

**L.C.P.F. y L.D. Román Fernández Galindo.**  
**Especialista en defensa y planeación fiscal.**  
**Director de Planeación Fiscal de la Firma “ASESORES EMPRESARIALES”**  
**Considerado como uno de los mejores fiscalistas por la Revista Defensa Fiscal.**  
**Articulista en diversas publicaciones fiscales y expositor a nivel nacional de distintos temas fiscales.**  
[rfernandez@asesoresempresariales.com.mx](mailto:rfernandez@asesoresempresariales.com.mx).  
[www.asesoresempresariales.com.mx](http://www.asesoresempresariales.com.mx).  
Twitter @licromanfg

## **“Pérdidas Fiscales Derecho irrenunciable de los contribuyentes”**

En la presente colaboración abordaremos el tema del derecho irrenunciable de los contribuyentes en relación a las pérdidas fiscales, pues ha sido práctica común por parte de las autoridades que durante el ejercicio de sus facultades de comprobación y al momento de la emisión del crédito fiscal que corresponda, pasan por desapercibidas las pérdidas fiscales generadas por los contribuyentes en ejercicios anteriores, provocando en ocasiones que exista un pago de Impuesto Sobre la Renta cuando no debería ser de esta manera por la simple existencia de las pérdidas fiscales.

Primeramente es importante tener en consideración que la autoridad se encuentra plenamente facultada para comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales de conformidad con lo establecido en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, pues en dicho normativo la autoridad cuenta con ciertos medios de control para iniciar sus facultades de comprobación, como bien puede ser por conducto de una revisión de gabinete, visita domiciliaria.

Ya estando el contribuyente inmerso en las facultades de comprobación cualquiera que sea su modalidad, la autoridad en repetidas ocasiones despliega las siguientes conductas:

-Aumenta los ingresos determinados por los contribuyentes.

- Disminuye las deducciones determinadas por los mismos contribuyentes.
- Determina dividendos denominados "Fictos".
- Determina renta gravable para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.
- Disminuye el Impuesto al Valor Agregado acreditable.
- Entre otros.

Lo anterior por obvias razones desembocará en la determinación de un crédito fiscal, mismo que podrá evitarse en caso de que el contribuyente cuente con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, sin embargo, la autoridad en la mayoría de las ocasiones pasa por alto dichas pérdidas fiscales menoscabando el patrimonio de los contribuyentes, tal y como a continuación se expone:

En materia tributaria las pérdidas fiscales no son más que el reflejo del exceso de las deducciones autorizadas respecto a los ingresos acumulables obtenidos en un ejercicio fiscal, además éstas podrán disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes hasta agotarla. No debe perderse de vista que cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal generada en ejercicios anteriores pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho de amortizarlas en ejercicios posteriores y hasta por la cantidad en que pudo haberlas disminuido.

Otra característica especial de las pérdidas es que estas deberán actualizarse por ministerio de ley por el solo transcurso del tiempo y no menos importante resulta que el derecho a disminuir las pérdidas fiscales es personal del contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión, salvo que se colmen ciertos requisitos.

Para prueba de lo dicho se procede a transcribir en su integridad el artículo 61 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que a la letra señala lo siguiente:

“**Artículo 61.-** La pérdida fiscal se obtendrá de la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos. El resultado obtenido se incrementará, en su caso, con la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

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

Para los efectos de este artículo, el monto de la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio, se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en el que ocurrió y hasta el último mes del mismo ejercicio. La parte de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores ya actualizada pendiente de aplicar contra utilidades fiscales se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se aplicará.

Para los efectos del párrafo anterior, cuando sea impar el número de meses del ejercicio en que ocurrió la pérdida, se considerará como primer mes de la segunda mitad, el mes inmediato posterior al que corresponda la mitad del ejercicio.

El derecho a disminuir las pérdidas fiscales es personal del contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión.

En el caso de escisión de sociedades, las pérdidas fiscales pendientes de disminuirse de utilidades fiscales, se deberán dividir entre las sociedades escidente y las escindidas, en la proporción en que se divida la suma del valor total de los inventarios y de las cuentas por cobrar relacionadas con las actividades comerciales de la escidente cuando ésta realizaba preponderantemente dichas actividades, o de los activos fijos cuando la sociedad escidente realizaba preponderantemente otras actividades empresariales. Para determinar la proporción a que se refiere este párrafo, se deberán excluir las inversiones en bienes inmuebles no afectos a la actividad preponderante.”

