

INVENTARIOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2007 PARA FINES DE IETU

Puebla, Pue., 09 de Marzo de 2009

Estimados Todos:

La crisis mundial que estamos viviendo nos demanda una mayor eficiencia en el destino de los recursos generados por las empresas. Un elemento que impacta de forma considerable en su liquidez es la causación y entero de las contribuciones, por ende es de suma importancia que se lleve a cabo la justa aplicación de las leyes en materia tributaria. Para lo cual a continuación nos complace presentarles a su consideración una propuesta en el tratamiento fiscal de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única con relación a la deducción de los inventarios existentes al 31 de diciembre de 2007.

I. Antecedentes

El pasado 01 de enero de 2008 entró en vigor la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se incorpora como un impuesto mínimo y complementario del Impuesto Sobre la Renta. El sistema consiste en deducir "en el propio ejercicio", el costo de adquisición o de producción de la materia prima o de los productos terminados, con independencia del ejercicio en el cual: se efectúe la enajenación de los bienes, se empleen para prestar servicios independientes o se utilicen al conceder el uso o goce temporal de bienes.

II. Descripción del problema

Hay contribuyentes del Impuesto Empresarial a Tasa Única que tienen bienes en su inventario existente al 31 de diciembre de 2007. Este hecho tiene una significación jurídica: a esa fecha dichos bienes aún no los enajenan. Cuando los enajenen durante 2008, el producto de su enajenación constituirá ingresos gravable para el citado impuesto, y la ley de la materia a simple vista parece no autoriza deducir el costo de adquisición o de producción de los bienes en cuestión. Esto parecería implicar desatención al principio constitucional de proporcionalidad por uno de dos motivos: (i) por no autorizar a deducir el referido costo de los bienes en inventario a la fecha mencionada, no obstante que el ingreso proveniente de su enajenación sí se considera ingresos gravable, o (ii) por considerar ingreso gravable la enajenación de bienes adquiridos o producidos cuando la ley aún no existía, a pesar de no autorizar la deducción de dicho costo por haberse efectuado la erogación antes de 2008.

III Disposiciones aplicables

a. Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

El artículo Noveno Transitorio, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU) señala:

"Artículo Noveno.- Para los efectos del impuesto empresarial a tasa única a que se refiere la presente Ley, no serán deducibles las erogaciones que correspondan a enajenación de bienes, prestación de servicios

BORRADOR PARA DISCUSION

independientes y al uso o goce temporal de bienes que se utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1º de la presente Ley, que se hayan devengado con anterioridad al 1º de enero de 2008, aun cuando el pago se efectúe con posterioridad a dicha fecha”.

b. Concepto de erogación

Al respecto, resulta necesario desentrañar el sentido del artículo noveno transitorio del ordenamiento en cita, para lo cual es esencial conocer el significado gramatical del término erogación, según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, significa: “distribuir, repartir bienes o caudales”. En México: gastar el dinero Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Por su parte, gastar significa emplear el dinero en algo.

Apoya lo anterior, la Jurisprudencia dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual señala:

“RENTA. EL ARTÍCULO 72 DEL REGLAMENTO DE LA LEY QUE ESTABLECE EL IMPUESTO RELATIVO, AL CONSIDERAR A LAS INVERSIONES DENTRO DEL CONCEPTO DE EROGACIONES A QUE SE REFIERE EL DIVERSO 75 DE LA PROPIA LEY, ES INCONSTITUCIONAL.

Tanto la jurisprudencia como el precepto reglamentario citado utilizan los sustantivos "gastos" y "erogaciones" como sinónimos, y de acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia, gastar significa la acción de expender o emplear el dinero en una cosa. Una interpretación lógico-jurídica de tales términos conduce a estimar que, para efectos fiscales, lo que se grava es el resultado de la acción de haber empleado un bien estimado en dinero para un fin determinado; en tanto que la inversión tiene diferente naturaleza jurídica y, en su más amplio sentido, es la utilización de un bien para emplearlo en el tráfico económico-jurídico con el ánimo de obtener un beneficio. En este último supuesto no existe, por tanto, el ánimo de gastar y erogar sino el de utilizar el bien para obtener determinadas ganancias. De lo anterior se infiere que entre los gastos, erogaciones e inversiones existen notorias diferencias; en los dos primeros, el dinero ha salido del patrimonio del sujeto activo y, como consecuencia, se ha perdido el ámbito de su disponibilidad; en cambio, en las inversiones, el dinero no se eroga sino que se destina a la obtención de ganancias; y, por lo que toca al uso, en los gastos y erogaciones, generalmente, el dinero se da a cambio de otra cosa, a diferencia de las inversiones en que sólo se deposita, en algunos casos, en una institución de crédito, mediante un acuerdo de voluntades, para que ésta, a su vez, lo administre y entregue al inversor las utilidades y el capital, cuando aquél así lo solicite en los términos convenidos. Todo lo anterior conduce a concluir que en virtud de las diferencias señaladas, las inversiones no pueden estar comprendidas dentro de las erogaciones y en estas circunstancias el artículo 72 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta excede los

