

Efectos de la inflación no reconocidos fiscalmente

Lineamientos

GARRIDO  LICONA.
Y A S O C I A D O S S . C .

L.C. Jorge Camarena Cedeño, Asociado del Área
Fiscal de Garrido Licona y Asociados

Especialista en consultoría fiscal en empresas nacionales
e internacionales
Cuenta con 11 años de experiencia

INTRODUCCIÓN

En los últimos años se han vivido a nivel mundial las consecuencias económicas derivadas de la pandemia generada por el *coronavirus disease* (Covid-19). A raíz de la cual, empresas y países han sufrido efectos adversos como la disminución en el consumo, la escasez de insumos, el bajo o nulo crecimiento económico y, como resultado, un alza general en el precio de los bienes y servicios o “inflación” alta.

La inflación, en términos generales, significa la pérdida del valor real del dinero, por ejemplo, si una persona tiene \$100 y decide gastarlos el día de hoy, podría comprar 10 unidades de determinados productos considerando que cada uno tiene un costo de \$10; sin embargo, suponiendo que a lo largo del año la inflación anual fuera del 10% y ahora esa persona decide gastar los mismos \$100, solamente podrá comprar nueve unidades del producto, ya que cada unidad actualmente costaría \$11.



Lo anterior significa que, si bien el valor nominal del dinero se mantiene, su valor real disminuye, lo cual representa un impacto negativo en los bolsillos de las empresas, afectando su capacidad operativa. En este sentido, la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) establece determinados supuestos en los que se permite a las entidades reconocer los efectos de la inflación respecto a ciertas partidas; sin embargo, dentro de la misma ley podemos encontrar algunos otros conceptos donde no se ha reconocido, o no se permite reconocer el efecto inflacionario.

En este contexto, considerando que en los últimos dos años los niveles de la inflación han sido superiores al 7% anual y que se pronostica que se mantenga en rangos altos, al menos durante dos años más, es relevante analizar la falta de proporcionalidad y simetría fiscal, ante el impacto de no reconocer esta variable económica respecto de ciertas partidas fiscales relacionadas con deducciones que no han sido actualizadas.

EFFECTOS DE LA INFLACIÓN RECONOCIDOS FISCALMENTE

En la actualidad, la LISR permite a los contribuyentes reconocer los efectos de la inflación, únicamente con determinados conceptos, como las pérdidas fiscales, la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (Cufin), la Cuenta de Capital de Aportación (Cuca), el ajuste anual por inflación, la deducción de inversiones, etc. No obstante, es importante mencionar que cada uno de estos conceptos tiene reglas particulares.

Al respecto, el numeral 17-A, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación (CFF) estipula la mecánica para reconocer los efectos de la inflación, respecto de las contribuciones que no se paguen dentro de los plazos establecidos por la ley que corresponda.

Para efectos de un mejor entendimiento, se cita el referido numeral:

Artículo 17-A. *El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del*

fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor¹ del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.

...

(Énfasis añadido.)

En términos de la disposición transcrita, el contribuyente actualizará el monto de las contribuciones a su cargo que se paguen de manera extemporánea, de conformidad con los cambios del INPC, tal y como se muestra a continuación:

$$\text{Factor de actualización} = \frac{\text{INPC del mes anterior al mes en curso}}{\text{INPC del mes anterior al más antiguo del periodo}}$$

Es decir, que, para efectos del pago de contribuciones, se reconoce el efecto inflacionario por el periodo comprendido desde el mes al que corresponda la contribución en cuestión, hasta el mes inmediato anterior al mes en curso.

EFFECTOS DE LA INFLACIÓN NO RECONOCIDOS FISCALMENTE

Como ya se mencionó, la LISR contempla algunos conceptos donde se reconocen los efectos de la inflación; sin embargo, se pueden encontrar otros en los que no se han actualizado los montos correspondientes, o no se ha reconocido el efecto de la inflación desde hace varios ejercicios, o bien la ley no permite reconocer ese efecto expresamente.

