

Regímenes mercantil y fiscal para empresas vitivinícolas



OPCIONES OPERATIVAS

En todo proyecto empresarial del sector vitivinícola es importante tomar en cuenta las opciones de operación y los aspectos fiscales que le son inherentes. La operación de un proyecto de esta naturaleza puede considerar la explotación directa de un viñedo, o bien, la compra de la vid a un tercero.

Cabe señalar que la **viticultura** comprende esencialmente el cultivo de la vid; la **vinicultura**, la producción del vino y la **vitivinicultura**, ambas actividades. En atención a las actividades que se realicen o se pretendan realizar, surgirá una serie de opciones jurídico-fiscales, la cual podrá ser implementada para maximizar los beneficios empresariales.

Opciones para maximizar beneficios



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

ELIGIENDO EL MARCO JURÍDICO

Toda actividad empresarial, incluyendo la vitivinícola, puede ser desarrollada en forma directa por un individuo (persona física) o por medio de alguna sociedad que se constituya para tal fin (persona moral). En el primer caso, si son dos o más las personas físicas propietarias del negocio, puede resultar viable la operación, dándole efecto al estado de copropiedad existente, o bien, optar por realizarla bajo una figura societaria.

Podríamos considerar que el elemento toral para decidir operar un negocio de manera directa por una persona física o hacerlo a través de una persona moral, al margen de las coinversiones que pudieran surgir, es el grado de responsabilidad que se desee asumir ante terceros.

En tanto las personas físicas y, por ende, las copropiedades, responden ante terceros con sus bienes presentes y futuros, las personas morales generalmente responden hasta por el monto de su capital social, a menos que se elija una especie de sociedad en la que exista un régimen de responsabilidad ilimitada para todos o un grupo determinado de socios.

Esto es así, en virtud de que la ley otorga a las personas morales personalidad jurídica propia distinta a la de sus socios o accionistas, y dependiendo del tipo de sociedad que se elija, éstos pueden asumir responsabilidad limitada al monto de sus aportaciones o de manera subsidiaria, ilimitada y solidaria frente a las deudas sociales.

Entre otras, la legislación mexicana reconoce como personas morales a las sociedades civiles o mercantiles, a las sociedades cooperativas y a las asociaciones en general, conforme a lo que establece el artículo 25 del Código Civil Federal. Las sociedades mercantiles y las sociedades cooperativas se encuentran reguladas por sus respectivas leyes especiales.

No obstante, otros cuerpos normativos dan nacimiento a diversos tipos de sociedades que son aptas para desarrollar actividades empresariales, particularmente relacionadas con el sector agropecuario, como es el caso de las sociedades de producción rural y las sociedades de solidaridad social, que encuentran su fundamento en la Ley Agraria y en la Ley Federal de Sociedades de Solidaridad Social, respectivamente.

En el caso de las sociedades mercantiles, los usos y costumbres revelan la adopción muy generalizada de dos de los tipos societarios regulados por la ley de la materia: la sociedad anónima (S.A.) y la

sociedad de responsabilidad limitada (S. de R.L.); además, en ambas se puede optar por la modalidad del régimen de capital variable. La primera es el tipo societario por excelencia de las sociedades de capitales y la segunda, de las sociedades de personas.

Entre ambas existen diferencias significativas particularmente asociadas al régimen de las aportaciones de capital y al ejercicio de los derechos patrimoniales y corporativos de sus integrantes. En las primeras, la integración del capital tiene un enfoque sustancialmente económico y en las segundas la calidad personal de los integrantes tiene primacía respecto de las aportaciones económicas a realizar. No obstante, en los dos casos la responsabilidad de los socios frente a terceros se limita al monto de sus aportaciones.

Por otra parte, las aportaciones de capital, en el caso de las sociedades anónimas, se encuentran representadas por títulos valor denominados **acciones**, que generalmente son de libre circulación, es decir, no se prevé el derecho del tanto para los demás accionistas, frente a una transmisión de acciones.

Respecto a las sociedades de responsabilidad limitada, no existen físicamente acciones o títulos negociables; en su lugar, las aportaciones se encuentran representadas por un concepto incorporado denominado **partes sociales**, cuya transmisión exige generalmente el consentimiento mayoritario de los miembros de la sociedad y el derecho del tanto a favor de los demás socios. Excepciones a lo anterior pueden ser establecidas mediante disposiciones estatutarias.

La constitución de una sociedad mercantil requiere hoy en día un mínimo de dos socios y un máximo de 50 en una sociedad de responsabilidad limitada; en una sociedad anónima el máximo es ilimitado. El capital social mínimo en la primera es de \$3,000 y en la segunda de \$50,000.

Para la constitución de toda sociedad se requiere obtener previamente el permiso de la Secretaría de Relaciones Exteriores autorizando la denominación o razón social y, en su momento, la protocolización de los estatutos ante notario público.

