



# Transmisión indebida de pérdidas fiscales

El artículo 69-B Bis del Código Fiscal de la Federación (CFF) otorga a la autoridad fiscal una nueva herramienta de fiscalización en contra de estrategias o planeaciones agresivas que buscan erosionar artificialmente la base gravable de los contribuyentes a través de la generación y transmisión de pérdidas fiscales. No obstante, del análisis puntual a esa disposición se desprende que deja un amplio margen para la arbitrariedad, en perjuicio de la seguridad jurídica de los contribuyentes, incluso en los casos en los cuales las operaciones de éstos tengan sustancia económica y razón de negocios

## INTRODUCCIÓN

El 1 de junio de 2018 se publicó en el DOF una reforma al CFF, mediante la cual se incluyó el artículo 69-B Bis. Cabe destacar que, por medio de ese precepto, el legislador otorga a las autoridades fiscales la facultad de “presumir” que un contribuyente transmitió indebidamente las pérdidas fiscales que generó en ejercicios anteriores.

La intención de la norma –de acuerdo con lo señalado en la exposición de motivos– es sancionar e inhibir prácticas de elusión fiscal. No hay duda de que se trata de una finalidad legítima, pues no es secreto para nadie que los grupos de empresas realizan planeaciones fiscales agresivas, mediante la generación de pérdidas y su aprovechamiento a través de reestructuras corporativas; o bien, que ese atributo fiscal puede ser objeto de comercialización.

Sin embargo, el mecanismo con el cual se pretende atacar estas estrategias adolece de una serie de inconsistencias, ambigüedades e implicaciones que,



**ORTIZ**  
ABOGADOS TRIBUTARIOS



**Lic. Pablo Ramírez Morales, Asociado de Ortiz Abogados Tributarios**

en sí mismas, y a partir de una aplicación arbitraria por parte de las autoridades, pueden poner a los contribuyentes en una grave situación de inseguridad jurídica, la cual es la puerta principal para la arbitrariedad y el abuso de poder.

Más allá de describir el contenido del artículo 69-B Bis del CFF, en esta oportunidad me interesa resaltar algunos aspectos específicos de la norma que –en mi opinión– pueden dejar al contribuyente en una situación de vulnerabilidad frente a las autoridades.

Cabe señalar, como fundamento primigenio para el análisis, que la reglamentación de las facultades conferidas a las autoridades debe tender siempre a proteger la seguridad jurídica de los contribuyentes, estableciendo normas que reduzcan el margen de arbitrariedad al momento de su ejecución.

En el caso del artículo 69-B Bis, los contribuyentes pueden quedar en un estado de inseguridad jurídica atendiendo a dos aspectos específicos: el primero, su alcance normativo y los supuestos en los cuales se detona esta nueva facultad de la autoridad; el segundo, el procedimiento mediante el cual el contribuyente debe desvirtuar la presunción de que una transmisión de pérdidas es indebida.

### ALCANCE NORMATIVO DE LA DISPOSICIÓN

Cabe diseccionar el artículo 69-B Bis del CFF, a efecto de analizar su alcance normativo y sus implicaciones jurídicas:

**1.** Por principio de cuentas, las autoridades fiscales podrán determinar una responsabilidad fiscal e, incluso penal, con base en la mera presunción de que una transmisión de pérdidas fue indebida.

Es cierto que para que se actualice tal presunción es necesario que se suscite una serie de hechos a partir de los cuales puede desprenderse que una reestructura corporativa tuvo como finalidad la erosión de la base gravable, pero también lo es, que el contribuyente tiene la oportunidad legal de desvirtuar la presunción de las autoridades.

Sin embargo, la actualización de las condiciones previstas en la norma no genera una certeza, sino

una presunción, misma que no pierde esa cualidad en caso de que el contribuyente no logre desvirtuarla. Esto es, *una presunción no destruida no se convierte en un hecho demostrado*.

Por tanto, los contribuyentes recibirán una sanción fiscal, e incluso penal en algunos casos, no con base en hechos debidamente acreditados, lo cual es el presupuesto básico de una debida motivación de los actos de autoridad, en términos del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

Para satisfacer la exigencia constitucional de una debida fundamentación y motivación, es la autoridad la que debe demostrar fehacientemente que una transmisión de pérdidas fue indebida por carecer de razón de negocios y sustancia material.

