

EL PAGO COMO REQUISITO DE DEDUCCIÓN PARA EFECTOS DE LA LISR

Lic. EDUARDO E. DÍAZ GUZMÁN
Miembro de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. José Luis Doñez Lucio
PRESIDENTE

C.P.C. Carlos Cárdenas Guzmán
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Luis González Ortega
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Pedro Carreón Sierra
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Héctor Villalobos González
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

Lic. Willebaldo Roura Pech
DIRECTOR EJECUTIVO

C.P.C. Antonio C. Gómez Espiñeira
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

“LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ART. SON RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA AUTORIDAD FISCAL”

FISCO actualidades



IMCP

ES
MIEMBRO
DE



ASOCIACIÓN
INTERAMERICANA
DE CONTABILIDAD



INTERNATIONAL
FEDERATION
OF ACCOUNTANTS

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Acosta Michel, Fernando Luis
Aguilar Millán, Federico
Amezcu Gutierrez, Gustavo
Arellano Godínez, Ricardo
Barroso Degollado, Javier
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cantú Suárez, Nora Elia
De Anda Turanti, José Antonio
De los Santos Anaya, Marcelo
De los Santos Valero, Javier
Díaz Guzmán, Eduardo
Ereguerena Albaiteiro, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Fernández Fernández, José Luis
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis

Gómez Espiñeira, Antonio C.
Hernández Cota, José Paul
Lomelín Martínez, Arturo
Manrique Díaz Leal, Enrique A.
Manzano García, Ernesto
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Moguel Gloria, Francisco
Ortiz Molina, Óscar Arturo
Pérez Sánchez, Armando
Puga Vértiz, Pablo
Reyes Rodríguez, Gabriel
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sainz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Villalobos González, Héctor
Wilson Loaiza, Francisco Miguel

EL PAGO COMO REQUISITO DE DEDUCCIÓN PARA EFECTOS DE LA LISR

LIC. EDUARDO E. DÍAZ GUZMÁN
Miembro de la Comisión Fiscal del IMCP

El Art. 31, Fracc. III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) establece como requisito de las deducciones, que estén amparadas con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales y que los pagos se efectúen, entre otros supuestos, mediante cheque nominativo del contribuyente; pudiendo, también, efectuarse por medio de traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa.

El gobierno del Distrito Federal, ejerciendo facultades de comprobación en materia fiscal federal al amparo del Convenio de Coordinación Fiscal firmado con el Gobierno Federal, ha rechazado deducciones efectuadas por los contribuyentes y determinado diferencias a su cargo, considerando que están obligados a demostrar el cumplimiento de los requisitos relativos a la documentación comprobatoria y al pago, para poder hacer el gasto deducible.

La falta de comprobación del pago, les hace presumir que el pago no se efectuó o que, habiéndose efectuado, no se hizo utilizando algunas de las formas previstas en la referida fracción.

El análisis de este criterio es de primordial importancia, pues su prevalencia y generalización provocaría efectos de graves consecuencias a todos los contribuyentes que no pueden demostrar, a las autoridades fiscales, el pago de las facturas emitidas por a sus proveedores de bienes y servicios.

El Art. 17 de la LISR establece que las personas morales residentes en el país acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, bienes, servicio, crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Por su parte, el Art. 18 del mismo ordenamiento dispone que se considere que los ingresos se obtienen por enajenación de bienes cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

- a) Se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada.
- b) Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.
- c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

De la lectura de los preceptos mencionados, resulta evidente que los contribuyentes que enajenen bienes están obligados a considerar obtenidos los ingresos cuando expidan el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada, aun cuando no se cobre total o parcialmente, el precio o la contraprestación pactada.

Tratándose de la deducción de los gastos, la LISR no contiene una disposición que expresamente disponga en qué momento debe efectuarse la deducción de un gasto, salvo por lo establecido en la Fracc. IX que dispone que sólo serán deducibles cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate, los pagos: (i) que, a su vez, sean ingresos de personas físicas; (ii) a personas que sean contribuyentes del régimen simplificado; (iii) a sociedades o asociaciones civiles, y (iv) de ingresos por el servicio de suministro de agua potable para uso doméstico o de recolección de basura doméstica que obtengan los organismos descentralizados, los concesionarios, permisionarios o empresas autorizadas para proporcionar dichos servicios.