La selección del tipo de sociedad es un factor clave en todo proyecto de negocios que exige un estudio adecuado de las relaciones personales y patrimoniales que se deseen establecer de manera interna y externa en la entidad empresarial.

Pueden ser consideradas otras figuras societarias distintas a las anteriores, conforme a

ordenamientos diversos que forman parte de nuestro sistema jurídico, como es el caso de la Ley Federal para el Fomento de la Microindustria, por citar un ejemplo.

Conforme a lo anterior, el diseño de la estructura de negocios que se adopte para efectuar una operación vitivinícola, realizándola en forma directa como persona física, utilizando una persona moral o una combinación de ambas, será un elemento esencial para maximizar los rendimientos y beneficios empresariales, particularmente por lo que hace al régimen fiscal atinente a cada estructura y a cada una de las actividades involucradas: viñedo y/o producción de vino, y su comercialización.

RÉGIMEN FISCAL

ISR

En materia de impuestos directos, una persona moral se encuentra sujeta al pago del impuesto sobre la renta (ISR) sobre su resultado fiscal, a la tasa de 30%. La base gravable se determina disminuyendo a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas y, en su caso, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.

Las personas morales determinan su utilidad fiscal sobre la base de lo devengado, mientras que las

personas físicas lo hacen conforme a su flujo de efectivo. En el caso de las primeras, los inventarios se deducen hasta que se enajenan, mientras que las segundas lo hacen al momento de la adquisición.

Es importante considerar que las personas morales dedicadas exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas tendrán derecho a reducir el impuesto en un 25% (30% para 2010 a 2012 y 27.59% para 2013), después de considerar una exención de ingresos equivalente a 20 salarios mínimos generales anuales (SMG) por cada socio o accionista, sin exceder de 200 SMG, entre otros beneficios y facilidades administrativas. Estos beneficios se encuentran condicionados a la percepción efectiva de cuando menos el 90% de los ingresos totales por dichas actividades agropecuarias en el ejercicio de que se trate.

En cambio, si la actividad se desarrolla en forma directa por una persona física, se tendrá derecho a beneficios similares, excepto que la parte exenta de ingresos será por el equivalente a 40 SMG anuales.

En este último caso, el ISR se pagará conforme a una tarifa progresiva cuya tasa máxima será de 30%.



Cabe resaltar que una deducción importante para el sector agropecuario es la deducción de las inversiones en terrenos, siempre que sean destinados a actividades agrícolas o ganaderas.

IETU

El impuesto empresarial a tasa única (IETU) vigente desde 2008 es un gravamen directo, complementario del ISR, que vino a sustituir al impuesto al activo (IA), abrogado con motivo del nacimiento de este otro gravamen. Actualmente se causa a la tasa del 17.5% sobre una base de efectivo. Es decir, los ingresos se acumulan hasta que se cobren y las deducciones se toman hasta que se paguen. La base se determina disminuyendo a los ingresos acumulables ciertas deducciones autorizadas de manera limitativa.

Entre otros aspectos, no se permite la deducción de los sueldos y salarios pagados ni las aportaciones de seguridad social. En su lugar, se otorga un crédito fiscal que se aplica contra el impuesto causado en el ejercicio. Desafortunadamente, si dicho crédito no se agota en el ejercicio al cual corresponda, se pierde, es decir, caduca el derecho de acreditarlo con posterioridad. Esta limitación, al igual que otras características del impuesto, constituye una desatención al principio de proporcionalidad consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), puesto que obliga a los particulares a pagar un impuesto sobre una base ficticia que no corresponde con su verdadera capacidad contributiva.

El objeto de este impuesto es la realización de las siguientes actividades: enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, considerando para ello las definiciones contenidas, a su vez, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA).

No obstante, por disposición de la propia ley, no se consideran objeto del IETU los intereses cuando no formen parte del precio o contraprestación pactada ni las regalías entre partes relacionadas. Por tanto, estos conceptos no son ingresos acumulables ni deducciones autorizadas, según se trate.

En materia de exenciones, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU) considera similares exenciones a las contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), para las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras. Es decir, dispone que no se pagará el impuesto por los ingresos que perciban las personas morales y las

personas físicas hasta el equivalente a 20 SMG por cada socio o accionista, sin exceder de 200 SMG, para el caso de las primeras, y hasta 40 SMG, para las segundas.

La LIETU tampoco permite la disminución total de las inversiones pendientes de deducir por concepto de inventarios y activos fijos adquiridos con anterioridad a la entrada en vigor de este impuesto ni las pérdidas de ejercicios anteriores, lo cual deviene también en la desatención de los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, consagrados en la CPEUM.

No obstante, esta ley contiene dos elementos positivos, a saber: la deducción de los activos fijos y la de los inventarios al momento de su adquisición, en lugar de deducirlos vía el costo de ventas y la depreciación, respectivamente.

