

IMPLICACIONES FISCALES EN EXPORTACIÓN DE TEQUILA PARA ENTIDADES COMERCIALIZADORAS

C.P. MARIO J. RÍOS PEÑARANDA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

**CON LA COLABORACIÓN DEL
C.P. SERGIO ARMANDO FLORES ROBLES**

DIRECTORIO

C.P.C. Luis González Ortega
PRESIDENTE

C.P.C. Leobardo Brizuela Arce
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Angélica Gómez Castillo
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Ricardo Arellano Godínez
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. José Antonio de Anda Turati
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

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

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

FISCOactualidades



IMCP

ES
MIEMBRO
DE



International
Federation
of Accountants

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Jesús Alvarado Nieto	Francisco Xavier Hoyos Hernández
Federico Aguilar Millán	Arturo Lomelín Martínez
Gustavo Amezcua Gutiérrez	Enrique A. Manrique Díaz Leal
Ricardo Arellano Godínez	Ernesto Manzano García
Francisco J. Arguello García	Ricardo Javier Mena Rodríguez
Víctor Manuel Cámara Flores	Marco Antonio Mendoza Soto
Marcial A. Cavazos Ortiz	Francisco Moguel Gloria
José Antonio de Anda Turati	Óscar Ortiz Molina
Marcelo de los Santos Anaya	Víctor M. Pérez Ruiz
Javier de los Santos Valero	Pablo Puga Vértiz
José Miguel Erreguerena Albaitero	Mario Jorge Ríos Peñaranda
José Ángel Eseverri Ahuja	Manuel Sainz Orantes
Juan Manuel Franco Gallardo	Luis Ignacio Sánchez Gutiérrez
José Luis Gallegos Barraza	Héctor Villalobos González
Antonio C. Gómez Espiñeira	Francisco Miguel Wilson Loaiza
José Paul Hernández Cota	

IMPLICACIONES FISCALES EN EXPORTACIÓN DE TEQUILA PARA ENTIDADES COMERCIALIZADORAS

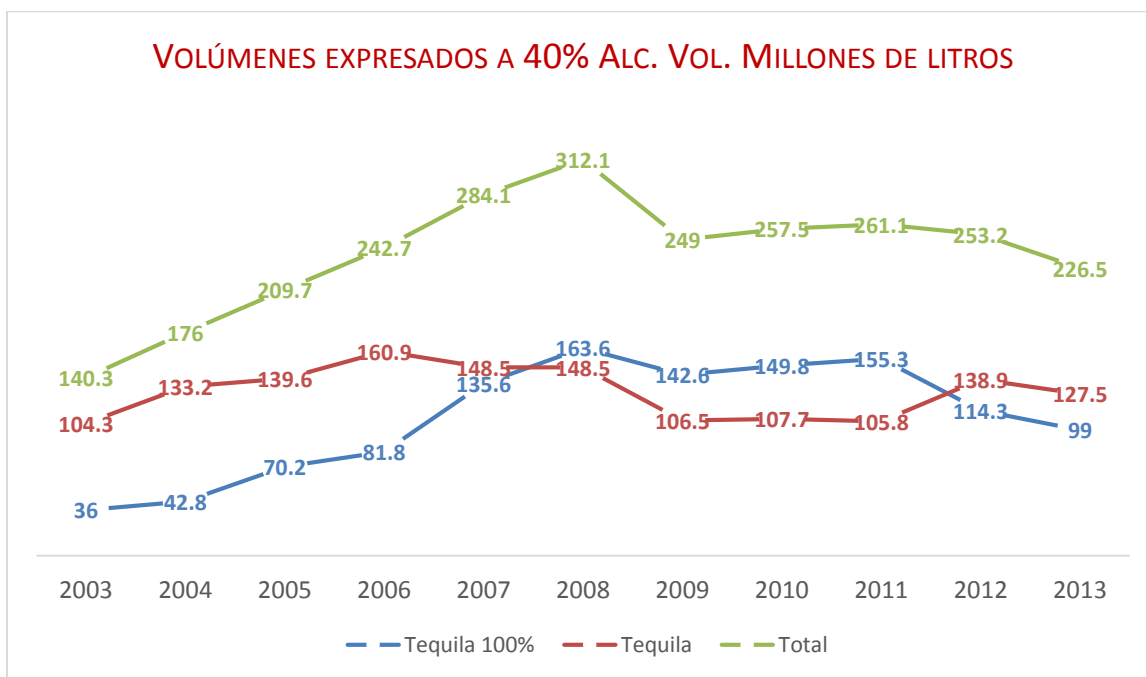
*C.P. MARIO J. RÍOS PEÑARANDA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