Algunos de estos conceptos son:

- **Viáticos** (artículo 28, fracción V, de la LISR)

¹Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC)



- *Gastos de viaje destinados a la alimentación:* Solo serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$750 diarios por cada beneficiario, cuando los mismos se eroguen en territorio nacional, o \$1,500 cuando se eroguen en el extranjero.
 - *Gastos de viaje destinados al uso o goce temporal de automóviles y gastos relacionados:* Serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$850 diarios, cuando se eroguen en territorio nacional o en el extranjero.
 - *Gastos de viaje destinados al hospedaje:* Solo serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$3,850 diarios, cuando se eroguen en el extranjero.
 - o Estos montos no se han actualizado desde el ejercicio 2002
 - **Uso o goce temporal de automóviles** (artículo 28, fracción XIII, tercer párrafo, de la LISR)
 - Solo serán deducibles los pagos efectuados por el uso o goce temporal de automóviles hasta por un monto que no exceda de \$200 diarios por vehículo, o \$285 diarios si la propulsión de este es a través de baterías eléctricas recargables.
 - o Estos montos no se han actualizado desde el ejercicio 2014
 - **Deducción de automóviles** (artículo 36, fracción II, de la LISR)
 - Las inversiones en automóviles solo serán deducibles hasta por un monto de \$175,000; tratándose de automóviles cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables solo serán deducibles hasta por un monto de \$250,000.
 - o Estos montos no se han actualizado desde el ejercicio 2016
 - **Intereses netos** (artículo 28, fracción XXXII, de la LISR)
 - Excepción a la regla hasta por un monto de \$20'000,000, respecto de intereses devengados a cargo que deriven de deudas.
 - o Este monto no se ha actualizado desde el ejercicio 2020
- Asimismo, un concepto en el que la LISR prohíbe expresamente el reconocimiento del efecto inflacionario es el costo de lo vendido. En este sentido, el último párrafo del artículo 39 de ese ordenamiento indica que no es posible dar efectos fiscales a la revaluación de inventarios o del costo de lo vendido, es decir, que no es viable deducir el monto que resulte del ajuste inflacionario al precio pagado por la adquisición de las mercancías que se enajenen (comercialización), o bien de las materias primas que igualmente se enajenen como parte de un producto terminado (manufactura).
- Para un mejor entendimiento, se cita la disposición fiscal mencionada:
- Artículo 39. ...**
- ...
- En ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido.**
- (Énfasis añadido.)*
- Al respecto, esa referencia viola el principio constitucional de proporcionalidad previsto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), como se desprende de la tesis de jurisprudencia 2a. /J 185/2016 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), que a continuación se señala:
- RENTA. EFECTOS DE LA SENTENCIA CONCESORIA DEL AMPARO CONTRA EL ARTÍCULO 39, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER QUE NO SE DARÁ EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO.**
- El precepto citado, al señalar que en ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados*



Unidos Mexicanos. En tal virtud, los efectos de la sentencia concesoria del amparo consisten en que se permita al causante el reconocimiento de efectos fiscales al fenómeno inflacionario que impacta el valor de la adquisición de las mercancías, materia prima, productos semi terminados o terminados que forman parte del costo de lo vendido, mediante la actualización de dichos valores, hasta el momento en que se lleve a cabo la enajenación del bien que se produzca o comercialice, limitado a aquellos casos en los que la compra de la mercancía y su venta –sea que se venda el mismo artículo o incorporado en un producto terminado– tengan lugar en ejercicios distintos. Sin que la concesión alcance a la prohibición de otorgar efectos fiscales a la revaluación de inventarios, pues esa porción normativa es simétrica y válida, ya que el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que no se consideran ingresos los obtenidos por el contribuyente con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

No. de Registro 2013221. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Décima Época. Libro 37. Tomo I. Segunda Sala. Materia común. Jurisprudencia. Tesis 2a./J. 185/2016 (10a.). Diciembre de 2016, p. 679.

