

Estimados clientes y amigos;

Esta nota informativa tiene la finalidad de compartir con ustedes algunos aspectos relevantes respecto del acreditamiento en México, del impuesto sobre la renta pagado en esos países por operaciones realizadas en el extranjero:

ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PAGADO EN EL EXTRANJERO

Con frecuencia, diversos contribuyentes (personas físicas y morales), realizan operaciones en el extranjero por las cuales causan un impuesto sobre la renta en esos otros Estados (lo que conocemos como ingresos de fuente extranjera).

La legislación tributaria mexicana, incluidos los diversos tratados para evitar la doble tributación celebrados por nuestro país con los gobiernos de otras naciones¹, contemplan mecanismos de acreditamiento del impuesto sobre la renta causado en otros países contra el impuesto sobre la renta causado en el país de residencia (en este caso México).²

Este mecanismo se materializa, en el caso de la Ley del Impuesto sobre la Renta mexicana (en adelante LISR), en el artículo 6 de dicho ordenamiento legal, en el cual se establece tanto la

¹ Normalmente, los tratados que ha celebrado nuestro país, con el gobierno de otros estados, para evitar la doble tributación, contemplan un artículo para establecer mecanismos que permitan el acreditamiento del impuesto pagado en el país de fuente contra el que se debe pagar en el país de residencia, a través del artículo identificado como “Eliminación de la doble tributación”, en el cual se remite a la legislación local del país de residencia para que norme tal procedimiento (el de acreditamiento).

² Recordemos que el acreditamiento, es uno de los mecanismos para evitar la doble tributación que implica el poder pagar un impuesto con otro de igual naturaleza pero que ya fue previamente pagado (como puede ser el retenido en la fuente, o el impuesto sobre la renta corporativo pagado por una empresa en el extranjero cuyo acreditamiento se efectuará al momento de distribuir dividendos). En este sentido, también podemos decir que el acreditamiento es una forma de extinguir la obligación de pago de un impuesto determinado.

posibilidad como la metodología para llevar a cabo el referido acreditamiento por parte de residentes en México (sean personas físicas o morales).

Al respecto, el primer párrafo del citado artículo 6 establece lo siguiente:

“Los residentes en México podrán acreditar, **contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar**, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de esta Ley. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá siempre que el ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero.” (Énfasis añadido)

Conforme a lo anterior, el acreditamiento procede contra el impuesto sobre la renta que conforme a la Ley, les corresponda pagar a los contribuyentes.

En nuestra opinión, para el caso de personas morales (en este documento sólo nos referimos a este caso) no existe más que un impuesto sobre la renta que corresponde pagar, y el cual es el que se establece en el artículo 10 de la LISR, conforme a lo siguiente:³

“Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.⁴

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.”

Es decir, el importe que el contribuyente está obligado a pagar por el impuesto sobre la renta (le llamaremos “deuda” pues este término es utilizado en la tesis que más adelante analizaremos) al fisco federal, es por el total de la base multiplicado por la tasa, como se establece en la mecánica antes descrita.

En materia de “acreditamientos” existen algunas opiniones en el sentido de que, no existe una prelación que establezca el artículo 6 de la LISR; opiniones con las que nosotros coincidimos, por las razones que explicamos más adelante; y otras, en el sentido de que debe efectuarse después de pagos provisionales.

³ Sólo transcribimos la parte que consideramos relevante para este análisis.

⁴ Actualmente (ejercicio 2011) la tasa aplicable es del 30%.

Con la interpretación de que no existe prelación, parece coincidir el Servicio de Administración Tributaria (en adelante SAT) pues en su criterio identificado con el número 42/2010/ISR, se señala lo siguiente:

“Orden en que se efectuará el acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero.

El artículo 6o., sexto párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que tratándose de personas morales, el monto del impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, acreditable contra el impuesto que conforme a dicha ley les corresponda pagar, no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 10 de la propia ley, a la utilidad fiscal que resulte conforme a las disposiciones aplicables por los ingresos percibidos en el extranjero, señalando además que las deducciones que sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, se considerarán al cien por ciento.

Ahora bien, toda vez que dicha disposición no establece el orden en el cual se debe realizar el acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, se considera que el mismo se puede acreditar contra el impuesto sobre la renta que les corresponda pagar en el país a dichas personas morales, antes de acreditar los pagos provisionales del ejercicio.”

