

Prellenado de las declaraciones de impuestos: facilitación que puede convertirse en distorsión

Dentro de los esfuerzos relacionados con la facilitación y automatización de procesos relacionados con el cumplimiento de obligaciones fiscales, el prellenado de datos en las declaraciones de impuestos ha adquirido una importancia especial. La automatización de estos procesos trae aparejado el riesgo de no prever todas las circunstancias que pueden enfrentar los contribuyentes, lo cual genera distorsiones en el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. En esta colaboración, se analiza como ejemplo el caso de la disminución de los pagos de la PTU para efectos de los pagos provisionales del ISR de las personas morales.

33



INTRODUCCIÓN

El aprovechamiento de las tecnologías de la información ha venido transformado la forma en que los agentes económicos realizan y administran sus negocios. Como es de esperarse, los gobiernos también tratan de aprovechar los avances tecnológicos para llevar a cabo sus funciones.



Lic. Laura C. Ávalos Angulo, Socia de Natera Consultores

Tenemos un ejemplo muy claro y cercano en la administración tributaria. La tecnología ha transformado la manera en que los contribuyentes cumplen sus obligaciones fiscales. Si tomamos un periodo de 20 o 30 años para pensar en esa transformación, podríamos describirlo con una palabra: digitalización. En efecto, se abandonó el papel y la tinta como medio para manifestar la información del cumplimiento, adoptando otros medios para la transmisión digital de la información.

Desde luego, los avances tecnológicos aprovechados en el cumplimiento de obligaciones fiscales representan importantes oportunidades para generar ahorros y eficiencias, tanto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias. Sin embargo, es importante mantener en todo momento la conciencia del riesgo inherente que deriva de errores u omisiones en el diseño de las formas y plataformas digitales que se utilizarán en el cumplimiento, pues pueden dar lugar a problemas graves, como confusión, distorsiones e incluso imposibilidad de cumplimiento.

Durante muchos años, las autoridades fiscales buscaban la retroalimentación de diversos sectores involucrados en el cumplimiento fiscal, como el gremio contable, con el propósito de considerar todo aquello que con su experiencia podía aportar en el diseño de las herramientas para el cumplimiento de obligaciones tributarias. Lamentablemente, esa buena práctica no se siguió en la administración anterior y se perdió una valiosa oportunidad de colaboración entre la administración tributaria y los contribuyentes, que pudo haber redituado los beneficios de un mejor diseño de las herramientas de cumplimiento e incluso de la regulación. Ojalá que la nueva administración comprenda que un esquema dialéctico y colaborativo traerá mejores resultados que cualquier imposición en la que se adopte una actitud indiferente, sin tomar en cuenta la realidad que viven los contribuyentes.

En esta colaboración, comentaremos la supuesta facilitación que se pretende lograr con el prellenado de las declaraciones de impuestos, analizando el riesgo de distorsiones en el cumplimiento a partir de un ejemplo muy concreto: la disminución en los pagos provisionales del impuesto sobre la renta (ISR) de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas (PTU) pagada por los contribuyentes en el ejercicio.

ANÁLISIS

Comencemos por establecer los aspectos relevantes de la obligación fiscal para después analizar la forma en que se diseñó su cumplimiento en la plataforma oficial, la declaración de pagos provisionales del ISR para personas morales.

El artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) obliga a las personas morales contribuyentes del régimen general del impuesto a realizar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual. Para ello, el contribuyente debe estimar la utilidad fiscal del periodo por el que se hace el pago provisional, multiplicando los ingresos nominales del periodo por el coeficiente de utilidad aplicable. Adicionalmente, existen algunas partidas que los contribuyentes pueden disminuir del producto indicado previamente para determinar la utilidad fiscal por la que se efectúa el pago provisional; entre las partidas que pueden disminuirse, está precisamente la PTU pagada por el contribuyente en el ejercicio, misma que se explicará más adelante. De la utilidad fiscal estimada para el pago provisional, podrán disminuirse las pérdidas fiscales de ejercicios previos que, en su caso, estén pendientes de aplicar y así se determina el resultado fiscal del periodo al que corresponde el pago provisional. Al aplicar la tasa del 30% sobre dicho resultado fiscal, se obtiene el pago provisional del ISR que corresponde al periodo. Finalmente, para determinar el importe que, en su caso, deberá pagar el contribuyente en el mes, podrá acreditar los pagos provisionales y demás anticipos del ISR que hubiese efectuado en los meses previos del ejercicio.