márgenes señalados en el artículo 75 del ordenamiento que reglamenta, esto es, al introducir un nuevo elemento en la base del impuesto va más allá de lo previsto en la norma ordinaria, en contravención a lo que indica el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y viola el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, de la propia Constitución.

Amparo en revisión 3355/97. Beatriz Olvera Ortiz. 9 de abril de 1999. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Salvador Castro Zavaleta.

Amparo directo en revisión 1723/2001. Alfredo Átala Boulos. 15 de marzo de 2002. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac-Gregor Poisot.

Amparo directo en revisión 498/2002. Ricardo Larralde y Pérez. 17 de mayo de 2002. Cinco votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Fernando Mendoza Rodríguez.

Amparo directo en revisión 896/2002. Alfredo Átala Boulos, su sucesión. 11 de octubre de 2002. Cinco votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: Verónica Nava Ramírez.

Amparo directo en revisión 604/2003. 20 de junio de 2003. cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Javier Arnaud Viñas.

Tesis de jurisprudencia 66/2003. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de julio de dos mil tres”.

De la transcripción anterior se desprende lo siguiente:

- a) "Gastos" y "erogaciones" son sinónimos.
- b) Gastar significa emplear el dinero en una cosa.
- c) Para efectos fiscales, lo que se grava es el resultado de la acción de haber empleado un bien estimado en dinero para un fin determinado.
- d) En los gastos o erogaciones, el dinero ha salido del patrimonio del sujeto activo y, como consecuencia, se ha perdido el ámbito de su disponibilidad.

Conforme a lo anterior, las erogaciones son el resultado de destinar el dinero para un fin determinado, por lo cual no son propiamente las salidas de dinero.

Cabe señalar que una erogación no necesariamente implicaría que la salida de dinero se realice en ese mismo instante, sino que puede realizarse posteriormente, toda vez que

atendiendo al texto de la Jurisprudencia antes transcrita, la erogación únicamente es el resultado de esa salida de dinero (no propiamente la salida de dinero) que se puede dar en el mismo momento de efectuar la erogación o en el futuro.

Es decir, pueden existir dos situaciones a considerar:

Erogaciones o gasto.- Se contrae la obligación de pago; sin embargo, puede estar pendiente la salida material de dinero.

Erogaciones "realizadas".- Erogaciones que se efectúen y al mismo tiempo se realice la salida de dinero.

Tan lo anterior es así, que incluso la propia LIETU, en su artículo 6, fracciones I y III, distingue, como requisitos de las deducciones, entre: erogaciones que correspondan a enajenación de bienes, prestación de servicios o uso y goce temporal de bienes; y que las mismas se encuentren efectivamente pagadas, con lo cual queda claro que una erogación no es sinónimo de pago.

En este sentido, en el caso del artículo sujeto a estudio, el legislador consideró que pueden existir erogaciones (entendidas éstas como contraer la obligación de pago) en las cuales se encuentre pendiente la salida de dinero, y en consecuencia especificó el tratamiento aplicable cuando el pago se realice con posterioridad al 1º de enero de 2008.

En efecto, tal podría ser el caso de la adquisición de inventarios pendientes de pago al 31 de diciembre de 2007, en los cuales la adquisición del inventario representa la erogación por sí misma, sin embargo, el pago puede estar materialmente pendiente de realizar.

c. Concepto de devengadas

Ahora bien, una vez concluido el análisis del significado de erogaciones, es preciso señalar el significado de la palabra "devengadas" contenido en el artículo en cuestión.