En algunas otras fracciones del Art. 31, la LISR sujeta la deducción de ciertas deducciones al cumplimiento de ciertas condicionantes, pero no a la fecha de su pago.

Por el contrario, la fracción XIX del mismo precepto dispone que tratándose solo de la documentación comprobatoria a que se refiere el primer párrafo de la Fracc. III de este artículo, esta se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración.

La falta de una disposición que señale de modo expreso que la deducción de los gastos estará condicionada a su pago, es el sustento que tuvo el Gobierno del Distrito Federal, para considerar como no deducibles las facturas de compra que, no obstante reunir todos los requisitos exigidos por las disposiciones fiscales, no habían sido pagadas.

El sustento de la autoridad fue que a su juicio, la contribuyente debió demostrar, además del comprobante, su pago, interpretando así que las dos oraciones contenidas en la Fracc. III del Art. 31 se complementaban.

Ello, no obstante que, del análisis de las demás fracciones del Art. 31, se evidencia que cuando el legislador pretendió condicionar la deducción a su pago así lo expresó, como ya se ha señalado.

La interpretación hecha por la autoridad provocaría una inequidad tributaria, por algunos conocida como una asimetría, en caso de que un contribuyente del Impuesto Sobre la Renta (ISR) adquiriera en un ejercicio fiscal un bien, comprometiéndose a pagarlo en un ejercicio posterior y lo venda en el mismo ejercicio en que lo adquirió, concediendo a su cliente un plazo para pagarlo, también, en un ejercicio posterior. En ambos supuestos, el proveedor del bien y el contribuyente expiden el comprobante que ampara la compra.

En este caso, el contribuyente tendría que reconocer el ingreso obtenido por la venta, aunque no la hubiese cobrado y no tendría derecho a deducir el valor de la compra del bien que vendió, quebrantando así la equidad que debe existir entre el reconocimiento del ingreso y del gasto, cuando la LISR grava solo la utilidad y no los ingresos.

En el caso comentado, no existe movimiento alguno de efectivo, ya que el contribuyente mencionado no pagó el bien ni cobró por su venta, debiendo conforme lo establece la LISR, considerar percibido el ingreso por el solo hecho de haber expedido el comprobante de la venta.

Es claro que si la esencia del ISR es gravar la utilidad, lo correcto sería permitir la deducción del costo de adquisición del bien aunque no lo hubiese pagado.

Sobre el particular, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho lo siguiente:

[TA]; 9a. Época; Pleno; SJF y su Gaceta; V, Junio de 1997; Pág. 159; Registro: 198 424
INGRESOS EN CRÉDITO Y ENTRADAS DE EFECTIVO. DIFERENCIAS PARA EFECTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Todo ingreso, entendido como la modificación positiva registrada en el patrimonio de una persona, susceptible de valoración pecuniaria, produce un derecho de crédito, que coloca a quien lo obtiene como sujeto del impuesto sobre la renta, aun cuando no produzca como consecuencia inmediata una entrada de efectivo. Este último supuesto no produce una modificación en el patrimonio, aun cuando se produzca al mismo tiempo que la percepción del ingreso. Así, toda enajenación de bienes o prestación de servicios, que se celebra por personas físicas o morales, constituye un acto jurídico que reporta ingresos en crédito susceptibles de ser gravados por la ley, pues éstos derivan de contratos sinalagmáticos en los que las partes se obligan a satisfacerse prestaciones recíprocas, independientemente de que dicho derecho de crédito se satisfaga en el momento mismo en que se entrega la cosa o se presta el servicio (operaciones de contado) o se difiera su entrega (operaciones a plazo).

Amparo directo en revisión 1423/96. Constructora Inmobiliaria del País, S. A de C. V. 19 de mayo de 1997. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y Juan Díaz Romero. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diez de junio en curso, aprobó, con el número XCIX/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a diez de junio de mil novecientos noventa y siete.

En la parte final de la tesis transcrita se indica que:

[...] toda enajenación de bienes o prestación de servicios, que se celebra por personas físicas o morales, constituye un acto jurídico que reporta ingresos en crédito susceptibles de ser gravados por la ley, pues estos se derivan de contratos sinalagmáticos en los que las partes se obligan a satisfacerse prestaciones recíprocas, independientemente de que dicho derecho de crédito se satisfaga en el momento mismo en que se entrega la cosa o se presta el servicio (operaciones de contado) o se difiera su entrega (operaciones a plazo).