El siguiente esquema muestra gráficamente este procedimiento:

Concepto
Ingresos acumulados en el periodo
por:
Coeficiente de utilidad
igual:
Base gravable
menos:
PTU pagada en el ejercicio
igual:
Utilidad fiscal para el pago provisional

Concepto
menos:
Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores
igual:
Resultado fiscal para el pago provisional
por:
Tasa
igual:
Pago provisional del ISR

Regresemos al punto que concretamente nos interesa: la disminución de la PTU pagada en el ejercicio para efectos del cálculo de los pagos provisionales del ISR. Como dijimos, de conformidad con el artículo 14 de la LISR, para determinar la utilidad fiscal que corresponde al pago provisional, los contribuyentes pueden disminuir el monto de la PTU que hayan pagado en el mismo ejercicio, tal como se aprecia en la siguiente transcripción:

Artículo 14. *Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, conforme a las bases que a continuación se señalan:*

...

II. *La utilidad fiscal para el pago provisional se determinará multiplicando el coeficiente de utilidad que corresponda conforme a la fracción anterior, por los ingresos nominales correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago y, en su caso, se disminuirán los siguientes conceptos:*

a) *El monto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el mismo ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El citado monto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas se deberá disminuir, por partes iguales, en los pagos provisionales correspondientes a los meses de mayo a diciembre del ejercicio fiscal. La disminución a que se refiere este inciso se realizará en los pagos provisionales del ejercicio de manera acumulativa y el monto que se disminuya en términos de este párrafo en ningún caso será deducible de los ingresos acumulables del*

contribuyente, de conformidad con lo previsto en la fracción XXVI del artículo 28 de esta Ley.

Para los efectos del párrafo anterior, la disminución de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas se realizará hasta por el monto de la utilidad fiscal determinada para el pago provisional que corresponda y en ningún caso se deberá recalcular el coeficiente de utilidad determinado en los términos de la fracción I de este artículo.

...

De la simple lectura del texto legal, se confirma fácilmente que los contribuyentes deben disminuir la PTU que hayan pagado en el ejercicio para determinar la utilidad fiscal del periodo por el que se efectúa el pago provisional.

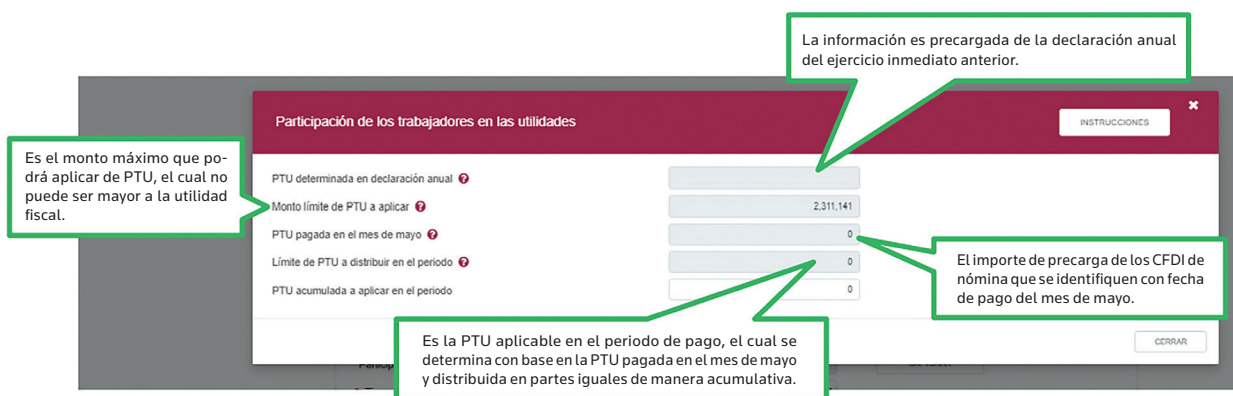
Asimismo, se establece que dicha disminución se hará de manera acumulativa en los pagos provisionales correspondientes a los meses de mayo a diciembre del ejercicio fiscal.