Ello, más aun cuando la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) se ha pronunciado en el sentido de que las autoridades fiscales tienen facultades para revisar la sustancia material de las operaciones de los contribuyentes y, en su caso, declarar su inexistencia para efectos fiscales.<sup>1</sup>

Y no sólo eso, sino que, como se planteará más adelante, en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) ya existen disposiciones las cuales limitan la transmisión de pérdidas fiscales justamente para evitar que se conviertan en un instrumento de planeación fiscal.

**2.** En segundo término, no hay claridad respecto de cuál es el hecho que detonará la presunción contenida en el artículo 69-B Bis. Dice su primer párrafo que se presumirá que se habrán transmitido indebidamente pérdidas en los casos en que el contribuyente que la generó sea parte de una reestructura corporativa y, como consecuencia, salga del grupo.

De una primera lectura a ese párrafo puede concluirse que deben efectuarse dos actos jurídicos: uno, la transmisión de pérdidas a otro contribuyente por parte de quien las generó; y dos, la salida del grupo de éste con motivo de una reestructura. Sin embargo, la norma no establece si debe suceder primero uno y después el otro, o es indistinto el orden en el que se realicen.

<sup>1</sup> Concretamente en las tesis identificadas con los números VIII-P-2aS-218, VIII-P-2aS-211, VIII-P-2aS-70 y VIII-P-1aS-216, tanto de la Primera como de la Segunda Sección de la Sala Superior, mismas que pueden encontrarse en la *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa* y en su sitio web: ([www.tfja.gob.mx](http://www.tfja.gob.mx)).

Lo único en lo que pareciera que hay certeza (aunque como se analiza más adelante, tampoco hay seguridad respecto a esto), es que se está en el supuesto de un contribuyente que genera pérdidas, las transmite y sale del grupo, pero no la tenemos respecto a si es necesario que éste primero transmita la pérdida a una empresa del mismo grupo y luego salga de éste; o bien, primero salga del grupo llevándose la pérdida para luego transmitirla a un tercero.

Entonces, no hay certeza sobre si la autoridad estará legitimada para proceder en los términos de la disposición legal que se analiza cuando el contribuyente salga del grupo, previo haber transmitido la pérdida, o bien, cuando transmita la pérdida, previa salida del grupo al que pertenecía anteriormente.

La indefinición en el supuesto normativo es, en sí misma, una vía libre para la arbitrariedad, dado que no hay certidumbre sobre los casos en los cuales la autoridad estará autorizada para presumir que una transmisión de pérdidas es indebida y, en consecuencia, atribuir a un contribuyente las consecuencias legales previstas en la propia norma, las cuales pueden incluso ser de índole penal.

**3.** Ahora bien, se hace todavía más evidente el amplio margen de arbitrariedad que le confirió el legislador a las autoridades si se analiza el artículo 69-B Bis del CFF, de manera conjunta con las otras disposiciones legales que regulan la generación, aprovechamiento y transmisión de pérdidas fiscales: en concreto, los artículos 57 y 58 de la LISR.

Lo anterior en virtud de que, de manera clara, expresa y tajante, tales disposiciones establecen que el derecho a disminuir pérdidas fiscales es personal e intransferible, ni siquiera por fusión. Complementariamente, establecen ciertos candados para evitar que, cuando haya reestructuras corporativas, las pérdidas se transmitan o se comercialicen entre consorcios.

Cabe analizar, por tanto, el artículo 69-B Bis del CFF, a la luz de las reglas antes mencionadas:

**a)** En caso de fusión, si la sociedad que generó las pérdidas desaparece como fusionada, no podrá transmitirla a la fusionante para que ésta la aproveche, por lo que el atributo fiscal desaparecerá también.

Por lo contrario, si la entidad que generó las pérdidas subsiste como fusionante, sólo podrá disminuir las de la utilidad fiscal correspondiente al mismo giro comercial en el que se produjeron aquéllas. Sin embargo, jurídicamente no hay una transmisión del atributo fiscal a un contribuyente diverso.

En este sentido:

**i)** Si la entidad que generó la pérdida se fusiona y desaparece, entonces ni transmite la pérdida ni sale del grupo corporativo, por lo que es una transacción fuera del ámbito material de aplicación del artículo 69-B Bis del CFF.

**ii)** Por su parte, si subsiste como fusionante y luego sale del grupo llevándose su pérdida fiscal, no habrá transmisión alguna y únicamente podrá aprovecharla contra la utilidad generada por el mismo giro comercial.

**iii)** Ahora, si una vez que salió del grupo llevándose su pérdida se fusiona con otra entidad de un grupo diferente, entonces volvemos a los supuestos **i)** y **ii)** anteriores: o se pierde el atributo, o su aprovechamiento está restringido, pero en ningún caso hay transmisión a un tercero.