En nuestra opinión, es irrelevante dicha prelación, lo que está claro es que el acreditamiento debe efectuarse **contra el impuesto que conforme a esta Ley le corresponda pagar** al contribuyente y éste es solamente uno, el cual ya se describió con antelación.

Bajo esta interpretación, podría ser que el citado acreditamiento se efectúe a elección del contribuyente: antes o después de pagos provisionales, pues el impuesto correspondiente a pagar, es solamente uno; es decir, el que resulta posterior a pagos provisionales, no es distinto del determinado conforme al artículo 10, sino que éste se puede ver disminuido por el acreditamiento de pagos provisionales, o bien, con el acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero.

Todo lo anterior, parecería una obviedad, sobre todo cuando existe un criterio del SAT concurrente con lo ya mencionado; sin embargo, en este documento nos referiremos a una interpretación que, sobre este tema, resolvió dar el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, a través de la tesis visible en la revista del citado Tribunal número 40 del mes de abril de 2011, página 15. Reproducimos a continuación el texto de dicha tesis por considerarlo relevante para este documento.

“ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO PAGADO EN EL EXTRANJERO POR UN RESIDENTE EN MÉXICO, PERCEPTOR DE DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS POR UNA PERSONA MORAL RESIDENTE EN EL EXTRANJERO. DEBE ESTARSE AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE “CORRESPONDERÍA PAGAR” AL CONTRIBUYENTE Y NO AL IMPUESTO CAUSADO.-El artículo 6º, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2001, establece que “Los residentes en México podrán acreditar, contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de esta Ley. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá siempre que el ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya el impuesto sobre la renta pagado en el

extranjero.” De ese precepto se aprecia que el acreditamiento señalado se aplicará al impuesto sobre la renta que “correspondería pagar” al contribuyente residente en México, toda vez que el legislador federal fue claro al indicar que las diversas hipótesis de acreditamiento que regula el numeral señalado, tienen como fin que los residentes en México, como lo sería el accionista receptor de dividendos distribuidos por un extranjero pueda acreditar el impuesto pagado en el extranjero contra el impuesto sobre la renta en México que le “correspondería pagar” a dicho residente en México. Así éste último término sólo puede referirse a la deuda fiscal a pagar por el contribuyente residente en México. Sin que el legislador se refiera al impuesto causado, sino que es claro al señalar que la aplicación del acreditamiento será contra el impuesto sobre la renta que “correspondería pagar”. Por lo que el orden para aplicar el acreditamiento resulta relevante pues en los términos previstos por el legislador federal, ello sólo procederá después de calcular el impuesto sobre la renta del contribuyente conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, como deuda fiscal resulte a favor del Fisco Federal. Lo que implica que previamente al acreditamiento se consideren los pagos provisionales que se hubieren efectuado por el contribuyente con motivo del impuesto sobre la renta en México y, en su caso, el impuesto retenido, que permitan finalmente aplicar el acreditamiento que se hubiere calculado conforme al artículo 6º de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En consecuencia, la ley no autoriza que se aplique en primer término dicho acreditamiento y con posterioridad los pagos provisionales ni el impuesto retenido.”

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 11676/07-17-08-7/223/10-PL- 07-04.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 26 de mayo de 2010, por mayoría de 10 votos a favor y 1 voto con los puntos resolutive.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretaria: Lic. Adriana Domínguez Jiménez. (Tesis aprobada en sesión de 24 de enero de 2011)

De la tesis antes transcrita se sigue que el Tribunal es de la idea de que el acreditamiento sólo procede contra el impuesto sobre la renta disminuido de los pagos provisionales; lo que, como ya veremos más adelante, puede generar distorsiones relevantes en contra de los contribuyentes.

Antes de demostrar lo aseverado en el párrafo anterior, debemos señalar que la interpretación del Tribunal, puede encontrar sustento a través de la siguiente teoría:

En un negocio lineal, es decir, que tiene variaciones poco significativas entre un ejercicio y otro y siempre se mantiene estable, los pagos provisionales están determinados con base en un coeficiente de utilidad muy similar a la realidad del ejercicio en el que se realizan éstos, como se demuestra a continuación:

Ejemplo 1		
	Año 1	Año 2
Ingresos	12,000	13,000
Deducciones	11,300	12,230
Base	700	770
Tasa ISR	30%	30%
ISR a cargo	210	231
P.P. anual	180	228
A cargo (favor)	30	4
Ingreso mensual	1,000	1,083
Coef. Util.	5%	5.8%
Utilidad fiscal	50	63
Tasa ISR	30%	30%
P.P. mensual	15	19
P.P. anual	180	228
Coef. Util.	Año 2	
Base año 1	700	5.8%
Ingresos año 1	12,000	