*CON LA COLABORACIÓN DEL
C.P. SERGIO ARMANDO FLORES ROBLES*

ANTECEDENTES DE LA INDUSTRIA TEQUILERA

Desde hace algunos años la industria del tequila ha tenido un crecimiento significativo, lo cual ha generado la atracción de un número importante de nuevos inversionistas tanto nacionales como extranjeros a dicho sector, siendo estos últimos quienes han tenido en los años más recientes una participación no solo activa sino dominante en la adquisición de algunas de las principales casas tequileras del país. Se trata de inversionistas especializados en la producción y comercialización de vinos y licores en el mundo, que tienen como premisa acrecentar su portafolio de productos con la inclusión del tequila.

Como muestra del desarrollo que ha tenido esta industria, a continuación presentamos una gráfica de la producción de los últimos 10 años tanto de tequila como de tequila 100%, teniendo actualmente un aproximado de 215 empresas certificadas productoras de tequila para el mercado nacional y de exportación.



Fuente: Consejo Regulador del Tequila (CRT)

Ahora bien, independientemente de la inversión extranjera que ha llegado a nuestro país, como ya se señaló, también existen inversiones que se han destinado a la constitución, arranque y desarrollo de nuevas empresas en este sector. Para este nicho de mercado se recomienda tomar en consideración los diferentes factores que, indiscutiblemente, incidirán en la rentabilidad y éxito de su proyecto, entre los que podemos destacar los relativos a la logística, financiamiento, operación, mercadotecnia, recursos humanos y, sin pasar por alto, el régimen de tributación.

Respecto del último de los factores antes mencionados (régimen de tributación), es indispensable realizar el análisis desde el momento en que se comienza a elaborar el proyecto y plan del negocio, a efectos de incluir en la planeación financiera los impactos fiscales que se pudieran derivar de la operación.

Lo anterior ayudará a elegir el esquema de tributación más eficiente y productivo previsto dentro de la gama de alternativas que pudieran encontrarse, ya sea implícita o explícitamente contenidas en las diferentes disposiciones fiscales.

Por ejemplo, en el sector de la industria tequilera es posible identificar diversos esquemas de operación, los cuales tienen distintas implicaciones fiscales, y para situar un caso específico, en el presente artículo se analizarán diversos efectos fiscales que pudieran generarse por la operación realizada en una comercializadora de tequila, cuyas ventas son de exportación.

EXPORTACIÓN DE TEQUILA POR UNA COMERCIALIZADORA

En el caso específico de la industria del tequila, es común encontrar inversionistas que al incursionar en dicho negocio lo primero que realizan es la creación o diseño de una marca, y por supuesto el producto (tequila), el cual llega a ser adquirido por una entidad netamente tequilera propiedad de un tercero, lo que termina generando una actividad de comercialización de tequila y no propiamente de producción.

El esquema de comercialización anterior pareciera en primera instancia no ofrecer problema alguno; sin embargo, cuando se analiza la legislación fiscal mexicana, en particular, lo relativo a lo previsto por la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (LIEPS), se concluye que existen diversos aspectos que deben atenderse y, sobre todo, tomar en consideración al momento de realizar dicha actividad.

Es conveniente recordar que el nacimiento del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS) surge en el paquete de reforma fiscal publicada el 30 de diciembre de 1980, como un impuesto indirecto, en virtud de que los contribuyentes de este impuesto no lo pagan directamente, sino que tienen la obligación de trasladarlo a sus clientes (excepto en la importación), y enterarlo a la autoridad fiscal; es decir, sería algo similar a lo que ocurre con el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Ahora bien, en el análisis particular de la actividad de comercialización del tequila, la LIEPS vigente para 2014 establece que la enajenación en territorio nacional de bebidas con graduación alcohólica de más de 20° G.L., se grava con una tasa de 53% conforme a lo establecido en el Art. 2, Fracc. I, inciso A), numeral 3 de dicho ordenamiento.