(Énfasis añadido.)

Tomando en cuenta el citado precedente jurídico, se considera que el no reconocimiento de los efectos de la inflación, respecto de partidas fiscales que afecten directamente los montos de ciertas deducciones, es violatorio al principio de proporcionalidad tributaria que, en términos generales, consiste en que los contribuyentes están obligados a contribuir al gasto público, en función de su capacidad contributiva real. Es decir, debe pagar más quien tenga mayores utilidades y menos quien tenga menores utilidades.

Lo anterior es consistente con el criterio manifestado por la SCJN, a través de la siguiente tesis de jurisprudencia, respecto a lo que se debe entender como capacidad contributiva:

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 proporcio-

nalidad 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.

...

No. de Registro digital 192849. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo X. Pleno. Materias constitucional y administrativa. Jurisprudencia. Tesis P./J. 109/99. Noviembre de 1999, p. 22.

(Énfasis añadido.)

De acuerdo con lo anterior, determinar una base gravable deduciendo los conceptos mencionados –viáticos, arrendamiento de automóviles, Monto Original de la Inversión (MOI) de automóviles e intereses netos–, sin contemplar los efectos de la inflación respecto de los límites de deducción establecidos para cada caso, no sería proporcional a la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes, puesto que tendrían una afectación negativa al no tomarse en cuenta el efecto económico de la inflación sobre los pagadores de impuestos.

En ese mismo orden de ideas, es importante ejemplificar el impacto negativo que tienen los contribuyentes al no estar actualizados en la ley los montos de los límites de las deducciones mencionadas previamente y, por ende, no reflejar los efectos de la inflación. Para tal propósito, la siguiente tabla muestra los efectos de la inflación (actualización con base en el INPC) sobre alguno de estos conceptos, partiendo de los montos históricos actualmente señalados en la LISR:



| MOI deducible de automóviles | | | |
|------------------------------|----------------|--------------------------|----------------|
| Convencional | \$175,000 | Eléctrico/híbrido | \$250,000 |
| INPC Agosto 2022 | 123.803 | INPC Agosto 2022 | 123.803 |
| INPC Enero 2016 | 89.386 | INPC Enero 2017 | 93.604 |
| | | | |
| Factor de actualización | 1.3850 | Factor de actualización | 1.3226 |
| Monto actualizado | 242,375 | Monto actualizado | 330,650 |
| Viáticos de alimentación | | | |
| Territorio nacional | \$750 | Extranjero | \$1,500 |
| INPC Agosto 2022 | 123.803 | INPC Agosto 2022 | 123.803 |
| INPC Enero 2002 | 50.900 | INPC Enero 2002 | 50.900 |
| | | | |
| Factor de actualización | 2.4322 | Factor de actualización | 2.4322 |
| Monto actualizado | 1,824 | Monto actualizado | 3,648 |
| Arrendamiento de automóviles | | | |
| Convencional | \$200 | Eléctrico/híbrido | \$285 |
| INPC Agosto 2022 | 123.803 | INPC Agosto 2022 | 123.803 |
| INPC Enero 2014 | 84.519 | INPC Enero 2017 | 93.604 |
| | | | |
| Factor de actualización | 1.4647 | Factor de actualización | 1.3226 |
| Monto actualizado | 293 | Monto actualizado | 377 |

Ahora bien, otro elemento relevante para este estudio, además de la desproporcionalidad tributaria, sería la falta de simetría en torno al reconocimiento de la inflación para efectos fiscales. Ya que, como se ha expuesto, los contribuyentes no pueden dar efecto fiscal alguno a la inflación en algunas deducciones; no obstante, año con año se reconoce en la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) el efecto inflacionario en los montos de las multas previstas en el CFF, lo cual se puede constatar en el anexo 5 de esa resolución vigente para 2022.