Es claro que si el ingreso en crédito se paga con independencia de la fecha en que se perciba el pago efectivo, también debiera ser deducible el gasto aun cuando se difiera su pago.

En la siguiente tesis se evidencia que el impuesto sobre la renta sólo grava la utilidad, así como que el pago mediante cheque nominativo o transferencia bancaria no es necesario cuando la deuda se extingue por algún otro medio de los previstos en el derecho común:

[TA]; 9a. Época; TCC; SJF y su Gaceta; XXXI, Marzo de 2010; Pág. 3057; Registro: 164 927

RENTA. EL REQUISITO DE DEDUCIBILIDAD POR CONCEPTO DEL IMPUESTO RELATIVO EN LA COMPRAVENTA DE AUTOMÓVILES USADOS, CONSISTENTE EN QUE EL PAGO SE EFECTÚE MEDIANTE CHEQUE NOMINATIVO, SÓLO ES EXIGIBLE TRATÁNDOSE DE LAS OBLIGACIONES QUE SE CUMPLAN CON LA ENTREGA DE UNA CANTIDAD "EN EFECTIVO" (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2001).

La tesis 1a. LXIX/2009 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, mayo de 2009, página 84, de rubro: "DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.", distingue las deducciones estructurales de las que no lo son; respecto a las primeras, prima facie dispone que son un signo negativo de capacidad contributiva, por lo que el legislador debe reconocer tal circunstancia en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria, a fin de que el impuesto resultante sea acorde a la capacidad de los causantes, esto es, gravando sólo el provecho o utilidad obtenida, con exclusión de los gastos y costos estrictamente necesarios para obtener el ingreso neto. En estas condiciones, el requisito de deducibilidad por concepto del impuesto sobre la renta en la compraventa de automóviles usados, conforme a la interpretación judicial armónica de los artículos 24, fracción III, de la Ley del Impuesto

sobre la Renta y 20 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigentes en 2001, consistente en que el pago se efectúe mediante cheque nominativo, sólo es exigible tratándose de las obligaciones que se cumplan con la entrega de una cantidad "en efectivo", en términos de la regla 3.4.11. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007, aplicable por igualdad de razón a la época de los actos, es decir, no cuando se reciban vehículos usados a cambio de nuevos como parte de la operación porque, al tratarse de una deducción estructural, no debe ampliarse la aplicación de la norma a supuestos o hipótesis distintos a los consignados en ella, tal como en los pagos hechos en especie o en crédito pero no en dinero, ya que las condiciones o exigencias impuestas a una deducción de tal naturaleza equivalen e implican una restricción al derecho fundamental de proporcionalidad en la tributación, por lo que deben ser razonables y necesarias para un fin también idóneo en el contexto constitucional, lo cual impone una cuidadosa aplicación de cláusulas privativas de derechos que no pueden extenderse por analogía a supuestos no previstos, sobre todo si no se discute la realidad de la operación y es obvia la razón de negocios que la informa.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 315/2009. México Cía. de Productos Automotrices, S.A. de C.V. 19 de noviembre de 2009. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Antonio Nazar Sevilla. Secretario: Antonio Villaseñor Pérez.

Si la deuda derivada de la compra de un bien o servicio, como sucede en el ejemplo arriba planteado y en los casos a que se refieren las tesis transcritas, no se considerara pagada para fines del ISR, no sería correcto que generara para el deudor un ingreso como consecuencia de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda.

Se confirma el criterio sostenido por el hecho que el Art. 17 de la LISR establezca que el ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas, lo cual significa que cuando existe una obligación de pago por la adquisición de bienes o servicios, se considera que hay una ganancia inflacionaria durante el tiempo que transcurra hasta su pago.

Si el criterio de la autoridad prevaleciera, resultaría que, además de no poder deducir el gasto, tendría que acumular una ganancia inflacionaria durante el tiempo que dure el diferimiento del pago, lo que contraría el espíritu de la LISR de gravar solo la utilidad de los contribuyentes.

Por último, se afirma que el pago no es un requisito de deducción que deba darse en forma conjunta o simultánea o en el mismo ejercicio en que se deduce el gasto, toda vez que el comprobante de la adquisición del bien o servicio, de conformidad con lo establecido por la fracción XIX de la LISR, debe obtenerse a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración, lo que pone de manifiesto que el pago no es un requisito de deducción.