, 1997). Así pues, la contaminación del aire es uno de los problemas ambientales de mayor importancia, esto debido a que, al formarse el efecto invernadero, ocasiona el aumento de la temperatura, lo cual provoca catástrofes ambientales y, por consiguiente, el brote de muchas enfermedades (World Health Organization, 2009).

En razón de lo anterior, los Estados han intentado controlar la emisión de dióxido de carbono a través de instrumentos económicos, con el objetivo de incentivar el cambio de ciertas conductas que contaminan el aire. Así es que existen dos maneras de fijar limitaciones a la emisión de dióxido de carbono. La primera de ellas es mediante programas de límites e intercambio de derechos de emisiones; es decir, es la emisión de bonos para contaminar, los cuales pueden ser vendidos por las empresas cuando no se llegue al límite de la contaminación permitida. Y por otro lado, a través del establecimiento de impuestos a la emisión de CO₂ o a los combustibles fósiles (Brad & Nadja, 2019).

En cuanto al comercio de emisión de derechos, básicamente se trata de un sistema de incentivos para las empresas que consiste en emitir instrumentos que tengan como función la autorización y la regulación de la cantidad de gases que cierta empresa puede hacer uso y, en el caso de no utilizarlo por completo, es posible transferirlos a otros sujetos y con ello beneficiarse económicamente (Ministerio para la Transición Ecológica, 2019). Además de ello, la implementación de impuestos a los combustibles fósiles ha resultado más eficiente y a menor costo administrativo, debido a que los resultados fueron superiores a la sola emisión y comercio de derechos (International Institute for Sustainable Development, 2019). Otra de las maneras con las que cuentan los países para la regulación del carbono es establecer directamente un precio a la emisión de gases con efecto invernal o bien, fijar una cantidad al uso de los combustibles fósiles (The World Bank, 2019).

Este tipo de regulaciones han tenido resultados extra fiscales favorables en otras latitudes, como es el caso de Reino Unido, donde se redujeron considerablemente las emisiones de dióxido de carbono tras el establecimiento de impuestos al carbono (Zeke, 2018). Lo que evidencia el alcance favorable de dichas medidas. A manera introductoria, se relata el contenido de los contenidos que integran el presente trabajo. Se abordará de manera concisa los motivos internacionales que desencadenaron las diversas acciones a nivel global, nacional y subnacional para la protección del medio ambiente. Asimismo, se analizará el marco jurídico-fiscal que regula los combustibles fósiles y las emisiones de dióxido de carbono en México, desglosando sus elementos y su mecanismo de recaudación.

De igual forma, se desentrañará el sentido y alcance de los conceptos de “externalidad” y “extra fiscalidad” en materia tributaria toda vez que el presente trabajo estudiará la regulación de los combustibles en México, la cual tiene

como finalidad adicional a la recaudación, que es desincentivar actividades que repercutan negativamente al medio ambiente. Durante el desarrollo de este análisis, se realizará una ponderación entre el impacto ambiental, los costos de protección ambiental, especialmente del aire y los estímulos fiscales a los combustibles con la recaudación por el Impuesto Especial sobre Productos y Servicios relativo a combustibles fósiles, con el objetivo de contrastar los costes y beneficios generados por las políticas del gobierno federal en materia fiscal y ambiental.

Asimismo, se hará un estudio comparado del marco jurídico que regula los impuestos a la emisión de dióxido de carbono en España, contrastando las diferencias y los avances que han tenido en la materia, así como verificar los efectos medioambientales y recaudatorios. Por último, se esbozará una propuesta de mejora a la legislación relativa al Impuesto Especial sobre Producción y Servicios a los combustibles y en todo caso, a la regulación fiscal de la emisión de dióxido de carbono en México, así como los elementos adicionales que se deben considerar para disminuir la contaminación del aire a largo plazo.

Combustibles fósiles y emisión de dióxido de carbono en México

La normatividad de los combustibles varía en relación con la materia que se pretende desarrollar, es por ello que, existen regulaciones fiscales, administrativas, operativas, de seguridad, entre otras. Es así que los combustibles fósiles están conformados básicamente por los hidrocarburos como el gas, petróleo o carbón. Tal nombre deriva de la manera en la que fueron creados y, a pesar de que ya eran conocidos por la humanidad por varios siglos atrás, no fue hasta la revolución industrial que tuvieron relevancia para realizar diversas actividades económicas industriales (Energías de mi país, 2019). Ahora bien, en el Estado Mexicano regula a los combustibles fósiles en múltiples legislaciones, no obstante, en materia fiscal se concreta a dos de ellas: la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, así como la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Cabe señalar que las regulaciones no sólo son en materia fiscal (como las previamente señaladas), sino también existen las de materia administrativa, mismas que tienen por objeto cuantificar, controlar, mitigar y desincentivar el uso de combustibles que emitan gases de efecto invernadero. Entonces,

mientras la regulación de los gases de efecto invernadero como de la emisión bióxido de carbono va relacionada con la prevención, gestión y control de la emisión excesiva de estos gases; por otro lado, la regulación de los combustibles fósiles está vinculada con la materia fiscal que tiene como finalidad la recaudación o, en casos particulares como el que nos ocupa, la extra fiscalidad.

Últimamente, los Estados han tenido la necesidad de regular las emisiones que se realicen dentro de sus territorios, por lo que la incorporación de medidas, parámetros, límites y sanciones a través de los instrumentos regulatorios en materia fiscal han jugado un papel fundamental, especialmente en la protección del medio ambiente. Así, con base en los compromisos internacionales adquiridos por el Estado mexicano mediante instrumentos de carácter internacional, como el Protocolo de Kioto, se ha obligado a la reducción de emisiones de gases con efecto invernadero (United Nations, 1998).

Asimismo, como lo ha señalado la Comisión Económica Para América Latina y el Caribe (en lo posterior se denominará como: “CEPAL”) los instrumentos económicos “se basan en la utilización de incentivos económicos o de mercado para generar los comportamientos deseados” (CEPAL, 2015). Esto es que su función principal es tener una injerencia relativa en la oferta o la demanda de cierto producto o servicio que provoque efectos positivos, en este caso, para el medio ambiente, entre los que se encuentran: los impuestos, cargas y tarifas; el sistema de depósito-reembolso; los subsidios con fines de protección ambiental; el sistema de permisos transables; y los enfoques voluntarios.⁴

Es así que en la legislación mexicana se encuentran incorporados diversos instrumentos económicos que pretenden desincentivar o cambiar las actividades que provocan un daño al medio ambiente por otras de menor impacto. Cabe señalar que los legisladores olvidaron incorporar a la ley ciertos elementos que resultan indispensables para la elaboración y aplicación eficaz de las leyes, como por ejemplo: la temporalidad de las medidas o el destino de los instrumentos dado que, expresamente se prohíbe la finalidad fiscal en algunos de ellos. Lo anterior toda vez que, el derecho ambiental tiene un carácter preponderantemente preventivo y adicionalmente sancionador (López, 2018).

4 Guía metodológica, Instrumentos económicos para la gestión ambiental. Comisión Económica Para América Latina y el Caribe. Naciones Unidas.

Los gravámenes impuestos a los combustibles fósiles y estímulos son los que actualmente rigen el panorama fiscal en México. Resulta necesario aclarar que existen múltiples combustibles catalogados como fósiles, no obstante, para fines del presente trabajo se tomarán en cuenta los combustibles automotrices como gasolina y diesel, y aquellos establecidos en el inciso H) de la fracción I del artículo 2 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.⁵ Los combustibles fósiles (gasolinas y diésel) están gravados principalmente por los impuestos del IEPS e IVA. El primero de ellos es el más relevante debido a que se integra en tres conceptos. El primero de éstos se encuentra en el artículo 2, fracción I, inciso D) de tal ley, en donde se fija una cuota específica para combustibles fósiles (gasolinas y diésel) y no fósiles. El segundo concepto está integrado por la “cuota estatal del IEPS”, se encuentra en el artículo 2.-A de la referida ley y se agrega una cuota adicional independientemente del primer gravamen y, el tercer concepto del impuesto se encuentra en el inciso H), fracción I, del artículo 2 de la misma ley.

No se debe soslayar que el año 2014 fue decisivo para la política ambiental en México, ello derivado de ciertas reformas que incluían el cobro del Impuesto Especial a los Combustibles con contenido de carbono o también conocidos como combustibles fósiles (Diario Oficial de la Federación, 2013). Concretamente, los 4 impuestos que integran los precios de la gasolina y el diésel se reproducen en la siguiente tabla para mejor apreciación. Para la elaboración se tomó como referencia el precio más alto de 2018 emitido por la Procuraduría Federal del Consumidor.

5 Propano, butano, gasolina y gas avión, turbosina y otros kerosenos, diésel, combustóleo, coque de petróleo, coque de carbón, carbón mineral, y otros combustibles fósiles.

Tabla 7.1. Precio desglosado de la gasolina en 2018

	Precio	Subsidio	IEPS Federal	IEPS Estatal	IEPS CO ₂	IVA (16%)	Precio sin impuestos	Total de impuestos
Magna	22.26	4.49	4.50	0.4369	0.1312	2.7507	14.4412	7.8188
Premium	23.04	4.18	4.18	0.5331	0.1312	2.9113	15.2844	7.7556
Diésel	23.95	5.44	5.44	0.3626	0.1592	2.8781	15.1101	8.8399

Fuente: Elaboración propia con datos de la Procuraduría Federal del Consumidor (PROFECO), a través de su página web: <https://combustibles.profeco.gob.mx>

Como consecuencia de lo anterior, hablar de los múltiples conceptos que la legislación ambiental contiene para la protección o disminución de la contaminación del aire puede resultar muy confuso, esto debido a que en ocasiones la regulación es de la misma materia sólo que en diferente etapa de la actividad económica que se realice. De igual manera, los elementos que se deben considerar para la protección ambiental son los instrumentos económicos toda vez que, las condiciones especiales de cada Estado resultan cruciales para la aplicación de aquellos. Igualmente, se estima que el monitoreo de los resultados debe ser continuo, ya que los instrumentos que se apliquen deben tener el requisito de temporalidad.

Además, tanto el cobro de alguna cuota como el destino de ésta y, estímulos o beneficios fiscales son elementos necesarios que se deben considerar en las políticas ambientales y fiscales de un Estado. Especialmente cuando entre ellos se contradicen, otorgando estímulos al consumo de combustibles y a la vez estableciendo un gravamen. Lejos de enunciar los distintos instrumentos que los Estados tienen para internalizar los costos de las externalidades negativas como el daño ambiental, se pretende evidenciar las contradicciones entre ellos y aportar soluciones alternas para el uso eficiente de los recursos.

La “externalidad” y la “extra fiscalidad” en materia tributaria en México y otros elementos

En esta parte se aborda lo concerniente al concepto de externalidades y su relación con la materia fiscal. Esto debido a que es un componente fiscal que en muchas de las ocasiones juega un papel clave para el establecimiento de contribuciones y la política fiscal de un país. También se desarrollan los dos objetivos principales de los tributos, es decir: la finalidad recaudatoria o fiscal y la extra fiscal. Especialmente desglosando sus elementos y la forma en la que se materializan en las legislaciones, así como los fundamentos legales en los que se encuentra sustentada la extra fiscalidad en México, y algunas de las leyes que lo contemplan expresamente.

Por otro lado, se conocerán algunos criterios que la Suprema Corte de Justicia de la Nación (en los posterior SCJN) ha tomado en cuanto al diseño y requisitos que se deben presentar para la elaboración de contribuciones con este propósito. Con base en esto, se argumentará el sustento jurídico que justifica la imposición de contribuciones que no tienen una finalidad meramente recaudatoria, sino extra fiscal. Así, con el fin de observar el comportamiento que presenta la finalidad extra fiscal del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios aplicable a la gasolina y el diésel en México, se compara la finalidad recaudatoria y la extra fiscal. Todo esto con el propósito de ejemplificar el mecanismo que comúnmente se utiliza en estos instrumentos.

Entonces, el elemento extra fiscal de los tributos es una herramienta que procura dar cumplimiento a fines específicos, es por ello que “basados en el incentivo y/o desincentivo tributario, que permitan incidir en el comportamiento de los ciudadanos y/o agentes económicos, reduciendo las externalidades que generan, para evitar mayores gastos públicos” (Estares, 2016). Cualquier grado de extra fiscalidad puede darle el impulso necesario a una contribución en específico. Verbigracia, hablando de contribuciones ambientales, “la intención es motivar y promover buenas prácticas de los agentes económicos, o bien, desincentivar acciones perjudiciales para el ambiente” (Chinchilla, 2017). Por ello, la incorporación de medidas como el Título VII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta fomentan ciertos sectores como el deporte, la investigación, la inclusión y el cuidado al medio ambiente.

Una vez identificados los elementos de la extra fiscalidad, es deber del legislador aplicar el que resulte más eficiente al bien o servicio en concreto que

se procura gravar. En tal guisa, es posible que el elemento extra fiscal se dé en dos sentidos: por un lado, mediante la imposición de un gravamen que desincentive la compra de determinado bien o servicio; y por otro lado, hacer de éste un impuesto etiquetado; es decir, que lo recaudado se destine a resarcir el daño producido previamente por dichas actividades (SCJN, 2017). Sin soslayar que cualquier contribución en México debe cumplir con los principios tributarios establecidos en el Artículo 31, Fracción IV de la Carta Magna, se identifican principalmente cuatro: contribuir al gasto público, equidad, proporcionalidad y legalidad. En el primero de ellos es de dónde se extrae la finalidad fiscal de los tributos, ya que es dónde se encuentra su naturaleza de recaudar.

Cualquier tributo puede ser integrado por dos elementos: fiscalidad y extra fiscalidad, siempre y cuando su estructura cumpla con las formalidades de los ordenamientos jurídicos aplicables. Esto implica la ausencia de violaciones directas a la Carta Magna, especialmente a la fracción IV, del artículo 31 del este ordenamiento (SCJN, 1999). En la ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (en lo posterior Ley del IEPS), es posible encontrar diversos supuestos en los que se grava el consumo de bienes y servicios perjudiciales para el sector salud, como lo es a bebidas con contenido alcohólico o alimentos con alta densidad calórica.⁶ El objetivo de éstos es persuadir a la población de disminuir su consumo con motivo al daño que provoca en la salud de éstos (SCJN, 2017). Como conclusión, el desarrollo de la materia fiscal debe ir acorde a la política implementada en un momento o lugar determinado. Además de ello, es necesaria la incorporación de otras disciplinas que ayuden a una mejor aplicación del derecho fiscal en México, como lo es la identificación y a su vez incorporación al marco jurídico tributario de externalidades negativas, con el objetivo de generar beneficios extra fiscales.

El elemento extra fiscal de los tributos no es nuevo en nuestra legislación; sin embargo, hace falta que evolucione y se vuelva más dinámico para que responda a las necesidades actuales de la sociedad. Últimamente muchas instituciones se han estado familiarizando con este tipo de componentes que facilitan de cierta manera los resultados que se buscan en las políticas públicas desplegadas, como es el caso de la Ley de Transición Energética en la que incorpora múltiples conceptos desarrollados en el presente capítulo. Mediante el análisis del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios aplicado a las

6 Artículo 2 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

gasolinas y al diésel, así como a los estímulos fiscales otorgados por el mismo concepto, se observan los objetivos antagónicos que el legislador no tomó en cuenta en su momento para el desarrollo de dicho impuesto, lo que provoca un desarrollo confuso en el mecanismo de recaudación, así como en el cumplimiento de sus objetivos.

Costos de protección del medio ambiente en el ejercicio fiscal 2018

Las externalidades negativas pueden generar impactos negativos de gran magnitud que se ven reflejados en la disminución del gasto público. Es por ello que se analizarán algunos de los factores que deben tomarse en cuenta a razón de que es lo que determina la eficiencia de las políticas fiscales y ambientales. Con el objetivo de entender la estructura y funcionamiento del impuesto Especial sobre Producción y Servicios aplicado a los combustibles fósiles, así como los estímulos fiscales publicados semanalmente relativos a la gasolina y el diésel, y el impacto que se ha provocado en determinadas áreas como en los hidrocarburos y transporte; o en el medio ambiente al aumentar la producción de Bióxido de Carbono, es necesario cotejar los datos arrojados para averiguar si el impacto es positivo o en caso contrario necesita cierta modificación.

Se toma como año de estudio el 2018, ya que fue el primer año en el que se liberaron los precios a las gasolinas, es decir, que dicho precio ya no lo imponía el Gobierno Federal arbitrariamente, sino que dependía del mercado. Asimismo, en ese mismo ejercicio fiscal se cobraba el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios relativo a los combustibles fósiles, lo que nos ayudará a analizar si se está llevando a cabo una buena administración en dicho sector. Primeramente, se evalúa el impacto ambiental que tiene que enfrentar el Estado en la actualidad, para ello, tomaremos como referencia el costo por deterioro ambiental y el gasto destinado a la protección ambiental. Una vez conocida la magnitud del problema a nivel recaudatorio y de instrumentos económicos, se acudirá a la recaudación por concepto de IEPS de combustibles fósiles, y en ese mismo sentido, las erogaciones que se realizan a razón de estímulos fiscales a la gasolina y el diésel. Posteriormente, se concatena dicha información para observar si esta política fiscal es oportuna tanto financiera como ecológicamente.

En este sentido, la figura del federalismo fiscal delimita las competencias de las instituciones en las que cada uno de los órdenes de gobierno posee respecto a la recaudación de los ingresos. En otras palabras, la lógica de dicha diferenciación entre las facultades federales y las locales se basa en que, existen problemas bastante grandes para su solución a nivel local y por el contrario, hay problemas muy pequeños y que por sus características peculiares no pueden resolverse eficientemente a nivel federal, por lo que se delegan a una instancia local (Valadés & Gutierrez, 2001). Cabe señalar que las entidades federativas tendrán cualquier competencia que no esté expresamente otorgada a la federación. Sin embargo, en relación a los municipios cabe resaltar que también ellos tienen un señalamiento expreso en el Artículo 115 de la Constitución Mexicana, en el cual se especifica que la estructura del estado será la del municipio libre. Es así que en dicho artículo se comprende tanto las funciones y servicios públicos que tendrán a su cargo,⁷ así como de la facultad de administrar libremente su hacienda, misma que comprende los ingresos y contribuciones a su favor.⁸

Como ya se mencionó, las facultades de la federación y de los municipios se encuentran expresamente señaladas en los ordenamientos jurídicos, lo que deja a salvo las facultades de las entidades federativas, mismas que abordarán cuestiones distintas a las de la federación y municipios, incluso cuando no se mencionen de manera expresa, todo ello a causa de la característica residual que las distingue. Con la finalidad de ejemplificar los daños, durante 2018 la suma de los costos por el agotamiento de los recursos naturales y la degradación ambiental ascendieron a 1,019,751 millones de pesos, tal y como lo señala la siguiente tabla:

7 Enunciadas expresamente en la fracción III del Artículo 115 de la Carta Magna.

8 Comprendidas expresamente dentro de la fracción IV del Artículo 115 de la Carta Magna.

Tabla 7.2. Costos ambientales en México

Composición de los costos totales por agotamiento y degradación ambiental, 2018
(millones de pesos corrientes)

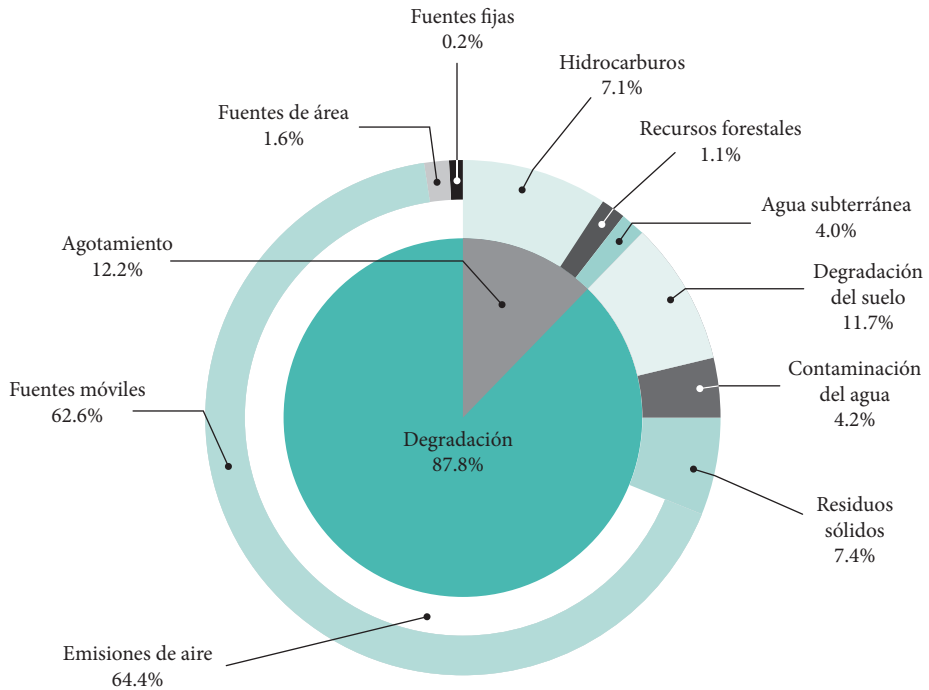
Concepto	Costos por agotamiento y degradación ambiental	Porcentajes respecto al PIB
Costos totales	1,019,751	4.3
Costos por agotamiento	124,667	0.5
Agotamiento de hidrocarburos	71,937	0.3
Agotamiento de recursos forestales	11,680	0.0
Agotamiento del agua subterránea	41,050	0.2
Costos por degradación	895,083	3.8
Degradación del suelo	119,734	0.5
Residuos sólidos	75,821	0.3
Contaminación del agua	42,750	0.3
Contaminación atmosférica	656,779	2.8

Nota: La suma de los parciales puede no coincidir con los totales debido al redondeo.

Fuente: INEGI. Tabla extraída del comunicado de prensa núm. 640/19 4 de diciembre de 2019, pp. 1-2.