Una vez establecidas brevemente las nociones generales de las pérdidas fiscales en materia tributaria, es menester entrar al caso que nos ocupa, pues al inicio de la presente colaboración se mencionó que la autoridad dentro de sus facultades de comprobación en la mayoría de los casos no considera en el crédito fiscal que emita en su caso, las pérdidas fiscales generadas por los contribuyentes de ejercicios anteriores, cuando ha sido criterio reiterado de los tribunales que es la propia autoridad quien deberá de tomar en consideración las pérdidas fiscales generadas por los contribuyentes, lo que resulta jurídicamente lógico, ya que recordemos que dentro de las facultades de comprobación es la propia autoridad quien realiza la revisión y no el contribuyente, pues este último solamente se reserva a aportar la información y documentación requerida por la autoridad.

En efecto, dentro de las facultades de comprobación la autoridad es la encargada de calcular las obligaciones a cargo del contribuyente, por lo que deberá tomar en consideración todos y cada uno de los aspectos que las propias disposiciones fiscales contemplan, por lo que en la especie si el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en relación con el 61 del mismo ordenamiento legal, establecen la posibilidad de disminuir las pérdidas en caso de que existan, es indiscutible que es la propia autoridad quien deberá realizar el cálculo del Impuesto Sobre la Renta considerando las pérdidas ocurridas en ejercicios anteriores,

Inclusive la autoridad se encuentra obligada a tomar en consideración las pérdidas fiscales generadas por el contribuyente en ejercicios anteriores, cuando en el ejercicio sujeto a las facultades de comprobación se hayan detectado deducciones indebidas o en su caso omisión de ingresos propiciando con ello base del impuesto, cuando en dicho ejercicio se haya declarado pérdida fiscal o en su caso saldo a favor del Impuesto Sobre la Renta.

Lo anterior en virtud de que la ley no distingue, amén de que la autoridad deberá respetar el principio de legalidad tributaria, por lo que deberá de estarse a lo dispuesto en los artículos 10 y 61 de la ley de la materia. De esta forma la autoridad por ministerio de ley inclusive deberá actualizar las pérdidas fiscales antes de amortizarlas con la utilidad fiscal que se haya determinado al ejercer sus facultades de comprobación.

En este sentido resulta evidente que es una obligación ineludible por parte de la autoridad el tomar en consideración las pérdidas fiscales generadas por los propios contribuyentes al ejercer sus facultades de comprobación, es decir, deberá de seguir los procedimientos establecidos en los artículos 10 y 61 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, esto debido que el contribuyente en ningún momento interviene en la revisión mucho menos en la determinación del crédito fiscal, de estimar lo contrario, el procedimiento establecido en los preceptos legales antes invocados sería nugatorio para los contribuyentes, amén de que el crédito fiscal que en su caso sea determinado se encuentre viciado por los motivos comentados a lo largo de la presente colaboración.

Los siguientes criterios jurisprudenciales soportan lo esgrimido, mismos que se identifican con rubro y texto siguientes:

Novena Época  
Registro: 168078  
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito  
Tesis Aislada  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
XXIX, Enero de 2009  
Materia(s): Administrativa  
Tesis: XIV.P.A.5 A  
Página: 2785

**PÉRDIDAS FISCALES. CORRESPONDE A LA AUTORIDAD Y NO AL CONTRIBUYENTE DISMINUIR LAS PENDIENTES DE APLICAR DE EJERCICIOS ANTERIORES, CUANDO DETERMINA EL RESULTADO FISCAL GRAVABLE EN EJERCICIO DE SUS FACULTADES DE FISCALIZACIÓN.-** Conforme a los artículos 10, fracción II y 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, corresponde a las personas morales, al determinar la utilidad fiscal del ejercicio, disminuir, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores. **Sin embargo, un contribuyente no está en esa posibilidad cuando es la propia autoridad, en ejercicio de**

**sus facultades de fiscalización, quien determina el resultado fiscal gravable, motivo por el cual, es a ésta, al emitir la resolución relativa, a quien corresponde disminuir las mencionadas pérdidas fiscales, pues en la emisión de la resolución aludida no interviene el causante.**

TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 128/2007. Administrador Local Jurídico de Mérida. 9 de septiembre de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Enrique Eden Wynter García. Secretario: Jorge Gabriel Tzab Campo.