Por su parte, el Art. 8, Fracc. II de la LIEPS precisa que para el caso de las exportaciones no se pagará el impuesto por los bienes a que se refiere esta ley, y dentro de estos bienes se encuentra el tequila. Derivado de lo anterior, una empresa comercializadora al exportar tequila no tendría la obligación de trasladar el impuesto, por ser considerada en términos de la ley de la materia, como una actividad exenta.

Sin embargo, es prudente comentar que no sucede lo mismo al momento en que dicha comercializadora adquiere de un tercero (entidad mexicana) el destilado que pretende exportar, ya que por dicha operación si le será trasladado el importe del IEPS a la tasa de 53%, el cual tendrá que pagarle a su proveedor.

La interrogante surge respecto del tratamiento que debe otorgarle la comercializadora al monto del IEPS pagado al tercero (proveedor) al momento de haber adquirido el tequila, en particular si es procedente su acreditamiento. Sobre este tema en específico el quinto párrafo del Art. 4 de la LIEPS establece lo siguiente:

No procederá el acreditamiento a que se refiere este artículo, cuando quien lo pretenda realizar no sea contribuyente del impuesto por la enajenación del bien o por la prestación del servicio por el que se le trasladó el citado impuesto o por el que se pagó en la importación. **En ningún caso procederá el acreditamiento respecto de los actos o actividades que se encuentren exentos de este impuesto.**

Énfasis añadido

De conformidad con lo antes mencionado, en ningún caso procederá el acreditamiento respecto de los actos o actividades que se encuentren exentos de este impuesto, como sería en este caso la exportación del tequila.

Lo mencionado en el párrafo anterior genera una distorsión para la comercializadora de tequila cuyas ventas son de exportación, derivado que tendría que absorber este IEPS como un costo o gasto, dejando su producto a un precio poco competitivo en comparación con los productores del mismo que lo exportan directamente, generando con este efecto una disminución considerable en su margen de utilidad, incluso pudiendo generar una pérdida, si no se logra obtener una utilidad superior al importe equivalente a 53%, como se ilustra a continuación:

TEQUILA EXPORTADO POR COMERCIALIZADORA		
Costo del tequila adquirido a un tercero productor	\$100.00	(+)
IEPS	\$53.00	
Total costo (incluyendo IEPS)	\$153.00	(-)
Precio de venta al exportarlo	\$150.00	
Perdida	-\$3.00	

Este esquema no solo tiene la implicación financiera anterior, sino que el propio cálculo o la determinación del Impuesto Sobre la Renta (ISR) se complica cuando nos encontramos que el IEPS es un impuesto en el cual sus efectos fiscales se producen hasta que ha sido efectivamente pagado, siendo en este punto donde surge una nueva interrogante respecto del momento en que puede ser deducido para efectos del ISR, pudiendo ser éstos, los siguientes:

- I. Cuando se paga la contraprestación al proveedor.
- II. Cuando se cumplan los dos requisitos de pago al proveedor y enajenación del producto.

El fundamento para estar en posibilidades de deducir el importe del IEPS es el establecido en el Art. 28, Fracc. XV de la LISR, el cual señala lo siguiente:

Para los efectos de este Título, **no serán deducibles:**

XV. Los pagos por concepto de impuesto al valor agregado o del **impuesto especial sobre producción y servicios**, que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieran trasladado. **No se aplicará lo dispuesto en esta fracción, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados** o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, **que correspondan a gastos o inversiones deducibles en los términos de esta Ley.**

Énfasis añadido.

El artículo antes referido da la pauta para interpretar que es posible deducir el IEPS en aquellos casos por los cuales no es posible llevar a cabo el acreditamiento conforme a la mecánica prevista en esa Ley, pero hasta el momento del pago.