Del contenido de la tabla se observa el desglose de las subdivisiones en las que cuesta más el deterioro ambiental. Mientras que en la “Contaminación atmosférica” se gasta seis veces más que en la “Degradación del suelo”; si se compara con la “Contaminación del agua” la relación es de quince a uno y con el gasto por “Agotamiento de recursos forestales” es casi 56 veces más que se gasta debido a la “Contaminación atmosférica”. Para mejor apreciación se replica la gráfica siguiente en donde se dividen los gastos totales en porcentajes:

Gráfico 7.1. Distribución de costos del deterioro ambiental en México



Fuente: INEGI.⁹

Es imprescindible destacar que no porque un gobierno gaste en determinado rubro signifique que otros rubros ocasionan menos contaminación o degradación ambiental, sino que aquí ya se involucran factores de política económica, fiscal y social que cada uno de los gobiernos lleve a cabo. También, el gasto destinado a la contaminación atmosférica es el mayor de ellos, y éste es provocado especialmente por fuentes móviles, quienes utilizan combustibles fósiles para su funcionamiento. Es por ello que resulta ineficiente, en términos de protección ambiental, otorgar estímulos fiscales a la gasolina y el diésel cuando los costos por agotamiento y degradación ambiental, y específicamente los concernientes al aire son los más altos de todos ellos.

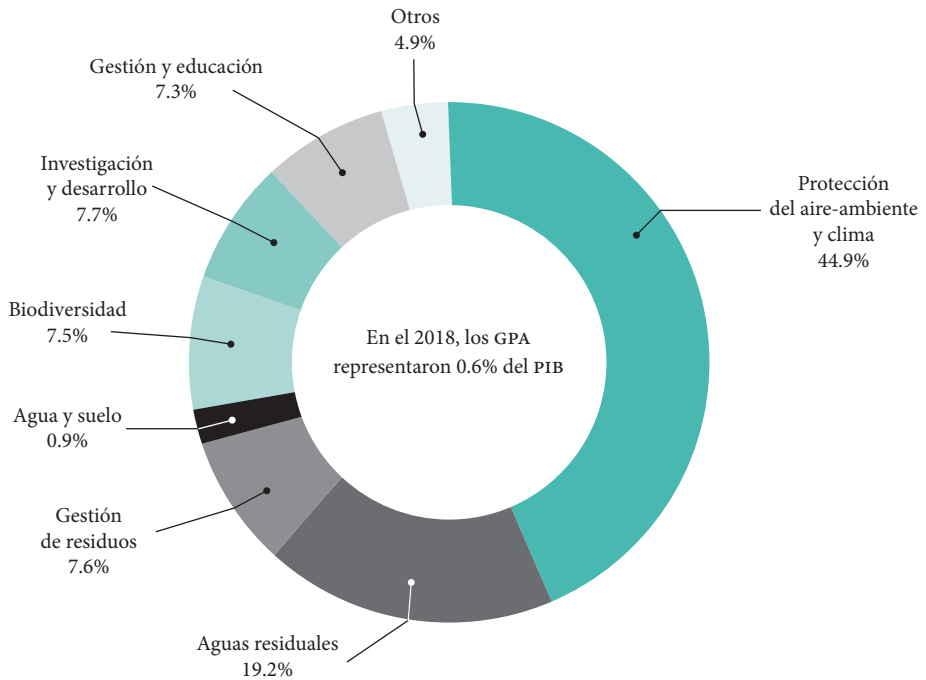
9 Consulta en INEGI: <https://www.inegi.org.mx/temas/ee/>

La responsabilidad del Estado no es sufragar los daños provocados por ciertos bienes o servicios que provocan externalidades negativas, a través de erogaciones destinadas a corregir dichos daños, sino la incorporación de tales externalidades a los cuerpos normativos para que los costos se reflejen en los precios finales de los bienes o servicios. Lo anterior expuesto se integra en el principio de “quien contamina paga”, el cual tiene dos elementos esenciales, siendo el primero de ellos que: “los costos sociales causados por la degradación ambiental deben ser pagados por quienes los generan; y segundo, que los poderes públicos no deben asumir las externalidades ambientales que benefician particularmente a los individuos” (Neri A. F., 2005).

Es en el segundo de los principios en el que se sustenta parte de la argumentación del presente trabajo, debido a que el Gobierno Federal ha solventado parte de la contaminación ambiental (del aire) al asignar presupuesto para corregir las externalidades negativas originadas por el consumo excesivo de gasolinás y diésel. Adicionalmente, se reitera que se ha incentivado el otorgamiento de estímulos fiscales a dichos combustibles, lo que origina, inevitablemente, incita el consumo a pesar de los daños que provoca, tanto medioambientales como económicos. Para abundar en el mismo argumento, “en el periodo 2003-2018, los costos totales por agotamiento y degradación ambiental presentaron una tasa media de crecimiento anual de 4.4% en términos nominales”; y en el mismo periodo, “el costo por la contaminación del aire aumentó anualmente en promedio 4.8%, siendo las principales emisiones contaminantes las partículas generadas por los vehículos automotores” (INEGI, 2018).

Por otro lado, también están los gastos en protección ambiental que el sector público y privado realizan conjuntamente, ascendieron a 123,951 millones de pesos tan sólo en 2018 (INEGI, 2018). No obstante, 44.9% de dichos gastos se destina a la protección del aire, clima y ambiente. Estos gastos están principalmente destinados a la reducción de la contaminación (CEPAL, 2020).

Gráfico 7.2. Gastos en protección ambiental en México



Fuente: INEGI.¹⁰

Tal y como se desprende de la gráfica, la protección del aire, ambiente y clima es el rubro en donde más se gasta con el fin de evitar provocar un daño irreversible al medio ambiente. La Cámara de Diputados y el Centro de Estudios para las Finanzas Públicas en lo posterior CEFP, publicó el “Análisis de los Informes sobre las Finanzas Públicas y la Deuda Pública”, correspondiente al cuarto trimestre de 2018, de la SHCP, en el que se dio a conocer los resultados de la recaudación de dicho ejercicio fiscal. De igual manera, se afirma que los beneficiarios de los estímulos otorgados a la gasolina y el diésel son los consumidores finales y que los mismos tuvieron un costo recaudatorio de 19,293 millones de pesos, sólo para el cuarto trimestre de 2018 (SHCP, 2018). Ahora bien, del análisis de dichos Informes emitidos por el CEFP, se desprende expresamente que:

10 Link: <https://www.inegi.org.mx/temas/ee/>

Por lo que hace al IEPS, este registró una menor captación si se compara con el monto programado, que implicó menores recursos por 74 mil 341.2 mdp, lo que estuvo asociado al impuesto a gasolinas y diésel que, durante una parte importante del año, contó con un estímulo fiscal a la venta final (CEFP, 2018).

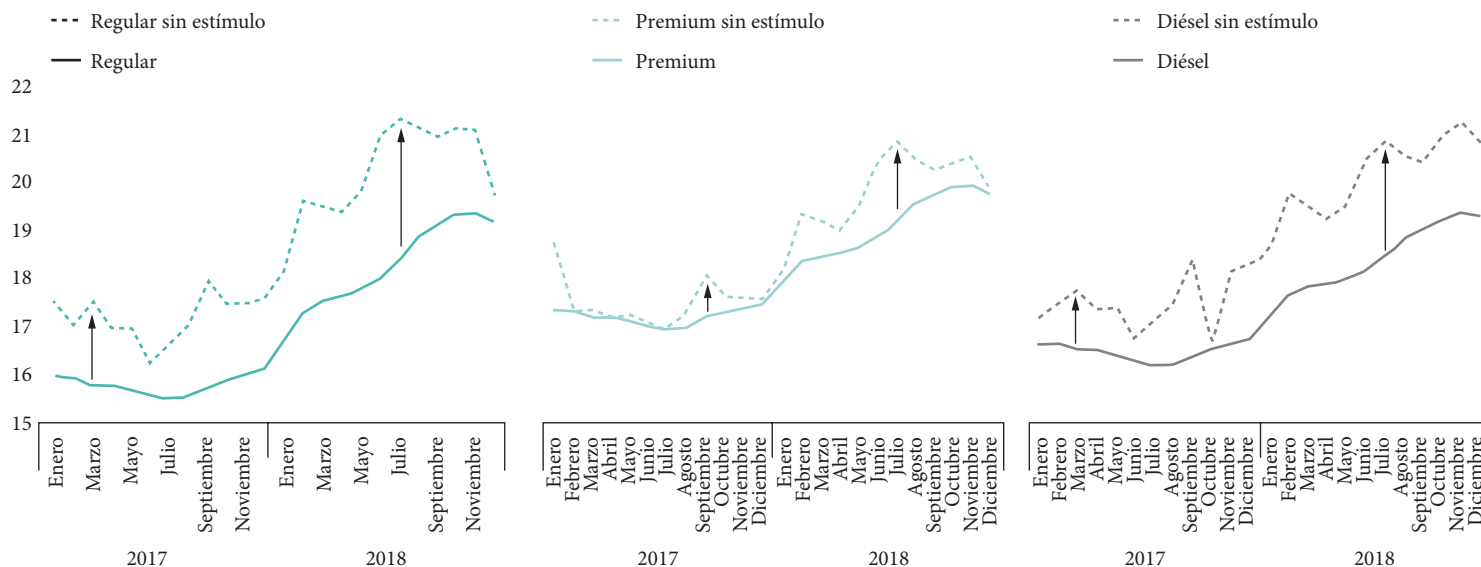
De la anterior cantidad, 70 mil 967.6 millones de pesos se destinaron a los estímulos fiscales con el objetivo de reducir el precio de la gasolina y el diésel en el año 2018 (CEFP, 2018). No se debe soslayar que se aumentó dicho gasto, ya que en 2017 también se otorgaba el mismo estímulo y fue menor, es decir, que SHCP “gastó 67 933.6 millones de pesos en la aplicación del estímulo fiscal, una cifra que es menor en 3 mil millones de pesos respecto del costo del estímulo reportado para 2018” (Flores, 2019). En ese mismo informe, se da a conocer que debido a la baja recaudación del impuesto de los combustibles fósiles no se alcanzó la recaudación esperada por el IEPS en el mismo ejercicio fiscal (IEPS).

Finalmente, en términos anuales, la recaudación del IEPS fue inferior en 10.0 por ciento real, esto se debe a la caída de 17.4 por ciento del IEPS a gasolinas y al bajo crecimiento de la contribución del IEPS, diferente de gasolina en 0.6 por ciento real, que estuvo influenciado por la reducción de 51.5 por ciento en la recaudación de los combustibles fósiles, misma que no alcanzó a ser compensada por el resto del IEPS obtenido (CEFP, 2018).

Para una mejor comparación entre los precios de las gasolinas con y sin estímulo fiscal se anexa la siguiente tabla:

Gráfico 7.3. Comparación del precio de combustibles en México

Precio de los combustibles con y sin estímulo fiscal por tipo, 2017-2018
(pesos por litro)



Fuente: CEFPE.¹¹

11 Análisis de los Informes sobre las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, Cuarto Trimestre de 2018, de la SHCP, pp. 9-11.

En ella se puede apreciar la diferencia entre las gasolinas y diésel con estímulo y aquellos que no tenían, presentando un beneficio fiscal notable para todos los últimos consumidores. Cabe señalar que la recaudación federal del ejercicio fiscal de 2018 por concepto del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios relativo a los combustibles fósiles, ascendió a 5772.1 millones de pesos, siendo menor que lo recaudado en el 2017 de 10,100 millones de pesos (SHCP, 2018). Es dable concluir que la extra fiscalidad es un concepto difícil de medir, especialmente en México donde no se tiene una cultura de transparencia. Sin embargo, los gastos de protección al medio ambiente, así como los costos que tiene que pagar el Gobierno Federal a raíz de los daños provocados, resultan buen referente para medir el impacto que tienen distintos instrumentos económicos.

En resumen, en México, con el fin de proteger el medio ambiente, las erogaciones son mayores a la recaudación de impuestos como el IEPS a las gasolinas y el IEPS por concepto de combustibles fósiles, lo que nos evidencia la falta de equilibrio en las finanzas públicas. Si a ello se le suman los beneficios fiscales que tienen los consumidores, como por ejemplo el estímulo a gasolinas y diésel, en donde el beneficiario es el consumidor final, se concluye que no sólo se produce un mayor daño al medio ambiente mediante el incentivo de consumo de combustibles fósiles, sino que se realiza una mayor erogación innecesaria y que podría ser destinada a políticas públicas medioambientales.

Asimismo, una mala administración puede acarrear problemas críticos para la sociedad y, algunos de ellos irreversibles como la extinción de especies. Es por ello que en determinadas materias como el medio ambiente, deben de manejarla conscientemente del impacto que se puede provocar toda vez que otorgar un incentivo a determinado bien o servicio puede resultar perjudicial tal y como se muestra en el presente trabajo. En este sentido, es que se evidencian los resultados que ha producido una política fiscal nociva para el medio ambiente y costosa para el erario público. En otras palabras, no existen razonamientos lógicos para sostener la postura que está teniendo el Gobierno Federal concerniente a la recaudación del IEPS de los Combustibles Fósiles y los estímulos otorgados a la gasolina y el diésel.

Estudio comparado entre México y España relativo a la regulación fiscal de la emisión de dióxido de carbono

Una de las razones por las que se seleccionó este país es debido a que tiene una similitud en su distribución de competencias tributarias con el Estado Mexicano. Si bien es cierto, España es una monarquía parlamentaria, sus competencias tributarias se dividen entre las Corporaciones Locales, que son las más pequeñas y que se pueden comparar con los municipios de México; las Comunidades Autónomas, equiparadas a las Entidades Federativas; y por último el Estado Español o Gobierno de España que es similar al Gobierno Federal en México. Cabe destacar que esta apreciación es en “*lato sensu*” ya que, cada una de estas dos naciones tiene sus singularidades que las hacen distintivas. Es ya sabido que España forma parte de la Comunidad Europea, lo que significa que todos los Estados Miembros deben de cumplir ciertos estándares en su regulación que son pactados unánimemente. Sin embargo, el presente capítulo analizará lo concerniente a la regulación interna, como sus principios tributarios y sus competencias en dicha materia.

También, se enuncian una variedad de tributos vigentes en España, así como otros instrumentos que responden mejor a las necesidades de esa sociedad en sustitución a los impuestos ambientales. Asimismo, se estudiará el Impuesto Especial de Hidrocarburos de España resaltando las similitudes y diferencias con el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios relativo a los combustibles fósiles y la gasolina y el diésel de México. Dentro de estas competencias se encuentran las concernientes a la tributación, llámese competencias fiscales tanto a las legislativas que mediante sus procesos respectivos crean tributos, como las administrativas quienes son los órganos que las recaudan. En esta guisa, especialmente aquellas relacionadas con la protección del medio ambiente, “los tres niveles de gobierno gozan de competencia para llevar a cabo actuaciones fiscales relacionadas con ese rubro” (Díaz, 2013).

La Unión Europea es un pacto en el que un conjunto de Estados acordaron armonizar determinadas instituciones con el objetivo de integrar su economía y forma de gobernar. Consecuentemente, todos los integrantes deben de cumplir ciertas regulaciones, incluidas la del Tratado de la Unión Europea. En tal instrumento se encuentran las directrices para diversas materias, como

el medio ambiente.¹² En dicho apartado, se establecen diversos objetivos como: la conservación, protección y mejora del medio ambiente, al igual que la importancia de tutelar la salud de las personas. Dentro de estos principios se encuentra el ya conocido como “quien contamina paga”, que sirve como herramienta de los Estados para la formación de instrumentos económicos (Unión Europea, 1993).

La extra fiscalidad, de acuerdo con el Tribunal Constitucional Español, tiene como origen los preceptos constitucionales en los que se basan los principios rectores de la política social y económica. Esto debido a que los tributos y todo su sistema recaudatorio forman parte de los instrumentos con los que el Estado Español cuenta para alcanzar los objetivos fijados en tal constitución (Tribunal Constitucional, 1987). Lo anterior independientemente de que en tal ordenamiento jurídico no se encuentre la función extra fiscal de manera expresa. El impuesto que puede ser comparado con el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios relativo a los Combustibles Fósiles de México, así como el IEPS federal y estatal de las gasolinas y el diésel,¹³ es aquel Impuesto Especial sobre Hidrocarburos contenido en el capítulo VII de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de España. En dicho impuesto se grava la utilización de un listado de productos en los que se encuentran las gasolinas y el diésel, así como otros combustibles fósiles incluidos en el inciso H), fracción I, del artículo 2 de la Ley del IEPS en México. Por ello, es que se considera que éste es su impuesto homólogo para el presente estudio comparado.

Entonces, el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos contempla ciertas situaciones jurídicas para la devolución (deducción en México) de este impuesto, como por ejemplo: la devolución cuando se utilicen “productos objeto del impuesto en proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes”;¹⁴ o la “devolución parcial por el gasóleo de uso profesional”;¹⁵ destinado a apoyar ciertas actividades profesionales; y también la “devolución parcial por el gasóleo empleado en la agricultura y ganadería”, que su finalidad es impulsar dicho sector mediante económicamente y no sólo recaudar el impuesto indiscriminadamente (Boletín Oficial del Estado, 1992).

12 Art. 130 R del Tratado de la Unión Europea.

13 Inciso D), Fracc. I, Artículo 2 y 2-A de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

14 Art. 52 de la Ley de Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos.

15 Art. 52 bis de la Ley de Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos.

Adicionalmente, no se puede soslayar el hecho de que la descentralización del sistema fiscal en España ha servido para que las Comunidades Autónomas graven otro tipo de actividades como tasas y contribuciones que también son diseñadas con una finalidad extra fiscal y especialmente para la protección del medio ambiente. Entre estos instrumentos se pueden encontrar, Impuestos sobre Vehículos de Tracción Mecánica, Tasa por Recogidas de Basuras o Tasa por Licencia Ambiental, mismas que sólo son un ejemplo de lo que las Comunidades Autónomas pueden regular y obtener sus propios ingresos y ser independientes a los recursos del Estado (Conde, 2016).

España, al igual que en México, creó un foro multidisciplinario dedicado a la cooperación con el objetivo de mitigar los daños ambientales. Las instituciones que ayudan son: el Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente, la Secretaría de Estado de Medio Ambiente, la Oficina Española de Cambio Climático, y la Dirección de Calidad y Evaluación Ambiental y Medio Natural. Todas ellas trabajan en conjunto a través del “Consejo Nacional del Clima” (Boletín Oficial del Estado, 2014). A manera de conclusión, cabe señalar que a pesar de ser una monarquía parlamentaria, el sistema tributario Español distingue las competencias tributarias en tres niveles de gobierno, las cuales son el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales. En cuanto a México, se dividen en el Gobierno Federal, las Entidades Federativas y los Municipios. Sin embargo, existe una diferencia sustancial en cuanto a la descentralización fiscal entre una y otra, ya que México en un país con una política fiscal muy centralizada, lo que se observa en el Convenio de Coordinación Fiscal y en que las Entidades Federativas dependen financieramente del Gobierno Federal (central) para llevar a cabo de sus políticas públicas. Dejando por lo tanto, un margen muy pequeño para tales Entidades y los Municipios de ser autosuficientes o al menos proveerse a sí mismos de recursos o de financiamiento mediante, el establecimiento de sus propias contribuciones.

Asimismo, en cuanto al marco jurídico tributario, se debe hacer énfasis que los ordenamientos contienen los principios tributarios de manera expresa, lo que da un parámetro de referencia e interpretación para cualquier ciudadano. Sin embargo, en el caso de México, podría nombrarse como un sistema “híbrido” toda vez que varios principios se encuentran tácitamente y para lograr una aplicación de ellos se necesita una labor argumentativa, lo que se dificulta para cualquier individuo conocer sus derechos como contribuyentes. Con base en los principios expresamente contenidos en los ordenamientos ju-

rídicos es de donde surge la finalidad extra fiscal de los tributos. Especialmente por el hecho de tener un marco que regule las competencias de los distintos niveles de gobierno en el Estado Español.

Concerniente a la tributación de combustibles fósiles se observa que el impuesto especial sobre hidrocarburos se equipara como a su homólogo en México, el impuesto especial sobre producción y servicios para los combustibles fósiles. También se muestra que el Gobierno Español ha recaudado más en cada ejercicio por lo que demuestra la ineficacia de dicha medida, ya que los individuos han aumentado su consumo a pesar del incremento del impuesto. Una de las diferencias sustanciales es en cuanto a los beneficios fiscales que se derivan del impuesto previamente descrito ya que, en España, existen devoluciones y exenciones al uso o consumo de tal bien, pero sólo para determinado sector económico lo que ayuda a incentivar a los productores. Contrario a lo que sucede en México, en donde existen estímulos fiscales como los de la gasolina y el diésel que incentivan sólo al consumo del bien, y más aún cuando tal consumo produce un daño ambiental.

Por último, el sistema de emisión de bonos de carbono se ha incorporado en España, tiene mucha similitud al encontrado en México, con la salvedad de que el primero de ellos se encuentra dentro de un marco normativo europeo. Así, las emisiones de bonos de carbono son el primer instrumento de colaboración internacional. Si bien ya existía una variedad de instrumentos económicos como impuestos, tasas, derechos, entre otros, nunca llegaron a unificar una regulación al respecto, sino que cada uno de los entes Estatales fungía como su propio rector de dicha política. En cambio, con la emisión de bonos de carbono se alcanzó una colaboración internacional con independencia de que no todos los países han integrado estos mecanismos pero sí una variedad de ellos.

Conclusiones

A través del estudio del presente caso comparado entre el marco jurídico tributario de los combustibles fósiles y la emisión de dióxido de carbono en México y en España, se observaron múltiples similitudes en cuanto a los resultados cuantitativos obtenidos. Sin embargo, en lo tocante a la conformación y sus principios rectores del sistema tributario, existen diferencias trascenden-

tales que ayudan a distinguir entre instituciones bien establecidas y aquellas inseguras o inestables. En cada uno de los capítulos se fue abordando un tema en específico que ayudó a dilucidar el panorama completo y actual de los instrumentos económicos en materia ambiental con los que cuenta México. Así primero se conoció la regulación en materia de emisión de dióxido de carbono, así como el gravamen a los combustibles fósiles. También, se abordan los distintos instrumentos económicos y aquellos que son utilizados por el Estado Mexicano, lo que ayudó a dar un marco general referente al sistema tributario mexicano y en especial a la manera en que se gravan los combustibles en México.