En estos casos, el contribuyente no tendría un efecto fiscal adverso al utilizar el criterio sostenido por el tribunal como se demuestra a continuación:

Ejemplo 2				
	Año 1	Año 2	Año 2 Ejemplo 1	Diferencia
Ingresos nacionales	12,000	13,000	13,000	
Ingresos extranjeros		600	-	
Deducciones	11,300	12,230	12,230	
Base	700	1,370	770	
Tasa ISR	30%	30%	30%	
ISR a cargo	210	411	231	
Pagos prov.	180	228	228	
A cargo (favor)	30	184	4	
Acreditamiento	-	60	-	
A cargo (favor)	30	124	4	120 *
Ingreso mensual	1,000	1,083	1,083	
Coef. util.	5%	5.83%	5.8%	
Utilidad fiscal	50	63	63	
Tasa ISR	30%	30%	30%	
P.P. mensual	15	19	19	
P.P. anual	180	228	228	
* Ingresos extranjeros	600			
Tasa ISR	30%			
ISR Ing. Ext.	180			
Acreditamiento	60			
Diferencia	120			

Lo anterior sucede porque el ingreso proveniente del extranjero no afecta la base de los pagos provisionales por lo que lógicamente se puede aducir que el diferencial entre la base de pagos provisionales y la base del impuesto sobre la renta del ejercicio debiera ser, primordialmente, los ingresos de fuente extranjera sobre los cuales ya se pagó parcialmente el impuesto sobre la renta en el extranjero; y, por lo tanto, sería lo único sobre lo cual se podría efectuar el acreditamiento.

Una conclusión en este sentido, adolecería de una falta de análisis respecto de ciertos casos o variables que, en nuestra opinión, no se contemplan dentro de dicha interpretación; a saber:

1. Los pagos provisionales son cantidades enteradas a cuenta del impuesto del ejercicio determinadas con base en la realidad acaecida en el o los ejercicios anteriores; en virtud de que se determinan con base en el coeficiente de utilidad de dichos ejercicios; es decir, son estimaciones basadas en el pasado que no necesariamente coinciden con la realidad del ejercicio en el que dichos pagos provisionales se pagan y en el que se obtiene el ingreso del extranjero. Por lo tanto, no debieran afectar la factibilidad de llevar a cabo el

acreditamiento de un impuesto que efectivamente se pagó por el contribuyente en otro país (el de fuente).

2. Los negocios lineales son pocos en México (y en el mundo). La gran mayoría de los negocios están afectos a distintas circunstancias que hacen que obtengan resultados que varían de un ejercicio a otro; bien sea por cuestiones internas (decisiones de inversión; riesgos materializados; maduración de productos o marcas; nuevas líneas de negocios; etc.); o bien, por cuestiones exógenas a éstos (crisis financieras; fenómenos meteorológicos; fluctuaciones cambiarias; variaciones relevantes en costos de insumos, entre otros).

En virtud de lo anterior, las distorsiones que aducimos con antelación, podrían suceder cuando se dé una situación en la que el coeficiente de utilidad que sirve de base para determinar los pagos provisionales, sea distinto a la base del impuesto sobre la renta anual, como se muestra a continuación:

Ejemplo 3

	Año 1	Año 2
Ingresos nacionales	12,000	13,000
Ingresos extranjeros	-	600
Deducciones	11,350	13,400
Base	650	200
Tasa ISR	30%	30%
ISR a cargo	195	60
Pagos prov.	180	211
A cargo (favor)	15	- 151
Acreditamiento		
A cargo (favor)	15	- 151
Ingreso mensual	1,000	1,083.33
Coef util.	5%	5%
Utilidad fiscal	50	59
Tasa ISR	30%	30%
P.P mensual	15	17.60
P.P. anual	180	211

En el caso que nos ocupa, el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero que, aún y cuando ya se pago sobre una base real (no estimada como los pagos provisionales), no se podría acreditar incrementando, indebidamente, la tasa efectiva tributaria de la entidad, como se demuestra a continuación:

