



SCJN: La prohibición para deducir gastos a prorrata realizados en el extranjero no es absoluta ni irrestricta



MIRAMONTES
CONTADORES PÚBLICOS Y CONSULTORES

C.P.C. Héctor Manuel Miramontes Soto, Socio

Socio fundador y director de la firma
Actividades: Experiencia en asuntos tributarios; medios de defensa fiscal, y consultoría corporativa
Tiene 28 años en la firma

INTRODUCCIÓN

En sesión de fecha 19 de marzo de 2014, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), al resolver el Amparo Directo en Revisión 2424/2012, interpretó el artículo 32, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente hasta 2013 (similar en su contenido al actual 28, fracción XVIII de la ley de la materia), en la que se contempla la prohibición de deducir los gastos a prorrata efectuados en el extranjero.

Dicho numeral es del tenor siguiente:

32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

(...)

XVIII. Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley.

La Segunda Sala, al resolver el juicio de amparo directo en cita, arribó a la conclusión de que no era posible sostener como “constitucionalmente válida” la prohibición para deducir gastos a prorrata en el extranjero, contenida en la fracción XVIII del artículo 32 de la LISR vigente hasta 2013, debido a que, entre otras razones –se dijo– esa prohibición es contraria a la garantía de proporcionalidad tributaria, al impedir a los contribuyentes la deducción de una erogación que puede resultar estrictamente indispensable para los fines del negocio y



para la obtención de los ingresos, obligando con ello a la determinación de una base gravable que no corresponde a la verdadera capacidad contributiva del obligado al pago del impuesto.

Por tanto –señaló la SCJN– tal prohibición debe entenderse **relativa** y no **absoluta**, pues la autoridad se encuentra obligada a verificar si tales erogaciones cumplen con los requisitos legales para ser consideradas como deducciones autorizadas, mismos que fijó, de manera resumida, como se describen a continuación:

1. Demostrar que el gasto realizado fue estrictamente indispensable para los fines de la empresa.

2. Si el gasto fue realizado entre empresas que se consideren partes relacionadas, se deberá de comprobar que la contraprestación o precio pactado corresponde al de mercado; es decir, al que hubieren fijado partes independientes en operaciones comparables.

3. Disponer de la información precisa y, en su caso, proporcionarla a las autoridades fiscales, acerca de: **(i)** identificación fiscal de las partes relacionadas; **(ii)** actividades realizadas en la operación por cada una de las partes relacionadas, y **(iii)** el método aplicado para la determinación de los precios de transferencia.

4. Conservar la documentación que demuestre: **(i)** el tipo de operación realizada; **(ii)** los términos contractuales; **(iii)** el método de precios de transferencia seleccionado y su desarrollo, y **(iv)** las empresas y operaciones comparables.

5. Contar con la documentación que compruebe que la prorrata se hizo sobre bases fiscales y contables objetivas, y no de manera arbitraria y caprichosa por el contribuyente.

En caso de que el contribuyente no cumpla con esos requisitos –mencionó la SCJN– entonces, por disposición legal, no podrá válidamente deducir el gasto a prorrata realizado en el extranjero.

ANÁLISIS DEL FALLO QUE SE COMENTA

El fallo que se analiza es de conformidad con los derechos fundamentales de los contribuyentes, debido a que enfatiza la exigencia constitucional de que la forma de determinar la base gravable del impuesto sobre la renta

(ISR) “sea acorde y respete la garantía de proporcionalidad tributaria”.

Cabe destacar que México, al igual que otros países del mundo, ha adoptado los **principios de capacidad contributiva** y de **equidad tributaria**, como límites a la potestad fiscal del Estado. Ambos principios se encuentran tutelados –como es bien sabido– por el artículo 31, fracción IV constitucional.

El primero de ellos, conocido como **principio de proporcionalidad**, dispone medularmente que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada, de tal forma que las personas que obtengan mayores ingresos, tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos ingresos.

La capacidad contributiva se identifica –por tanto– con la capacidad real del sujeto para contribuir al gasto público; de tal suerte que **el objeto del tributo** debe de guardar una estrecha relación con **la base** a la cual se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

Tal y como se desprende de la siguiente tesis de jurisprudencia del Pleno de la SCJN:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza, y que las consecuencias



tributarias son medidas en función de esta riqueza, **debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.**

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Pleno. Tomo X. Materias constitucional y administrativa. Jurisprudencia. Tesis P./J. 109/99. Noviembre, 1999. Pág. 22.

El ISR es el gravamen directo por excelencia, y su objeto es la obtención del ingreso, entendido éste como toda modificación positiva del haber patrimonial de una persona. En esta interpretación, hoy en día, la doctrina es unánime y la Suprema Corte finalmente así lo ha reconocido en diversas tesis jurisdiccionales, como es el caso de la emitida por la Primera Sala de la SCJN, bajo el rubro: **RENTA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR "INGRESO" PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO**, con lo cual se corrobora que el **objeto** del ISR es el ingreso, mas no las utilidades o ganancias, puesto que éstas son la expresión cuantitativa de su **base**. De tal suerte que aun en el caso de una base negativa (pérdida), el objeto del impuesto sigue siendo el ingreso.

De ello, se puede fácilmente advertir que en el caso de un tributo cuyo objeto es el ingreso, el tema de las **deducciones** resulta de la mayor importancia para determinar una base que se ajuste a una verdadera capacidad contributiva, como potencialidad real de contribuir al gasto público.

En ese sentido, resulta por demás ilustrativa la siguiente tesis de la Primera Sala de la SCJN, mediante la cual se precisa con meridiana claridad que, hablando de aquellas **deducciones que resulten necesarias para generar el ingreso del contribuyente, éstas deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria**, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea

para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos se identifique con la **renta neta** de los causantes. Esto, a diferencia de aquellas que no resultan necesarias para la generación del ingreso, y que pueden ser otorgadas por el legislador en atención a razones sociales, económicas o de índole extrafiscal.

La tesis de la Primera Sala de la SCJN en comento, es del tenor siguiente:

DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. *De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes (...); b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas, pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte –lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal (...). Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada –no reconocida– por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales.*



Amparo en revisión 1662/2006. Grupo TMM, S.A. 15 de noviembre 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo XXV. Primera Sala. Materias constitucional y administrativa. Tesis aislada. Tesis 1a. XXIX/2007. Febrero, 2007. Pág. 638.

Por tanto, si en el ISR las deducciones que son necesarias para la obtención del ingreso deben ser reconocidas por el legislador, como una exigencia del principio de proporcionalidad tributaria, no es posible admitir –jurídicamente hablando– que las deducciones necesarias para la obtención del ingreso, no sean relevantes para graduar la capacidad contributiva de los sujetos, bajo el argumento de que tales deducciones constituyen gastos a prorrata realizados en el extranjero, con personas que no sean contribuyentes del ISR.

CONCLUSIONES

El fallo antes comentado viene a fortalecer la dicción del Derecho en materia tributaria, pues aunque no declaró la “inconstitucionalidad” del artículo 32, fracción XVIII de la LISR, vigente hasta 2013, lo cierto es que la SCJN antes de llegar a ese extremo, lo que hizo fue una interpretación sistemática, armónica y extensiva de dicha porción normativa, acorde a derechos fundamentales, para llegar a la conclusión de que la prohibición contenida en tal precepto legal, **no es absoluta e irrestricta.**

De manera que la autoridad administrativa, no podrá rechazar un gasto de esa naturaleza por el solo hecho de haber sido realizado a prorrata en el extranjero, a menos que no cumpla con la serie de requisitos que han sido expresados por la propia SCJN en la sentencia de mérito. •

