

Por Lic. Isabel Rodríguez Nepote
Senior Ben Chevez, Ruiz, Zamarripa, S.C. y Cía
isabelnepote@hotmail.com

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

DEDUCCIÓN DE PAGOS AL

EXTRANJERO

Este artículo aborda el rechazo de la deducción de pagos al extranjero en relación con el artículo 31 de la LISR; la naturaleza del gravamen y el propósito de los recargos y las multas.

Los contribuyentes

personas morales residentes fiscales en México que no hayan retenido el Impuesto Sobre la Renta (ISR) a residentes en el extranjero al realizar el pago de intereses (por poner un ejemplo) tendrán que pagar lo que debió pagar el residente en el extranjero, con la actualización, recargos y multa correspondiente y por otra parte, aun resarciendo el perjuicio sufrido por el fisco mexicano, se verán impedidos para deducir de sus ingresos, el pago hecho por intereses al extranjero, el cual hubiera sido deducible si hubieran retenido al residente en el extranjero oportunamente el ISR correspondiente, considerando que los demás requisitos del artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) hubieran sido cubiertos.

Adicionalmente, dichos contribuyentes deberán enterar una cantidad adicional de ISR considerando que el residente en el extranjero obtuvo un ingreso, dado que al no retenerle este impuesto, le evitaron una erogación.

• **Responsabilidad solidaria por el pago del ISR a cargo del residente en el extranjero.** Al ser responsable solidario el residente fiscal en México

en términos del artículo 26, fracción I del Código Fiscal de la Federación (CFF) respecto al ISR que debió haber retenido al residente en el extranjero por el ingreso por intereses (por poner un ejemplo) de fuente de riqueza ubicada en México, la persona moral mexicana deberá pagar el ISR con la correspondiente actualización, recargos y multa.

• **Naturaleza y propósito de la actualización.** Hace algunos años algunos contribuyentes argumentaron que la actualización se trataba de una doble pena en relación con los recargos también impuestos por falta de pago oportuno y, por tanto, que se contravenía lo dispuesto por el artículo 22 de la Constitución Política Mexicana que prohíbe las multas excesivas y las penas inusitadas y trascendentales. Sin embargo, esto fue resuelto en sentido desfavorable para dichos contribuyentes.

• **Naturaleza y propósito de los recargos.** Somos de la opinión que los recargos tienen una naturaleza indemnizatoria y no sancionatoria, puesto que la multa cumple esta última finalidad y los recargos buscan compensar al fisco de las cantidades que pudo haber obtenido de haber invertido las cantidades

que se le adeudaban en el momento en que eran exigibles. En este sentido se ha pronunciado el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN).

El hecho de que la misma tasa de los recargos sea utilizada para calcular los intereses a favor de un contribuyente en caso de que el fisco sea el deudor de la relación jurídico tributaria, prueba dicha aseveración.

• **Naturaleza y propósito de la multa.** En nuestra opinión, la multa es una sanción que inhibirá a los contribuyentes a cometer la falta sancionada en el futuro u omitir el cumplimiento de lo ordenado por la norma.

• **Extinción de la obligación.** Satisfacción del interés del fisco. En nuestra opinión, en la medida en que la persona moral mexicana pague al fisco la contribución omitida actualizada, con los recargos y multa correspondiente, se extinguirá la obligación de pago en la que el fisco es acreedor y satisfará en todos sus términos el interés del fisco federal, restituyéndolo plenamente por una parte como si no hubiera omitido el pago de las contribuciones (al pagarse la contribución omitida actualizada y con los recargos correspondientes) y por



Es decir, en nuestro ejemplo, se considera que se le evitó al residente en el extranjero una erogación que en principio le correspondía (el Impuesto Sobre la Renta por los intereses provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional). Sobre dicho ingreso presunto, el residente para efectos fiscales en México debió haber hecho otra retención, al no haberla hecho, deberá él mismo pagar el ISR correspondiente. Y sobre este último también podría considerarse que es un ingreso presunto del residente en el extranjero por el cual el contribuyente mexicano debió haberle hecho la retención correspondiente y al no haberlo hecho,

se considera nuevamente que le evitó una erogación y que esta representa un ingreso presunto, y así indefinidamente.

Con lo anterior, al determinar un crédito fiscal al contribuyente mexicano por omisión en la retención de ISR a cargo de un residente en el extranjero, se le estaría sancionando al menos tres veces por una misma conducta:

1. A través de la multa por no haber enterado la contribución a cargo del residente en el extranjero oportunamente.
2. A través del pago del ISR mayor al que le correspondía, que tendrá que hacer el contribuyente mexicano por el rechazo de la deducción de un gasto estrictamente indispensable.

A través del pago del ISR, que deberá hacer el contribuyente mexicano por considerar que el residente en el extranjero obtuvo un ingreso al haberse evitado la erogación del ISR que le correspondía por intereses de fuente de riqueza en México.

- **Conclusiones.** El artículo 31, fracción V en relación con la fracción XIX, de la LISR establece requisitos de fondo y no de forma, y resulta inconstitucional por desproporcional, al prohibir la deducción de un pago a un residente en el extranjero que cumple con los demás requisitos del artículo 31, que resulten aplicables, no obstante que el contribuyente mexicano

Al determinar

un crédito fiscal al contribuyente por omisión en la retención de ISR a cargo del residente extranjero se le sancionará al menos tres veces.

haya resarcido en todos sus términos el interés del fisco federal y haya enterado la cantidad correspondiente a la multa como sanción de su omisión en la retención del impuesto correspondiente al residente en el extranjero. Esto siempre y cuando no se actualice algún supuesto de no deducibilidad del artículo 32 de la LISR. ❁

XI PREMIO DE INVESTIGACIÓN FISCAL

Este artículo es una reseña del trabajo ganador del primer lugar del XI Premio de Investigación Fiscal, titulado "Inconstitucionalidad del rechazo de la deducción de pagos al extranjero por falta de retención de impuestos no obstante que posteriormente se haya restituído al fisco el perjuicio causado".