**b)** En el caso de escisión, la pérdida se dividirá en la proporción que establece el último párrafo del artículo 57 de la LISR. Lo relevante es que, propiamente, tampoco hay una transmisión de la pérdida fiscal, puesto que cada sociedad escindida se llevará la parte del atributo que le corresponda.

En este sentido, por virtud de la escisión no hay una transmisión de pérdidas hacia adentro del grupo corporativo, previo a la salida de éste de la entidad que la generó.

Por su parte, si una, algunas o todas las sociedades escindidas salen del grupo llevándose consigo cada una su porción de la pérdida, regresamos a los supuestos **i), ii)** y **iii)** del inciso **a)** anterior: si se mantienen como entidades independientes, no hay transmisión de la pérdida.

Si se unen a un grupo diverso al que pertenecían por virtud de una fusión, sean fusionadas o fusionantes, no hay transmisión de pérdidas; o bien, si su incorporación ocurre por un cambio de accionistas tampoco habrá una transmisión, como analizaremos en el inciso siguiente.

**c)** Como se adelantó, el otro caso previsto en la LISR de reestructura corporativa relevante para efecto de las pérdidas fiscales es que cambien los socios o accionistas de la entidad que generó aquéllas, y que ello motive su salida del grupo al que pertenecían.

En este supuesto, tampoco habrá una transmisión de las pérdidas a un contribuyente diverso, además de que el aprovechamiento de la pérdida estará condicionado a que se amortice contra las utilidades derivadas del mismo giro en que se produjeron.

Por tanto, regresamos a los escenarios planteados en el inciso **a)**, subincisos **i)**, **ii)** y **iii)**, así como en el inciso **b)**, en los cuales no hay una transmisión de pérdidas fiscales, sea que se mantenga como una entidad independiente o se integre a un grupo societario distinto al que pertenecía con anterioridad.

**4.** A la luz de lo anterior, podemos adelantar algunas conclusiones respecto del análisis a este primer aspecto.

Líneas atrás se dijo que de una primera lectura al primer párrafo del artículo 69-B Bis del CFF se desprendía que la presunción por parte de la autoridad se suscitaba cuando se dieran dos actos jurídicos, independientemente de su secuencia: la transmisión de la pérdida y la salida del grupo de la empresa que la generó.

Sin embargo, a la luz de los artículos 57 y 58 de la LISR, legalmente no es posible que un contribuyente transmita a otro una pérdida fiscal. Si esto sucede, será una transmisión y disminución indebida que podrá ser revertida por las autoridades en ejercicio de sus facultades de comprobación.

De esta manera, si el contribuyente que generó la pérdida sale del grupo al que pertenecía y se integra a uno nuevo, no hay ningún esquema conforme al cual una entidad del nuevo grupo pueda aprovechar válidamente esa pérdida.

Es más, al ya no existir el régimen de consolidación fiscal, esa pérdida proveniente de otra conglomeración tampoco podría ser aprovechada a nivel consolidado por el nuevo consorcio.

Esto es, al ponderar con cuidado las situaciones fácticas que pueden suscitarse y las disposiciones legales aplicables, se aprecia que en realidad existen

prohibiciones y candados para la transmisión y comercialización de pérdidas.

De lo anterior, es posible llegar a dos conclusiones, las cuales pudieran ser excluyentes entre sí:

**a)** Por un lado, el artículo 69-B Bis del CFF nunca se detonará y, por tanto, es “letra muerta”, puesto que en ningún caso que un contribuyente salga del grupo de empresas al que pertenezca –derivado de una reestructura corporativa– tendrá la posibilidad legal de transmitir las pérdidas que hubiera generado, ni antes ni después de haber abandonado el consorcio.

**b)** O bien, basta la salida del grupo de la empresa que generó la pérdida para que se actualice el supuesto normativo del artículo 69-B Bis, sin necesidad de que haya una transmisión de la pérdida.

De ser así, entonces la autoridad fiscal podrá, con base en el artículo en análisis, presumir que una transmisión de pérdidas fiscales es indebida, y determinar las consecuencias fiscales y penales correspondientes, aun cuando jurídicamente no hay ninguna transmisión de este atributo fiscal ni, mucho menos, un aprovechamiento por parte de un contribuyente distinto.

Por tanto, podrá determinar responsabilidades fiscales y penales, con base en la sola presunción (sin necesidad de sustentarse en hechos demostrados) de que una transmisión de pérdidas es indebida, incluso cuando no exista transmisión alguna.

