

TFJFA: Gastos estrictamente indispensables con apoyo en ordenamientos especializados



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 el mes de noviembre de 2013, la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) dio a conocer la tesis identificada como VII-P-1aS-778, bajo el rubro: **GASTOS ESTRICAMENTE INDISPENSABLES. LA AUTORIDAD FISCAL PUEDE APOYARSE EN DIVERSOS ORDENAMIENTOS LEGALES A FIN DE DETERMINAR QUÉ SE ENTIENDE POR**, mediante la cual reitera el criterio emitido con antelación, el cual sostiene que es válido que la autoridad fiscal para determinar si una erogación del contribuyente resulta estrictamente indispensable para los fines de su actividad, cuando ésta por su naturaleza se encuentra regulada por una norma especial, acuda al ordenamiento especializado para adquirir convicción de ello.

La tesis citada es del rubro y texto que se transcribe a continuación.

GASTOS ESTRICAMENTE INDISPENSABLES. LA AUTORIDAD FISCAL PUEDE APOYARSE EN DIVERSOS ORDENAMIENTOS LEGALES A FIN DE DETERMINAR QUÉ SE ENTIENDE POR. El artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece como requisito de las deducciones, que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente; por lo que, no todas las erogaciones que realice un contribuyente pueden generalizarse y entenderse como estrictamente indispensables, pues el carácter de cada erogación atiende a la naturaleza de la actividad ejercida por cada causante del impuesto. De manera, que si un contribuyente realizó erogaciones al amparo de una norma especializada que atiende específicamente al giro u objeto de su actividad, resulta válido que la autoridad fiscal, a fin de determinar qué gastos deben de entenderse como indispensables, atienda al contenido del Ordena-



miento especializado correspondiente a tal actividad del contribuyente, con la finalidad de crear convicción de si las deducciones aplicadas por él mismo resultan procedentes o no.

VII-P-1aS-778

Precedente:

VII-P-1aS-661

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 9758/10-17-04-7/212/13-S1-02-04. Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 26 de abril de 2013, por unanimidad de 5 votos a favor. Magistrada Ponente: Nora Elizabeth Urby Genel. Secretario: Lic. Juan Pablo Garduño Venegas.

(Tesis aprobada en sesión de 2 de julio de 2013)

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Séptima Época. Año III. No. 25. Agosto 2013. Pág. 468.

Reiteración que se publica:

VII-P-1aS-778

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 14937/11-17-10-2/1416/13-S1-03-02. Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 7 de noviembre de 2013, por mayoría de 4 votos a favor y 1 voto en contra. Magistrado Ponente: Manuel Luciano Hallivis Pelayo. Secretaria: Lic. Elizabeth Ortiz Guzmán.

(Tesis aprobada en sesión de 7 de noviembre de 2013)

CONSIDERACIONES LEGALES Y ANÁLISIS DEL FALLO

1. Las deducciones autorizadas en el ISR

El objeto del impuesto sobre la renta (ISR), como es de explorado derecho, lo constituye el ingreso total que obtienen las personas físicas y morales en el ejercicio; entendiendo por ingreso toda modificación positiva en el haber patrimonial de una persona. Sin embargo, la base gravable del impuesto se determina disminuyendo a la totalidad del ingreso las deducciones autorizadas y, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (PTU) y las pérdidas fiscales por amortizar. A la diferencia resultante, de ser ésta positiva,

se le aplicará la tasa correspondiente para determinar el monto del impuesto causado.

Como se puede apreciar, la base gravable resulta de la mayor relevancia pues su cuantificación debe ser capaz de revelar una auténtica capacidad contributiva sobre la cual se debe determinar el monto de la contribución, en aras de respetar en beneficio de los contribuyentes, la garantía de proporcionalidad tributaria prevista en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

2. La garantía de proporcionalidad tributaria y la capacidad contributiva

La garantía de proporcionalidad tributaria tiene que ver con la capacidad contributiva de las personas; de tal suerte que la base gravable de los tributos refleje una auténtica manifestación de capacidad económica de los sujetos, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, lo que debe traer como consecuencia que contribuya más el que más tenga y menos el que tenga una menor capacidad contributiva.