Se dedicó parte del texto para hablar específicamente de la finalidad extra fiscal debido a que son las bases de los impuestos ambientales. Dado que la extra fiscalidad es un concepto que incluye otros elementos como las externalidades negativas y los beneficios fiscales, fue necesario introducirnos en el estudio de ellos y en la manera en la que pueden utilizarse para obtener un impacto positivo en el medio ambiente. También se desarrolló el marco jurídico mexicano que contempla dichas figuras y el momento en el que serían aplicables. Se utilizaron datos duros para sumar al argumento inicial de la ineficiencia del sistema tributario de los combustibles. Se dan a conocer los costos por agotamiento ambiental y degradación ambiental, así como los gastos en protección al aire y se comparan con lo recaudado por concepto de IEPS a los combustibles fósiles y especialmente con los estímulos a la gasolina y el diésel para evidenciar la incongruencia de las políticas fiscales del Gobierno Federal. Ello debido a que existen una discrepancia en cuanto a ingresos y gastos, ya que estos últimos exceden por mucho a la recaudación por concepto ambiental.

Parte de este análisis estuvo dedicado especialmente al estudio del marco jurídico tributario de los combustibles fósiles y la emisión de dióxido de carbono en España. Adicionalmente, se abordan temas de principios tributarios y sus fundamentos jurídicos que dan origen al sistema tributario en ese país. También se relacionan estos temas con los tres previos con la finalidad de comparar la situación de México con la de España, relativa a sistema tributario en materia ambiental. A raíz de lo estudiado con anterioridad, se llegó a múltiples conclusiones y propuestas en torno al sistema tributario mexicano que a continuación se exponen:

1. Primero, mediante la compulsa de dos sistemas tributarios, el Español y el Mexicano, se observó que las bases de este último dejan mucho que desear, ya que todo su sistema tributario deriva de una sola fracción de un artículo Constitucional.¹⁶ Esto es que, algunos de los principios tributarios no se encuentran expresamente en sus ordenamientos y mucho menos limitados o especificados competencialmente, sino que para acudir a ellos es necesaria una línea de argumentación, lo cual no es socialmente accesible y entendible para muchos de los contribuyentes, lo que provoca en ocasiones abusos por parte de las autoridades fiscales.
2. En concatenación con la conclusión anterior, se observó que al no encontrarse las bases y principios de un sistema tributario bien definidas, las competencias, de igual manera, no se encuentran explícitamente delimitadas, sino que existen resquicios o huecos en la ley que generan conflictos competenciales en cuanto a la imposición y recaudación de contribuciones como lo es en la materia ambiental. Esto es adicional a los problemas en el proceso legislativo y los conflictos de intereses, o a los mecanismos de recaudación, etc. En otras palabras, los conflictos competenciales es un mal que puede ser corregido mediante una configuración de principios y bases en materia de competencia expresamente en la Constitución Mexicana.
3. En el mismo sentido de la conclusión anterior, es la falta de delimitación de las competencias fiscales, ya que el sistema tributario mexicano está duramente centralizado, lo que no otorga espacio suficientemente amplio de libertad presupuestal para que las Entidades Federativas atiendan sus necesidades y dirijan las políticas públicas que sean más convenientes para ellos. Lo anterior se refleja en que los principales impuestos en México dependen del Gobierno Federal, así como alrededor de 80% del presupuesto de los Estados depende directamente de dicho nivel de gobierno, lo que se presta favoritismos de partidos y situaciones de negligencia fiscal, sin mencionar la falta de transparencia que existe en México. Entonces, en el estudio comparado con España, se pudo observar que, si bien es cierto que la regulación fiscal relativa a la emisión de bióxido de carbono y los combustibles fósiles es bastante similar salvo

16 Fracc. IV, del art. 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

algunas coyunturas legislativas, lo que en verdad distingue a las Comunidades Autónomas (CCAA) de España con las Entidades Federativas de México, es que las primeras tienen una descentralización fiscal más pronunciada, por lo que tienen una libertad política y facultades más amplias de conseguir su propio recurso mediante los instrumentos económicos que mejor se le adecue. Por ello, tienen una libertad financiera y política más amplia que las Entidades Federativa en México, y tienen menos problemas de déficit al poder crear otros tributos extra fiscales para enfrentar un déficit presupuestario o para corregir algunas externalidades negativas que tengan. Lo anterior se refleja en que dichas comunidades tienen un listado de tasas e impuestos propios extra fiscales que ayudan a mitigar el daño ambiental.

4. También, el sistema tributario mexicano complica los métodos de recaudación de algunos impuestos, por ejemplo: el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) para combustibles que por un lado tiene un gravamen federal y otro para las entidades federativas y adicionalmente, se incorporó en el 2014 en el mismo impuesto una cuota adicional para los combustibles fósiles, por lo que se grava tres veces a la gasolina y el diésel, sin mencionar el Impuesto al Valor Agregado (IVA) que también debe de ser calculado. Una vez lo anterior, de acuerdo con la situación particular se deben aplicar los estímulos destinados al sector que se pretenda incentivar. No se debe soslayar que el estímulo a la gasolina y el diésel, en el que se publica la cuota semanalmente en el Diario Oficial de la Federación, ya está descontado para el momento en el que consumes dichos bienes; es decir que ya está aplicado cuando se compra la gasolina y el diésel. En resumen, existen figuras tributarias como ésta que complican innecesariamente a los mecanismos de recaudación, deducción, devolución, etc. Mismos que deben ser modificados para que sean entendibles para la mayoría de la población y por ende, haya una política fiscal incluyente.
5. Cabe señalar que el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos en España y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios por concepto de gasolina y diésel, son maneras de mitigar el cambio climático a través de los instrumentos económicos que tienen los Estados. Sin embargo, en el caso mexicano, los estímulos que se aplican a dicho concepto lo hacen un tanto ineficiente, ello debido a que como se mostró, en la

mayoría del tiempo los estímulos que se utilizan ascienden a la misma cantidad del IEPS federal, lo que inhibe el efecto positivo que pudiera tener el impuesto a la luz de una interpretación extra fiscal. Independientemente de lo anterior, se recomendaría mantener dicho impuesto, y además eliminar tal estímulo fiscal para lo que se tendrían que realizar un estudio de impacto económico previo a la eliminación, lo cual es estudio de otro trabajo de investigación.

6. Otro de los temas fiscales pendientes es la transparencia. No sólo de los recursos financieros del Estado, es decir, a dónde y en qué se destina todo lo recaudado por los contribuyentes, sino en temas como la contaminación, ya que en los impuestos con finalidad extrafiscal es necesario tener un seguimiento de los resultados que se pretenden corregir. Si cualquier instrumento económico con rasgos extra fiscales su finalidad no es la recaudación, no debe de medirse solo con lo recaudado sino con el impacto que tiene en el mercado; es decir, con la disminución de la contaminación, con la inversión en energías renovables, con la medición de un desarrollo sustentable, entre otros. Es por ello que se debe crear toda una cultura y una infraestructura de la transparencia, con el fin de crear políticas públicas saludables y benéficas para la sociedad. Datos confiables es igual a un gobierno confiable.
7. En este mismo sentido, la incorporación de la finalidad extrafiscal al sistema fiscal mexicano resulta impostergable, no sólo para corregir las externalidades en materia ambiental, sino para corregir otra clase de externalidades negativas que afligen a la sociedad actual. Dicha elemento extrafiscal puede solucionar múltiples obstáculos en la recaudación y en los efectos del consumo de un bien o servicio. Lo importante es detectar aquellos que son nocivos para la salud, la sociedad, la naturaleza, entre otros, y una vez localizados moldear dichas contribuciones a manera de que tengan un impacto positivo.
8. La afectación de los recursos también debe ser un práctica que debe incorporarse con más frecuencia al sistema fiscal mexicano. El artículo 1 del Código Fiscal de la Federación ya contempla dicha figura, siempre y cuando se respete el principio de legalidad, lo que conlleva al respeto de los demás principios tributarios. Sin embargo, no es utilizada por falta de transparencia en los recursos públicos o simplemente por falta de técnica legislativa. Lo anterior bajo el argumento de que si se

pretende modificar una externalidad negativa ambiental mediante la imposición de un gravamen, lo recaudado (o parte de este) puede ser destinado para resarcir los daños provocados o fomentar políticas de cambio de actividad o consumo informado que ayuden a mitigar la actividad nociva. Por lo tanto, al utilizar la extra fiscalidad y la afectación de los recursos lógicamente podría esperarse una doble efectividad de tal instrumento económico. En resumen, tomar en cuenta la magnitud jurídica y económica de las medidas impuestas.

9. El sistema tributario mexicano debe volverse más multidisciplinario y por ende, sufrir ciertos cambios relativos a la creación de medidas que acrediten el buen comportamiento de los contribuyentes; es decir, que existen medios de imposible reparación en el medio ambiente, como los manglares o especies en extinción, por lo que ciertos individuos pueden violar las normas mediante el aumento de emisiones de gases de efecto invernadero sin que lo conozca la autoridad fiscal. Por ello, se recomienda promover las auditorías ambientales, así como un sistema recaudatorio eficaz que haga cumplir a los contribuyentes que no respeten las normas tributarias.
10. Por último, personalmente considero que el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios relativo a los combustibles fósiles no cumple varios de los principios tributarios esenciales para su subsistencia y mucho menos su finalidad extrafiscal. Primeramente, porque no se cumple la finalidad del gasto público. Esto sucede bajo una interpretación estricta, ya que si bien mediante dicho impuesto se recauda, estrictamente el estímulo a la gasolina y el diésel nulifica tal recaudación y ello sucede debido a que el estímulo no tiene unas bases objetivamente sólidas en su creación, es decir que al ser un estímulo fiscal es una finalidad extrafiscal y dicha finalidad no tiene un objetivo de incentivar determinado sector, sino que es para toda la población en general. Podría etiquetarse su recaudación para un fin específico del IEPS de los combustibles fósiles, lo cual cumpliría su finalidad, sin embargo no sucede así. En este sentido, el estímulo a la gasolina y el diésel también viola el principio de equidad tributaria debido a que se aplica a toda la población por igual, por lo que las personas que no tenga recursos para el consumo de dichos bienes no pueden acceder a tal beneficio, lo que se considera injusto. Igualmente, el principio de proporcionali-

dad se transgrede por el mismo argumento de que hay un sector de la población que no se incluye en el estímulo, es decir que todos tienen acceso, siempre y cuando tengas capacidad económica suficiente, lo cual es elitista y no toma como referencia valores objetivos. El principio de legalidad se respeta de fondo porque mediante la ley se crea dicho estímulo fiscal, pero de fondo no cumple ninguna finalidad es legítima su creación.

Tendría que hacerse un estudio más a profundidad donde se involucre un test de proporcionalidad lo que dudo que pasaría, ya que la medida no es necesaria, mucho menos idónea y no es la menos lesiva, por lo que existen otras maneras de cumplir los objetivos por los que se ha creado el IEPS de los combustibles fósiles y el estímulo a la gasolina y el diésel. A raíz de lo anterior, al no haber una medida incentivante para el consumidor final de combustibles fósiles, se concluye que el IEPS de los combustibles fósiles contiene indicios de inconstitucionalidad y adicionalmente el estímulo a la gasolina y el diésel, dado que no cumplen los principios tributarios y mucho menos una finalidad extra fiscal.

Referencias

- B. P., & N. P. (04 de abril de 2019). *The New York Times*. Recuperado en noviembre de 2019, en: <https://www.nytimes.com/es/interactive/emisiones-precio-del-carbono/>
- Ballesteros, H. B., & Aristizabal, G. L. (diciembre de 2007). *Información técnica sobre gases de efecto invernadero y el cambio climático*. Ambiental, Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales, Bogotá.
- Boletín Oficial del Estado. (1992). Ley 38/1992. artículo 50.
- Boletín Oficial del Estado. (2014). Real Decreto 415/2014. España.
- CEFP. (2018). *Análisis de los Informes sobre las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, Cuarto Trimestre de 2018, de la SHCP*. México: Cámara de diputados.
- CEPAL. (13 de mayo de 2020). *Portal de inversión social en América Latina y El Caribe*. Obtenido de <https://observatoriosocial.cepal.org/inversion/es/indicador/gasto-proteccion-medio-ambiente>

- CEPAL. (2015). Guía metodológica, Instrumentos económicos para la gestión ambiental. Comisión Económica Para América Latina y El Caribe. *Guía metodológica, Instrumentos económicos para la gestión ambiental. Comisión Económica Para América Latina y El Caribe*.
- Conde, A. C. (23 de febrero de 2016). Impuestos Ambientales y Reforma Fiscal Verde. País Vasco.
- Chinchilla, C. C. (2017). Finalidad extrafiscal del tributo ambiental: oportunidad para la protección del medio ambiente en Costa Rica. *Revista IUS Doctrina*, Vol. 10, No. 2, pp. 1-22.
- Diario Oficial de la Federación. (2013). *Diario Oficial de la Federación*. México D.F.: 11/12/2013.
- Díaz, A. L. (noviembre de 2013). Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CCAA y CCLL. *Dereito*, 22(13), 225-244.
- Energías de mi país. (12 de noviembre de 2019). *Energías de mi país*. Obtenido de energías de mi país: <http://energiasdemipais.educ.ar/combustibles-fosiles-3/>
- Estares, D. Y. (2016). La evolución de función extrafiscal de los tributos. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, 388-398.
- Flores, Z. (30 de enero de 2019). *El financiero*. Obtenido de <https://www.el-financiero.com.mx/economia/estimulo-fiscal-a-gasolinas-coste-3-mil-mdp-mas-a-hacienda-en-2018>
- INEGI. (2018). *Cuentas económicas y ecológicas de México 2018*. México.
- International Institute for Sustainable Development. (2019). *Más allá de los combustibles fósiles: Transición fiscal en México*. Canadá: GSI Report.
- López, T. G. (2018). Instrumentos económicos para la protección ambiental en el derecho ambiental mexicano. *Sociedad y ambiente*, 247-266.
- Ministerio para la Transición Ecológica. (2019). *Ministerio para la Transición Ecológica España*. Obtenido de Ministerio para la Transición Ecológica España: <https://www.miteco.gob.es/es/cambio-climatico/temas/comercio-de-derechos-de-emision/que-es-el-comercio-de-derechos-de-emision/>
- Neri, A. F. (2005). Tributos ambientales en México. Una revisión de su evolución y problemas. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, 991-1020.
- Placeres, M. R., Olite, F. D., & Toste, M. A. (2006). La contaminación del aire: su repercusión como problema de salud. *Revista Cubana de Higiene y Epidemiología*.

- SCJN. (diciembre de 1999). Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Contribuciones. Los fines extrafiscales no pueden justificar la violación al artículo 31, fracción iv, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Tesis: P. CIV/99.
- SCJN. (junio de 2017). Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Impuesto especial sobre producción y servicios sobre bebidas saborizadas con azúcar agregada. Su fin extrafiscal cumple con los requisitos de proporcionalidad y razonabilidad de la medida impositiva*. Tesis: 2a./J. 71/2017 (10a.).
- SHCP. (2018). *Indicadores de recaudación*. México.
- The World Bank. (1 de agosto de 2019). *The World Bank*. Obtenido de The World Bank: https://carbonpricingdashboard.worldbank.org/map_data#map
- The World Bank. (noviembre de 2019). *The World Bank*. En: <https://www.worldbank.org/en/programs/pricing-carbon>
- Tribunal Constitucional. (1987). Sentencia. 13/1987. España.
- Unión Europea. (1993). Tratado de la Unión Europea.
- United Nations. (1997). *Protocolo de Kyoto de la convención marco de las naciones unidas sobre el cambio climático*. Kioto: United Nations.
- United Nations. (1998). Fracc. V, artículo 2.1 y 3.1 del Protocolo de Kioto. *Fracc. V, artículo 2.1 y 3.1 del Protocolo de Kioto*.
- Valadés, D., & Gutiérrez, R. R. (2001). *Economía y Constitución*. Ciudad de México: Universidad Nacional Autónoma de México.
- World Health Organization. (25 de noviembre de 2009). *World Health Organization*. En: https://www.who.int/dg/climate_20091205/es/
- Z. H. (7 de marzo de 2018). *Carbon Brief, Clear on climate*. En: <https://www.carbonbrief.org/analysis-uk-carbon-emissions-in-2017-fell-to-levels-last-seen-in-1890>

Impacto financiero de la eliminación de la compensación universal de saldos a favor de impuestos: caso empresa con actividad económica gravada a tasa cero de IVA

*Emmanuel Ezequiel Posada Díaz¹
Virginia Guzmán Díaz de León²
María del Carmen Bautista Sánchez³*

Resumen

En este estudio de caso se pretende evaluar el impacto financiero de la eliminación de la compensación universal de saldos a favor de impuestos en una empresa automotriz del estado de Aguascalientes con actividades económicas gravadas a la tasa cero del impuesto al valor agregado. Mediante el análisis de la información financiera de la entidad se busca demostrar si el nivel

-
- 1 Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Estudiante de la Maestría en Impuestos. E-mail: posadadiazee@gmail.com
 - 2 Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Contaduría. E-mail: virginia.guzman@edu.uaa.mx
 - 3 Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Contaduría. E-mail: carmen.bautista@edu.uaa.mx

de liquidez de la compañía disminuyó luego de la reforma al régimen jurídico de la compensación tributaria. A continuación, se expone un análisis de las cantidades presentadas en las declaraciones de impuestos, así como de las cifras de los estados financieros.

Palabras clave: *Compensación, impuestos, IVA, saldo a favor.*

Introducción

En el presente trabajo se busca realizar un análisis de la liquidez de una compañía automotriz luego de la reforma al régimen jurídico de la compensación de saldos a favor de impuestos. La compensación, como forma de extinción de los tributos o contribuciones, tiene lugar cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, es decir, cuando por una parte el contribuyente le adeuda determinados impuestos al fisco, pero este último a su vez está obligado a devolverle cantidades pagadas indebidamente; en consecuencia, deben compararse las cifras correspondientes y extinguirse la obligación recíproca hasta el monto de la deuda menor (Arrijo, 2012). Dado que la compensación de saldos a favor del impuesto al valor agregado en México fue limitada en 2019 y se prevé que con esta medida se vean afectados diversos sectores económicos del país, es pertinente identificar si las recientes modificaciones incidieron en la situación financiera de una entidad del sector automotriz con actividades económicas gravadas a la tasa cero del impuesto al valor agregado.

En el derecho romano la compensación como forma de extinción de las obligaciones tributarias estaba expresamente excluida por la jurisprudencia (Jordán, 2006). La doctrina y la jurisprudencia del derecho francés, así como la administración niegan la posibilidad de que el contribuyente pueda alegar la compensación para dar por extinguida su obligación tributaria, a pesar de que no existe ningún texto legal que contemple expresamente esta prohibición (Cordero, 2002). En México, desde la promulgación en 1981 del Código Fiscal de la Federación (CFF) vigente, ya se preveía la figura de la compensación fiscal, los contribuyentes podían optar por compensar las cantidades que tuvieran a su favor contra las que estuvieran obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas derivaran de una misma contribución (art. 23 CFF, de 31 de diciembre de 1981).

El 5 de enero de 2004 surgió la coloquialmente llamada “compensación universal”, a través de la reforma al CFF publicada en el Diario Oficial de la Federación, al establecerse en el decreto la posibilidad de compensar las cantidades anteriormente mencionadas, sin importar que estas provinieran de distintos impuestos federales (art. 23 DRCFF, de 5 de enero de 2004). Mediante el decreto por el que se expidió la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2019 (LIFEF2019), se eliminó la figura de la compensación universal de impuestos federales. Actualmente, está permitido compensar cantidades que se tengan a favor contra las que se tenga la obligación de pagar por adeudo propio, siempre que ambas procedan de un mismo impuesto, a excepción del Impuesto al Valor Agregado (IVA), pues los saldos a favor que deriven de este impuesto únicamente pueden acreditarse contra el impuesto a cargo de los meses posteriores o solicitar su devolución (art. 25 LIFEF2019, de 28 de diciembre de 2018). En la exposición de motivos de la iniciativa de LIFEF2019, se menciona la necesidad de limitar la compensación abierta entre los diferentes impuestos, con el propósito de combatir prácticas de evasión fiscal.

Antes de que el régimen jurídico de la compensación tributaria fuera reformado en 2019, los contribuyentes tenían la posibilidad de realizar la compensación de saldos a favor del IVA contra saldos en contra del ISR, y de esta manera obtenían devolución del gobierno federal, era dinero líquido con el cual abastecían su empresa (Rodríguez, 2019). No tenían que realizar desembolsos de dinero al momento de enterar sus impuestos y además evitaban abrir un trámite administrativo ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT) para solicitar la devolución del saldo a favor (VP Relaciones y Difusión del Instituto de Contadores Públicos de Nuevo León, 2018). Tras la limitación de la compensación fiscal en 2019, los contribuyentes de los sectores agropecuario y agroindustrial, así como a las industrias de exportación y la farmacéutica, se vieron afectados, ya que sus actividades son gravadas a la tasa cero de IVA y disminuían la carga económica en cuanto a flujo de efectivo al aplicar la compensación universal (CEFP, 2019). De acuerdo con las cifras preliminares al tercer trimestre de 2019 del SAT (2019), tan sólo del sector primario 3,681,026 contribuyentes se encuentran activos y representan 5% del padrón de contribuyentes activos.

Derivado del reclamo social sobre la eliminación de la compensación universal (*Notas Fiscales*, 2019b) hasta abril de 2019, se habían interpuesto 2,200 amparos en contra de la eliminación de la compensación universal,

de acuerdo con información de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Albarrán, 2019). Sin embargo, el 13 de noviembre de 2019 la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que el artículo 25, fracción VI de la LIFEF2019 es constitucional, al resolver los amparos en revisión 492/2019, 519/2019 y 545/2019, pues los proyectos de resolución sostienen que la medida no viola los principios de certeza y seguridad jurídica, irretroactividad de la ley, proporcionalidad y equidad tributaria; además se afirma que los fines de la reforma son válidos, ya que es fundamental combatir la evasión fiscal a través de deducciones con facturas por servicios inexistentes, aunque ello conlleve dificultades para los contribuyentes (Coronado, 2019). En virtud de lo anterior, resulta importante llevar a cabo un estudio que demuestre si la situación financiera de una empresa automotriz del estado de Aguascalientes con actividades económicas gravadas a tasa cero de IVA ha sido afectada con el cambio en la manera de llevar a cabo la compensación fiscal.