La primera interpretación del momento de deducción (cuando se paga la contraprestación al proveedor) pudiera llegar a ser válida al considerar como deducible el IEPS en el ejercicio en que se efectúa el pago, por virtud de tratarse de una norma específica, independientemente de si se enajenó la mercancía o no.

No obstante lo anterior, la segunda interpretación (cuando se cumplan los dos requisitos de pago al proveedor y enajenación del producto) es considerar deducible el importe del IEPS en el momento en que se cumpla el requisito del pago, así como también el de haber enajenado las mercancías, por el hecho de que el IEPS forma parte del costo de las mercancías adquiridas.

En relación con la anterior interpretación, se puede generar una serie de distorsiones, máxime si la enajenación (exportación) de la mercancía adquirida se lleva a cabo en un ejercicio posterior al del pago del IEPS.

Esta situación sin duda producirá la incertidumbre en relación con la posibilidad de deducir dicho monto como parte del costo de ventas, ya que el Art. 39 de la LISR establece que: “en todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate”.

En caso de concretarse la situación anterior, se tendría que llevar a cabo otro análisis en relación a si el IEPS pagado en un ejercicio distinto al que se enajenaron las mercancías puede ser deducido o no.

Por otra parte, no pasamos por alto mencionar que podría existir una tercera interpretación, la cual consideramos que cuenta con menos elementos jurídicos-fiscales que la sustenten, lo que consistiría en deducir el monto del IEPS como parte del costo de ventas en el momento en que se enajenan las mercancías, independientemente si está pagado o no.

Las razones por las cuales consideramos que se tiene menos elementos que soporten dicha interpretación, se deben a que no es posible determinar si el IEPS es acreditable sino hasta el momento en que aplica la mecánica establecida en dicha ley, y para que esto pudiera materializarse, primero debe estar efectivamente pagado el impuesto en cuestión.

Desde nuestro punto de vista, consideramos que la interpretación más adecuada sería considerar el importe del IEPS como una partida deducible en el momento de su pago, toda vez que se trata de una disposición específica la establecida en la Fracc. XV, del Art. 28 y no considerar dicho impuesto como parte del costo de adquisición de la mercancía.

La anterior conclusión se ve robustecida, si consideramos que el Art. 39 de la LISR establece los elementos que deben considerarse dentro del costo de adquisición de mercancías para aquellas empresas que realicen actividades comerciales y dentro de los cuales se incluyen, únicamente, los siguientes:

- I. El importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, efectuadas en el ejercicio.

- II. Los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.

Como se puede apreciar en los conceptos anteriores no se encuentran incluidos los impuestos que no son sujetos de acreditamiento conforme a ley, tales como el IVA o IEPS; por lo tanto, podría ser catalogada esa erogación como una deducción del ejercicio en el momento de su pago.

Independientemente de lo antes analizado, otro punto de análisis respecto de lo establecido en el Art. 28, Fracc. XV de la LISR consiste en que la citada disposición es muy específica al señalar que solo se podrán deducir los pagos de IEPS que correspondan a gastos o inversiones, sin estar incluido en esta disposición el IEPS que corresponde a la adquisición de mercancías.

Lo anterior lleva a pensar que existe una falta de técnica legislativa en la redacción de la citada fracción, en virtud que no tendría sentido prohibir la deducción del IEPS pagado en la adquisición de mercancías bajo el ejemplo de la comercializadora, y sí permitir la deducción en alguna otra situación en que se relacione un impuesto indirecto con gastos e inversiones. Cabe mencionar que para el desarrollo de este artículo, no identificamos ningún precedente de tribunales o criterio de la autoridad, en el que se hubiera analizado este aspecto en particular.

CONCLUSIÓN

Resulta indispensable, antes de iniciar cualquier negocio y/o proyecto, evaluar todos y cada uno de los aspectos que repercutirán en forma directa en la rentabilidad del mismo, ya que convergen temas multifactoriales que deben ser detenidamente analizados y estudiados. Por lo que respecta a las empresas comercializadoras no productoras que deseen vender tequila al extranjero, a la hora de diseñar su esquema de exportación, deberán evaluar las consecuencias de adquirirlo por medio de un tercero productor, ya que podría producirse un impacto importante en sus costos y, por supuesto, una mayor carga fiscal.

