

29 de septiembre de 2010

ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 10/2010

Impuesto Empresarial a Tasa Única

Tal como fue señalado en nuestra **ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2/2010**, el Pleno de la SCJN resolvió en el mes de febrero pasado diversos amparos promovidos en contra de la LIETU vigente a partir de 2008, en donde se consideró que dicha Ley no es violatoria de garantía constitucional alguna.

Recientemente fueron publicadas diversas jurisprudencias y tesis aisladas correspondientes a dicha resolución, destacando los siguientes criterios:

1. Objeto

El IETU tiene por objeto los ingresos brutos derivados de la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, por lo que la capacidad contributiva de los causantes se respeta en la medida en que se graven dichos ingresos, con independencia de los beneficios tributarios concedidos por el legislador, como lo son ciertas deducciones, créditos, etc.

Este criterio adquiere una especial relevancia en cuanto a la posibilidad de que las autoridades fiscales estadounidenses lo tomen en cuenta o no al momento de definir en el futuro el acreditamiento del IETU en los Estados Unidos de América.

2. Deducciones limitadas

Las prohibiciones a la deducción de sueldos y salarios, PTU, aportaciones de seguridad social, gastos de previsión social, intereses derivados de operaciones de financiamiento o mutuo y regalías que se paguen entre partes relacionadas, no violan el principio de proporcionalidad tributaria, ya que en el IETU la previsión o no de determinadas deducciones (consideradas como beneficios tributarios por la SCJN) resulta irrelevante para graduar la capacidad contributiva manifestada en la realización del hecho imponible, esto es, la obtención de ingresos brutos derivados de ciertas actividades.

3. No deducción de inversiones previas a 2008

Los contribuyentes que realizaron gastos por inversiones con posterioridad al inicio de la vigencia de la LIETU están en una situación jurídica diversa respecto de aquellos que efectuaron inversiones con anterioridad a su entrada en vigor, por lo que merecen un trato diferenciado que está justificado en virtud de que la mecánica del IETU se determina con base en flujos de efectivo, de tal forma que la misma naturaleza del impuesto impide que puedan disminuirse en su totalidad los gastos por inversiones, efectuados con anterioridad a que dicha regulación entrara en vigor.

4. Límites a la deducción de inversiones del último cuatrimestre 2007

El trato desigual que reciben los contribuyentes que realizaron gastos por inversiones en el último cuatrimestre de 2007 respecto de aquellos que realizaron inversiones en los diez años anteriores a la entrada en vigor de la LIETU; esto es, la deducción adicional para el primer caso y un crédito fiscal para el segundo, está justificado en una causa objetiva y razonable, pues el legislador pretendió establecer una medida para evitar el freno de la inversión durante los últimos meses del ejercicio 2007.

5. Intereses como concepto no deducible

Los contribuyentes que pagan intereses derivados de operaciones de financiamiento y mutuo, cuando éstos forman parte del precio, no se encuentran en la misma situación jurídica respecto de aquellos que pagan intereses que no se integran al precio; por lo tanto, está justificado que los primeros sí puedan efectuar la deducción de ese concepto, toda vez que éstos tienen la certeza de cuál es el monto total gravable para el acreedor y deducible para el deudor, sin que puedan disminuir el valor presente de la base gravable y simular el pago de intereses con la finalidad de obtener una deducción implícita mayor a la debida.

6. No deducibilidad de regalías

El precio pactado por los contribuyentes que pagan regalías entre partes relacionadas no es un parámetro que permita conocer la cuantía real de la operación, pues a diferencia de los ingresos por regalías provenientes de partes independientes en los que hay elementos ciertos para conocer su monto, no existe certeza sobre la magnitud económica del ingreso, razón por la cual está plenamente justificado que se prohíba su deducción.

7. Imposibilidad de reducir los pagos provisionales

El mecanismo previsto por la LIETU para determinar los pagos provisionales considera la situación real y objetiva de los contribuyentes, pues incluye los ingresos y deducciones que efectivamente se percibieron en un periodo determinado, siendo innecesario un mecanismo de ajuste de los mismos, pues a diferencia del ISR e IMPAC, dichos pagos no se calculan a partir de un coeficiente o factor que refleje su situación en uno o varios ejercicios anteriores.