### EL PROCEDIMIENTO PARA DESVIRTUAR LA PRESUNCIÓN

La incertidumbre jurídica que provoca el artículo 69-B Bis del CFF se consolida con el procedimiento para que el contribuyente, supuestamente, desvirtúe la presunción de que una transmisión de pérdidas es indebida (aun cuando ya vimos que no necesariamente se transferirá el atributo a un tercero).

Es preciso analizar con detenimiento algunos aspectos del citado procedimiento:

**1.** Las seis fracciones del precepto contemplan supuestos en los que, habiéndose generado una pérdida fiscal, el legislador autoriza a la autoridad a presumir que la misma se transmitió indebidamente.

Asumamos que se trata de hechos objetivos, esto es, que derivan de los datos contenidos en las declaraciones de impuestos, estados financieros

y demás documentación de los contribuyentes, por lo que son plenamente verificables (asumámoslo dado que, en mi opinión, los supuestos descritos en las fracciones IV a VI son susceptibles de interpretación).

Cuando un contribuyente que generó pérdidas fiscales actualice alguna de esas hipótesis, la autoridad le notificará para que, en un plazo de 20 días, manifieste lo que a su derecho convenga y exhiba la documentación y elementos que considere pertinentes.

Es importante observar en detalle el texto expreso del cuarto párrafo del artículo 69-B Bis: el contribuyente podrá hacer las manifestaciones y exhibir las pruebas que a su derecho convengan, y aquí está el elemento relevante, **para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlo.**

La norma no señala que el contribuyente podrá desvirtuar la presunción de que es una transmisión indebida, o bien, para demostrar la razón de negocios y la sustancia material de las operaciones que originaron la pérdida y la reestructura corporativa; a texto expreso, lo único que el contribuyente podrá desvirtuar son los hechos que motivaron la notificación de la autoridad.

Pues bien, los hechos que originaron la presunción de la autoridad y, consecuentemente, la notificación al contribuyente son los siguientes: **(i)** la generación de una pérdida (como mencionamos anteriormente, no necesariamente su transmisión); **(ii)** la salida del grupo derivado de una reestructura, y **(iii)** la actualización de una o varias de las fracciones del precepto.

Todos esos hechos son objetivos e inobjetables. Esto es, cuando se efectúan no hay manera de negarlo y sostener lo contrario, por tanto, será imposible para el particular desvirtuar los hechos que detonaron la notificación de la autoridad, con lo cual, la presunción de transmisión indebida de pérdidas se convierte en una *iure et de iure*, pues materialmente no admite prueba en contrario.

Por tanto, si el contribuyente actualiza todas esas condiciones, automáticamente será acreedor de las sanciones fiscales e, incluso, penales previstas en la norma, con base en meras presunciones y sin contar con posibilidad jurídica alguna de demostrar lo

contrario, puesto que, en la realidad, no hay forma jurídica y material de demostrar que no se realizaron los hechos que motivaron la notificación al contribuyente.

**2.** Respecto de lo anterior, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) emitió los criterios 2/2018/CTN/CS-SG y 3/2018/CTN/CS-SG,<sup>2</sup> mediante los cuales se pronunció en el sentido de que, a efecto de desvirtuar la presunción de que una pérdida fue transmitida indebidamente, el contribuyente puede demostrar que las operaciones correspondientes tuvieron razón de negocios y sustancia material, esto es, que no tuvieron como único propósito erosionar la base gravable del impuesto.

Sin embargo, los criterios de la Prodecon no son vinculantes, y el texto explícito del artículo 69-B Bis no contempla la posibilidad para el contribuyente de acreditar la razón de negocios. Por tanto, la autoridad fiscal podría válidamente interpretar que tal situación no es suficiente para desvirtuar los hechos que motivaron la notificación al contribuyente.

Además de ello, la posición de la Prodecon se sustenta en la exposición de motivos que dio origen al artículo en análisis, siendo que, según criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), si existe inconsistencia entre los dictámenes legislativos y el texto publicado de la norma, entonces debe prevalecer este último sobre aquéllos.

Ahora bien, suponiendo que la autoridad fiscal comparte la posición de la Prodecon, obligar al contribuyente a demostrar la licitud y razón de negocios de sus operaciones contraviene la tesis número 1a. XLVII/2009 de la Primera Sala de la SCJN, conforme a la cual, quien alegue que un acto es artificioso, está obligado a demostrarlo ante la autoridad jurisdiccional que corresponda.

Lo anterior, dado que, como un principio de seguridad jurídica, las operaciones no prohibidas que realicen los contribuyentes gozan de una presunción de licitud.