Compensación tributaria

La compensación tributaria es el acto mediante el cual el contribuyente o la autoridad pueden tomar el saldo a favor de una contribución y pagar con dicho monto otra contribución o impuesto a cargo; es una figura que neutraliza la deuda (Dorantes, 2015). Orellana (2010) señala que para que opere la compensación en materia fiscal deben darse los siguientes supuestos:

1. Reciprocidad y propio derecho. El contribuyente debe ser el acreedor y deudor, y no otro contribuyente.
2. Principalidad de obligaciones. Los créditos compensables deben ser principales y lo pueden ser con sus accesorios.
3. Fungibilidad. Los créditos deben corresponder en cantidad de dinero, salvo que el fisco acepte bienes en especie cuantificados en dinero.
4. Liquidez. Los créditos fiscales deben ser determinados, es decir, líquidos, no opera con créditos aun no determinados.
5. Exigibilidad y firmeza. Los créditos no deben estar sujetos a controversia o juicio, pues de ser así no están determinados, ni líquidos.
6. Libre disposición del crédito. El crédito no puede compensarse si existen embargos o cualquier otra limitación legal.

7. Procedencia. La operación sólo opera con contribuciones de la misma naturaleza, es decir, ISR con ISR, IVA con IVA, entre otros.

Régimen jurídico anterior: Luego de la reforma de 2004, en el Código Fiscal de la Federación se estableció que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podían optar por compensar las cantidades que tuvieran a su favor contra las que estuvieran obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, aunque estas derivaran de impuestos federales distintos (art. 23 DRCFF, de 5 de enero de 2004). La compensación universal para efectos fiscales consistía en aplicar el saldo a favor determinado en las declaraciones mensuales de IVA o en la declaración anual del ISR, contra otro impuesto, por ejemplo, el saldo a favor del IVA de un determinado periodo se aplicaba contra el ISR propio en un período posterior (Sánchez, 2015). Para que pudiera operar la compensación debían de cumplirse los siguientes requisitos:

- Debe existir una contribución a favor, que puede derivar de un pago de lo indebido o de un saldo a favor (Dorantes, 2015).
- Las cantidades que los contribuyentes deseen compensar deben derivar de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, ser administrados por la misma autoridad y no tener destino específico, incluyendo sus accesorios (art. 23 DRCFF, de 5 de enero de 2004).
- Los saldos a favor que se compensen pueden ser aplicados parcialmente, hasta agotarlos, para ello, es recomendable llevar un control de los impuestos a favor y sus aplicaciones contra otros impuestos (Sánchez, 2015). Estos saldos se actualizarán con base en el procedimiento previsto en el artículo 17-A del CFF.
- Los contribuyentes tienen la obligación de presentar el aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado (art. 23 DRCFF, de 5 de enero de 2004). Sin embargo, desde 2009 los contribuyentes no tienen la obligación de presentar el aviso de compensación por el solo hecho de presentar sus declaraciones de pagos provisionales por medio del portal de internet del SAT, esto de conformidad con las reglas de carácter general.
- No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, ni las

cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución en términos del artículo 22 del CFF (art. 23 DRCFF, de 5 de enero de 2004). El artículo 22 del CFF comprende los sujetos, plazos, requisitos y procedimientos para la devolución de las contribuciones. Tampoco se podrán compensar las cantidades que se hubieren retenido; esto es, el retenedor no tiene el derecho de compensar las cantidades retenidas, el que tiene el derecho es el contribuyente al que se le retuvieron las mismas (Dorantes, 2015).

En 2006 se emitió un decreto en el que se establecieron diversas disposiciones del CFF, entre éstas se adicionó un párrafo al artículo 23, para establecer que los contribuyentes que hayan optado por compensar sus saldos a favor de impuestos, que tuvieran remanente una vez efectuada la compensación, podrán solicitar su devolución (art. 23 DRCFF, de 28 de junio de 2006). En 2004 se reformó la LIVA para establecer que cuando en la declaración de pago de este impuesto resulte saldo a favor, el contribuyente podrá, entre otros supuestos: acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo, solicitar su devolución o llevar a cabo su compensación contra otros impuestos federales en los términos del artículo 23 del Código Fiscal (art. 6° DRLIVA, de 1 de diciembre de 2004).

El criterio normativo 25/IVA/N “Compensación del IVA. Casos en que procede”, que hasta 2018 formaba parte del anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF), contemplaba la compensación de un saldo a favor de IVA generado en un mes posterior contra un saldo cargo de IVA de un mes anterior, de conformidad con el artículo 6° de la LIVA y el artículo 23 del CFF (Castillo, 2019). En resumen, la compensación universal de saldos a favor de impuestos podía aplicarse de la siguiente manera:

Tabla 8.1. Impuestos contra los que se podía compensar hasta 2018

Saldo a favor	ISR propio	IVA propio	IETU	IEPS propio	Tenencia aeronaves	Retención ISR	Retención IVA	Retención IEPS
ISR propio	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
IVA propio	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
IETU	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
IDE	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí
IEPS	No	No	No	Sí	No	No	No	No
Tenencia aeronaves	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí

Fuente: Recuperado de “Compensación universal y reformas fiscales 2019. Empresas fantasmas y sus efectos sobre la compensación universal”, de Rodríguez, J., 2019, *PAF Prontuario de Actualización Fiscal*, p. 13.

Régimen jurídico actual: La compensación de impuestos federales fue restringida a partir de 2019, al establecerse que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración únicamente podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios (art. 25 LIFEF2019 de 28 de diciembre de 2018). De esta manera se eliminó la compensación universal de impuestos federales. Los contribuyentes perdieron la posibilidad de utilizar sus saldos a favor para extinguir sus saldos a cargo provenientes de impuestos distintos, así como la de llevar a cabo la compensación de saldos a favor de impuestos contra cantidades a pagar por retenciones a terceros, aunque deriven de un mismo impuesto, ambas establecidas en el CFF.

Asimismo, se incluyó en el ordenamiento que, tratándose del IVA, cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá acreditarlo contra el impuesto a cargo que le corresponda en los meses siguientes, hasta agotarlo o solicitar su devolución (art. 25 LIFEF2019 de 28 de diciembre de 2018). Con esta disposición los contribuyentes perdieron la facultad para compensar sus saldos a favor del IVA contra saldos cargo de

IVA de meses anteriores. No obstante, en abril de 2019, el criterio normativo 25/IVA/N “Compensación del IVA. Casos en que procede” que contemplaba la compensación de un saldo a favor de IVA generado en un mes posterior contra el adeudo a cargo del contribuyente por el mismo impuesto correspondiente a meses anteriores, con su respectiva actualización y recargos, fue derogado (A7RMF2019, de 30 de abril). Posteriormente, en diciembre de 2019 se publicó un decreto por el que se reformaron, adicionaron y derogaron diversas disposiciones de la LISR, de la LIVA, de la LIEPS y del CFF. Es importante resaltar las reformas al artículo 23 del CFF, al artículo 6° de la LIVA y al artículo 5° de la LIEPS, pues en estos artículos se regula la compensación de impuestos.

El primer párrafo del artículo 23 del CFF se modificó para establecer lo anteriormente dispuesto en el inciso a, fracción VI, del artículo 25 de la LIFEF2019 y a continuación se cita textualmente: “Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración únicamente podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice. Los contribuyentes que presenten el aviso de compensación deben acompañar los documentos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. En dichas reglas también se establecerán los plazos para la presentación del aviso mencionado. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de los impuestos que se causen con motivo de la importación ni aquéllos que tengan un fin específico” (art. 23 DRCFF, de 9 de diciembre de 2019). Fue así como la compensación universal de impuestos se eliminó de manera permanente.

Es importante señalar que con esta reforma no hubo cambios en los demás requisitos establecidos en el artículo 23 del CFF, ya antes mencionados en el análisis del régimen jurídico anterior. Luego de que fueran reformados los párrafos primero y segundo del artículo 6° de la LIVA para establecer lo anteriormente dispuesto en el inciso b, fracción VI, del artículo 25 de la LIFEF2019, a la letra dicen lo siguiente:

Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución. Cuando se solicite la devolución deberá ser sobre el total del saldo a favor. Los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores (art. 6° DRLIVA, de 9 de diciembre de 2019).

De acuerdo con lo señalado, si se solicita en devolución un saldo a favor deberá solicitarse la totalidad de este y, si se elige el acreditamiento, deberá acreditarse totalmente sin que se esté facultado para acreditar una parte y solicitar en devolución un remanente no acreditado (*Notas Fiscales*, 2019a). Entonces se puede decir que la compensación para efectos fiscales consiste en aplicar el saldo a favor determinado en las declaraciones mensuales de IVA o IEPS o en la declaración anual del ISR, contra un saldo a cargo que corresponda al mismo impuesto. De manera específica, el saldo a favor del ISR de un determinado ejercicio se aplica contra el ISR propio en un periodo anterior o posterior; en cambio el saldo a favor de IVA de un determinado ejercicio únicamente se puede aplicar contra el IVA propio en un periodo posterior.

Actualmente no existe la obligación de presentar el aviso de compensación, pues la regla 2.3.13. de la RMF2020 establece que los contribuyentes que presenten sus declaraciones de pagos provisionales, definitivos o anuales a través del “Servicio de Declaraciones y Pagos”, en las que resulte saldo a cargo por adeudo propio y opten por pagarlo mediante compensación de cantidades que tengan a su favor, manifestadas en declaraciones de pagos provisionales, definitivos o anuales correspondientes al mismo impuesto, presentados de igual forma a través del “Servicio de Declaraciones y Pagos”, tendrán por cumplida la obligación de presentar el aviso de compensación, así como los anexos a que se refiere la regla 2.3.10.

Estudio comparativo de la compensación de saldos a favor del IVA en México y España

En el siguiente cuadro comparativo se muestra un análisis de la compensación de saldos a favor del IVA, contrastando el ordenamiento mexicano y el español.

Tabla 8.2. Análisis comparativo de la compensación de saldos a favor del IVA

Compensación de saldos a favor de IVA	
México	España
<p>Acreditamiento es el término utilizado en la legislación para denominar a la compensación de saldos a favor de IVA en los periodos siguientes.</p>	<p>En la normativa no existe un término distinto para referirse a la compensación de saldos a favor de IVA.</p>
<p>Para optar por el acreditamiento de estos saldos a favor no se requiere un permiso previo por parte de la autoridad y no se deberá presentar el aviso de compensación para realizarlo.</p>	<p>La compensación no requiere un permiso previo por parte de la autoridad y se puede efectuar sin ninguna condición formal.</p>
<p>No se prevé un límite de tiempo para llevar a cabo el acreditamiento. Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a cargo que le corresponda en los meses siguientes, hasta agotarlo o solicitar su devolución.</p>	<p>El plazo de caducidad para efectuar la compensación de cuotas de IVA es de cuatro años a partir de que se presente la liquidación en que origine el exceso. No obstante, existe un criterio del Tribunal que señala que, transcurrido ese tiempo, se puede solicitar la devolución del saldo pendiente de compensar, dentro de los cuatro años siguientes.</p>
<p>En las declaraciones mensuales se puede optar por el acreditamiento del saldo a favor en los meses siguientes o solicitar su devolución.</p>	<p>En las declaraciones trimestrales se puede optar por la compensación del saldo a favor en las declaraciones posteriores o pedirlo en devolución.</p>
<p>Los contribuyentes que hayan optado por acreditar las cantidades que tengan a su favor, que tuvieran remanente una vez efectuada la compensación, no podrán solicitar su devolución.</p>	<p>Si se elige la compensación, al finalizar los ejercicios posteriores se puede optar por solicitar la devolución de los excesos o viceversa (no operan de modo alternativo, sino excluyente).</p>
<p>No se puede solicitar la devolución del remanente de un saldo a favor de IVA, si previamente se acreditó contra un pago posterior a la declaración en la que se determinó.</p>	<p>El remanente de un saldo a favor que no se haya compensado se podrá solicitar en devolución en la declaración del último periodo del año.</p>
<p>No se podrán acreditar las cantidades cuya devolución se haya solicitado.</p>	<p>No hay posibilidad de compensar las cuotas cuya devolución se hubiese solicitado, máxime ya haya finalizado el plazo de declaración voluntaria.</p>

continuación de Tabla

Compensación de saldos a favor de IVA	
México	España
No se permite la compensación de saldos a favor en los periodos anteriores ni contra otros impuestos.	No se permite la compensación de saldos a favor en declaraciones anteriores ni contra otros impuestos.

Fuente: Elaboración propia a partir de Calvo (2008 y 2009), López (2015), Martín y Rodríguez (2008), Ortega (2019) y Pérez, Campero y Fol (2019).

Tras el estudio de los regímenes de la compensación de saldos a favor del IVA de ambos países, puede observarse que convergen en los aspectos generales, ya que tanto en la legislación mexicana como en la española no se requiere de un previo permiso de la autoridad para efectuar la compensación de dichos saldos, ni existe condición formal alguna y en las declaraciones posteriores se puede optar por compensar los saldos a favor. Sin embargo, existen ciertas características particulares por las que se diferencian ambas disposiciones, como el plazo para efectuar la compensación de los saldos a favor del IVA, la periodicidad en la que se opta por la compensación de los saldos a favor y la facultad de los contribuyentes para solicitar en devolución los remanentes que no hayan sido compensados. Así entonces, se puede deducir que ambos ordenamientos coinciden en lo general y difieren en lo particular, pues la mecánica de compensación es la misma pero los plazos para efectuarla y la manera de recuperar los remanentes son distintos.

En estricto sentido se puede decir que el ordenamiento mexicano resulta ser más beneficioso para el flujo de efectivo de los contribuyentes, al comprender la posibilidad de que estos acrediten sus saldos a favor de IVA hasta agotarlos, sin establecer algún plazo de caducidad o prescripción para que efectúen este derecho. La normativa española, por su parte, limita el tiempo para que los contribuyentes puedan efectuar la compensación de sus saldos a favor, al disponer un plazo de caducidad de cuatro años. Aunque existe una resolución del Tribunal Supremo que señala que, una vez desaparecida la posibilidad de compensación de los excesos de las cuotas soportadas sobre las devengadas, se abre un nuevo plazo para que el contribuyente inste la recuperación o devolu-

ción del saldo a favor, pero este supuesto de devolución no está previsto en la legislación del impuesto.

Liquidez

Para que una empresa pueda conservar su salud financiera es necesario que mantenga un adecuado nivel de liquidez, es decir, que cuente con la capacidad de cumplir con sus compromisos y con el pago de sus deudas a corto plazo (Bravo Santillán, Lambretón Torres, & Márquez González, 2007). Las Normas de Información Financiera (2019) indican que la liquidez se refiere a la disponibilidad de fondos suficientes para satisfacer los compromisos financieros de una entidad a su vencimiento; lo anterior está asociado a la facilidad con que un activo es convertible en efectivo para una entidad, independientemente si es factible disponerlo en el mercado y sirve al usuario para medir la adecuación de los recursos de la entidad para satisfacer sus compromisos de efectivo en el corto plazo. La liquidez también se relaciona con la cantidad de efectivo o equivalentes de efectivo que tiene disponible la compañía y la cantidad de efectivo que puede reunir en un periodo breve (Wild, Subramanyam, & Halsey, 2007).

Las Normas de Información Financiera (NIF) definen al efectivo como la moneda de curso legal y la moneda extranjera en caja y en depósitos bancarios disponibles para la operación de la entidad; tales como, las disponibilidades en cuentas de cheques, giros bancarios, telegráficos o postales y remesas en tránsito; por otro lado señalan que equivalente de efectivo es un valor de corto plazo, de alta liquidez, fácilmente convertible en efectivo, que está sujeto a riesgos poco importantes de cambios en su valor y se mantiene para cumplir compromisos de corto plazo más que para propósitos de inversión; puede estar denominado en moneda nacional o extranjera; incluye: metales preciosos amonedados e instrumentos financieros de alta liquidez (NIF, 2019). La liquidez proporciona flexibilidad para aprovechar las condiciones cambiantes del mercado y para reaccionar ante las acciones estratégicas de los competidores (Wild, Subramanyam, & Halsey, 2007). La liquidez es valiosa, pues cuanto más líquida sea una empresa, será menos probable que experimente dificultades financieras, es decir, aprietos para pagar sus deudas o para comprar los activos necesarios (Ross, Westerfield, & Jordan, 2010).

Indicadores financieros de liquidez: Las razones financieras de liquidez tratan de evidenciar una situación estática de capacidad empresarial para afrontar las deudas que la empresa tiene a corto plazo, a sus vencimientos; situación que determina el equilibrio financiero a corto plazo (González Pascual, 2016), pues miden la proporción entre los diversos componentes del capital de trabajo neto operativo (Bonsón, Cortijo, & Flores, 2009). Las NIF (2019) coinciden en que estos indicadores sirven al usuario para determinar la adecuación de los recursos de la entidad para satisfacer sus compromisos de efectivo en el corto plazo. Todo esto se consigue poniendo en relación partidas o masas patrimoniales de la estructura circulante de la empresa, tanto de activo como de pasivo, sobre la base de: procurar tener siempre el disponible suficiente para afrontar las deudas a su vencimiento, la capacidad de hacer disponible inmediato y mantener un capital circulante que garantice la continuidad financiera y técnica de la empresa, bien entendido que todo este planteamiento debe siempre completarse con un análisis dinámico que considere la capacidad futura para mantener una situación equilibrada (González Pascual, 2016). El apéndice C de la NIF A-3 (2019) menciona las siguientes fórmulas de las razones financieras de liquidez:

a. Prueba de liquidez (PL), representada por la siguiente fórmula:

$$PL = \frac{AC}{PC}, \text{ de donde:}$$

AC = activo circulante y

PC = pasivo circulante

b. Prueba del ácido (PA), representada por la siguiente fórmula:

$$PA = \frac{AC + I}{PC}, \text{ de donde:}$$

AC = activo circulante

I = inventarios y

PC = pasivo circulante

c. Liquidez inmediata (LI), representada por la siguiente fórmula:

$$LI = \frac{E}{PC}, \text{ de donde:}$$

E = efectivo y equivalentes, y

PC = pasivo circulante

Indicadores financieros de actividad operativa: Para realizar un análisis complementario de la liquidez (en específico del capital de trabajo y la razón circulante), es necesario recurrir a algunos de los indicadores financieros de eficiencia operativa. Las NIF (2019) contienen las siguientes fórmulas correspondientes a las razones de actividad operativa a corto plazo:

- a. Antigüedad de cuentas por cobrar (ACC), representada por la siguiente fórmula:

$$ACC = \frac{(SIC + SFC)/2}{VN} * 360, \text{ de donde:}$$

SIC = saldo inicial de cuentas por cobrar,
SFC = saldo final de cuentas por cobrar y
VN = ventas netas.

- b. Antigüedad promedio de inventarios (AI), representada por la siguiente fórmula:

$$AI = \frac{(II + IF)/2}{CV} * 360, \text{ de donde:}$$

II = inventario inicial,
IF = inventario final y
CV = costo de ventas.

Flujos de efectivo

Las NIF (2019) definen a los flujos de efectivo como las entradas y salidas de efectivo y equivalentes de efectivo, es decir, operaciones que provocan aumentos y disminuciones del saldo de efectivo y equivalentes de efectivo. El efectivo comprende tanto el efectivo como los depósitos bancarios a la vista y los equivalentes al efectivo son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor (párr. 6 NIC 7, 2019). El efectivo es el activo más líquido y ofrece a la empresa tanto liquidez como flexibilidad, es a la vez el principio y el fin del ciclo de operación de una compañía y resulta de restar los desembolsos de dinero al saldo residual de las entradas de dinero en todos los periodos anteriores de una empresa (Wild, Subramanyam, & Halsey, 2007). En cambio, el flujo de efectivo de una entidad económica es

la diferencia entre el número de unidades monetarias que entran y la cantidad que salen en el periodo en curso (Ross, Westerfield, & Jordan, 2010).

Las empresas pueden padecer problemas en sus flujos de efectivo por diversas razones. Mientras que una compañía próspera que enfrenta inversiones crecientes en cuentas por cobrar e inventarios para satisfacer la creciente demanda de los clientes, a menudo experimenta un crecimiento en la rentabilidad que le es útil para obtener financiamiento adicional, tanto de proveedores de deuda como de capital; una entidad que no tiene éxito experimenta escasez de efectivo por causa de la lentitud de la rotación de las cuentas por cobrar y los inventarios, las pérdidas en operaciones y las combinaciones de éstos y otros factores, puede compensar esta baja en los flujos de efectivo solicitando un préstamo, sin embargo, los costos del endeudamiento aumentarán la pérdida final (Wild, Subramanyam, & Halsey, 2007).

Estado de flujos de efectivo: Las NIF (2019) definen al estado de flujos de efectivo como el estado financiero básico que muestra información acerca de los cambios en los recursos y las fuentes de financiamiento de la entidad en el periodo contable, clasificados por actividades de operación, de inversión y de financiamiento. El estado de flujos de efectivo, junto con los demás estados financieros básicos, proporciona información que permite a los usuarios evaluar los cambios en los activos y pasivos de la entidad y en su estructura financiera (incluyendo su liquidez y solvencia); asimismo, permite evaluar la capacidad de la entidad para modificar los importes y periodos de cobros y pagos con el fin de adaptarse a las circunstancias y a las oportunidades de generación y aplicación de fondos, mismas que suelen cambiar constantemente (párr. 6 NIF B-2, 2019).

Análisis de la información tributaria

Luego de analizar la información presentada en las declaraciones mensuales y anuales de impuestos de la empresa automotriz, pudo observarse que las afectaciones a la liquidez y flujos de efectivo de la entidad, derivadas de los cambios en el régimen jurídico de la compensación de saldos a favor de impuestos, en el ejercicio 2019 fueron mínimas. A continuación se presentan los cálculos y determinación de las contribuciones pagadas por la empresa automotriz en los ejer-

cicios 2018 y 2019, señalando los saldos a favor del IVA y del ISR generados y compensados, para valorar el impacto financiero por los recientes cambios en el régimen jurídico de la compensación tributaria en el ejercicio 2019; asimismo esta información fue tomada como base para los comentarios emitidos.

Considerando las cifras presentadas en las declaraciones de impuestos, puede observarse que la incapacidad de la compañía para compensar sus saldos a favor del IVA en 2019, derivado de la eliminación de la compensación universal, fue muy breve, pues esta problemática se presentó únicamente en los tres primeros meses del año, cuando se presentaron las declaraciones correspondientes a diciembre de 2018 y enero y febrero de 2019. La entidad tuvo que desembolsar un total de \$733,853.00 en este periodo para cumplir sus obligaciones de pago del ISR, mismos que de haberse mantenido la figura de la compensación universal se hayan podido pagar con los saldos a favor de IVA de periodos anteriores, ya que a enero de 2019 estos saldos ascendían a un monto de \$839,663.00, cantidad suficiente para cubrir el las cantidades a cargo del ISR del primer trimestre de 2019, esto sin repercutir en la liquidez de la empresa al no existir la necesidad de realizar erogaciones.