Asimismo, como se ha señalado, para efectos del pago extemporáneo de contribuciones, la ley sí reconoce el

efecto inflacionario por el periodo comprendido desde el mes al que corresponda la contribución de que se trate, y hasta el mes inmediato anterior al mes en curso, en términos del citado artículo 17-A del CFF.

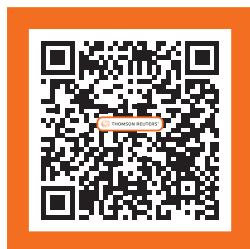
Esta falta de simetría y desproporcionalidad ya ha sido analizada por el Senado de la República, por lo que en un intento por actualizar los montos de algunas deducciones, publicó el pasado 13 de septiembre, en su gaceta, una iniciativa de reforma (propuesta por uno de los grupos parlamentarios) consistente en un "Proyecto de decreto por el que se reforma la fracción XIII párrafo tercero, la fracción XXXII párrafo décimo del artículo 28 y se reforma la fracción II del artículo 36 todos de la



Ley del Impuesto Sobre la Renta”, a través de la cual plantea modificar, en favor de los contribuyentes, los límites establecidos para la deducción de automóviles y el arrendamiento de los mismos, para quedar de la siguiente manera:

| Inversiones en automóviles | Actual | Propuesta |
|----------------------------|-----------|-----------|
| Convencionales | \$175,000 | \$330,000 |
| Eléctricos/híbridos | \$250,000 | \$471,500 |
| Arrendamiento de vehículos | | |
| Convencionales | \$200 | \$550 |
| Eléctricos/híbridos | \$285 | \$784 |

Para acceder a la Iniciativa que reforma los artículos 28 y 36 de la LISR (Senado) escanee el Código QR



Ahora bien, en caso de que dicha iniciativa fuese aprobada, el resultado fiscal de una empresa, que tuviese deducciones relacionadas con los límites que se propone incrementar, se beneficiaría en cuanto al pago de sus impuestos, lo cual se puede constatar a través del siguiente ejemplo:

| Concepto | LISR 2022 | Iniciativa |
|----------------------------|-------------|-------------|
| Ingresos acumulables | \$3'250,800 | \$3'250,800 |
| menos | | |
| Deducciones autorizadas | 116,750 | 283,250 |
| Arrendamiento de vehículos | 73,000 | 200,750 |
| Deducción de inversiones | 43,750 | 82,500 |

| Concepto | LISR 2022 | Iniciativa |
|----------------------------------|-----------|------------|
| menos | | |
| PTU pagada | 75,000 | 75,000 |
| igual | | |
| Utilidad fiscal | 3'059,050 | 2'892,550 |
| menos | | |
| Pérdidas pendientes de disminuir | 0 | 0 |
| igual | | |
| Resultado fiscal | 3'059,050 | 2'892,550 |
| (*) Tasa de ISR | 30% | 30% |
| igual | | |
| Impuesto por pagar | 917,715 | 867,765 |

Es importante destacar que, en la exposición de motivos de la iniciativa de reforma en cuestión, el grupo parlamentario correspondiente argumentó, entre otros factores, las afectaciones económicas que tuvo el sector automotriz derivado de la alta inflación que ocasionó la pandemia provocada por el Covid-19, lo cual es consistente con las razones manifestadas en la introducción del presente estudio.

CONCLUSIÓN

Derivado del entorno inflacionario en que nos encontramos actualmente, se considera necesaria una reforma legislativa en la que el Ejecutivo Federal incremente los límites de las deducciones correspondientes a los conceptos mencionados en esta colaboración, con el fin de que exista simetría fiscal y proporcionalidad entre el importe que las empresas podrán deducir y la disminución de su poder adquisitivo, que se genera por el efecto de la “alta” inflación.

En caso contrario, se deberá analizar la viabilidad de interponer los medios de defensa legal procedentes, con el objetivo de neutralizar el impacto negativo que están sufriendo, derivado de la desproporcionalidad tributaria que se suscita por el pago de una obligación, cuya base no refleja su capacidad contributiva real. •