Ejemplo 4

	Año 1	Año 2
Ingresos nacionales	12,000	13,000
Ingresos extranjeros	-	600
Deducciones	<u>11,350</u>	<u>13,400</u>
Base	650	200
Tasa ISR	<u>30%</u>	<u>30%</u>
ISR a cargo	195	60
Pagos prov.	<u>180</u>	<u>211</u>
A cargo (favor)	15	- 151
Acreditamiento	<u>-</u>	<u>60</u>
A cargo (favor)	15	- 151
Ingreso mensual	1,000	1,083.33
Coef util.	<u>5%</u>	<u>5%</u>
Utilidad fiscal	50	59
Tasa ISR	<u>30%</u>	<u>30%</u>
P.P mensual	15	17.60
P.P. anual	180	211
	Año 1	Año 2
ISR a cargo	195	60
ISR acreditable	<u>-</u>	<u>60</u>
	195	120
Base	650	200
Tasa Efectiva	30%	60%

Consideramos que un temor que podría tenerse por parte del poder judicial (y eventualmente del ejecutivo) de interpretar que es factible llevar a cabo el acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero contra el impuesto sobre la renta total en México antes de pagos provisionales, es la factibilidad de que eventualmente se generen saldos a favor susceptibles de solicitar en devolución o de compensarse por los contribuyentes al combinar dentro de la base del impuesto sobre la renta del contribuyente ingresos del extranjero con ingresos de fuente mexicana.

Dicho temor sería infundado pues, por un lado, el impuesto sobre la renta fue realmente pagado en el extranjero y éste se determina con base en un ingreso que se incorpora a la base mexicana incluyendo el impuesto que se pretende acreditar; y, en todo caso, si se llegase a generar un saldo a favor, sería únicamente por los pagos provisionales que se pagaron en exceso, por estar asociados a una realidad económica que no obedece a la del ejercicio en que se efectúan dichos pagos, como se demuestra a continuación:

Ejemplo 5

	Año 1	Año 2		Año 2
		Criterio SAT		Criterio Tribunal
Ingresos nacionales	12,000	13,000	Ingresos nacionales	13,000
Ingresos extranjeros	-	1,400	Ingresos extranjeros	1,400
Deducciones	<u>11,350</u>	<u>13,400</u>	Deducciones	<u>13,400</u>
Base	650	1,000	Base	1,000
Tasa ISR	<u>30%</u>	<u>30%</u>	Tasa ISR	<u>30%</u>
ISR a cargo	195	300	ISR a cargo	300
Acreditamiento	-	140	Pagos prov.	<u>211</u>
ISR después aced.	195	160	ISR a cargo	89
Pagos prov.	<u>180</u>	<u>211</u>	Acreditamiento	<u>89</u>
A cargo (favor)	15	- 51 *	A cargo (favor)	-
Ingreso mensual	1,000	1,083.33	Total aced.	140
Coef util.	<u>5%</u>	<u>5.4%</u>	Acad. Parcial	<u>89</u>
Utilidad fiscal	50	59	Acad. Diferido	51
Tasa ISR	<u>30%</u>	<u>30%</u>	Total aced.	140
P.P mensual	15	17.60	Pagos prov.	<u>211</u>
P.P. anual	180	211	Total ISR pagado	351
Ingresos extranjeros		1,400	Total ISR pagado	<u>351</u>
Pérdida México		<u>400</u>	Base	1,000
Base Neta		1,000	Tasa efectiva	35%
Tasa ISR		<u>30%</u>		
ISR a cargo		300		
ISR P.P.		211		
ISR extanjero		<u>140</u>		
Total ISR pagado		351		
ISR por pagar (deuda)		<u>300</u>		
Total ISR a favor		51 *		

En conclusión, tanto desde el punto de vista del análisis a las disposiciones correspondientes, como por los efectos económicos que se producen, consideramos que la interpretación adecuada debería ser en el sentido de que el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, debiera ser acreditable contra el impuesto sobre la renta del ejercicio antes o después de pagos provisionales, a elección del contribuyente, por las razones expresadas.

Consideramos que este tema es relevante, pues nos encontramos en el umbral de la conclusión de un ejercicio más y este efecto puede ser significativo para algunos contribuyentes, pues, como quedó demostrado, hay casos en los que efectuar el acreditamiento posterior a pagos provisionales (como lo establece la tesis comentada) puede traer consecuencias adversas e incremento en la tasa efectiva impositiva, indebidamente.

Como siempre, quedamos a sus órdenes para poderlos asistir en cualquiera de las situaciones antes indicadas o las demás que pudieran resultar de su interés.

Atentamente,
Calderón, González y Carvajal, S.C.

arturo.carvajal@cgctax.com
alejandro.calderon@cgctax.com
francisco.gonzalez@cgctax.com