Al respecto, de conformidad con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, devengar significa atribuirse, apropiarse, es decir, adquirir el derecho a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título.

En este sentido, de conformidad con lo expuesto en párrafos anteriores, en el caso del artículo sujeto a estudio resulta que tanto la actividad, como la erogación se devengaron con anterioridad al 1º de enero de 2008, toda vez que derivado de la actividad realizada, existe un sujeto que contrajo la obligación del pago.

d. Requisitos de las deducciones

Como es sabido, un requisito de las deducciones es que el comprobante fiscal tenga fecha del ejercicio en que se realiza el pago, sin embargo, la Regla Miscelánea 17.6 de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente hasta el 30 de mayo de 2008, así como la regla I.4.7 del Libro Primero de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente a partir del 1 de junio de 2008, señala que se cumple con dicho requisito cuando el mismo haya sido expedido en

un ejercicio fiscal anterior a aquel en el que se haya pagado efectivamente la erogación deducible.

“Regla 17.6.- Para los efectos del artículo 6, fracción IV de la Ley del IETU, también se considera que se cumple el requisito relativo a la fecha de expedición de la documentación comprobatoria establecido en el artículo 31, fracción XIX, primer párrafo de la Ley del ISR, cuando el comprobante respectivo haya sido expedido en un ejercicio fiscal anterior a aquél en el que se haya efectivamente pagado la erogación deducible”.

“Regla I.4.7.- Para los efectos del artículo 6, fracción IV de la Ley del IETU, también se considera que se cumple el requisito relativo a la fecha de expedición de la documentación comprobatoria establecido en el artículo 31, fracción XIX, primer párrafo de la Ley del ISR, cuando el comprobante respectivo haya sido expedido en un ejercicio fiscal anterior a aquél en el que se haya efectivamente pagado la erogación deducible”.

Los dispositivos en cuestión, señalan:

“Artículo 5. Los contribuyentes sólo podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.(...)”.

Las fracciones I y II del numeral 6, señalan:

“Artículo 6. Las deducciones autorizadas en esta Ley, deberán reunir los siguientes requisitos:

I. Que las erogaciones correspondan a la adquisición de bienes, servicios independientes o a la obtención del uso o goce temporal de bienes por las que el enajenante, el prestador del servicio independiente o el otorgante del uso o goce temporal, según corresponda, deba pagar el impuesto empresarial a tasa única, así como cuando las operaciones mencionadas se realicen por las personas a que se refieren las fracciones I, II, III, IV o VII del artículo 4 de esta Ley. Cuando las erogaciones se realicen en el extranjero o se paguen a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, las mismas deberán corresponder a erogaciones que de haberse realizado en el país serían deducibles en los términos de esta Ley.

II. Ser estrictamente indispensables para la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley por las que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única. (...)”.

Como se dispone desprende de las anteriores transcripciones, el artículo 5 de la ley en cuestión, señala cuales serán las deducciones procedentes para el cálculo de la base del IETU, el artículo 6, del ordenamiento en cita, dispone cuáles son los requisitos para que las erogaciones por la adquisición de bienes sean deducibles.

IV Análisis

De las disposiciones anteriores se puede destacar que:

1. En la medida en que el contribuyente, no se encuentre en la hipótesis prevista en el Artículo Noveno Transitorio de la LIETU, la erogación por la adquisición de inventario (2007) y pagada en 2008, se considera deducible para efectos del IETU.

La forma en la que no se cumpliría lo mencionado en el párrafo anterior sería, si la mercancía que se adquirió en 2007 se enajena en el 2008, es decir el devengo se hace con posterioridad al 1 de enero de 2008, y no con anterioridad por lo tanto, sería un supuesto distinto al que establece la disposición transitoria analizada.

En este sentido, las erogaciones antes mencionadas (pagadas en 2008) serían deducibles para efectos del IETU, sin embargo deberán cumplir con los demás requisitos establecidos en la mencionada disposición fiscal.

2. En principio es necesario saber si en el ejemplo que estamos tratando, se ubica en el supuesto de artículo 5, fracción I, del ordenamiento en cita, para lo cual únicamente transcribiremos las porciones normativas conducentes:

“Artículo 5.-(...)

Las erogaciones correspondan a la adquisición de bienes... que se utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta ley...que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el Impuesto Empresarial a Tasa Única”.

