

INVESTIGACION SOBRE EL TEMA EN CUESTION Y EL CRITERIO PROPIO DEL C.P.C. RIGOBERTO CASTILLO LIZARRAGA RESPECTO A LA SUSTENTABILIDAD DE LOS GASTOS ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES.

Para iniciar este artículo sobre este tema en cuestión, es necesario mencionar que existe una ambigüedad y dificultad para conceptuar el término de Gastos estrictamente indispensables.

Primeramente abordaremos el tema como contadores y nuestra forma particular de ver este tema, todos los gastos que se originan en la operación de una empresa se pueden registrar en su contabilidad, sin importar si estos son deducibles o no, claro, no se emocionen, esto es solo para efectos financieros y de control.

Pero para efectos fiscales, la situación cambia, y mucho. Esto se debe a que para la autoridad fiscal solo las erogaciones que se identifiquen y sean necesarios para la actividad del contribuyente serán las que podrán deducir para la determinación del resultado para efectos fiscales.

Lo anterior es de acuerdo al Art. 31 LISR primer párrafo donde define que para que resulte procedente una deducción, ésta debe ser estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente.

Ahora bien, para determinar si una deducción es estrictamente indispensable o no, debe atenderse a la naturaleza de la operación que le dio origen, es decir, que lo que motivó el gasto sea algo directamente vinculado con el objeto social de la empresa, el cual se encuentra definido en el acta constitutiva de la misma y se definió ante la autoridad al momento del registro publico.

Por tanto, el hecho de que en la contabilidad de una empresa se registren gastos que en realidad no son estrictamente indispensables -aunque estos se incluyan en cuentas que agrupan gastos que si lo son- la autoridad, en alguna revisión, podría identificarlos y hacer la reclasificación correspondiente considerándolos como no deducibles para la determinación del resultado para efectos fiscales.

Es muy común en la práctica que algunos empresarios indiquen a sus contadores que registren gastos personales -que no son indispensables- en la contabilidad de su empresa y estos, en un afán de quedar bien con el patrón, lo hagan en cuentas que son consideradas como deducibles y que por su volumen de registros son difíciles de revisar.

En resumen, a falta de una definición legal y con el único interés de centrar criterios los gastos estrictamente indispensables se podrían definir como aquellos que -para la autoridad fiscal- son necesarios realizar para la consecución del

objeto social de la empresa definido, este último, ante la misma autoridad en el momento de su registro.

A final de cuentas, la aplicación de este concepto se deja al sentido común y ética de cada contador.

Los conceptos jurídicos contenidos en las leyes pueden ser determinados e indeterminados, según se refieren a conceptos que delimitan la realidad en forma precisa e inequívoca o por el contrario, cuando falta precisión.

Al respecto, el calificativo de “ estrictamente indispensable”, como requisito de las deducciones, es un concepto jurídico indeterminado, en el que la ley no establece con exactitud sus límites, sin embargo esto no significa que la misma no se esté refiriendo a un supuesto de la realidad, ya que no obstante su indeterminación, al momento de la aplicación al caso concreto admite ser precisado, en consecuencia no se trata del ejercicio de una facultad discrecional de la autoridad.

Algunos autores manifiestan que con la técnica del concepto jurídico indeterminado la ley se refiere a una esfera de la realidad cuyos límites no aparecen bien precisados en su enunciado, pero es claro que intenta delimitar un supuesto concreto que admite ser determinado en el momento de aplicación.

Por su parte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ha resuelto que los conceptos jurídicos indeterminados a pesar de su imprecisión, no constituyen una facultad discrecional, ya que no le confieren a la autoridad el arbitrio que le permita apreciar libremente, con una motivación general, sobre la extensión de lo que establecen tales conceptos, sino por el contrario la autoridad administrativa esta obligada a motivar minuciosamente con argumentos lógicos jurídicos su aplicación, para de esa manera permitir la posible defensa del particular afectado.

Así, tenemos que efectivamente el calificativo de “ estrictamente indispensable” es un concepto jurídico indeterminado debido a lo impreciso que puede llegar a ser, en virtud de las circunstancias particulares de cada empresa, sin embargo tanto en los tribunales como los estudiosos de la materia, coinciden en que tal requisito no implica una facultad discrecional de la autoridad, ya que esta debe fundar y motivar correctamente su actuación

dependiendo de los casos concretos el claro ejemplo el calificativo razonable es un concepto jurídico impreciso y la autoridad al aplicarlo debe motivar minuciosamente su resolución.