Ahora bien, si se toman en cuenta las compensaciones efectuadas durante el ejercicio 2019, se puede apreciar que el efecto de la eliminación de la compensación universal fue prácticamente nulo. Esto debido a que la totalidad del saldo a favor del ISR generado en la declaración anual de 2018 se utilizó para cubrir pagos provisionales del ISR del ejercicio 2019 y de los \$2,339,012.00 en saldos a favor del IVA disponibles para acreditar en 2019, se utilizaron \$2,313,487.00 para cubrir las cantidades de IVA a cargo durante el mismo ejercicio, quedando así \$25,525.00 pendientes de acreditar.

Tabla 8.3. Pagos provisionales del ISR y definitivos del IVA de enero a junio 2018

	Empresa automotriz del estado de Aguascalientes Pagos provisionales y definitivos del primer semestre 2018					
	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio
ISR						
Ingresos nominales meses anteriores	-	20,522,496	34,910,209	48,095,826	61,553,602	77,926,599
(+) Ingresos nominales del mes	20,522,496	14,387,713	13,185,617	13,457,776	16,372,997	12,081,323
(=) Total ingresos nominales	20,522,496	34,910,209	48,095,826	61,553,602	77,926,599	90,007,922
(*) Coeficiente de utilidad	0.0005	0.0005	0.0445	0.0445	0.0445	0.0445
(=) Utilidad fiscal	10,261	17,455	2,140,264	2,739,135	3,467,734	4,005,353
(-) Pérdidas fiscales ejs. ants.	10,261	17,455				
(-) Estímulo fiscal por PTU					86,513	213,573
(=) Base gravable	-	-	2,140,264	2,739,135	3,381,221	3,791,780
(*) Tasa del impuesto	30%	30%	30%	30%	30%	30%
(=) ISR causado	-	-	642,079	821,741	1,014,366	1,137,534
(-) Pagos provisionales	-	-		642,079	821,741	1,014,366
(=) Diferencia a cargo	-	-	642,079	179,662	192,625	123,168
(-) Compensaciones	-	-	-	-	192,625	123,168
(=) ISR a cargo	-	-	642,079	179,662	-	-

continuación de Tabla

		Empresa automotriz del estado de Aguascalientes Pagos provisionales y definitivos del primer semestre 2018					
		Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio
IVA							
	Actos gravados tasa 16%	24,383,059	11,473,704	10,953,736	8,606,932	7,810,794	9,995,103
	Actos gravados tasa 0%	1,969,620	1,319,994	1,631,481	2,035,903	1,153,821	1,846,311
		26,352,679	12,793,689	12,585,217	10,642,835	8,964,615	11,841,414
	iva causado	3,901,289	1,835,793	1,752,598	1,377,109	1,249,727	1,599,216
(-)	iva acreditable	1,518,755	1,458,429	2,182,762	1,278,175	2,543,895	1,272,846
(=)	Cantidad a cargo	2,382,534	377,364	430,164	98,934	1,294,168	326,370
(+)	Retenciones del iva	12,187	4,133	5,608	504	3,227	2,989
(=)	iva a cargo	2,370,347	381,497	424,556	99,438	1,297,395	323,381
(-)	Acreditamiento saldos a favor	2,370,347	45,498	-	-	-	323,381
(=)	iva a cargo	-	335,999	424,556.00	99,438	1,297,395	-

Fuente: Elaboración propia con información de la compañía.

Tabla 8.4. Pagos provisionales del ISR y definitivos del IVA de julio a diciembre 2018

	Empresa automotriz del estado de Aguascalientes Pagos provisionales y definitivos del primer semestre 2018					
	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre
ISR						
Ingresos nominales meses anteriores	90,007,922	109,218,926	120,811,660	133,781,572	146,584,160	164,806,124
(+) Ingresos nominales del mes	19,211,004	11,592,734	12,969,912	12,802,588	18,221,964	21,106,020
(=) Total ingresos nominales	109,218,926	120,811,660	133,781,572	146,584,160	164,806,124	185,912,144
(*) Coeficiente de utilidad	0.0445	0.0445	0.0445	0.0445	0.0445	0.0445
(=) Utilidad fiscal	4,860,242	5,376,119	5,953,280	6,522,995	7,333,873	8,273,090
(-) Pérdidas fiscales ejs. ants.						
(-) Estímulo fiscal por PTU	323,562	431,416	539,271	647,124	754,978	862,833
(=) Base gravable	4,536,680	4,944,703	5,414,009	5,875,871	6,578,895	7,410,257
(*) Tasa del impuesto	30%	30%	30%	30%	30%	30%
(=) ISR causado	1,361,004	1,483,411	1,624,203	1,762,761	1,973,669	2,223,077
(-) Pagos provisionales	1,137,534	1,361,004	1,483,411	1,624,203	1,762,761	1,973,669
(=) Diferencia a cargo	223,470	122,407	140,792	138,558	210,908	249,408
(-) Compensaciones	223,470	122,407	140,792	138,558	210,908	249,408
(=) ISR a cargo	-	-	-	-	-	-

continuación de Tabla

		Empresa automotriz del estado de Aguascalientes Pagos provisionales y definitivos del primer semestre 2018					
		Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre
IVA							
	Actos gravados tasa 16%	12,972,820	6,735,986	8,488,151	8,158,798	10,587,240	11,578,435
	Actos gravados tasa 0%	2,703,664	1,070,582	2,057,482	1,725,056	1,656,111	2,012,020
		15,6676,484	7,806,568	10,545,633	9,883,854	12,243,351	13,590,455
	IVA causado	2,075,651	1,077,758	1,358,104	1,305,408	1,963,958	1,852,550
(-)	IVA acreditable	2,007,173	1,909,528	1,358,449	1,831,983	1,294,708	1,942,709
(=)	Cantidad a cargo	68,478	831,770	27,345	526,575	399,250	90,159
(+)	Retenciones del IVA	2,627	2,980	10,075	1,202	663	284
(=)	IVA a cargo	65,581	828,790	37,420	525,373	398,587	90,443
(-)	Acreditamiento saldos a favor	65,581	-	-	-	398,587	-
(=)	IVA a cargo	-	828,790	37,420	525,373	-	90,443

Fuente: Elaboración propia con información de la compañía.

Tabla 8.5. Pagos provisionales del ISR y definitivos del IVA de enero a junio 2019

		Empresa automotriz del estado de Aguascalientes Pagos provisionales y definitivos del primer semestre 2019					
		Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio
ISR							
	Ingresos nominales meses anteriores	-	20,521,125	36,287,923	53,703,854	70,856,282	84,375,095
(+)	Ingresos nominales del mes	20,521,125	15,766,798	17,415,931	17,152,428	13,518,813	14,844,976
(=)	Total ingresos nominales	20,521,125	36,287,923	53,703,854	70,856,282	84,375,095	99,220,071
(*)	Coefficiente de utilidad	0.0445	0.0445	0.0266	0.0266	0.0266	0.0266
(=)	Utilidad fiscal	913,190	1,614,813	1,428,523	1,884,777	2,244,378	2,639,254
(-)	Pérdidas fiscales ejs. ants.						
(-)	Estímulo fiscal por PTU					58,396	119,831
(=)	Base gravable	913,190	1,614,813	1,428,523	1,884,777	2,185,982	2,519,423
(*)	Tasa del impuesto	30%	30%	30%	30%	30%	30%
(=)	ISR causado	273,957	484,444	428,557	565,433	655,795	755,827
(-)	Pagos provisionales		273,957	484,444	428,557	565,433	655,795
(=)	Diferencia a cargo	273,957	210,487	55,887	136,876	90,362	100,032
(-)	Compensaciones				136,876	90,362	100,032
(=)	ISR a cargo	273,957	210,487	55,887	-	-	-

continuación de Tabla

	Empresa automotriz del estado de Aguascalientes Pagos provisionales y definitivos del primer semestre 2019					
	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio
IVA						
Actos gravados tasa 16%	11,129,490	15,741,291	17,486,330	14,264,806	12,167,542	11,725,700
Actos gravados tasa 0%	1,763,831	1,099,619	1,591,242	1,335,988	1,840,528	-
iva causado	1,780,718	2,518,607	2,797,813	2,282,369	1,946,807	1,876,112
(-) iva acreditable	1,832,193	1,794,875	2,559,216	2,701,467	2,331,017	1,449,572
(=) Cantidad a cargo	51,475	723,732	238,597	419,098	384,210	426,540
(+) Retenciones del iva	1,208	5,608	187	2,844	9,345	10,982
(=) iva a cargo	52,503	729,340	238,784	421,942	374,865	415,558
(-) Acreditamiento saldos a favor	-	729,340	162,836	-	-	415,558
(=) iva a cargo	52,503	-	75,948	421,942	374,865	-

Fuente: Elaboración propia con información de la compañía.

Tabla 8.6. Pagos provisionales del ISR y definitivos del IVA de julio a diciembre 2019

	Empresa automotriz del estado de Aguascalientes Pagos provisionales y definitivos del segundo semestre 2019					
	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre
ISR						
Ingresos nominales meses anteriores	99,220,071	114,076,463	132,687,472	151,808,364	169,911,069	184,461,097
(+) Ingresos nominales del mes	14,856,392	18,611,009	19,120,892	18,102,705	14,550,028	19,588,157
(=) Total ingresos nominales	114,076,463	132,687,472	151,808,364	169,911,069	184,461,097	204,049,254
(*) Coeficiente de utilidad	0.0266	0.0266	0.0266	0.0266	0.0266	0.0266
(=) Utilidad fiscal	3,034,434	3,529,487	4,038,102	4,519,634	4,906,665	5,427,710
(-) Pérdidas fiscales ejs. ants.						
(-) Estímulo fiscal por PRU	179,746	239,661	299,578	360,539	420,628	480,718
(=) Base gravable	2,854,688	3,289,826	3,738,524	4,159,095	4,486,037	4,946,992
(*) Tasa del impuesto	30%	30%	30%	30%	30%	30%
(=) ISR causado	856,406	986,948	1,121,557	1,247,729	1,345,811	1,484,098
(-) Pagos provisionales	755,827	856,406	986,802	1,120,573	1,245,857	1,343,050
(-) ISR retenido		146	984	1,872	2,761	2,960
(=) Diferencia a cargo	100,579	130,396	133,771	125,284	97,193	138,088
(-) Compensaciones	100,579	130,396	133,771	104,588		
(=) ISR a cargo				20,696	97,193	138,088

continuación de Tabla

		Empresa automotriz del estado de Aguascalientes Pagos provisionales y definitivos del segundo semestre 2019					
		Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre
IVA							
	Actos gravados tasa 16%	10,548,290	12,020,186	15,802,252	15,990,097	13,283,674	12,615,587
	Actos gravados tasa 0%	1,604,201	645,442	1,012,342	1,295,337	1,469,151	1,909,644
	IVA causado	1,687,726	1,923,230	2,528,360	2,558,416	2,125,388	2,018,494
(-)	IVA acreditable	1,208,544	2,552,819	970,191	2,580,789	1,460,181	1,523,273
(=)	Cantidad a cargo	479,182	629,589	1,558,169	22,373	665,207	459,221
(+)	Retenciones del iva	1,389	5,075	5,425	3,152	3,483	4,707
(=)	IVA a cargo	480,571	624,514	1,552,744	25,525	668,690	490,514
(-)	Acreditamiento saldos a favor	381,249	-	624,514	-	-	25,525
(=)	IVA a cargo	99,322	624,514	928,230	25,525	668,690	464,989

Fuente: Elaboración propia con información de la compañía.

Tabla 8.7. Declaraciones del ISR de los ejercicios 2017 y 2018

Empresa automotriz del estado de Aguascalientes declaraciones del ISR de los ejercicios 2017 y 2018		
	2017	2018
Ingresos acumulables	213,019,415	189,042,830
Deducciones autorizadas	203,696,070	183,241,844
Utilidad fiscal antes de PTU	9,323,345	5,800,986
PTU pagada	-	859,783
Utilidad fiscal	9,323,345	4,941,203
Pérdidas fiscales ejs. ants.	8,631,922	-
Resultado fiscal	691,423	4,941,203
Tasa del impuesto	30%	30%
ISR del ejercicio	207,427	1,482,361
Pagos provisionales	-	2,223,077
ISR a cargo del ejercicio	207,427	740,716

Fuente: Elaboración propia con información de la compañía.

Análisis financiero

Después de analizar la información contenida en los estados financieros de la empresa automotriz, se pudo valorar que la eliminación de la compensación universal no incidió en la liquidez de la compañía. Los resultados de la aplicación de las razones financieras de liquidez a las cifras del balance general y el estado de resultado integral se muestran a continuación en la Tabla 8. Al comparar los ratios financieros de 2018 y 2019, se puede apreciar que el nivel de liquidez de la entidad aumentó, puesto que todos los indicadores, a excepción de la razón circulante, muestran una tendencia positiva.

Tabla 8.8. Razones financieras

Empresa automotriz del estado de Aguascalientes razones financieras de 2018 y 2019		
	2018	2019
Razón circulante	0.98	0.94
Prueba del ácido	0.47	0.49
Liquidez inmediata	0.23	0.29
Antigüedad de cuentas por cobrar	68	41
Antigüedad promedios de inventarios	136	117

Fuente: Elaboración propia con información de la compañía.

Un resumen de los estados de flujos de efectivo se presenta en la Tabla 8.9. Como puede apreciarse, los flujos de efectivo de actividades de operación, rubro al que pertenecen los pagos de impuestos, aumentaron de manera considerable de 2018 a 2019.

Tabla 8.9. Resumen de los estados de flujos de efectivo

Empresa automotriz del estado de Aguascalientes estados de flujos de efectivo, por los ejercicios 2018 y 2019		
	2018	2019
Flujos netos de efectivo de actividades de operación	6,942,955	25,453,576
Flujos netos de efectivo de actividades de inversión	14,860,597	8,545,061
Efectivo excedente para aplicar en actividades de financiamiento	21,803,551	16,908,515
Flujos netos de efectivo de actividades de financiamiento	805,568	1,099,063
Incremento neto de efectivo y equivalentes de efectivo	22,609,120	15,809,452
Efectivo y equivalentes de efectivo al principio del periodo	37,293,925	13,275,152
Efectos por cambios en el valor del efectivo	1,409,653	928,689

continuación de Tabla

Empresa automotriz del estado de Aguascalientes estados de flujos de efectivo, por los ejercicios 2018 y 2019		
	2018	2019
Efectivo y equivalentes de efectivo al final del periodo	13275,152	28,155,915

Fuente: Elaboración propia con información de la compañía.

Entonces, se puede decir que luego de analizar los indicadores financieros y los estados de flujos de efectivo, la eliminación de la compensación universal de saldos a favor de impuestos no impactó en la liquidez de la compañía. Se observa un aumento en el nivel de liquidez de la compañía por factores como la disminución de las rotaciones de inventarios y cuentas por cobrar.

Conclusiones

Se estima que más de 3.6 millones de contribuyentes con actividades económicas gravadas a la tasa cero de IVA se vieron afectados con los cambios en la compensación tributaria, pues esto ocasionó la disminución de su flujo de efectivo. Las compensaciones de saldos a favor de IVA disminuyeron en 56% entre 2018 y 2019, por lo que de mantenerse esa tendencia se puede decir que el fin de limitar la compensación tributaria se ha cumplido. Queda por ver si el nuevo régimen jurídico de la compensación tributaria logra asentarse como la normativa legislativa definitiva en la materia, aunque vistas las resoluciones de la corte a favor de la eliminación de la compensación universal, esto parece muy probable.

La regulación actual de la compensación tributaria en México es coherente y homogénea con la legislación española en la materia, en determinados aspectos. Esto es así porque ambos regímenes convergen en lo general y difieren en lo particular, es decir, la mecánica de compensación es la misma pero los plazos para efectuarla y la manera de recuperar los remanentes son distintas. En estricto sentido se puede decir que el ordenamiento mexicano resulta ser más beneficioso para los contribuyentes; al estos tener la posibilidad

de realizar el acreditamiento de sus saldos a favor del IVA hasta agotarlos, sin existir una limitante en cuanto al tiempo para efectuarlo.

La liquidez de la compañía no se vio afectada por la eliminación de la compensación universal de saldos a favor de impuestos en el ejercicio 2019, debido a que los pagos provisionales de este ejercicio se cubrieron con el saldo a favor de ISR de la declaración anual del ISR de 2018. A pesar de que no se haya detectado un impacto en la liquidez de la compañía en el corto plazo por el cambio en el mecanismo de la compensación tributaria, sería conveniente analizar la información financiera futura para determinar si se presenta un impacto a largo plazo.

Referencias

- Albarrán, E. (2019). Presentan 2,200 amparos contra eliminación de la compensación universal. *El Economista*. Recuperado el 17 de agosto de 2019, de <https://www.economista.com.mx/economia/Presentan-2200-amparos-contra-eliminacion-de-la-compensacion-universal-20190408-0052.html>
- Anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019. (30 de abril de 2019). México: Diario Oficial de la Federación. Recuperado el 1 de mayo de 2020, de <https://www.sat.gob.mx/normatividad/60276/resolucion-miscelanea-fiscal->
- Apuntes sobre la compensación universal de impuestos. (2019a). *Notas Fiscales*, 17-22.
- Arrijo Vizcaíno, A. (2012). *Derecho Fiscal* (21a ed.). México: Themis.
- Bonsón, E., Cortijo, V. & Flores, F. (2009). *Análisis de estados financieros*. Madrid: Pearson.
- Bravo Santillán, M., Lambretón Torres, V., & Márquez González, H. (2007). *Introducción a las finanzas*. México: Pearson.
- Calvo Vérguez, J. (2008). El juego de la compensación y de la devolución en el IVA a la luz de la reciente doctrina del tribunal supremo. *Quincena Fiscal*, 67-74.
- Calvo Vérguez, J. (2009). Los mecanismos de compensación y devolución en el IVA. *Carta tributaria*, 3-25.

- Castillo, A. (2019). *Cómo quedó la compensación universal en 2019*. Recuperado el 5 de octubre de 2019, de IDC Online: <https://idconline.mx/fiscal-contable/2019/01/17/como-queda-la-compensacion-universal-en-2019>
- Centro de Estudios de las Finanzas Públicas. (2019). *Eliminación de la Compensación Universal*. Recuperado el 1 de septiembre de 2019, de <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/nota/2019/notacefp0032019.pdf>
- Código Fiscal de la Federación. (31 de diciembre de 1981). México: Diario Oficial de la Federación. Recuperado el 8 de agosto de 2019, de <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>
- Cordero González, E. M. (2002). *La compensación como forma de extinción de la deuda tributaria*. Valladolid, España: LEX NOVA, S.A.
- Coronado, J. (2019). *Corte avala eliminación de la compensación universal*. Recuperado el 5 de diciembre de 2019, de IDC Online: <https://idconline.mx/fiscal-contable/2019/11/14/corte-avala-eliminacion-de-la-compensacion-universal>
- Decreto por el que se reforma y adiciona la Ley del Impuesto al Valor Agregado. (1 de diciembre de 2004). México: Diario Oficial de la Federación. Recuperado el 20 de abril de 2020, de <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/liva.htm>
- Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la ley del ISR, de la ley del IVA, de la ley del IEPS y del CFF. (9 de diciembre de 2019). México: Diario Oficial de la Federación. Recuperado el 20 de abril de 2020, de <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/liva.htm>
- Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación. (5 de enero de 2004). México: Diario Oficial de la Federación. Recuperado el 15 de agosto de 2019, de <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>
- Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones del CFF, de la ley del ISR, de la ley del IVA y de la ley del IEPS. (28 de junio de 2006). México: Diario Oficial de la Federación. Recuperado el 14 de abril de 2020, de <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>
- Dorantes Chávez, L. F. (2015). *Derecho fiscal*. México: Grupo Editorial Patria. Recuperado el 28 de abril de 2020, de <https://elibro.net/es/ereader/uaa/39399?page=200>

- González Pascual, J. (2016). *Análisis de la empresa a través de su información económico-financiera*. Madrid: Pirámide.
- Jordán Reyes, J. C. (2006). Actitudes ante los impuestos en Roma: aceptación, resignación y rechazo. *Espacio, tiempo y forma. Serie II, Historia antigua*, 177-194.
- Las reglas que debemos observar para la compensación de nuestros saldos a favor. (2019b). *Notas Fiscales*, 10-13.
- Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2019. (28 de diciembre de 2018). México: Diario Oficial de la Federación. Recuperado el 11 de agosto de 2019, de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/lif_2019.htm
- López Morales, W. C. (2015). ¿Prescribe el derecho al acreditamiento de los saldos a favor de IVA? *Consultorio Fiscal*(612), 78-85.
- Martín Fernández, J., & Rodríguez Márquez, J. (2008). La devolución de los saldos de IVA una vez transcurrido el plazo de caducidad para efectuar su compensación. *Quincena Fiscal*, 47-64.
- NIC 7 Estado de Flujos de Efectivo. (2019). IFRS Foundation. Recuperado el 10 de septiembre de 2020, de IFRS Foundation: <https://n9.cl/gefx8>
- Normas de Información Financiera 2019*. (2019). México: CNIF/IMPC.
- Orellana Wiarco, O. A. (2010). *Derecho Procesal Fiscal*. México: Porrúa.
- Ortega Muñoz, O. C. (2019). *Cómputo de la prescripción, incluyendo su interrupción, cuando se optó por compensar el saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado*. Recuperado el 28 de mayo de 2020, de Colegio de Contadores Públicos de México: <https://www.ccpm.org.mx/avisos/2018-2020/computo-prescripcion-compensacion--del-saldo-a-favor.pdf>
- Pérez Chávez, J., Campero Guerrero, E., & Fol Olguín, R. (2019). *Compensación, acreditamiento y devolución de impuestos*. México: Tax Editores.
- Resolución Miscelánea Fiscal para 2020. (28 de diciembre de 2019). México: Diario Oficial de la Federación. Recuperado el 13 de abril de 2020, de <https://dof.gob.mx>
- Rodríguez Silva, J. C. (2019). Compensación universal y reformas fiscales 2019. Empresas fantasma y sus efectos sobre la compensación universal. *PAF Prontuario de Actualización Fiscal*, 10-16.
- Ross, S. A., Westerfield, R. W., & Jordan, B. D. (2010). *Fundamentos de finanzas corporativas*. México: McGraw-Hill.