IVA

El impuesto al valor agregado (IVA), por excelencia, grava el consumo de los bienes y servicios. Se causa en todas las etapas económicas sin generar un aumento en cascada de los precios, toda vez que permite el acreditamiento del gravamen pagado en la etapa previa, es decir, en la adquisición o producción de los bienes o servicios.

A partir de 2010, la tasa general es del 16% y en la región fronteriza se causa este impuesto a la tasa de 11%, sobre una base de flujo de efectivo, esto es, hasta el momento en el que efectivamente se cobre el precio o contraprestación pactada. Además, algunos bienes y servicios se encuentran exentos por disposición de la propia ley y otros están sujetos a una tasa del 0 por ciento.

En las operaciones vitivinícolas es conveniente distinguir y separar, en su caso, las operaciones vitícolas de las vinícolas, es decir, el viñedo de la elaboración del vino. En tanto la primera es una operación primaria, la segunda es de tipo industrial. En el primer caso, la enajenación de los productos agrícolas (vid) estará sujeta a la tasa del 0% y en el segundo (vino), a la tasa general de 16%. Si se trata de operaciones celebradas en región fronteriza, la tasa aplicable será de 11%, a menos que la entrega material de los bienes ocurra fuera de la región fronteriza, en cuyo caso la tasa aplicable del impuesto será la general, esto es, la de 16% por ciento.

Una característica importante por lo que hace a la producción y enajenación de primera mano de los productos del viñedo (vid) es que al encontrarse sujetos a la tasa de 0%, se tiene derecho al

acreditamiento del impuesto pagado con motivo de la adquisición de los diversos bienes o servicios utilizados como insumos de la producción y de la operación, reuniendo desde luego los requisitos exigidos por la ley para tal fin. De esa manera, se tendrá derecho a recuperar las cantidades pagadas por este impuesto con motivo de las adquisiciones de los bienes o servicios respectivos.

Una situación especial que debe tenerse en cuenta es que tratándose de la enajenación de vinos de mesa, al encontrarse sujeta al impuesto especial sobre producción y servicios (IESPYS), este impuesto forma parte de la base gravable para efectos del IVA, causándose de esta manera un impuesto sobre otro (doble tributación).

IESPYS

El IESPYS es el segundo de los gravámenes al consumo de mayor relevancia en México. Se podría decir que es un IVA especial sobre ciertos bienes y servicios. Esencialmente grava la enajenación y, en su caso, la importación de bebidas con contenido alcohólico, alcohol, tabacos labrados, gasolinas y diésel, así como los servicios de comisión, mediación, agencia, consignación y distribución de bebidas con contenido alcohólico, alcohol y tabacos labrados.

La enajenación de los vinos de uva se encuentra sujeta a una tasa de 25% sobre el precio o contraprestación pactada con motivo de la enajenación, siempre que tengan una graduación hasta de 14° G.L.; si la graduación fuese de más de 14° G.L. y hasta 20° G.L., la tasa aplicable sería de 30%. Para otras bebidas con contenido alcohólico mayor a 20° G.L., la tasa aplicable para 2010 es de 53 por ciento.

Este impuesto también se causa sobre una base de flujo de efectivo, es decir, hasta el momento en el que efectivamente se cobre el precio o contraprestación pactada.

Finalmente, cabe destacar que las empresas vinícolas se encuentran sujetas a una serie de obligaciones formales en materia de este impuesto especial, entre las que se pueden enumerar las siguientes: **(i)** declaraciones informativas semestrales para revelar el nombre de las personas a quienes se les trasladó el impuesto en forma expresa y por separado; **(ii)** adherir marbetes a los envases que contengan sus productos inmediatamente después

“...tratándose de la enajenación de vinos de mesa, al encontrarse sujeta al impuesto especial sobre producción y servicios, este impuesto forma parte de la base gravable para efectos del IVA, causándose de esta manera un impuesto sobre otro...”

de su envasamiento, y precintos en el caso de vinos a granel (no será aplicable lo anterior en el caso de la exportación de estos productos); **(iii)** informe de marbetes utilizados y destruidos; **(iv)** información de los equipos que se utilizan para el envasamiento; **(v)** información de los bienes producidos y enajenados en el ejercicio anterior, por entidad federativa; **(vi)** reporte de inicio o término del proceso de producción; y **(vii)** reporte de inicio o término del proceso de envasamiento, entre otros. Además de lo anterior, las empresas vinícolas requieren estar inscritas tanto en el padrón de contribuyentes de bebidas alcohólicas, lo cual es un requisito para poder adquirir marbetes y precintos, así como en el padrón de importadores y exportadores sectorial de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).

COMENTARIO FINAL

En resumen y haciendo énfasis en las conclusiones vertidas con anterioridad, el diseño de la estructura de negocios que se adopte para realizar una operación vitivinícola es un elemento esencial para maximizar los rendimientos y beneficios empresariales, particularmente por lo que hace al régimen fiscal atinente a cada estructura y a cada una de las actividades involucradas: viñedo y/o producción de vino y su comercialización. 