Ahora bien con respecto al criterio de un servidor la sustentabilidad la cual se define como un termino que se puede utilizar en diferentes contextos, pero en general se refiere a la cualidad de poderse mantener por si mismo, sin ayuda exterior y sin agotar los recursos disponibles, de acuerdo a lo antes comentado la autoridad deberá sustentar su dicho ante la situación de los hechos o registros realizados por las empresas las cuales también deberán demostrar una coherencia entre sus ingresos y gastos solo que en este caso que nos atañe la autoridad le queda la carga de la prueba donde demuestre porque un gasto no es estrictamente indispensable y tendrá que sustentar su dicho ante los tribunales competentes.

Al respecto el maestro *Arnulfo Sánchez Miranda*, sostiene, que este es un "...aspecto de fondo y que no obstante, **también se requiere que las deducciones sean producto de la realidad operativa de la empresa o del contribuyente**, que de no realizarlas se afectaría el flujo de sus operaciones, en detrimento de la misma, por lo que desde nuestro punto de vista son más importantes los aspectos de fondo que de forma, porque el objeto del ISR son los ingresos que obtienen los contribuyentes, debiéndose sujetar a una realidad económica, pero para que los mismos se puedan obtener se requiere realizar un conjunto de erogaciones que en ocasiones, por las características de la operación, no se puede cumplir con los requisitos que señala el artículo 31 de la LISR..."¹

(El énfasis es nuestro)

En mi opinión, es valido que se consideren deducibles las erogaciones que realiza una sociedad mercantil, y qué no tengan que ver con el ingreso percibido, en la medida qué se pueda justificar corporativamente (actas de asambleas, contratos etcétera). En este sentido no pasa desapercibido para el suscrito, lo sostenido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la **tesis 1a. XXIX/2007**; en donde medularmente se señalo que **"Es lógico y deseable que las erogaciones deducibles se justifiquen en la medida en que resulten necesarias frente a la generación del ingreso del contribuyente"**.²

Pero por otra parte esto no significa que todas las erogaciones deban vincularse necesariamente con la generación del ingreso, para que sean deducibles, esto es así toda vez no debe considerarse que de las

erogaciones efectuadas para generar ingresos, únicamente serán deducibles las que correspondan a la actividad preponderante del contribuyente, considerando que sólo éstas tienen el carácter de “estrictamente indispensables”.

En efecto, si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que las deducciones deben ser estrictamente indispensables para los fines de “la actividad del contribuyente”, ello no debe entenderse en el sentido de que cada contribuyente solamente puede dedicarse a un único giro, pues al ser el objeto del gravamen la obtención de ingresos, es evidente que los gastos en que se incurre para su obtención deben ser deducibles (sujeto a las condiciones y limitantes legales), independientemente de que el causante tenga más de una actividad.

Sostener lo contrario atentaría en contra del contenido y alcance del artículo 25 Constitucional, toda vez que, dicho precepto determina como obligación y facultad del Estado Mexicano lo siguiente:

Art. 25.- Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el **fomento del crecimiento económico** y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.

En esta tesitura, la postura de no considerar, inclusive por la misma autoridad cómo deducibles las erogaciones que no se vinculen con la actividad del contribuyente, atenta contra las finanzas y subsistencia de la sociedad mercantil. Esto es así pues al limitar al contribuyente a la posibilidad de deducir las erogaciones que no tengan relación con su actividad específica se restringe el fomento del crecimiento económico, lo que por vías de consecuencias, hace más grave este asunto, ya que en este punto se conculca el contenido y alcance del artículo 5 Constitucional, el que en su primer párrafo establece:

Art. 5o.- A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero,

o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.

Siguiendo con esta línea de pensamiento, se conculcaría al artículo 5 Constitucional, cuando la autoridad fiscal en una revisión rechazara las deducciones que realiza un contribuyente que por ejemplo realiza actividades por enajenación de bienes, y entre otras erogaciones, este realiza erogaciones que no tienen vinculación con esa enajenación, sino que se vinculan con la prestación de servicios y por el hecho de que estos últimos no se hayan obtenido, no significa que estos tengan que ser no deducibles.