Dicho dispositivo señala tres hipótesis normativas, las cuales deben actualizarse para entonces considerar que el sujeto B se encuentra normado por dicho artículo; para ello, primero se señalará la hipótesis y posteriormente si la misma se actualiza o no, a través de preguntas y respuestas.

Hipótesis normativas del artículo 5, fracción I, de la LIETU:

I.- ¿Las erogaciones corresponden a la adquisición de bienes? Sí, porque eroga una cantidad por la adquisición de bienes.

II.- ¿Los bienes los utilizará para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1º de la ley? Sí, porque utilizará dichos bienes para a su vez enajenarlos o venderlos.

III.- ¿Dicha venta o enajenación, dará lugar a ingresos por lo que se deba pagar el IETU? Sí, porque para cuando reciba el ingreso, lo deberá acumular para efecto de calcular la base del impuesto.

Derivado de lo anterior, sí se demuestra que efectivamente el sujeto (adquirente y posteriormente en su carácter de enajenante) se ubica en la fracción I, del artículo 5, de la LIETU, y por lo tanto la erogación que realiza sí es una deducción. Dicho dispositivo señala tres hipótesis normativas,

3. Una vez satisfecho lo anterior, analizaremos si es posible que el sujeto cumpla con la fracción I, del artículo 6 de la misma ley. Para lo cual aplicaremos el método anteriormente utilizado:

“Artículo 6.

(...)

I. Que las erogaciones correspondan a la adquisición de bienes... por las que el enajenante... deba pagar el impuesto empresarial a tasa única....

II. Ser estrictamente indispensables para la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley por las que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única”.

I.- ¿Las erogaciones del sujeto corresponden a la adquisición de bienes?

La respuesta es sí, porque el sujeto eroga, para adquirir y a la postre vender a C.

II.- ¿El sujeto, ahora en su calidad de enajenante, (antes adquirente) debe pagar el IETU, por los ingresos que reciba? Sí, porque dicha actividad sucede en 2008 y estará gravada para la LIETU.

Por su parte, también se actualiza la hipótesis normativa de la fracción II, del artículo 6, toda vez que las erogaciones que realiza, sí son estrictamente indispensables, tan lo son que lo hace para a su vez enajenar y recibir cantidades que serán sujetas del impuesto en comento.

Así las cosas, al actualizarse todas las hipótesis normativas contenidas en el artículo 6, fracciones I y II, concluimos que en el presente escenario sí podríamos considerar como deducibles, las erogaciones realizadas por el adquirente en 2008, respecto del inventario adquirido en 2007.

Lo que es más, el Decreto del Ejecutivo del 5 de noviembre de 2007, contempla un beneficio para aquellos contribuyentes que adquirieron inventario en 2007, pero empezarán a vender el mismo hasta 2008, ejercicio en el cual ya no podrán enfrentarle un costo al ingreso que obtengan con motivo de la adquisición de dicha mercancía, razón por la cual el Ejecutivo Federal, les permite una deducción al 60% en 10 años, de los inventarios al 31 de diciembre de 2007.

Con lo anterior, se refuerza la interpretación del presente memorando, toda vez que el Ejecutivo se dio cuenta que de no otorgarse dicho beneficio, se estaría perjudicando a dichos contribuyentes, pues esa hipótesis no está regulada ni en la LIETU ni en sus disposiciones transitorias.

BORRADOR PARA DISCUSION

En efecto, el perjuicio que se le causaría al contribuyente, de no existir dicho Decreto, sería la duplicidad en la carga tributaria, toda vez que por una parte no se le reconocería la deducción de la adquisición del mismo, no obstante estar autorizada por la ley y por otra se le obligaría a acumular el ingreso por la venta de dicho inventario sin enfrentarle costo alguno.

