Mayo de 2011 Núm.118

FiscoActualidades

CAUSAS Y FUENTES GENERADORAS DE RIESGO Y CONTINGENCIA FISCAL

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

DIRECTORIO

C.P.C. Francisco Macías Valadez Treviño
PRESIDENTE
C.P. C. José Luis Dóñez Lucio
VICEPRESIDENTE GENERAL
C.P.C. Luis González Ortega
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN
C.P.C. Carlos Cárdenas Guzmán
VICEPRESIDENTE FISCAL
Lic. Willebaldo Roura Pech
DIRECTOR EJECUTIVO
C.P.C. Antonio C. Gómez Espiñeira
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

VICEPRESIDENCIA FISCAL

C.P.C. Ricardo Arellano Godínez
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Noé Hernández Ortiz
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN REPRESENTATIVA DE SÍNDICOS ANTE EL SAT

C.P.C. Laura Grajeda Trejo
PRESIDENTA DE LA COMISIÓN REPRESENTATIVA DEL IMCP ANTE LAS ADMINISTRACIONES GENERALES DE FISCALIZACIÓN DEL SAT

C.P.C. Ubaldo Díaz Ibarra
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN REPRESENTATIVA DEL IMCP ANTE ORGANISMOS DE SEGURIDAD SOCIAL (CROSS)

Lic. Christian Natera Niño de Rivera
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN DE COMERCIO INTERNACIONAL

C.P. Mauricio Hurtado de Mendoza
COMISIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

C.P.C. Patricia González Tirado
COMISIÓN DE ENLACE NORMATIVO

IMCP ES MIEMBRO DE ASOCIACIÓN INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD IFAC INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS

CAUSAS Y FUENTES GENERADORAS DE RIESGO Y CONTINGENCIA FISCAL

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

EL RIESGO Y LA CONTINGENCIA DE NEGOCIOS

Las contingencias representan situaciones de índole disruptiva respecto de contextos estables y previsibles, que originan escenarios de desconcierto, incertidumbre e inestabilidad. Frente a escenarios cada vez más frecuentes de esta índole, y como parte elemental y fundamental de una sana y prudente administración de negocios, resulta indispensable plantearse algunas preguntas básicas:

¿Qué puede salir mal?

¿Qué puedo hacer para evitarlo?

¿Cómo reduzco la posibilidad de una contingencia?

¿Vale la pena el proyecto?

De la mano con la resolución de dichas interrogantes básicas, también deben identificarse las fuentes o categorías de riesgo o contingencia, tales como:

Categorías de riesgos *in genere*

- Innovación tecnológica
- Entorno soberano/político
- Entorno legal
- Riesgo regulatorio
- Riesgo de cumplimiento
- Riesgo de información contable
- Riesgo de impuestos

- Opacidad de la norma tributaria
- Falta de estabilidad de la norma tributaria
- Falta de estabilidad de la interpretación jurisprudencial de la norma tributaria

De manera específica, en el terreno fiscal y como un ejemplo de la operatividad de estas fuentes de contingencia, tomemos como muestra el caso referido en la viñeta inmediata anterior.

A guisa de ejemplo, nótese el marcado contraste que existe entre los dos criterios (de la Suprema Corte de Justicia de la Nación) iniciales y el tercero que se citan a continuación, con el evidente componente de riesgo que comporta tal indefinición.

> **LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY.** Lo que exige el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, es que la determinación de los sujetos pasivos de las contribuciones, su objeto y, en general, sus elementos esenciales, se encuentren en la ley y para ello es suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales. **No se puede pretender que se llegue al absurdo de exigir que el legislador defina, como si formulara un diccionario, cada una de las palabras que emplea, si las que eligió tienen un uso que revela que en el medio son de clara comprensión.** De acuerdo con ello, expresiones como "uso doméstico", "uso no doméstico", "uso doméstico residencial", "uso doméstico popular" o "uso del sector público" son, por sí solas, comprensibles, sin que pueda aceptarse que su empleo en la ley sea violatorio del principio de legalidad tributaria, ni tampoco exigirse que en la sentencia que establece estas conclusiones se definan esas expresiones, exactamente por la misma razón. Además, si las autoridades administrativas al aplicar las disposiciones relativas se apartan del contenido usual de las expresiones al examinar en amparo la constitucionalidad de las resoluciones relativas, la correcta interpretación de la ley bastaría para corregir el posible abuso, sin que ello pudiera significar que se hubieran delegado en las autoridades administrativas facultades legislativas y que, por ello, la ley fuera inconstitucional. (Énfasis añadido)
>
> Amparo en revisión 2053/91. Bebidas Purificadas de Acapulco, S.A. de C.V. 16 de enero de 1996. Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Jorge Dionisio Guzmán González.
>
> Tesis aislada, Novena Época, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIX, Junio de 2004, Página: 236, Tesis: 1a. LXVII/2004

LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE QUE ESTABLEZCAN CONCEPTOS INDETERMINADOS. Los conceptos jurídicos no escapan a la indeterminación que es propia y natural del lenguaje, cuya abstracción adquiere un sentido preciso cuando se contextualizan en las circunstancias específicas de los casos concretos. En estos casos **el legislador, por no ser omnisciente y desconocer de antemano todas las combinaciones y circunstancias futuras de aplicación, se ve en la necesidad de emplear conceptos jurídicos indeterminados cuyas condiciones de aplicación no pueden preverse en todo su alcance posible porque la solución de un asunto concreto depende justamente de la apreciación particular de las circunstancias que en él concurran, lo cual no significa que necesariamente la norma se torne insegura o inconstitucional,** ni que la autoridad tenga la facultad de dictar arbitrariamente la resolución que corresponda pues, en todo caso, el ejercicio de la función administrativa está sometida al control de las garantías de fundamentación y motivación que presiden el desarrollo no sólo de las facultades regladas sino también de aquellas en que ha de hacerse uso del arbitrio.