En el mismo sentido:

**No. Registro: 25,861**

**Precedente**

**Época: Cuarta**

**Instancia: Segunda Sección**

**Fuente: R.T.F.F. Cuarta Época. Año II. No. 25. Agosto 2000.**

**Tesis: IV-P-2aS-271**

**Página: 361**

## **RENTA**

**PÉRDIDAS EN EJERCICIOS ANTERIORES.- LA AUTORIDAD DEBE RECONOCERLAS PARA EL EFECTO DE MODIFICAR EL RESULTADO FISCAL DEL CONTRIBUYENTE.-** Conforme a lo dispuesto en el quinto párrafo, del artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 1993, es requisito “sine qua non” para que se actualice el supuesto previsto en dicho artículo, que habiendo estado en la posibilidad de disminuir la pérdida fiscal de otros ejercicios, el contribuyente no lo hubiere efectuado, **siendo que un contribuyente no está en esa posibilidad, cuando es la propia autoridad en ejercicio de sus facultades de fiscalización quien determina el resultado fiscal gravable, razón por la cual, corresponde a la propia autoridad al emitir la resolución correspondiente, tomar en cuenta y aplicar, en su caso, las pérdidas fiscales sufridas por el contribuyente en los ejercicios anteriores, en razón de que lo mismo sólo puede ser realizado por la propia autoridad, dada la naturaleza de la referida resolución, en donde para su emisión no interviene el contribuyente.**  
(33)

Juicio No. 2404/98-02-01-1/60/99-S2-07-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 2 de mayo del 2000, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretaria: Lic. María Luisa de Alba Alcántara.

(Tesis aprobada en sesión privada de 2 de mayo del 2000)

Y de forma reciente fueron emitidos los siguientes criterios jurisprudenciales, mismos que resultan exactamente aplicables al caso en concreto:

## LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

### VI-TASR-XIII-96

#### **PÉRDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES. LA AUTORIDAD FISCAL ESTÁ OBLIGADA A TOMARLAS EN CUENTA, SI EN EL EJERCICIO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, MODIFICA LA BASE DEL IMPUESTO.-**

Es obligación de la autoridad fiscal determinar las obligaciones a cargo del contribuyente, tomando en consideración todos los elementos que señala la ley para el cálculo de los impuestos, observando aquellos que incrementen la base, pero actuando con objetividad y equilibrio, no podrá soslayar los que la disminuyen. Así que, del texto de los artículos 10 y 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (vigente en dos mil cinco), destaca:

a) dicha pérdida podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes, hasta agotarla; b) cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal de ejercicios anterior, pudiendo haberlo hecho conforme a ese numeral, entonces perderá el derecho de hacerlo en ejercicios posteriores, hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado; c) también sobresale el hecho de que el derecho a disminuir las pérdidas fiscales es personal del contribuyente que la sufra y no puede ser transmitido a otra persona, aun como consecuencia de fusión; d) a la utilidad del ejercicio, se le disminuirán en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores. **Entonces, los numerales en estudio deben interpretarse en el sentido de que la autoridad al calcular las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, a través del ejercicio de sus facultades de comprobación, deberá tomar en cuenta todos y cada uno de los aspectos que la ley contempla, como variables en dicho cálculo, incluyendo por supuesto, aquellos que en su momento, podrían disminuirse la base del impuesto, como lo es la aplicación de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar, derecho del contribuyente que no puede considerarse precluido al haber modificado la autoridad el resultado fiscal del ejercicio revisado,** porque aun cuando el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dispone que ese derecho no es transmisible a otra persona, ni como consecuencia de fusión esa limitante no se traduce en que la autoridad fiscal, pase por alto lo dispuesto por el resto del propio artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vinculación con el artículo 10 de ese mismo ordenamiento, porque establece exclusivamente, que ese derecho no puede transmitirse de una persona moral a otra. En efecto, es evidente que el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, de ninguna manera implica una transmisión de los derechos de los contribuyentes a determinar sus obligaciones fiscales a la autoridad fiscal y las autoridades fiscales tampoco tienen el carácter de personas físicas o morales. En conclusión, no puede considerarse que ante una verificación