La circunstancia de que la "norma integrada" por la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Decreto Presidencial establezca un estímulo fiscal en relación con los bienes en inventario al 31 de diciembre 2007 no elimina la posible irregularidad-doctrinal de la ley, por desatención al principio constitucional de proporcionalidad. Por analogía, esta conclusión es congruente con la tesis 2a. IV/2004 de la Segunda Sala de la Corte Suprema, de conformidad con la cual:

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. EL HECHO DE QUE LAS AUTORIDADES FISCALES PRETENDAN SUBSANAR ALGUNA IRREGULARIDAD DEL LEGISLADOR FEDERAL A TRAVÉS DE AQUÉLLA, NO CONVALIDA EL VICIO DE INCONSTITUCIONALIDAD QUE PUDIERA TENER LA LEY. *Aun cuando las autoridades hacendarias se encuentran facultadas para emitir reglas de carácter general a través de la resolución miscelánea fiscal, según lo dispuesto por el artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, el hecho de que pretendan subsanar irregularidades del legislador federal mediante una resolución miscelánea fiscal, no puede convalidar el posible vicio de inconstitucionalidad que la propia ley pudiera tener, ya que esta última constituye una norma superior que sigue vigente y que sólo puede ser modificada, reformada o derogada, si se cumplen todos los requisitos previstos por el artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.¹*

[1] Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Segunda Sala. Marzo de 2004. Pág. 382. No. Registro: 181,864.

Si en la tesis transcrita sustituyo las referencias a la "resolución miscelánea fiscal" por la de "Decreto Presidencial" se llega a la misma consecuencia: dicha norma secundaria "no puede convalidar el posible vicio de inconstitucionalidad que la propia ley pudiera tener", conclusión respecto de la cual empleo las mismas palabras del órgano jurisdiccional mencionado.

A mayor abundamiento y para reforzar aún más lo anteriormente explicado, consideramos que con fundamento en los artículos 5, fracción I, 6, fracción I y II, en relación con el diverso Noveno Transitorio, todos de la LIETU, el contribuyente sí podría deducir las mercancías adquiridas en 2007, pagadas al proveedor en 2008 y vendidas a un tercero en este último año.

V. Conclusiones

Conforme al análisis antes efectuado, se puede interpretar que las erogaciones que realice un contribuyente, por la adquisición de mercancía en el ejercicio de 2007, pueden ser consideradas deducibles para efectos del IETU cuando las mismas sean efectivamente

pagadas en el ejercicio de 2008 y siempre que la venta de los mismos, también ocurra en este último ejercicio.

Es significativo mencionar que en materia tributaria han existido situaciones análogas a las descritas en los apartados anteriores. Acontecieron con motivo de reformas fiscales en donde los inventarios al término de un ejercicio también se vieron involucrados. Como lo fue en la reforma de 1987 y 2002, en las cuales se les atribuía al gobernado una capacidad contributiva distinta (superior) a la que realmente tenía. Así lo consideró la Segunda Sala de la Corte Suprema en la tesis 2da XCIII/2001 así como, estableció jurisprudencia, mediante la tesis 2da./J. 93/2003; su razonamiento es semejante a la primera. En esta reiteró que el precepto transitorio viola el principio de proporcionalidad.

VI. Alcance

El presente estudio está limitado a los hechos descritos anteriormente. El mismo no pretende ser una opinión formal de todas las consecuencias fiscales y no contiene una descripción detallada de los hechos ni un análisis de todas las implicaciones fiscales o corporativas. Las conclusiones y recomendaciones contenidas en este memorándum se emiten con base en nuestro entendimiento de los hechos, supuestos, información y documentación a que se hace referencia y a las Leyes fiscales que se encuentran publicadas a la fecha del mismo, que están sujetas a cambios. Si los hechos y supuestos son incorrectos o cambian, o bien, si las Leyes fiscales son modificadas, las conclusiones y recomendaciones podrían variar. La Firma no asume ninguna obligación de actualizar el presente estudio por cualquier cambio de Leyes, Regulaciones, u otras interpretaciones.

Las conclusiones y opiniones contenidas en el presente documento no son obligatorias para las autoridades fiscales ni para los tribunales y no deben ser consideradas como una garantía de que las autoridades fiscales y los tribunales coincidirán con las mismas.

Solamente los aspectos fiscales descritos en el presente son los que se encuentran cubiertos por el mismo; por lo que, de no ser mencionado, no se efectuó análisis de cualquier otro impuesto, ya sea federal, estatal o municipal. El presente memorándum solamente se encuentra enfocado para ser un apoyo a la persona a la que va dirigido, por lo cual, ninguna persona ajena deberá apoyarse en las conclusiones del mismo.

* * * * *

Con mucho gusto le proporcionaremos cualquier información adicional relacionada con el contenido de la presente.