Sin embargo, el artículo 69-B Bis del CFF permite a la autoridad presumir que una operación, o serie de operaciones, son artificiosas y la libera de la carga de

<sup>2</sup> Consultables en el siguiente *link*: [http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/CriteriosNSAJ/compilacion\\_criterios\\_sustantivos\\_sg\\_actualizada.pdf](http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/CriteriosNSAJ/compilacion_criterios_sustantivos_sg_actualizada.pdf)

la prueba, obligando al contribuyente, por lo contrario, a acreditar la licitud de sus actos, no obstante que los mismos deben presumirse como tales.

**3.** Un último aspecto que trastoca la seguridad jurídica de los contribuyentes consiste en que la entidad que verá afectada su situación fiscal y jurídica será una diferente a la que incurrió en la indebida transmisión de pérdidas fiscales; ello, si se acredita que en la operación objeto de fiscalización, en efecto, hubo una transmisión jurídica de las pérdidas a un contribuyente distinto al que las generó.

En los primeros nueve párrafos del artículo 69-B Bis del CFF se establece una serie de supuestos, normas, condiciones y procedimientos dirigidos al contribuyente que generó la pérdida fiscal, actualizó los supuestos de las seis fracciones y salió del grupo corporativo. y es ese contribuyente quien deberá desvirtuar los hechos que motivaron la presunción y, en caso de no lograrlo, quien se considerará que generó y transfirió indebidamente un atributo fiscal.

Pues bien, en los párrafos décimo y undécimo del artículo se establece que quien deberá corregir su situación fiscal será la persona que disminuyó indebidamente las pérdidas transmitidas indebidamente.

Presumiblemente, esos párrafos se refieren al contribuyente que adquirió esa pérdida generada y transmitida indebidamente, quien necesariamente será uno diferente a aquél que la generó y realizó los actos jurídicos correspondientes para considerarla como indebida.

En otras palabras, un contribuyente genera y transmite indebidamente la pérdida, mientras que el afectado en su situación jurídica es quien la adquirió y la aprovechó; por tanto, vemos que la responsabilidad fiscal recae en una persona distinta a aquélla de quien incurrió en los actos ilícitos.

El contribuyente que adquirió la pérdida, dados los términos del artículo 69-B Bis, pertenece a un grupo distinto a aquél al que pertenecía la empresa que generó la pérdida. y no sólo ello, sino que puede darse el caso de que el pagador de impuestos que aprovechó el atributo no conocía que se hubieran actualizado los supuestos del propio precepto para considerarla como indebida.

No obstante, pese a no haber estado involucrado en la generación y transmisión presumiblemente indebida de la pérdida, el contribuyente que la aprovechó será quien resienta en su esfera jurídica y situación fiscal las sanciones correspondientes, derivadas de los hechos de un tercero.

Ahora bien, si el sujeto previsto en los párrafos décimo y undécimo es el propio contribuyente que generó la pérdida (y que la aprovechó), tomando en cuenta que jurídicamente es imposible la transmisión válida de pérdidas, volvemos a lo ya señalado con anterioridad: que en realidad se pretende atacar operaciones en las que no hay una transmisión jurídica y material del atributo fiscal.

### CONCLUSIONES

En mi opinión, la conclusión más relevante del análisis al artículo 69-B Bis del CFF es que, si bien el combate a las estrategias de erosión de la base gravable es una política pública plausible, los instrumentos para alcanzar el objetivo de inhibir e, idealmente, erradicar tales prácticas, deben siempre procurar la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Ello, mediante una definición clara e inequívoca de los actos jurídicos y operaciones que serán objeto de fiscalización, en los cuales se obligue a las autoridades a acreditar fehacientemente los presupuestos para la detonación de sus facultades, así como con un procedimiento claro y previsible mediante el cual los contribuyentes puedan, jurídica y materialmente, desvirtuar las presunciones legales y acreditar la licitud y legalidad de sus transacciones comerciales y corporativas.

Desafortunadamente, el artículo 69-B Bis del CFF no satisface ninguna de estas condiciones, por lo que la autoridad tiene ahora un instrumento muy potente que, de usarlo de manera arbitraria y desmesurada, pueden incurrir en el llamado “terrorismo fiscal”.

Cabe señalar, como colofón, y contrario a lo que muchas autoridades a veces consideran, que la seguridad jurídica de los contribuyentes –principio que debe regir todo procedimiento de revisión– no es una “red de protección para evasores”, sino un filtro para que se persigan y sancionen únicamente a quienes intencionada y dolosamente defraudan a la hacienda pública. •