efectuado por el fisco, que dé origen a una modificación de las obligaciones fiscales declaradas, aun cuando se hayan detectado deducciones indebidas y derivado de ello la base del impuesto aumente y en lugar de saldo a favor se arroje como resultado un impuesto a cargo, la autoridad se aparte de aplicar las pérdidas de ejercicios anteriores, bajo el argumento de que ese derecho no es transmisible. Cabe añadir que el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que a la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de amortizar en ejercicios anteriores. **La frase “en su caso” no implica una opción de la autoridad fiscal al determinar las obligaciones a cargo del contribuyente, de efectuar o no esa disminución, sino que se refiere a que tendrá que hacerlo, en caso de que dichas pérdidas de ejercicios fiscales anteriores, existan.**

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 584/10-12-01-8.- Resuelto por la Primera Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 14 de octubre de 2010, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Erika Elizabeth Ramm Gonzalez.- Secretario: Lic. Ricardo Vaquier Ramirez.

En el mismo sentido:

## LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

### VI-TASR-XXXV-23

**PÉRDIDAS FISCALES.- A EFECTO DE DETERMINAR EL RESULTADO FISCAL DE UN CONTRIBUYENTE EN EL EJERCICIO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, LA AUTORIDAD SE ENCUENTRA OBLIGADA A OBSERVAR EL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 10, FRACCIONES I Y II DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Y CONSIDERAR LAS PÉRDIDAS PENDIENTES DE APLICAR DE EJERCICIOS ANTERIORES.-** Partiendo del principio de autodeterminación consagrado en el numeral 6 del Código Fiscal de la Federación, el derecho del contribuyente de disminuir sus pérdidas fiscales se encuentra vinculado con la propia determinación que realiza de su situación fiscal, en términos de lo dispuesto por los citados preceptos legales. Sin embargo, **un contribuyente no está en esa posibilidad cuando es la propia autoridad, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, quien determina el resultado fiscal gravable, pues en la emisión de la resolución respectiva no interviene el causante, de ahí que para tales efectos no sea factible eximir a la autoridad de la observancia del procedimiento establecido en el numeral 10, fracción II, de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por lo que, para tal efecto, debe considerar la pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, pues de lo contrario conllevaría hacer nugatorio el procedimiento establecido en dicho precepto legal.**

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 644/10-19-01-1.- Resuelto por la Sala Regional Chiapas-Tabasco del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 19 de noviembre de 2010, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Luis Edwin Molinar Rohana.- Secretaria: Lic. Alejandra Martínez Martínez.

Ahora bien, es importante tener en consideración que por las reformas fiscales llevadas a cabo en el ejercicio 2007, en el caso de que la autoridad fiscal se encuentre ejerciendo sus facultades de comprobación respecto de ejercicios fiscales en los que se disminuyan pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, los contribuyentes deberán proporcionar la documentación que acredite el origen y procedencia de la pérdida fiscal, independientemente del ejercicio en que se haya originado la misma.

Como caso de excepción, el contribuyente no estará obligado a proporcionar la documentación solicitada por la autoridad cuando con anterioridad al ejercicio de las facultades de comprobación se haya revisado el ejercicio en el que las pérdidas fiscales fueron generadas.

Así las cosas con las reformas de 2007 es importante que el contribuyente cuente con el soporte documental de las pérdidas fiscales, para lograr que la autoridad las estime procedentes dentro de sus facultades de comprobación.

Por lo antes expuesto, es importante contar con la documentación soporte de las pérdidas fiscales, más aún cuando el contribuyente se encuentre afecto a las facultades de comprobación por parte de la autoridad, quien estará obligada a tomarlas en consideración en la emisión del crédito fiscal que corresponda por ministerio de ley, es por ello que las pérdidas fiscales son consideradas como un derecho irrenunciable de los contribuyentes.