3. Las deducciones autorizadas, sus modalidades y requisitos

En un impuesto directo, como es el caso del ISR, las deducciones necesarias para generar el ingreso deben de ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la ley pueda considerarse como concesión graciosa, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, a fin de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los contribuyentes.

No obstante, esto no significa que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente el legislador puede sujetarlas a las condiciones o requisitos que estime necesarios, siempre y cuando tales requisitos se encuentren sujetos a un juicio de razonabilidad, para evitar que se afecten los derechos de los gobernados.

Tratándose de aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser "necesarias e indispensables" para la generación del ingreso, éstas no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas por el legislador, al no tratarse de erogaciones necesarias e indispensables.



No obstante ello, el legislador puede establecer mecanismos mediante los cuales, por razones fiscales o extrafiscales, autorice este tipo de deducciones, como puede ser el caso de los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas o bien, los gastos efectuados en restaurantes. En estos casos, su autorización en la ley es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales.

4. Deducción de gastos estrictamente indispensables

Aun cuando el término “estrictamente indispensable” no se encuentra definido en la ley, es posible afirmar que dicho requisito de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, de tal forma que de realizarlos se posibilite no sólo el cumplimiento del objeto social de la empresa, sino también la posibilidad de su diversificación y crecimiento económico.

Visto de otra forma: de no efectuarse tales erogaciones, ello pueda traer como consecuencia la afectación, deterioro o imposibilidad práctica de realizar las actividades que constituyan el objeto social de la empresa, limitando la generación y diversificación de los ingresos.

Entre otras palabras, la justificación de la deducibilidad de un gasto necesariamente debe descansar en una razón objetiva que tenga que ver con los fines de la actividad de la empresa, de tal manera que su realización le pueda reportar un beneficio, sin que ello signifique que necesariamente deba de obtenerse una utilidad en el negocio de que se trate, sino la expectativa de obtenerla, dado que su concreción puede encontrarse sujeta a múltiples variables de la economía.

Entonces, aun cuando en principio los gastos deducibles deben identificarse con las actividades ordinarias de las empresas, ello tampoco significa que una erogación relacionada con un nuevo proyecto o actividad que forme parte del objeto social, no pueda estimarse como necesaria para generar los ingresos de los que se trate.

Por esto, el examen de los gastos deducibles exige su evaluación a la luz del ámbito operativo en el que interactúa la empresa en lo particular. En este mismo sentido, se ha pronunciado la Primera Sala de la Suprema Corte de

Justicia de la Nación (SCJN) en la tesis XXX/2007 emitida bajo el rubro: *DEDUCCIÓN DE GASTOS NECESARIOS E INDISPENSABLES*, que en su parte medular dispone:

En suma, es dable afirmar que los requisitos que permiten determinar el carácter deducible de algún concepto tradicionalmente se vinculan a criterios que buscan ser objetivos, como son la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, la identificación de las mismas con los fines de la negociación, la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente, así como la frecuencia con la que se suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos.

CONCLUSIONES

La garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 de la CPEUM exige que todo acto de autoridad se encuentre debidamente fundado y motivado, a fin de evitar la arbitrariedad en el actuar de las autoridades, toda vez que éstas sólo pueden hacer lo que la ley les permite.

Al mismo tiempo, la garantía de proporcionalidad tributaria, consagrada en el artículo 31, fracción IV constitucional, exige que la determinación de la capacidad contributiva de las personas, como base gravable de los tributos, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, lo que debe traer como consecuencia que contribuya más el que más tenga y menos el que tenga una menor capacidad contributiva.

A la luz de estas reflexiones, la tesis que se analiza viene a mejorar la interpretación de las normas fiscales, particularmente el concepto de “**gastos estrictamente indispensables**” contenido en el artículo 31, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, al reiterar el criterio el cual establece que para determinar su alcance, es válido acudir a los ordenamientos especiales que, en su caso, regulen la actividad del contribuyente, pues, como de manera similar lo ha reiterado la SCJN: *el examen de los gastos deducibles exige su evaluación a la luz del ámbito operativo en el que interactúa la empresa en lo particular.* •