Al respecto la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo en la **TESIS AISLADA XLVI/2009**; **“...que de aceptarse lo contrario, el contribuyente quedaría expuesto a la incertidumbre de no conocer bajo qué criterio se decidiría cuál es su actividad preponderante. Además, al limitar la posibilidad de deducir costos o gastos que no corresponden a lo que se identificaría como la actividad preponderante del contribuyente, se coartaría la posibilidad de diversificar, pues para las deducciones que correspondería al rubro no preponderante tendría que constituirse una nueva persona moral o, en su caso, liquidar la empresa activa, lo cual no debería tener cabida en tiempos de turbulencia económica o de poco crecimiento”**.

Para efectos de transparentar lo aseverado se transcribe tesis reciente, emitida por la Primera Sala de nuestro máximo Tribunal. (Pendiente de publicarse)³

TESIS AISLADA XLVI/2009.

RENTA. LA PROCEDENCIA DE LAS DEDUCCIONES EN EL IMPUESTO RELATIVO NO ESTÁ CONDICIONADA AL HECHO DE QUE LAS EROGACIONES RESPECTIVAS SE VINCULEN NECESARIAMENTE CON LA ACTIVIDAD PREPONDERANTE DEL CONTRIBUYENTE. Es lógico y deseable que las erogaciones deducibles se justifiquen en la medida en que resulten necesarias frente a la generación del ingreso del contribuyente, como lo sostuvo la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la **tesis 1a. XXIX/2007**, de rubro: **“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.”; sin embargo, el postulado que indica que la erogación respectiva debe vincularse necesariamente con la generación del ingreso no implica que de las erogaciones efectuadas para generar ingresos, únicamente serán deducibles las que correspondan a la actividad preponderante del contribuyente, considerando que sólo éstas tienen el carácter de “estrictamente indispensables”. En efecto, si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que las deducciones deben ser estrictamente indispensables para los fines de “la actividad del contribuyente”, ello no debe entenderse en el sentido de que cada contribuyente solamente puede dedicarse a un único giro, pues al ser el objeto del gravamen la obtención de ingresos, es evidente que los gastos en que se incurre para su obtención deben ser deducibles (sujeto a las condiciones y limitantes legales), independientemente de que el causante tenga más de una actividad. Ello es así, pues aunque no es dable sostener que la realización de una actividad no preponderante siempre se realiza para posibilitar las actividades que principalmente realiza el causante, tampoco puede afirmarse que aquélla sea un simple pasatiempo o que no tiene relevancia para quien la realiza, cuando se trata de una actividad lícita que se inscriba entre las que puede llevar a cabo el quejoso en el desarrollo de su objeto social, las cuales, de reportar ganancias, estarían gravadas, y que, aun si finalmente no generan ingresos, cuando menos se trata de operaciones en las que se involucran los causantes con la intención de generarlos. De aceptarse lo contrario, el contribuyente quedaría expuesto a la incertidumbre de no conocer bajo qué criterio se decidiría cuál es su actividad preponderante. Además, al limitar la posibilidad de deducir costos o

gastos que no corresponden a lo que se identificaría como la actividad preponderante del contribuyente, se coartaría la posibilidad de diversificar, pues para las deducciones que correspondería al rubro no preponderante tendría que constituirse una nueva persona moral o, en su caso, liquidar la empresa activa, lo cual no debería tener cabida en tiempos de turbulencia económica o de poco crecimiento.

Amparo en revisión 297/2008. ***** 3 de septiembre de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

LICENCIADO HERIBERTO PÉREZ REYES, SECRETARIO DE ACUERDOS DE LA PRIMERA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, C E R T I F I C A: Que el rubro y texto de la anterior tesis aislada fueron aprobados por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de dieciocho de marzo de dos mil nueve.

México, Distrito Federal, diecinueve de marzo de dos mil nueve. Doy fe.

“En términos de lo previsto en los artículos 3, fracción II y 20, fracción VI de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión Pública se suprimen los datos personales.”

HAGH/rfr.