- Sánchez Vega, J. A. (2015). *Principios de Derecho Fiscal*. México: ISEF.
- Servicio de Administración Tributaria. (2019). *Reporte del padrón de contribuyentes activos por sector de actividad económica*. Recuperado el 22 de noviembre de 2019, de <https://datos.gob.mx/busca/dataset/padron-de-contribuyentes>
- VP Relaciones y Difusión del Instituto de Contadores Públicos de Nuevo León. (2018). El impacto de la Compensación Universal. *El Financiero*. Recuperado el 6 de septiembre de 2019, de <https://www.elfinanciero.com.mx/monterrey/el-impacto-de-la-compensacion-universal>
- Wild, J. J., Subramanyam, K. R., & Halsey, R. F. (2007). *Análisis de estados financieros*. Mac Graw Hill.



Influencia del desarrollo sostenible en el desempeño empresarial de las PYMES de Aguascalientes

Virginia Guzmán Díaz de León¹

María del Carmen Bautista Sánchez²

Miguel Ángel Oropeza Tagle³

Resumen

Esta investigación tiene como objetivo principal analizar y discutir la relación entre el desarrollo sostenible y el desempeño empresarial de las PYMES del Estado de Aguascalientes. La importancia que tienen las PYMES en la economía, resalta la necesidad poner atención en los cambios que este tipo de empresas deben abordar con la intención no solo de cumplir con una normativi-

1 Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Contaduría. E-mail: virginia.guzman@edu.uaa.mx

2 Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Contaduría. E-mail: carmen.bautista@edu.uaa.mx

3 Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Contaduría. E-mail: oropezatagle@hotmail.com

dad y atender una responsabilidad social, si no reconocer el impacto que tiene en su desempeño empresarial a través de mejores índices de rentabilidad, disminución de costos, eficiencia en resultados y mayor nivel de competitividad.

Palabras clave: *Desarrollo sustentable, desempeño empresarial.*

Introducción

El daño ambiental que pueden generar de manera individual las PYMES puede considerarse como de impacto menor; sin embargo, por el número de empresas de este tipo en México y en el mundo ya en su conjunto, la afectación sí es considerable. En los últimos años los problemas ecológicos y de concentración de la pobreza han ido en aumento, es por ello que recientemente se han incrementado propuestas de diferentes organismos enfocadas a romper esta tendencia (Ibañez, 2012).

La Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo (1987) define al Desarrollo Sostenible como “la satisfacción de las necesidades de la generación presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades” (Solis, 2014). La organización de las Naciones Unidas expone que existen seis tendencias cruciales para un desarrollo sostenible: pobreza y desigualdad, demografía, la degradación ambiental y el cambio climático, choques y crisis, financiamiento para el desarrollo e innovaciones tecnológicas (ONU, 2017).

Hoy en boga en muchos países, entre ellos México, los gobiernos buscan favorecer la competitividad, mejorar la efectividad en la intervención gubernamental, reducir costos y promover la innovación tecnológica. En este esfuerzo, que puede verse como una verdadera cruzada, los sistemas fiscales deben reestructurarse para incorporar impuestos correctivos ambientales, al mismo tiempo que se eliminan o desmantelan esquemas impositivos o de subsidios que distorsionan decisiones o favorecen fuertes impactos ambientales (Torre, 1997). El concepto de sostenibilidad han estado ligado a la Economía y Medio Ambiente por lo que han destacado la importancia de desarrollar políticas públicas que permitan a las empresas e instituciones gubernamentales trabajar de la mano con una mayor visión social cuidando siempre el medio ambiente. Es por ello que el presente proyecto pretende analizar el impacto de la sostenibilidad en el desempeño de las PYMES de Aguascalientes.

En el mundo empresarial contemporáneo, caracterizado por la imposición de exigencias cada vez más elevadas, se hace necesario incrementar al máximo la eficiencia y la eficacia con el propósito de alcanzar un adecuado desempeño empresarial. Alcanzar un óptimo desempeño representa actualmente un importante reto para las empresas (Hidelvys, Coris Leyva, & Santiesteban, 2010).

Desempeño empresarial

El desempeño empresarial no es más que la forma en que se desempeñan cada una de las partes que componen la empresa ya sea desde el punto de vista interno como externo, para dar cumplimiento a sus metas y objetivos. A lo largo de los años este concepto como muchos otros, ha sido visto y analizado de diferentes formas. En los años 50 se entendía por desempeño empresarial “la medida en que una organización como sistema social cumplía sus objetivos”, en los 60 y los 70 se definió como “la capacidad de una organización para explotar su entorno para tener acceso a recursos escasos” y ya en los 90 se reconoce la necesidad de las percepciones múltiples de los interesados directos de la organización, incluidos los que trabajan en ella, según plantea (Mesa, Naranjo, & Pérez, 2007).

En el marco actual, el desempeño organizacional se relaciona con la capacidad de la organización de mantener su misión, sus metas, sus programas y sus actividades en armonía con las necesidades en evolución de sus miembros e interesados directos (Mesa, Naranjo, & Pérez, 2007). Se considera que los objetivos fundamentales de la Evaluación del Desempeño (Chiavenato, 1996), pueden presentarse de tres maneras:

1. Permitir condiciones de medición del potencial humano en el sentido de determinar su plena aplicación.
2. Permitir el tratamiento de los RH como un elemento básico de la empresa y cuya productividad puede desarrollarse indefinidamente, dependiendo de la forma de administración.
3. Dar oportunidades de crecimiento y condiciones de efectiva participación a todos los miembros de la organización, teniendo en cuenta, de una parte, los objetivos empresariales y, de otra, los objetivos individuales.

La mejora del desempeño de una empresa genera beneficios tanto internos como externos. Entre los beneficios internos se pueden mencionar los relacionados con el entorno laboral, la comunicación, la satisfacción de los trabajadores, propicia el trabajo en equipo, aumenta la productividad, la rentabilidad etc. Los externos incluyen los impactos positivos, tanto en clientes externos como en la sociedad de forma general, dándole prestigio a la entidad. Como se puede apreciar los impactos relacionados con el desempeño empresarial responden a la eficacia y eficiencia de la organización, es por esto que cuando se habla de desempeño, se está hablando además de estos dos términos pues la relación entre los mismos es estrecha y su análisis es importante dentro de esta investigación (Hidelvys, Coris Leyva, & Santiesteban, 2010).

Desarrollo sostenible

La Asamblea General de las Naciones Unidas estableció, en abril de 2017, el día 27 de junio como el “Día de las microempresas y las pequeñas y medianas empresas” con el objetivo de concientizar sobre el desarrollo sostenible. El INEGI presenta estadísticas de los Resultados oportunos de los Censos Económicos 2019, para contribuir a este propósito dando a conocer información estadística básica, referida al año 2018, sobre los establecimientos productores de bienes, comercializadores de mercancías y prestadores de servicios, haciendo énfasis, en esta ocasión, en las micro, pequeñas y medianas empresas.

En los Censos Económicos se utiliza el número de personas ocupadas como criterio para clasificar a las micro, pequeñas y medianas empresas (MIPYMES) y a las empresas grandes; se consideran microempresas a las que tienen de 0 a 10 personas ocupadas, pequeñas a las que tienen entre 11 y 50 personas, medianas a las que tienen entre 51 y 250 personas, y grandes a las que tienen más de 250 personas ocupadas. El 27 de junio de 2020, día de las micro, pequeñas y medianas empresas, el INEGI presentó estadísticas nacionales sobre este tipo de empresas, esta información resalta la importancia de las PYMES a nivel nacional (INEGI, 2020).

Del total de establecimientos en nuestro país, 95.0% son tamaño micro (0 a 10 personas ocupadas); 4.0% son pequeños (11 a 50 personas) y 0.8% medianos (51 a 250 personas). Las MIPYME (los tres grupos anteriores) representan el 99.8% del total nacional. El 68.4% del personal ocupado total labora en las

micro, pequeñas y medianas empresas. Las micro, pequeñas y medianas empresas generan el 52.2% de los ingresos. De igual manera INEGI menciona que De acuerdo con los Resultados Oportunos de los Censos Económicos 2019, el sector privado y paraestatal de nuestro país está conformado por 4 773 995 unidades económicas. De ellas, 95.0% son tamaño micro (0 a 10 personas ocupadas), 4.0% son pequeñas (11 a 50 personas), 0.8% son medianas (51 a 250 personas) y sólo 0.2% restante son grandes (251 y más personas).

En estos 4.7 millones de negocios laboraron 26 561 457 personas: 37.8% trabajaron en micronegocios (0 a 10 personas ocupadas), 14.7% en negocios pequeños (11 a 50 personas), 15.9% en medianos (51 a 250 personas) y 31.6% en las unidades económicas grandes (251 y más personas). Del total de ingresos que generan las empresas y los establecimientos en el país, 14.2% fueron producidos por los micronegocios (0 a 10 personas ocupadas), 16.1% por los pequeños (11 a 50 personas), 21.9% los negocios medianos y 47.8% por los grandes (251 y más personas).

En el caso de Aguascalientes, en el Plan de Desarrollo Estatal 2016-2022 del Estado de Aguascalientes, establece que de acuerdo a la estimación del INEGI a 2015, con respecto del Producto Interno Bruto (PIB), en el estado se generaron 217,761 millones de pesos por el total de actividades económicas. En ese sentido, por actividad productiva, las industrias manufactureras representan el mayor ingreso con 35% del total, seguida de la actividad comercial, que representa 15%. En estas dos actividades económicas se concentra 50% de los ingresos estatales. En tercer lugar, con 10% cada una, se posicionan las actividades relacionadas con la industria de la construcción y en cuarto, los servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles; es decir, en sólo cuatro sectores se concentra 70% del desarrollo económico del estado.

En quinto lugar, se posicionaron la agricultura, la cría y explotación de animales, el aprovechamiento forestal, la pesca y la caza, con 4%, así como los transportes, correos y almacenamiento con el mismo porcentaje que el anterior; y finalmente, en la misma posición porcentual, se pueden observar las actividades legislativas, gubernamentales, de impartición de justicia y de organismos internacionales y extraterritoriales (PDE AGS, 2020). Del resto de los sectores, cabe destacar que los servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas, representaron sólo 2%; mientras que la minería reportó 1% de aportación al PIB, a la par de los servicios profesionales, científicos y técnicos con igual valor. Por debajo de 1%, y en último lugar se

encuentran los servicios de esparcimiento, culturales, deportivos y otros servicios recreativos.

Por otro lado, es importante hacer mención de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, que es un plan de acción que nace del compromiso de los Estados miembro de las Naciones Unidas, cuyo objetivo principal es velar por la protección de las personas, el planeta y la prosperidad. En el año 2000, los países miembros de las Naciones Unidas acordaron conseguir los Objetivos de Desarrollo del Milenio (ODM) para el año 2015. Al terminar el periodo de cumplimiento de esos ODM, el 25 de septiembre de 2015, la Asamblea General de la ONU estableció un nuevo acuerdo mundial sobre cambio climático. Este día se produjo un acontecimiento histórico, los 193 Estados miembros de todo el mundo se comprometieron a adoptar la Agenda 2030, un programa impulsado por la ONU que forma parte del Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, y que aborda 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), que a su vez se disgregan en 169 metas a alcanzar.

La Agenda 2030, elaborada en 2015, es un llamamiento a la acción global durante los siguientes 15 años. Los países que forman las Naciones Unidas se comprometen a movilizar los medios necesarios para la implementación de los Objetivos, mediante alianzas centradas especialmente en las necesidades de los más pobres y vulnerables. Los ODS representan un camino hacia el desarrollo sostenible, abarcando las diferentes esferas económica, social y ambiental, con las que pasar del compromiso a la acción. La innovación y la acción común son clave en la implementación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible.

El Objetivo 8 de la Agenda 2030 se refiere a promover el crecimiento económico sostenido, inclusivo y sostenible, el empleo pleno y productivo, y el trabajo decente para todos. Este objetivo contiene 10 apartados que abonan para su cumplimiento; en específico, el apartado 8.3 está enfocado a: Promover políticas orientadas al desarrollo que apoyen las actividades productivas, la creación de puestos de trabajo decentes, el emprendimiento, la creatividad y la innovación, y fomentar la formalización y el crecimiento de las microempresas y las pequeñas y medianas empresas, incluso mediante el acceso a servicios financieros (ONU, 2015).

De igual manera, el objetivo 9 busca (ONU, 2015): Construir infraestructuras resilientes, promover la industrialización inclusiva y sostenible, y fomentar la innovación; contiene el apartado 9.3: Aumentar el acceso de las pequeñas

industrias y otras empresas, particularmente en los países en desarrollo, a los servicios financieros, incluidos créditos asequibles, y su integración en las cadenas de valor, los mercados y los puntos. Lo anterior se va a lograr a través de los puntos 9.3.1 Proporción del valor añadido total del sector industrial correspondiente a las pequeñas industrias; y 9.3.2 Proporción de las pequeñas industrias que han obtenido un préstamo o una línea de crédito.

Como parte de las estrategias para garantizar un Aguascalientes próspero y con un excelente nivel de desarrollo en todos los sectores, se constituyó el Comité Ciudadano Aguascalientes 2045, y se establecieron los 15 objetivos del Plan Estratégico para trabajar en la entidad durante los próximos 25 años. En Aguascalientes, la contaminación del aire en su mayoría es generada por el uso de vehículos automotores con 70% de las emisiones, la industria también genera contaminación ambiental con 20% y las actividades agropecuarias con 10% debido a la quema de pastizales y la alta cantidad de ganado. La industria más contaminante para el aire en Aguascalientes es la que se dedica a la fundición de metales y de plásticos puesto que tienen procesos de fundición, y emplean hornos de alto calor (Pérez, 2019).

Nuestro mundo que día a día se encuentra más tecnificado en la búsqueda de un mayor y rápido desarrollo económico, en forma paralela se vive el deterioro ambiental, lo cual resulta controversial, pudiéramos pensar que a mayor desarrollo económico, mayor capacidad financiera para poseer en las empresas procesos productivos con tecnología de punta. “En las Estrategias sobre sostenibilidad en la empresa, la sostenibilidad figura como sinónimo de “gestión (del riesgo) ambiental”, lo que regula la identificación de los aspectos medioambientales como los principales representantes de la gestión sostenible en la empresa, de lo que se deriva la responsabilidad social de las empresas, siendo ésta una integración voluntaria, por parte de las empresas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores” (Rodríguez, 2020).

La sostenibilidad aplicada a la estrategia empresarial va más allá del cumplimiento de las obligaciones jurídicas, fiscales o laborales, siendo de vital importancia el aumento en la inversión del capital humano, el entorno y las relaciones con los interlocutores. La experiencia adquirida con la inversión en tecnologías y prácticas comerciales respetuosas con el medio ambiente sugiere, aparte de cumplir con todas las leyes, aumentar la competitividad de las empresas (Rodríguez, 2020). El Desarrollo Sostenible en la empresa es,

esencialmente, la sostenibilidad económica del negocio, a largo y medio plazo, y para mantener la rentabilidad económica de sus actividades productivas, es necesario contemplar nuevos conceptos de riesgo y de oportunidad, asociados a los aspectos medioambientales y al impacto social de la producción o a la calidad de las relaciones laborales (Rodríguez, 2020).

El término “desarrollo sostenible” fue utilizado por primera vez en un documento público en 1980, en la Estrategia Mundial de Conservación, en la que se enunciaba que la conservación de los recursos vivos era esencial para el desarrollo sostenible (UNESCO, 2016). Se debe tener presente que la sostenibilidad se deriva del concepto de desarrollo sostenible (Bajo San Juan, 2016) y gana popularidad en 1987 en Nuestro futuro común, un reporte de la Comisión Mundial sobre Medioambiente y Desarrollo (WCED, por su sigla en inglés de World Commission on Environment and Development), donde se definió como: “el desarrollo que satisface las necesidades de las presentes generaciones sin comprometer la capacidad de las futuras generaciones de satisfacer sus necesidades” (WCED, 1987). Anteriormente, la sostenibilidad estaba relacionada con el Modelo Triple Cuenta de Resultados, el Modelo de los Cuatro Pilares, el Modelo Presión-Estado-Respuesta, el Modelo del Centro Lowell, el Modelo del Cuadro de Mando Integral Sostenible, el Modelo Ambiente-Social-Gobernanza y el Modelo El Cubrix (Marrewijk, 2010a). En la actualidad, aborda la inclusión de los aspectos sociales y ambientales en las actividades de los negocios y en las interacciones con las partes interesadas.

Algunos modelos para el desarrollo sostenible, aplicados a nivel empresarial y analizados por Plasencia (2018), se clasifican de la siguiente manera: el Modelo Triple Cuenta de Resultados, el Modelo de los Cuatro Pilares, el Modelo Presión-Estado-Respuesta, el Modelo del Centro Lowell, el Modelo del Cuadro de Mando Integral Sostenible, el Modelo Ambiente-Social-Gobernanza y el Modelo El Cubrix.

La Triple Cuenta de Resultados

El término Triple Cuenta de Resultados, en inglés Triple Bottom Line, con sus siglas TBL o 3BL, fue introducido por primera vez en 1981 por Freer Spreckley (Idowu, 2013). Este modelo TBL sostiene que una compañía que busque un desarrollo sostenible debe ser evaluada por sus partes interesadas, no sólo

en términos de sus beneficios económicos, sino también por sus logros en la equidad y la justicia social, y por la protección del medioambiente (González & Leonard, 2015).

En la Tabla 9.1 se muestra un resumen de las principales características distintivas de los modelos estudiados, así como las modificaciones propuestas por diversos autores desde su surgimiento. Estas características son consideradas por los autores de la presente investigación, para proponer una clasificación que permita agrupar los modelos.

Tabla 9.1. Resumen de las características distintivas de los modelos y sus modificaciones

Modelo	Características distintivas	Modificaciones
TBL	Tiene como base que la sostenibilidad debe ser evaluada en tres dimensiones: ambiental, social y económica. Parte del carácter multidimensional de la sostenibilidad. Variante a) Modelos donde las dimensiones son vistas como tres sistemas independientes. Variante b) Modelos donde las tres dimensiones tienen alguna relación o integración.	Variante a) Modelos donde las dimensiones son vistas como tres sistemas independientes. Variante b) Modelos donde las tres dimensiones tienen alguna relación o integración. Variante c) Modelos donde las tres dimensiones tienen igual importancia. Variante d) Modelos que tienen como centro la dimensión ecológica (sostenibilidad fuerte). Variante e) Modelos que tienen como centro la dimensión económica (sostenibilidad débil).
PER	Tiene como base las relaciones causa-efecto entre los aspectos que se evalúan. Evolucionó desde un enfoque ecológico hacia un enfoque de sostenibilidad.	Variante a) Modelo Fuerza Motriz-Estado-Respuesta (FER). Variante b) Modelo Fuerza Motriz- Presión-Estado-Impacto-Respuesta (FPEIR). Variante c) Modelo Fuerza Motriz-Presión-Estado-Exposición-Efectos-Acción (FPEEEA). Variante d) Modelo Presión-Estado-Impacto/Efecto-Respuesta-Gestión (PEIERG).

continuación de Tabla

Modelo	Características distintivas	Modificaciones
Cuatro pilares	Incluye una dimensión conciliadora o integradora de las tres dimensiones del TBL. La cuarta dimensión puede variar en dependencia del autor: institucional, política, educación, gobernanza o técnica.	Variante a) Modelo del Instituto de Wuppertal. Variante b) Modelo del prisma de la sostenibilidad. Variante c) Modelo Main Prisma. Variante d) Modelo “3E’s + 1”. Variante e) Modelo tetraédrico.
LCSP	Tiene su base en el desarrollo evolutivo de los sistemas organizativos. Propone cinco niveles para el desarrollo sostenible de la producción.	No presenta variaciones.
ASG	Tiene su base en la integración de las dimensiones ambiental, social y de gobierno. Se utiliza principalmente en la evaluación de inversiones.	No presenta variaciones.
SBSC	Tiene como base la herramienta cuadro de mando integral a las que incluye aspectos sociales y ambientales, manteniendo la relación causa-efecto del CMI.	Variante a) Modelos que integran aspectos ecológicos y sociales a las cuatro perspectivas clásicas del CMI. Variante b) Modelos que añaden perspectivas adicionales sobre aspectos sociales y ambientales. Variante c) Modelos que desarrollan de un nuevo CMI social o ecológico.
Cubrix	Tiene como base el enfoque del desarrollo en etapas de los sistemas. Propone el desarrollo en siete niveles de las áreas claves en la gestión de una organización, en la medida en que son representados los grupos de interés.	No presenta variaciones.

Fuente: Plasencia, 2018.

Sistema de Gestión Medioambiental

Es menester mencionar que las actividades que se realizan en las empresas, algunas de ellas pueden tener un impacto medioambiental por ello, muchas de ellas desarrollan procesos para mantener un control y mejorar su desempeño empresarial, lo que implica diseñar un “sistema de gestión medioambiental”, estos procesos verdes permiten incrementar o diversificar áreas de negocios, productos y servicios de las empresas; todo esto admite un uso eficiente de los recursos y materias primas, reduciendo el costo de los envases y embalajes; es decir, menos residuos. Por lo tanto, el medio ambiente puede generar beneficios para las empresas (Vallejo, Lizarrade, & Blazquez, 2000).

Para Vallejo la implementación de un sistema de gestión medioambiental en las PYMES, no es fácil pues este tipo de empresas no saben a dónde o con quién acudir para asesorarse sobre ello. Generalmente estas empresas carecen de una planeación ya que viven al día, máxime tratándose de temas medioambientales, limitándose a dar respuesta a las cuestiones legales. La adopción de un sistema de gestión ambiental tiene un impacto no solo en la disminución de los daños negativos ambientales sino también en el desempeño de la empresa, a través de los siguientes temas (Vallejo, Lizarralde, & Blázquez, 2000).

1. **Incremento en la eficiencia**

Se logra mediante la disminución de costos, mejorando y optimizando el uso de materiales y los procesos de producción.

2. **Incremento de las oportunidades de mercado**

Mediante la innovación de productos, servicios y procesos, llegando a nuevos mercados y ser mas competitivos.

3. **Incrementa la habilidad de cumplir con la legislación y las regulaciones**

Constituye uno de los elementos esenciales para la implementación de un sistema de gestión ambiental.