Amparo en revisión 712/2003. Beatriz de la Rosa Castro. 25 de febrero de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Emmanuel Rosales Guerrero.

LEYES FISCALES. EL USO DE PALABRAS O CONCEPTOS ESPECÍFICOS POR PARTE DEL LEGISLADOR, TIENE TRASCENDENCIA EN SU INTERPRETACIÓN. En la Ley del Impuesto sobre la Renta se utilizan diversas locuciones para identificar la obligación relativa, tales como "impuesto del ejercicio", "impuesto del ejercicio que resulte a cargo", "impuesto a pagar", "impuesto a cargo" o "impuesto causado en el ejercicio", lo cual puede explicarse en cuestiones de estilo o de redacción, con la intención de evitar ser repetitivo o cacofónico en el texto legal o, incluso, no obedecer a una razón en específico, pues el autor de la norma podría estimar que éstas pueden intercambiarse. Sin embargo, **con independencia de que el legislador esté consciente o no de lo que dichas expresiones pueden agregar en un sentido normativo,** o de las inconsistencias que aparecen en la ley para el uso de estas expresiones, **se aprecia que el utilizarlas sí trasciende en la interpretación de los preceptos normativos. Ahora bien, si el legislador emplea una locución muy específica, ello debe trascender en la interpretación del precepto,** valorando adecuadamente el uso concreto de la voz de que se trate, considerando las consecuencias jurídicas que tiene la particular elección del legislador en el diseño de la norma en comparación con las que corresponderían al utilizarse un lenguaje distinto. Así, **tomando en cuenta que el punto de partida de cualquier ejercicio interpretativo debe ser el propio texto de la norma, no debe pasarse por alto que el uso de determinado lenguaje y la referencia a notas de conceptos legales tienen consecuencias en la interpretación de la norma.** Por tanto, aun si en la comparación realizada para el resto de la ley se llegan a observar inconsistencias, de ello no se sigue que el legislador no haya

> tenido la intención de dar a sus palabras los efectos que les corresponden en un sentido lógico y conceptual, **ni es posible desentenderse de las consecuencias que tiene el uso de ciertas palabras y conceptos, cuando no existen elementos adicionales que permitan desentrañar un sentido diverso, y sin que las aparentes contradicciones en el uso del lenguaje puedan convencer de que en el caso el legislador no estimó dar a sus palabras el efecto que les corresponde.**
>
> Amparo directo en revisión 366/2010. Aeropuerto de Guadalajara, S.A. de C.V. 2 de junio de 2010. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Como se habrá podido observar, los dos criterios iniciales relativizan o debilitan la funcionalidad del principio de legalidad tributaria, en tanto que, el tercero, en marcado contraste con los anteriores le robustece.

Así, en el contexto fiscal federal en México, bajo la premisa del imperativo de la aplicación estricta de las normas tributarias sustantivas, los operadores fiscales, solían atenerse al elemento literal o gramatical de la interpretación.

En efecto, se atendía a los términos de la norma como texto, pero dada la ambigüedad o carácter equívoco del lenguaje, surgieron múltiples controversias respecto al alcance de las expresiones utilizadas en la formulación de las normas por parte del Estado-legislador; la funcionalidad y alcance de las definiciones legales y la validez de los conceptos jurídicos indeterminados, ambiguos o imprecisos.

Respecto a este último aspecto, como podemos observar, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, adoptó el criterio en el sentido de validarlos, en marcado contraste con un mejor criterio que había sostenido la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal Administrativa, en cuanto a que los conceptos jurídicos ambiguos o imprecisos no generaban vinculatoriedad.

En cuanto a las definiciones, en el criterio respectivo de la Suprema Corte, se sostiene que las leyes no son diccionarios y que no tienen por qué definir, lo cual, origina desconcierto e inseguridad jurídica (a saber imposibilidad de saber a qué atenerse) si partimos del hecho sobre-evidente de que las leyes fiscales están plagadas de definiciones, re-caracterizaciones, ficciones jurídicas equiparadoras y figuras similares.

Asimismo, como ya apuntábamos, en el último criterio, la Suprema Corte indica que las expresiones pueden agregar un sentido normativo y que, por ende, su utilización por parte del legislador sí trasciende en la interpretación de los preceptos normativos, lo cual parece abonar a favor de la seguridad jurídica; sin embargo, considerando que se trata tan solo de un criterio aislado, aunque alentador, la moneda sigue en el aire en cuanto a la certeza de las pautas hermenéuticas fundamentales de nuestro ordenamiento fiscal federal.

Entra otras, las fuentes fiscales de riesgo y contingencia se pueden encontrar representadas por las siguientes causas:

- Paralegislación tributaria:
  - Resolución Miscelánea
  - Criterios no vinculativos
  - Criterios normativos públicos
  - Criterios normativos confidenciales
- Discrepancia fiscal.
- Lavado de dinero.
- Defraudación fiscal.
- Simulación punible y/o invalidante.
- Contravención de pautas antielusión específicas.
- Desestimación jurídica o retiro del velo formal.
- Recaracterización por fraude a la ley o abuso del derecho.

CONCLUSIÓN

El punto de partida para evitar o reducir los escenarios de riesgo o contingencia fiscal, implica la clarificación o toma de conciencia de tales escenarios, causas o fuentes que pueden originarles, así como de la funcionalidad y alcance de las mismas.