¿Por qué dice la LISR que la disminución de la PTU pagada deberá hacerse en forma acumulativa en los pagos correspondientes a los meses de mayo a diciembre? Porque el artículo 122 de la Ley Federal del Trabajo (LFT) dispone que las empresas deberán efectuar el reparto de utilidades a sus trabajadores dentro de los 60 días siguientes a la presentación de la declaración anual. Considerando que, en términos generales, las personas morales deben presentar su declaración anual del ISR a más tardar el 31 de marzo del año siguiente, el plazo de 60 días que establece el artículo 122 de la LFT se agota en el mes de mayo, por lo que en este mes las empresas habrán pagado una parte importante de la PTU que les corresponde.

Ahora relacionaremos esto con la manera en que se diseñó el sistema de declaraciones para dar aplicación a esta regulación.

Partiendo de lo anterior, en la declaración del pago provisional de mayo aparece precargada **(i)** la información de la PTU determinada en la declaración anual del ejercicio anterior y **(ii)** el importe de la PTU pagada, según los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Facturas Electrónicas (CFDI) de nómina con fecha de mayo, tal como se confirma en el extracto de la *Guía de Llenado de la Declaración del Pago Provisional, ISR Personas Morales*, que se muestra a continuación:





Si bien la información con la que viene prellenada la declaración busca apoyar al contribuyente en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, también es cierto que desconoce que existen circunstancias y particularidades que requieren que el dato precargado pueda ser modificado, o bien que el diseño fuera más completo para contemplar esas circunstancias que muy frecuentemente –o casi siempre– ocurren.

De conformidad con el último párrafo del artículo 122 de la LFT, el patrón estaría obligado a efectuar el pago si el trabajador se presenta durante el mismo año, aunque sea después del último día de mayo:

Artículo 122. *El reparto de utilidades entre los trabajadores deberá efectuarse dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que deba pagarse el impuesto anual, aun cuando esté en trámite objeción de los trabajadores.*

Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público aumente el monto de la utilidad gravable, sin haber mediado objeción de los trabajadores o haber sido ésta resuelta, el reparto adicional se hará dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que se notifique la resolución. Sólo en el caso de que ésta fuera impugnada por el patrón, se suspenderá el pago del reparto adicional hasta que la resolución quede firme, garantizándose el interés de los trabajadores.

El importe de las utilidades no reclamadas en el año en que sean exigibles, se agregará a la utilidad repartible del año siguiente.

El prellenado de la PTU pagada con el dato de los CFDI de nómina emitidos durante mayo atiende a

que el artículo 122 establece que el pago de la PTU debe efectuarse a más tardar el último día de mayo. Sin embargo, este criterio desconoce por completo diversas circunstancias de común y legítima ocurrencia. Por ejemplo, el artículo 122 de la LFT obliga a las empresas a efectuar el reparto dentro de los 60 días siguientes a la fecha en que debió presentarse la declaración anual del ejercicio, conforme a lo cual es válido que la empresa efectúe pagos de la PTU en el mes de abril.

También sucede en la práctica que el patrón no pudo realizar el pago del importe total de la PTU al último día de mayo por diferentes razones, siendo un ejemplo muy común que algún trabajador ya no labora en la empresa y se presenta después de mayo a reclamar el pago de la PTU que le corresponde.