4. **El conocimiento de las demandas de las partes interesadas (clientes, accionistas, consumidores, bancos, autoridades, etc.)**

Tomar conciencia de la importancia de la responsabilidad social empresarial que se tiene ante los problemas ambientales que se pueden generar por las empresas y de que éstas tomen medidas de prevención suele ser más común, e incluso llegan a ser parte de los requisitos para

la realización de trámites y gestiones ante instancias gubernamentales y empresas privadas.

5. Incremento de motivación, compromiso y comunicación con los empleados

Con la adopción de medidas de preservación del medio ambiente se logra también cuidar la integridad de los trabajadores, su seguridad durante la realización de las actividades y la preservación de su salud. Lo anterior constituye un valor agregado que es muy valorado por quienes son parte de la organización, motivando y generando un sentido de pertenencia y corresponsabilidad.

Las organizaciones se enfrentan a un entorno competitivo, donde cada estrategia desarrollada requiere de un detallado análisis en función de la rentabilidad e impacto; por lo cual, la gestión de la sostenibilidad empresarial requiere de grandes esfuerzos económicos, además ésta debe estar totalmente alineada con los objetivos de la organización y la planeación estratégica de la misma a fin de establecer una ruta en el mediano plazo para la consecución de objetivos en materia económica, social y ambiental (Giraldo, 2016).

En cuanto a la gestión directiva 57% de las PYMES han establecido planes estratégicos; en la gestión de diagnóstico estratégico 57% han identificado de manera detallada las fuerzas del mercado y los competidores. En la gestión de la dirección estratégica en las PYMES, 43% han delegado las operaciones diarias y la gerencia realiza un control detallado a fin de verificar el cumplimiento de las tareas (ver Figura 4). Encontrándose que los procesos de gestión a nivel de planeación están unidos al estilo de liderazgo, filosofía de gerentes o dueños de PYMES, los cuales personalizan los procesos de gestión basados a la dinámica del entorno y las relaciones establecidas, además del desarrollo de estos procesos hay un alto nivel de deserción a lo formulado en la planeación, dado en gran parte a la visión cortoplacista de los gerentes y a que las decisiones 7,1 7,1 21,4 42,9 28,6 57,1 35,7 57,1 0,0 14,3 7,1 21,4 0,0 10,0 20,0 30,0 40,0 50,0 60,0 dirección estratégica diagnóstico estratégico gestión directiva Estadio 4 Estadio 3 Estadio 2 Estadio 1 39 responden a la dinámica de día a día; esto unido a la capacidad de flexibilidad que poseen las empresas para ajustarse a los cambios.

Para poder realizar un sistema de gestión ambiental que a corto o mediano plazo genere desarrollo sostenible dentro de las empresas, se requiere

realizar cambios en los procesos, cambios o adaptaciones en las instalaciones o equipos, capacitación y actualización del personal que, como ya se ha comentado a corto o mediano plazo, se convertirá en mejores indicadores de rentabilidad, eficiencia y competitividad; sin embargo, para realizar estos cambios requieren inyección de recursos económicos.

En el caso de Aguascalientes, una gran barrera que inhibe el crecimiento de las empresas en la entidad es la contratación de créditos accesibles, herramienta necesaria para aumentar su rentabilidad; sin embargo, 51.6% de las Micro Empresas consideran que no aceptarían o accederían a un crédito bancario por ser caro, mismo caso entre las PYMES, cuyo porcentaje supera 60% (CEPLAP, 2017).

Asimismo, de acuerdo con el Censo Económico 2014 del INEGI, en Aguascalientes sólo 15.9% de las unidades económicas obtuvieron financiamiento, lo que indica una baja utilización del crédito en sus diferentes modalidades y fuentes. Al observar este mismo indicador por tamaño de empresa, encontramos que las que tienen más de 250 trabajadores utilizaron financiamiento en 45.4% de los casos, disminuyendo este porcentaje hasta 14.8% en las unidades con hasta 10 empleos (CEPLAP, 2017).

Conclusiones

Las PYMES tienen un impacto importante en la economía del mundo, de nuestro país y del Estado de Aguascalientes. Por ello, se ha virado en los últimos tiempos a enfocar esfuerzos para que este tipo de empresas cuenten con la gestión interna necesaria, que permita subordinar el desarrollo sustentable como una herramienta para potencializar su desempeño empresarial a través de inversiones que permitan no sólo asumir su responsabilidad social de preservación del medio ambiente y mejorar la calidad de vida de sus integrantes, así como el ambiente laboral.

Los sistemas de gestión ambiental generan resultados que reflejan la calidad de desempeño empresarial, eficientando el consumo de recursos, logrando reducción de costos, mayor eficiencia y eficacia en el desempeño laboral, y todo esto en su conjunto genera una mayor rentabilidad. Lo relevante es lograr que las PYMES estén convencidas de los beneficios que les pueden generar las inversiones que impacten positivamente al medio ambiente, y que no sean considerados como procesos que burocraticen sus procesos.

Referencias

- Bajo San Juan, A. M. (2016). (F. E. Universidad Pontificia Comillas, Editor). Recuperado el 15 de mayo de 2020, de El discurso de la sostenibilidad en la empresa española: <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/handle/11531/7093?show=full>
- CEPLAP. (2017). *aguascalientes.gob.mx*. Recuperado el 14 de octubre de 2020, de Gobierno del Estado de Aguascalientes. Programas Sectoriales 2016-2022: <https://www.aguascalientes.gob.mx/cplap/Docs/IMCO/2017/Sectoriales/4Economia.pdf>
- Chiavenato, I. (1996). *Administración de Recursos Humanos*. Colombia: Mac Graw Hill.
- Giraldo, P. J. (2016 de 2016). Factores de gestión para la sostenibilidad empresarial del sector industrial. Recuperado el 13 de octubre de 2020, de <https://repositorio.unillanos.edu.co/jspui/bitstream/001/508/1/Informe%20Final%20Tesis%20Factores%20de%20Gestion%20para%20la%20Sostenibilidad%20Empresarial%202.1.pdf>
- González, P. M., & Leonard, L. (2015). The UN Global Compact: fair Competition, Environmental, and Labour Justice in International Markets. 16(First). (U. E. Bingley, Ed.). Recuperado el 22 de mayo de 2020, de https://www.academia.edu/35887721/The_UN_Global_Compact_Fair_Competition_and_Environmental_and_Labour_Justice_in_International_Markets_Article_information_For_Authors
- Hidelvys, C., Coris Leyva, C. E., & Santiesteban, Z. E. (2010). Apuntes a cerca del desempeño empresarial. *Observatorio de la Economía Latinoamericana* (141).
- Ibáñez, P. R. (2012). Indicadores y sustentabilidad: utilidades y limitaciones. *Teoría y Praxis*, (11) 102-106.
- Idowu, S. O. (2013). *Encyclopedia of Corporate social Responsibility*. Recuperado el 11 de mayo de 2020, de Berlin: Springer-Verlang: https://www.researchgate.net/profile/Mara_Baldo/publication/304571093_productFlyer_978-3-642-28035-1_3_encyclopedia/links/5773-9f2408aead7ba06e20f5/productFlyer-978-3-642-28035-1-3-encyclopedia.pdf

- INEGI. (27 de junio de 2020). *inegi.org.mx*. Recuperado el 11 de octubre de 2020, de INEGI: <https://www.inegi.org.mx/app/saladeprensa/noticia.html?id=5792>
- Marrewijk, M. V. (2010a). Typology of Institutional Frameworks for Organizations. *Technology and Investment*, 1(2).
- Mesa, E. M., Naranjo, P., & Pérez, V. (2007). La evolución del desempeño: herramienta vital en la dirección organizacional. *Observatorio de la Economía Latinoamericana* (73).
- ONU (2015). *AGENDA 2030*. Recuperado el 11 de octubre de 2020, de www.agenda2030.mx/docs/doctos/McoldnMund.es.pdf
- ONU (3 de agosto de 2017). Recuperado el 12 de octubre de 2020, de <https://onu.org.mx/seis-tendencias-que-podrian-alterar-el-curso-del-desarrollo-sostenible>
- PDE AGS. (11 de octubre de 2020). *Plan de desarrollo estatal 2016-2022*. Recuperado el 11 de octubre de 2020, de Aguascalientes.gob.mx:https://www.aguascalientes.gob.mx/cplap/Docs/PED/PED_Aguascalientes2016_2022.pdf
- Pérez, G. A. (05 de agosto de 2019). *Carecen parques industriales de Aguascalientes de monitoreo de calidad del aire*. (LJA, Editor). Recuperado el 09 de mayo de 2020, de <https://www.lja.mx/2019/08/carecen-parques-industriales-de-monitoreo-de-calidad-del-aire-en-aguascalientes/>
- Plasencia, S. j. (2018). Modelos para evaluar la sostenibilidad de las organizaciones. 34(146), 63-73. https://eduuaa-my.sharepoint.com/personal/virginia_guzman_edu_uaa_mx/_layouts/15/onedrive.aspx?id=%2Fpersonal%2Fvirginia_guzman_edu_uaa_mx%2FDocuments%2FUAA%2FINVESTIGACION%2FPROYECTO_DE_INVESTIGACION%CC%81N%2021-9%2F0123-5923-eg-34-146-00063%2Epdf&parent=%2Fpersonal%2Fvirginia_guzman_edu_uaa_mx%2FDocuments%2FUAA%2FINVESTIGACION%2FPROYECTO_DE_INVESTIGACION%CC%81N%2021-9. Ed. Estudios Gerenciales.
- Quiñonez, M., & Giraldo, P. (2019). Gestión para la sostenibilidad empresarial en las PYMES industriales de villasencio. (AGALA, Ed.) 133-156.
- Rodríguez, R. C. (08 de mayo de 2020). *Sostenibilidad en las Empresas*. Obtenido de <https://www.eoi.es/blogs/carollirenerodriguez/2012/05/20/sostenibilidad-en-las-empresas/#>

- Solís, G. A. (2014). *Energía y sustentabilidad*. Recuperado el 12 de octubre de 2020, de www.revistacoepesgto.mx/revistacoepes10/energia-y-sustentabilidad
- Torre, G. Q. (1997). Teoría y práctica en política ambiental y uso de instrumentos económicos. En *Economía Ambiental: Lecciones de América Latina*. México: Instituto Nacional de Ecología.
- UNESCO. (2016). *Education for people and planet. Creating sustainable futures for all*. (S. a. Paris: United Nations Educational, Ed.). Recuperado el 23 de mayo de 2020, de Global Education Monitoring Report 2016: <http://uis.unesco.org/sites/default/files/documents/education-for-people-and-planet-creating-sustainable-futures-for-all-gemr-2016-en.pdf>
- Vallejo, C., Lizarralde, E. & Blázquez, D. (2000). *Sistemas de Gestión Medioambiental: Manual para PYMES*. Madrid, España: Artes Gráficas Cuesta, S.A.
- WCED. (1987). *Our Common Future. United Nations*. (W. C. Development, Productor). Recuperado el 10 de mayo de 2020, de <http://www.un-documents.net/wced-ocf.htm>

Las finanzas conductuales y su relación con el perfil del tomador de decisiones en las PYMES de Aguascalientes

*Alfonso Martín Rodríguez¹
Gloria Leticia Martel Campos²
Virginia Guzmán Díaz de León³*

Resumen

La Teoría Económica indica que la base del problema económico es la escasez, es decir, los bienes económicos son limitados y eso conduce a la definición de prioridades en base a la necesidad de elegir, de tomar decisiones, agregando que las necesidades humanas son infinitas, lo cual exige el uso de los recursos eficientemente, por lo que en las PYMES la toma de decisiones a partir del uso de herramientas cuantitativas es de suma importancia, lo

-
- 1 Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Finanzas. E-mail: alfonso.martin@edu.uaa.mx
 - 2 Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Finanzas. E-mail: gloria.martel@edu.uaa.mx
 - 3 Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Contaduría. E-mail: virginia.guzman@edu.uaa.mx

que no siempre es posible dadas sus propias limitaciones. El objetivo de este análisis es conocer la relación que existe entre el perfil de empresario y el proceso de toma de decisiones en las PYMES de Aguascalientes, con la intención de ofrecer recomendaciones que beneficien el desarrollo de este sector.

Palabras clave: *Emprendimiento, género, empresas, oportunidades, educación.*

Introducción

En las PYMES el propietario suele ser quien encarna los distintos departamentos de la empresa, de tal forma que las decisiones no se realizan con el apoyo de sistemas de información eficientes ni expertos en cada área, lo que implica la intervención de heurísticas e impulsos personales, aumentando la probabilidad de poner en riesgo el desarrollo o sobrevivencia de la empresa. El hecho de que la gestión de las PYMES gire en torno a su propietario genera una carga valorativa social que orilla a una toma de decisiones financieras erróneas en muchas ocasiones, situación que no se presenta en todos los casos, ya que la gestión eficiente de las PYMES derivada del conocimiento y capacidad del empresario para llevar a la organización a su desarrollo.

Se puede entender por intuición como la expresión del aprendizaje, del reconocimiento de patrones, de analogías, de la memoria y de la atención selectiva del tomador de decisiones, en la cual se conjugan otros elementos que componen la inteligencia del individuo que va a tomar decisiones (Alcalá Villarreal, 2014), algunos de estos elementos son: creencias, juicios, emociones, técnicas y experiencia, conceptos o conocimiento y abstracciones de la realidad.

Fernández León *et al.*, (2017) asegura que muchas personas toman sus decisiones basadas en aspectos que ya conocen, antes que elegir algo completamente nuevo y desconocido, también menciona que muchas personas piensan que la información que se encuentra más disponible es la más relevante, es decir, se ven mayormente afectadas por eventos que son más fáciles de recordar o por sucesos acontecidos recientemente. En las PYMES, cuando se carece de procesos y políticas para la toma de decisiones, estas se centran en la intuición del responsable, lo que lo lleva a cometer errores. Fernández León, De Guevara Cortés, & Madrid Paredones (2017) establecen que las Finanzas Conductuales reconocen que los profesionales aplican reglas prácticas para

procesar la información y que éstos tienen creencias sesgadas que los predisponen a cometer errores, llamados sesgos heurísticos, en cambio la teoría financiera tradicional supone que, al procesar los datos, los profesionales usan las herramientas cuantitativas de manera adecuada.

Las PYMES tienen un rol protagónico en la economía mexicana debido a su aportación en la generación de empleos, sin embargo los obstáculos que enfrentan impactan directamente su desarrollo, datos oficiales indican que la esperanza de vida de los negocios en México es de 7.8 años (INEGI, 2019). Hayes, Chawla, & Kathawala (2015) señalan que las PYMES son muy importantes para los países desarrollados y en vías de desarrollo, por lo que se debe de cuidar las condiciones internas de estas empresas (Mora-Riapira, Vera-Colina, & Melgarejo-Molina, 2015). Guerrero Zapata (2004) indica que las PYMES tiene una problemática integral originada por su entorno y por la gestión interna.

Sánchez & Bañón (2005) aseguran que para que las organizaciones sean competitivas deben tomar en cuenta los factores internos y externos, por parte de los internos se hace referencia a los recursos financieros, recursos humanos calificados, calidad de los productos y servicios, así como los sistemas de información. Navarrete Marneou & Sansores Guerrero (2011) en su investigación sobre PYMES establecidas en Quintana Roo llegan a la conclusión de que las dificultades de estas empresas para desarrollarse y crecer se deben principalmente a que quien la maneja carecen de formación y habilidades empresariales, insuficientes sistemas de información, desconocimiento del mercado, problemas de comercialización y falta de vinculación con programas para el desarrollo e innovación tecnológica. Marín Hernández, García Martínez, & García Pérez de Lema (2006) señalan que la formación de los gerentes en áreas de sistemas contabilidad de costos es crucial en los negocios, su investigación revela que de 100% de gerentes con nivel universitario únicamente 22.5% utiliza sistemas de contabilidad de costos y de los gerentes sin estudios universitarios únicamente 15.3%, lo que evidencia la carencia de herramientas y políticas en el proceso de toma de decisiones.

La toma de decisiones bajo condiciones de incertidumbre son parte de una empresa, de acuerdo con (Kahneman & Tversky, 1979) las pérdidas y las ganancias se evalúan de forma diferente, por lo tanto, los individuos toman sus decisiones basándose en su percepción de las ganancias más que su percepción de las pérdidas. Para Garay Anaya (2015) las decisiones no son tan racionales como se pensaba, cada individuo percibe de distinta manera la rea-

lidad, influenciada por aspectos emocionales, de stress o de gran volatilidad, lo que induce a cometer errores de manera continua repercutiendo en la empresa.

La teoría económica clásica esta fundamentada en el concepto del *Homo Economicus* (hombre económico) como agente cotidiano de la realidad económica (Delfín Pozos & Acosta Márquez, 2016). Las finanzas clásicas están orientadas en la rentabilidad y riesgos financieros que se presentan en la toma de decisiones financieras, desde un enfoque racional, basado en estados financieros, metodologías y procesos, en cambio el comportamiento de las personas al momento de tomar decisiones se ve influenciado por otros factores que no siempre son controlados, por lo que las finanzas conductuales están relacionadas con varias áreas que estudian el comportamiento del individuo a través de las emociones, las cuales forman un papel fundamental en la toma de decisiones dentro de las organizaciones, por lo que las finanzas conductuales contradicen lo que marca la teoría clásica financiera donde afirman que el hombre económico es completamente racional.

Fernández León *et al.*, (2017) explica la forma en como el hombre tiene miedo a correr un riesgo para obtener un beneficio y prefiere resultados negativos seguros que apostar por una mejora, esta teoría es como “teoría de la aversión a las pérdidas”, según H. A. Simon (2013) las personas poseemos un aparato cognitivo limitado, que no nos permite tomar elecciones racionales en el sentido de maximización que propone la Economía Neoclásica, por lo que se debe tener claridad en que el individuo como tomador de decisiones se compone de una estructura cognitiva que le permite procesar información y crear conocimiento.

Marco teórico

La toma de decisiones es fundamental para cualquier actividad humana, por lo que todas las personas como tomadores de decisiones, sin embargo, tomar una buena decisión comienza con un proceso de razonamiento, constante y focalizado, que incluye muchas disciplinas (de Vergara & Santiago, 2010). Wlensky (1998) sostiene que en repetidas ocasiones los ejecutivos toman decisiones apostando a la intuición, como una partida de póquer, y no con un proceso serio de decisión como cuando un gran maestro de ajedrez efectúa una magistral jugada, también sustenta que tal y como lo hace el maestro de

ajedrez, la mejor decisión es la que considera el proceso lógico de análisis, dándole cabida a la intuición.

Para Citroen (2011) la importancia de la información en la toma de decisiones viene dada porque “una organización usa información estratégicamente para percibir los cambios de su ambiente, crear nuevo conocimiento para innovar y tomar decisiones acerca de sus cursos de acción”. Al respecto Jansen, Curseu, Vermeulen, Geurts, & Gibcus (2011) enfatizan que la información es un elemento fundamental debido a que las decisiones estratégicas tienen consecuencias importantes para el desempeño organizacional y son muchas veces el resultado de la implicación de actores dentro y fuera de la organización. Se reconoce a su vez que estos actores del ambiente interno y externo deben usar información de forma estratégica para poder tomar decisiones efectivas (Rodríguez Cruz & Pinto, 2018).

La teoría financiera clásica tiene como postulado que el mercado refleja el valor intrínseco de los activos y la información es accesible para todos los participantes, quienes procesan la información e indagan el máximo equilibrio entre rentabilidad y riesgo, a partir del análisis racional, lo que para Barberis & Thaler (2003) implica dos acepciones: en primer lugar, supone que al recibir nueva información, los agentes económicos actualizan sus creencias rápidamente, de acuerdo al teorema de Bayes y, en segundo término, que dadas estas creencias, los agentes económicos toman decisiones que son normalmente aceptables, en el sentido de que son consistentes con la función de utilidad de Savage.

La teoría financiera clásica indica que a partir de la racionalidad como medio y de la utilización de la información como recurso, la toma de decisiones se ajustan a un adecuado balance entre la rentabilidad y el riesgo, sin embargo Keynes advirtió una gran cantidad de actividades económicas suelen realizarse partiendo de una conducta racional, pero que sin embargo, muchas decisiones no lo eran así (Morán, 2018). Para Akerlof & Shiller (2009) la intuición es utilizada en mayor medida que el análisis en decisiones de inversión y que al ser un proceso social, no solo intervienen las leyes de la psicología, sino también las de la sociología.

El origen de las finanzas conductuales se remonta a los años setenta, cuando los psicólogos Daniel Kahneman y Amos Tversky publicaron en la revista *Econometrica*, la Prospect Theory (Fernández León *et al.*, 2017), teoría cuya base aspira a reflejar como la gente se comporta en realidad; no cómo lo marcan las teorías tradicionales, donde suponen que las personas

que toman decisiones lo hacen de manera racional, esta teoría trata de enfocarse en las actitudes de las personas que actúan en condiciones de riesgo. Debido a signos de desgaste en el Modelo de Finanzas Modernas, entre los años 80 y 90, los economistas desarrollaron modelos de comportamiento para agentes económicos que incorporan supuestos más realistas sobre la racionalidad y la toma de decisiones, consolidando el área de estudio llamada Economía Conductual (Pindyck, Rubinfeld, & Rabasco, 2013), también llamada Economía Psicológica o Psicología Económica, la cual surge por la incapacidad del aparato neoclásico de absorber una serie de comportamientos de consumo e inversión observados en la realidad empírica (Fonseca & Muramatsu, 2008).

Manzanal, Vigier, Briozzo, Milanesi, & Martinez (2015) mencionan que las habilidades en el método cualitativo son inherentes al administrador y generalmente aumentan con la experiencia, las habilidades del enfoque cuantitativo sólo pueden aprenderse estudiando las suposiciones y los métodos de la investigación de operaciones, en contraste el heurístico de la representatividad se refleja en que los inversionistas tienden a inclinarse por los resultados y balances históricos, como guía de predicción de los movimientos futuros, en lugar de asimilar la realidad y basarse en los datos del presente que reflejan la situación verídica (Fernández León *et al.*, 2017).

De acuerdo con Alcalá Villarreal (2014) los elementos principales de la composición cognitiva del tomador de decisiones son: la emoción, la atención y la memoria. La emoción produce sesgos en el momento en que el individuo revisa y delibera entre la situación actual y la pretendida; la atención se centra en un conjunto de alternativas potenciales. En el mismo sentido Simón (2013) considera que los tomadores de decisiones, como todo organismo complejo, sólo pueden atender de modo consciente un conjunto limitado de cosas al mismo tiempo, y el individuo pone atención y discrimina de acuerdo con el conocimiento previo y las expectativas, dado que la memoria es una organización de estructuras de listas cortas de componentes descriptivos.