8. Acotamientos al derecho a la devolución de IMPAC

El mecanismo para acceder a la devolución del IMPAC pagado en ejercicios anteriores a 2008 no viola la garantía de irretroactividad, ya que en términos de la abrogada LIMPAC, solamente existía una expectativa de derecho para obtener dicha devolución, misma que se convirtió de imposible materialización con motivo de la citada abrogación, quedando el legislador en libertad para prever o no un mecanismo en dicho sentido.

La eventualidad de no poder obtener la devolución total de los montos pagados por concepto de IMPAC, no implica el desconocimiento de la capacidad contributiva, ya que la mecánica de devolución del citado tributo está desasociada del diseño estructural para graduar el hecho imponible del IETU, por lo tanto se viola el principio de proporcionalidad tributaria, máxime porque se establece un beneficio financiero para los contribuyentes.

9. Sociedades civiles de servicios educativos como contribuyentes del impuesto

La LIETU no viola la garantías de igualdad y equidad tributaria, al no exentar del pago del tributo a las sociedades y asociaciones de carácter civil que presten servicios educativos, puesto que el propósito del legislador fue que la exención sólo beneficiara a verdaderas instituciones altruistas, aunado a que el tratamiento fiscal establecido para personas morales con fines no lucrativos o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles no tiene porqué ser aplicable a las sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la enseñanza, no obstante que sus actividades tengan fines no lucrativos para efectos del ISR.

Cabe señalar que diferimos rotundamente de los criterios emitidos por la SCJN, entre otras razones, por lo siguiente:

- a) Es criticable que la SCJN haya señalado que las deducciones son beneficios que otorga el legislador que no inciden en la capacidad contributiva de los sujetos pasivos (determinada según su dicho, únicamente en función a los ingresos brutos), puesto que en los impuestos directos como el IETU, la base gravable debe reconocer el impacto de las deducciones a fin de que se grave a los sujetos pasivos de acuerdo con la modificación real en su patrimonio.
- b) Consideramos que los razonamientos de los ministros para sostener la constitucionalidad de la prohibición a la deducción de intereses que no forman parte del precio, no son objetivos ni razonables, puesto que las autoridades tienen facultades de comprobación para revisar el origen y fines con los que se contrata una deuda, además de que existen medios de control para obligar a los contribuyentes a que contraten deudas a que lo hagan como una necesidad para el desarrollo de sus actividades, siendo incorrecto el que no existe certeza de cuál es el monto de dichos intereses.
- c) Estimamos que a SCJN parte de una premisa incorrecta para sostener la constitucionalidad de la prohibición a la deducción de regalías pagadas entre partes relacionadas, al considerar que el precio pactado por los contribuyentes no es un parámetro que permita conocer la cuantía real de la operación, ya que el monto de las regalías debe atender a condiciones de mercado, además de que son pagos necesarios para que diversos contribuyentes estén en posibilidad de llevar a cabo sus actividades.
- d) Se desconoce la realidad fiscal y económica de los contribuyentes existente con anterioridad a la entrada en vigor del IETU, al resolverse que tanto el procedimiento que limita la devolución del IMPAC pagado, así como el crédito que simplemente permite disminuir un porcentaje de las inversiones anteriores a 2008, constituyen beneficios tributarios.

No obstante la palpable ausencia de derecho al emitirse los criterios anteriores, éstos deberán ser aplicados por los tribunales colegiados de circuito que se encarguen de resolver en definitiva los juicios de amparo promovidos en contra de la LIETU.

Abreviaturas

IETU (Impuesto Empresarial a Tasa Única)	IMPAC (Impuesto al Activo)
ISR (Impuesto sobre la Renta)	LIETU (Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única)
LISR (Ley del Impuesto sobre la Renta)	
PTU (Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas)	
SCJN (Suprema Corte de Justicia de la Nación)	

En caso de que exista algún comentario, duda, aclaración o sugerencia en relación con el contenido de este análisis preliminar, nos ponemos a sus órdenes en el teléfono (55) 5081-4590 ó en la dirección de correo electrónico info@turanzas.com.mx

Atentamente,

El presente documento constituye un análisis preliminar con fines meramente informativos que ha sido elaborado por los miembros de Turanzas, Bravo & Ambrosi. De ninguna manera pretende representar una opinión o una posición definida frente a casos particulares, mismos que deberán ser analizados en el marco de sus circunstancias.

Si no se desea recibir esta actualización tributaria, enviar un correo electrónico a info@turanzas.com.mx con la palabra "REMOVED" escrita en la línea de asunto.