Asimismo, el artículo 122 prevé un reparto adicional de la PTU cuando la autoridad fiscal aumente el monto de la utilidad gravable, el cual deberá pagarse dentro de los 60 días siguientes a la fecha en que quede firme la resolución determinante.

Como se puede apreciar, existen circunstancias particulares que implican que el pago de la PTU puede ser posterior a mayo. Por ello, el campo correspondiente al importe de la PTU pagada en la declaración debería ser editable, es decir, que el valor sugerido por la autoridad fiscal pueda ser modificado por el contribuyente, o bien, que se incluya un campo adicional en donde el contribuyente pueda reflejar los pagos de la PTU realizados en estas circunstancias, para cumplir correctamente con el cálculo de los pagos provisionales.

No debemos olvidar que, conforme al artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, corresponde a

los contribuyentes determinar las contribuciones a su cargo, por tanto, todos los campos de la declaración deberían ser editables, permitiendo así que el contribuyente pueda efectuar cualquier ajuste que considere necesario para que el pago corresponda a sus auténticas circunstancias:

Artículo 6. *Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.*

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.

...

No considerar la PTU pagada de junio a diciembre en el cálculo de los pagos provisionales del ISR implica que el contribuyente estará realizando un pago mayor de impuestos al que le corresponde conforme a las disposiciones fiscales, tal como se ilustra en el esquema que sigue a este párrafo. El diseño y configuración de sistemas informáticos y plataformas no deberían provocar estas distorsiones, por lo que es importante entender que se requiere incluir campos de ajuste que den al sistema o plataforma la flexibilidad necesaria, pues es prácticamente imposible que al diseñar un sistema puedan preverse todas las circunstancias de excepción a la forma en que se definió el parámetro:

Concepto	
Ingresos acumulados en el periodo	
por:	
Coeficiente de utilidad	
igual:	
Base gravable	
menos:	
PTU pagada en el ejercicio	↓
igual:	
Utilidad fiscal para el pago provisional	
menos:	

Concepto	
Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores	
igual:	
Resultado fiscal para el pago provisional	
por:	
Tasa	
igual:	
Pago provisional del ISR	↑

No pasa desapercibido el que se podrá efectuar la disminución del importe total de la PTU pagada en el ejercicio al presentar la declaración anual, sin que el mes de pago sea un obstáculo. Pero eso no resuelve el problema de que, por una deficiencia en el diseño del sistema y plataforma, los pagos provisionales no reflejen la auténtica situación del contribuyente. La distorsión ocasionada por el diseño del sistema o plataforma afecta los flujos de efectivo del contribuyente y en los casos que la utilidad del ejercicio es menor a la estimada, conforme al coeficiente de utilidad del ejercicio anterior, el pago adicional de impuestos se convertirá en un saldo a favor del contribuyente, cuya recuperación entraña otro tipo de esfuerzos, dificultades y costos.

CONCLUSIÓN

La autoridad fiscal no debe perder de vista que el contribuyente debe determinar los impuestos a su cargo con base en la realidad de sus operaciones, por tanto, el prellenado de las declaraciones de impuestos con la información de los CFDI debe simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, pero no limitar la posibilidad de modificar la información cuando sea necesario para reflejar esa realidad. Por ende, todos los campos que requieran un dato (no necesariamente un cálculo) deberían ser editables.

Lo anterior, teniendo en cuenta que la autoridad cuenta con amplias y diversas facultades de comprobación que le permiten verificar el cálculo y solicitar al contribuyente, en cualquier momento, las explicaciones que considere convenientes para validar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Mientras el campo de la PTU pagada en el ejercicio sea un campo no editable, el contribuyente tendrá que asumir el costo de liquidez por el periodo que transcurra de la fecha de los pagos provisionales a la fecha de presentación de la declaración anual. •