Para Duxbury (2015) las finanzas conductuales se basan en una larga tradición de experimentos en economía y psicología para motivar sus modelos de comportamiento y análisis empíricos, los estudios de Kahneman & Tversky (1979) cuestionaron la racionalidad de los actores financieros en la inversión y sus decisiones, aportando que en los procesos de toma de decisiones existen sesgos y heurísticos, así como patrones psicológicos que desvían los valores

fundamentales del proceso, y que provocan de forma inconsciente una irracionalidad e inconsistencia en la toma de decisiones.

Chandra (2008) descubrió que las decisiones de inversión están influenciadas en mayor medida porque los inversionistas no siempre son racionales y su comportamiento se ve afectado por la codicia, el miedo, la disonancia cognitiva, la heurística, la contabilidad mental y el anclaje. Misal (2013) considera que el comportamiento irracional de los inversionistas se debe al exceso de confianza y la tendencia a mantener una inversión perdedora como resultado de la aversión al arrepentimiento.

Las finanzas conductuales es una disciplina científica que implica la interacción interdisciplinaria y la integración inherente de modo que la discusión no puede aislarse (Ricciardi & Simon, 2000), la cual se construye a partir de varios supuestos e ideas de comportamiento económico, participación emocional, rasgos, gustos y diversas cosas inherentes a la personalidad de cada uno. Según Melo (2008) al admitir la existencia de límites en la racionalidad de los agentes económicos, existe una tendencia a desarrollar un trabajo más descriptivo que prescriptivo. Los análisis económicos se centrarían más en cómo se comportan los humanos en lugar de cómo deberían comportarse. Para Ritter (2003) hay dos componentes básicos de las finanzas conductuales: la psicología cognitiva (cómo piensa la gente) y los límites del arbitraje (cuándo los mercados serán ineficientes).

Jureviciene & Ivanova (2013) realizaron una encuesta de investigación entre los hogares lituanos alfabetizados para encontrar la importancia de las teorías de finanzas conductuales en la toma de decisiones de los hogares y la dependencia entre el factor conductual y las decisiones financieras, descubrieron que cuando los inversores se enfrentan a la incertidumbre, su comportamiento se vuelve irracional dependiendo del grado de riesgo. Para Fernández León *et al.*, (2017) las finanzas conductuales reconocen que los profesionales aplican reglas prácticas o heurísticas para procesar la información y que éstos tienen creencias sesgadas que los predisponen a cometer errores, podemos entender por heurística como las estrategias, métodos, criterios o trucos usados para hacer más sencilla la solución de problemas difíciles, para Shefrin (2010) las heurísticas son reglas fijas en la toma de decisiones y los juicios son las valoraciones que realizan los individuos.

Alcalá Villarreal (2014) indica que las heurísticas se refieren a el uso del sentido común de los individuos, que desde la perspectiva de los tomadores de

decisiones es cuando estos hacen uso de la capacidad adaptativa de aprendizaje, y ante situaciones poco claras recurren al razonamiento heurístico para crear alternativas satisfactorias ante problemas que parecen no tener una respuesta probada, en el mismo sentido, Shefrin (2008) indica que los responsables de la toma de decisiones forman juicios en base a heurísticas y éstas sesgan sus decisiones, desviándolas de la tradicional conducta optimizadora y racional ilimitadamente. Shefrin H (2010) analizo distintos tipos de heurísticas para contextualizar la racionalidad limitada de los tomadores de decisiones, entre las que destaca la representatividad, la sobre-confianza, la disponibilidad, el status quo, el optimismo irreal, la extrapolación, la confirmación, el conservadurismo y el afecto.

Metodología

Para poder cumplir con el objetivo de la investigación, las empresas analizadas tienen entre 5 y 250 empleados de una muestra total de 5,194 PYMES registradas en el año 2016, la muestra fue seleccionada al azar con un nivel de confiabilidad del 96% y un error de muestreo de $\pm 4.5\%$, obteniendo una muestra total de 400 empresas. La encuesta se realizó través de una entrevista personal con los gerentes de las 400 empresas seleccionadas en la cual se utilizo una escala Likert de seis niveles, después se organizo la información y se proceso en el programa IBM SPSS Statistics.

Tabla 10.1. Ítems analizados

1	Disponibilidad: es la tendencia a formar juicios basados en la información que ya está disponible y desestimar la que aún no está.
2	Representatividad: Es la tendencia a recaer en estereotipos para formar juicios, por ejemplo, considerar que un desempeño positivo pasado es representativo de buenos activos.
3	Sobre confianza: Sobre estima los conocimientos y habilidades, creyendo que sabe más que realmente sabe.
4	Optimismo irreal: Sobre estima la probabilidad de un evento favorable y subestima la de uno desfavorable.
5	Extrapolación: Desarrollo estimaciones indeseadas en donde recientes cambios continúan en el futuro.

continuación de Tabla

6	Confirmación: Sobre pondera información que confirma su postura y desestima la que rechaza.
7	Conservadurismo: Es la tendencia de no reaccionar ante la nueva información.
8	Afecto: Emite juicios o toma decisiones basándose en los sentimientos.
9	<i>Status quo</i> : Favorece la inacción antes que la acción, por la aversión al arrepentimiento.

Fuente: Elaboración propia.

Análisis y discusión de los resultados

De las 400 empresas que comprendieron este estudio, 157 empresas pertenecen al sector comercio, 133 empresas al industrial y 110 al de servicios, representando 39.3%, 33.3% y 27.5% respectivamente, de las cuales 226 PYMES están constituidas como personas físicas y 174 como personas morales. En 79.5% de las empresas el director o gerente general es hombre y en 20.5% es mujer y en 91.5% de los casos el gerente o director general es miembro de la familia.

Tabla 10.2. Nivel de formación del Director o Gerente General

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Educación Básica	61	15.3	15.3	15.3
	Bachillerato	80	20.0	20.0	35.3
	Carrera Técnica o comercial	21	5.3	5.3	40.5
	Licenciatura o ingeniería	210	52.5	52.5	93.0
	Maestría	23	5.8	5.8	98.8
	Doctorado	5	1.3	1.3	100.0
	Total	400	100.0	100.0	

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 10.3. Edad del Director o Gerente General

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	De 20 a 30 años	50	12.5	12.5	12.5
	De 31 a 40	111	27.8	27.8	40.3
	De 41 a 50	120	30.0	30.0	70.3
	De 51 a 60	77	19.3	19.3	89.5
	Más de 60	42	10.5	10.5	100.0
	Total	400	100.0	100.0	

Fuente: Elaboración propia.

Los resultados nos indican que el nivel de estudios del tomador de decisiones influye directamente significativamente en el proceso de toma de decisiones en las PYMES. De las PYMES de nuestra muestra 15.3% de los directores tienen estudios de educación básica, 20% bachillerato, 5.3% carrera técnica, 52.5% licenciatura, 5.8% maestría y 1.3% doctorado, lo que muestra una disminución importante en los directores y gerentes generales con grado de maestría y de doctorado de forma importante. La media de las 9 heurísticas se mantuvieron en un rango de 4.4225 a 4.6175, para los directores y gerentes con grado de estudios de maestría fue de 2.5652 para la heurística de disponibilidad a 3.5217 para la heurística de conservadurismo y para los directores y gerentes con grado de doctorado fue de 1.4 para la heurística de *Status quo* a 3.4 para la de afecto, lo que evidencia que el proceso de toma de decisiones se ve influenciado de forma significativa únicamente con los directores con grado de doctorado.

Tabla 10.4. Edad del Director o Gerente General y heurística identificada

¿Cuál es la edad del gerente?		Disponibilidad	Representatividad	Sobre-confianza	Optimismo irreal	Extrapolación	Confirmación	Conservadurismo	Afecto	Statu quo
De 20 a 30 años N=50	Media	4.8400	4.4400	4.2600	4.4400	4.4000	4.3000	4.5200	4.3000	4.5600
	Desviación estándar	1.20136	.83690	1.00631	.97227	.92582	1.05463	.73512	.90914	.95105
De 31 a 40 N=111	Media	4.3604	4.5586	4.4865	4.7207	4.4324	4.5315	4.5135	4.4234	4.6577
	Desviación estándar	1.28483	.92131	1.06911	1.00155	.99655	.97998	.98040	1.01399	1.11596
De 41 a 50 N=120	Media	4.4167	4.4500	4.4583	4.6833	4.4417	4.4750	4.5583	4.5000	4.7000
	Desviación estándar	1.16376	1.09122	.96924	.97000	.94198	.99547	.93302	.92582	.97533
De 51 a 60 N=77	Media	4.5844	4.4545	4.4026	4.4416	4.4675	4.4286	4.5325	4.2597	4.4545
	Desviación estándar	1.34116	1.03295	1.06696	1.03229	.98120	.95185	.94011	1.10504	1.08270
Más de 60 N=42	Media	4.7381	4.6905	4.4524	4.6905	4.5952	4.3333	4.7619	4.6429	4.5714
	Desviación estándar	1.21092	.94966	.99271	.94966	.98920	1.11894	.82075	1.05510	1.17167

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 10.5. Nivel del formación del Director o Gerente General y heurística identificada

¿Cuál es el nivel de formación del director general/gerente de su empresa?		Disponibilidad	Representatividad	Sobre-confianza	Optimismo irreal	Extrapolación	Confirmación	Conservadurismo	Afecto	<i>Statu quo</i>
Educación Básica N=61	Media	4.8361	4.7705	4.5902	4.8525	4.6393	4.5902	4.7377	4.5574	4.9180
	Desviación estándar	.91616	.80402	.93768	.72655	.93154	.95528	.79376	.99204	.88119
Bachillerato N=80	Media	4.9125	4.7375	4.7000	4.8375	4.7000	4.7625	4.7750	4.6375	4.8250
	Desviación estándar	.88866	.68886	.83287	.78666	.73605	.78343	.71112	.88937	.92470
Carrera Técnica N=21	Media	4.3810	4.3333	4.6190	4.6667	4.4762	4.4762	4.7619	4.5714	4.9048
	Desviación estándar	1.02353	1.23828	.80475	1.01653	.92839	.87287	.94365	.81064	.88909
Licenciatura o ingeniería N=210	Media	4.5714	4.5952	4.4762	4.6810	4.5333	4.4857	4.5476	4.4714	4.6619
	Desviación estándar	1.24783	.89815	.95942	.93733	.85914	.94958	.93835	.94926	.93059
Maestría N=23	Media	2.5652	2.7391	3.0435	3.1739	2.9565	3.0435	3.5217	2.9565	3.0000
	Desviación estándar	.84348	.44898	.70571	.65033	.47465	.63806	.73048	.63806	.52223
Doctorado N=5	Media	1.8000	2.6000	1.8000	2.0000	1.8000	2.2000	3.2000	3.4000	1.4000
	Desviación estándar	.83666	1.51658	1.09545	1.41421	1.09545	1.09545	.44721	1.34164	.89443
Total	Media	4.5200	4.5050	4.4300	4.6175	4.4550	4.4450	4.5575	4.4225	4.6100
	N	400	400	400	400	400	400	400	400	400
	Desviación estándar	1.24840	.98864	1.02113	.99179	.96452	1.00224	.91311	1.00075	1.05389

Conclusiones

La mayoría de las PYMES comparten características con las empresas familiares, siendo sus condiciones muy distintas a las grandes empresas para afrontar lo desafíos, teniendo que sortear retos internos como las propias capacidades del director o gerente para generar políticas y procedimientos para la toma de decisiones con carencia de sistemas de información, además de retos externos como las dificultades para acceder a fuentes de financiamiento. La falta de profesionistas en la gestión de las PYMES es otra problemática seria en las PYMES, dificultando la evaluación de alternativas en el proceso de decisiones, los propietarios generalmente tienen un alto nivel de competencia técnica sin embargo no cuentan con los conocimientos en áreas que requieren habilidades conceptuales como finanzas, contabilidad y recursos humanos, áreas sensibles que afectan las funciones de todo el negocio, por lo que la educación financiera es una forma sensata de abordar varios desafíos de las PYMES.

Generalmente se tiene la idea que los responsables de la toma de decisiones se comportan de manera racional e imparcial; sin embargo, se ha demostrado que existe una serie de elementos atribuibles a la persona que afectan dicho proceso, el modelo de las finanzas conductuales propone una perspectiva diferente para resolver los problemas financieros mediante el análisis de las actitudes individuales.

Ricciardi (2008) indica que las mujeres son más conservadoras que los hombres, es decir, tienden a tomar menos riesgos, afirma también que las personas jóvenes se inclinan más a la búsqueda de riesgos que las personas mayores y que las personas con altos niveles de educación demuestran una mayor propensión o tendencia a tomar riesgos sin embargo los datos arrojados en este estudio no llegan a la misma conclusión. Cárdenas *et al.* (2014) y Martín (2015), señalan que no existe una clasificación clara entre las características y el comportamiento que tienen los hombres y las mujeres gerentes, en lo concerniente a este estudio los resultados no reflejan diferencias significativas en el grado de intensidad de ninguna de las nueve heurísticas analizadas que tengan relación significativa con su nivel de intensidad en relación a la edad o el sexo, es importante mencionar que los resultados reflejan poca representación de las mujeres como gerentes en las PYMES en Aguascalientes, con apenas 82 de las 400 empresas lo que representa 20.5%.

En cambio en este estudio se encuentran diferencias significativas en la intensidad de las heurísticas planteadas y el nivel educativo del director o ge-

rente general, observándose una disminución de las medias en todas las heurísticas cuando el director o gerente general de la Pyme cuenta con estudios de maestría y se hace mas evidente con estudios de doctorado, lo que nos lleva a suponer que su proceso de toma de decisiones es menos vulnerable a elementos irracionales relacionados con su psicología y tiende a llevar a cabo análisis objetivos en su toma de decisiones a mayor nivel de estudios, sin que esto implique que ignora por completo estos elementos que son parte de su condición humana, lo que nos permite afirmar que la preparación es una herramienta importante en el proceso de análisis para comprender mejor el funcionamiento de los mercados y también para realizar un mejor proceso de toma de decisiones.

Las finanzas del comportamiento consideran que existen sesgos de comportamiento y estos tienen una correlación con las decisiones que toman, podemos concluir que este estudio nos da evidencia que no existe una línea que nos indique de forma clara la forma en que los empresarios Pyme toman decisiones de la misma forma que lo plantean las teorías económicas clásicas, bajo las cuales cualquier individuo debería de pensar hacia la misma dirección independientemente del género, edad y/o educación.

Recomendaciones

Los resultados obtenidos en este estudio reflejan las opiniones de las personas encuestadas por lo que no se puede aseverar que todos los propietarios o gerentes generales de las PYMES actúen de esta manera, de acuerdo con la teoría financiera tradicional los directores o gerentes usan herramientas cuantitativas de manera adecuada para minimizar el riesgo e incertidumbre sin embargo la evidencia nos refleja que las decisiones están sesgadas por rasgos propios de la personalidad de cada tomador de decisiones.

Las diferencias en el crecimiento entre las PYMES se pueden explicar por el proceso de toma de decisiones empleado por el responsable, por lo que se recomienda fortalecer dicho proceso, con la conciencia la imposibilidad de deslindarse el proceso de toma de decisiones de los factores atribuibles a la personalidad del empresario, pero con la iniciativa de disipar en gran medida sus efectos negativos en el desarrollo de las PYMES, lo cual se puede lograr con capacitación.

Referencias

- Akerlof, G. A., & Shiller, R. J. (2009). *Animal Spirits: Cómo influye la psicología humana en la economía*. Grupo Planeta (GBS).
- Alcalá Villarreal, J. (2014). Análisis de los factores cognitivos que inciden en la toma de decisiones de inversión de los administradores financieros de la ciudad de Barranquilla. *Sotavento M.B.A.*, (24), 8–22.
- Barberis, N., & Thaler, R. (2003). A survey of behavioral finance. *Handbook of the Economics of Finance*, 1, 1053–1128.
- Cárdenas, M. C., Eagly, A., Salgado, E., Goode, W., Heller, L. I., Jaúregui, K., Godoy, M. J. (2014). Latin American female business executives: an interesting surprise. *Gender in Management: An International Journal*.
- Chandra, A. (2008). Decision making in the stock market: Incorporating psychology with finance. In *National Conference on Forecasting Financial Markets of India*.
- Citroen, C. L. (2011). The role of information in strategic decision-making. *International Journal of Information Management*, 31(6), 493–501.
- De Vergara, L. C., & Santiago, A. E. M. (2010). Análisis del proceso de toma de decisiones, visión desde la pyme y la gran empresa de Barranquilla. *Cuadernos Latinoamericanos de Administración*, 6(10), 9–40.
- Delfín Pozos, F. L., & Acosta Márquez, M. P. (2016). Importancia y análisis del desarrollo empresarial. *Revista Científica Pensamiento y Gestión*, (40).
- Duxbury, D. (2015). Behavioral finance: insights from experiments I: theory and financial markets. *Review of Behavioral Finance*.
- Fernández León, Á. M., De Guevara Cortés, R. L., & Madrid Paredones, R. M. (2017). Las finanzas conductuales en la toma de decisiones. *Fides et Ratio-Revista de Difusión Cultural y Científica de La Universidad La Salle En Bolivia*, 13(13), 127–144.
- Fonseca, P., & Muramatsu, R. (2008). Economía comportamental e trajetórias de consumo intertemporal–anomalias e evidências do caso brasileiro. *Revista Jovens Pesquisadores*, 9, 63–84.
- Garay Anaya, G. (2015). Las finanzas conductuales, el alfabetismo financiero y su impacto en la toma de decisiones financieras, el bienestar económico y la felicidad. *Revista Perspectivas*, (36), 7–34.
- Guerrero Zapata, E. E. (2004). Las PYMES y su problemática empresarial. Análisis de casos. *Investigacion en Administracion en América Latina*, 296.

- Hayes, J., Chawla, S., & Kathawala, Y. (2015). A comparative study of problems encountered in the development of small businesses in the U.S. and Mexico. *The Journal of Developing Areas*, 49, 395–406. <https://doi.org/10.1353/jda.2015.0175>
- INEGI. (2019). *Censos Económicos 2019*.
- Jansen, R. J. G., Curseu, P. L., Vermeulen, P. A. M., Geurts, J. L. A., & Gibcus, P. (2011). Social capital as a decision aid in strategic decision-making in service organizations. *Management Decision*, 49(5), 734–747.
- Jureviciene, D., & Ivanova, O. (2013). Behavioural Finance: Theory and Survey. *Mokslas - Lietuvos Ateitis*, 5. <https://doi.org/10.3846/mla.2013.08>
- Kahneman, D., & Tversky, A. (1979). Prospect theory: an analysis of decision under risk. *Econometrica*, 47(2), 263–292.
- Manzanal, M. N., Vigier, H. P., Briozzo, A., Milanese, G. S., & Martinez, Ll. B. (2015). Construcción de funciones de pertenencia a partir del uso de la teoría de expertos-Medición de la presencia de heurísticas en la toma de decisiones. *New Techniques for Decision Making under Uncertainty*, 171.
- Marín Hernández, S., García Martínez, F., & García Pérez de Lema, D. (2006). La contabilidad de costos y rentabilidad en la pyme. *Contaduría y Administración*, (218).
- Martin, J. (2015). Transformational and transactional leadership: An exploration of gender, experience, and institution type. *Portal: Libraries and the Academy*, 15(2), 331–351.
- Melo, C. L. L. de. (2008). Finanças comportamentais: um estudo da influência da faixa etária, gênero e ocupação na aversão à perda.
- Mendoza Austria, F. de M., & Martínez Franco, S. E. (2018). Las Finanzas Conductuales, el alfabetismo financiero y su impacto en la toma de decisiones financieras, el bienestar económico y la felicidad. *Boletín Científico de Las Ciencias Económico Administrativas Del ICEA*, 7(13), 7–34. <https://doi.org/10.29057/icea.v7i13.3508>
- Misal, D. M. (2013). A Study of Behavioral Finance and Investor's Emotion in Indian Capital Market. *International Journal of Economics and Business Modeling*, 4(1), 206.
- Mora-Riapira, E. H., Vera-Colina, M. A., & Melgarejo-Molina, Z. A. (2015). Strategic planning and competitiveness levels of SMES in the business sector in Bogotá. *Estudios Gerenciales*, 31(134), 79–87. <https://doi.org/10.1016/j.estger.2014.08.001>

- Morán, P. C. M. (2018). La irrupción de las finanzas conductuales. *Revista Icade. Revista de Las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, (105).
- Navarrete Marneou, E., & Sansores Guerrero, E. (2011). Quintana Roo, Mexico micro, small and medium sized business failure: A multi-variable analysis. *Revista Internacional Administración & Finanzas*, 4(3), 21–33.
- Pindyck, R. S., Rubinfeld, D. L., & Rabasco, E. (2013). *Microeconomía*. Pearson Italia.
- Ricciardi, V. (2008). The financial psychology of worry and women. Available at SSRN 1093351.
- Ricciardi, V., & Simon, H. (2000). What Is Behavioral Finance? *Business, Education and Technology Journal*, 1–9. <https://doi.org/10.1002/9780470404324.hof002009>
- Ritter, J. R. (2003). Behavioral finance. *Pacific-Basin Finance Journal*, 11(4), 429–437.
- Rodríguez Cruz, Y., & Pinto, M. (2018). Modelo de uso de información para la toma de decisiones estratégicas en organizaciones de información. *Transformação*, 30(1), 51–64.
- Sánchez, A. A., & Bañón, A. R. (2005). Factores asociados con el éxito competitivo de las pyme industriales en España. *Universia Business Review*, (8), 38–51.
- Shefrin, H. (2008). *A behavioral approach to Asset Pricing*. Academic Press.
- Shefrin, H. (2010). Behavioralizing Finance. *Foundations and Trends in Finance*, 4(1), 187. <https://doi.org/10.1561/05000000030>
- Simon, H. A. (2013). *Administrative behavior*. Simon and Schuster.
- Wilensky, A. (1998). Toma de decisiones: ¿póquer o ajedrez? Conferencia.

Impacto de la investigación en el ámbito fiscal de las organizaciones

El cuidado y diseño de la edición estuvieron
a cargo del Departamento Editorial
de la Dirección General de Difusión y Vinculación
de la Universidad Autónoma de Aguascalientes.