

Inconstitucional, el diferimiento de la deducción de bienes sujetos a importación temporal hasta el momento en que retornen al extranjero

La Ley del ISR vigente hasta el ejercicio de 2004 disponía en la fracción XV de su artículo 31, los requisitos para deducir la adquisición de bienes de importación, en los siguientes términos:

XV. Tratándose de adquisición de bienes de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación definitiva. Cuando se trate de la adquisición de bienes que se encuentren sujetos al régimen de importación temporal, los mismos se deducirán hasta el momento en que se retornen al extranjero en los términos de la Ley Aduanera o, tratándose de inversiones de activo fijo, en el momento en que se cumplan los requisitos para su importación temporal. También se podrán deducir los bienes que se encuentren sujetos al régimen de depósito fiscal de conformidad con la legislación aduanera, cuando el contribuyente los enajene, los retorne al extranjero o sean retirados del depósito fiscal para ser importados definitivamente. Tratándose de la adquisición de bienes que se encuentran sujetos al régimen de recinto fiscalizado estratégico, los mismos se deducirán desde el momento en que se introducen a dicho régimen, el Servicio de Administración Tributaria podrá establecer las reglas necesarias para su instrumentación. El importe de los bienes e inversiones a que se refiere este párrafo no podrá ser superior al valor en aduanas del bien de que se trate.

Según se observa, la Ley del ISR vigente hasta el ejercicio de 2004 establecía para la deducción de las adquisiciones sujetas al régimen de importación temporal, los siguientes requisitos particulares:

1. En el caso de adquisición de bienes, los mismos se deducían hasta el momento en que se retornaran al extranjero en términos de la Ley Aduanera.

2. Si se trataba de inversiones de activo fijo, se deducían en el momento en que se cumplieran los requisitos para su importación temporal.

Cabe observar que conforme el artículo 106 de la Ley Aduanera, se entiende por régimen de importación temporal, la entrada al país de mercancías para permanecer en él por tiempo limitado y con una finalidad específica, siempre que retornen al extranjero en el mismo estado; este artículo también señala los plazos para que las mercancías sujetas a dicho régimen retornen al extranjero.

Respecto a la limitante de deducir la adquisición de bienes sujetos al régimen de importación temporal hasta el momento en que se retornen al extranjero, algunos contribuyentes solicitaron el amparo de la justicia federal, pues consideraron que tal tratamiento les generaba enterar un impuesto sobre una base que no reflejaba su capacidad económica real, al no permitirles deducir de sus ingresos acumulables en el mismo periodo en el que adquirirían los bienes sujetos a ese régimen aduanal.

En este sentido, la Corte señaló que la fracción XV del artículo 31 de la Ley del ISR vigente en 2002 y 2003, misma que estuvo vigente hasta 2004, al no permitir que la deducción se hiciera en el momento en que se efectuara la erogación para adquirir los bienes, sino que difería su aplicación, condicionándola a un elemento ajeno del objeto del ISR, que los bienes relativos retornaran al extranjero en términos de la Ley Aduanera, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, por lo que concedió el amparo, a fin de que los contribuyentes dedujeran de sus ingresos acumulables para el ISR, la adquisición de bienes sujetos al régimen de importación temporal en el momento en que se cumpla con los requisitos relativos a ese régimen. La tesis

jurisprudencial en la que queda de manifiesto la postura de la Corte es la que se transcribe a continuación:

RENTA. EL ARTICULO 31, FRACCION XV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE EL MOMENTO EN QUE SE EFECTUARAN LAS DEDUCCIONES TRATANDOSE DE LA ADQUISICION DE BIENES SUJETOS A IMPORTACION TEMPORAL, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACION VIGENTE EN 2002 Y 2003). *El precepto citado, al establecer como requisito que cuando se trate de la adquisición de bienes sujetos al régimen de importación temporal, éstos se deducirán hasta el momento en que retornen al extranjero en términos de la Ley Aduanera, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que tratándose del impuesto sobre la renta, la capacidad contributiva se presenta en función de los ingresos que los sujetos pasivos perciben, así como del reconocimiento legal de los gastos necesarios en que tienen que incurrir para la generación de los ingresos que modifiquen su patrimonio, por lo que el requisito que prevé el artículo 31, fracción XV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para que proceda la deducción de la adquisición de los bienes sujetos al régimen de importación temporal, no atiende al hecho imponible de la contribución, pues difiere su aplicación y la condiciona a un elemento ajeno al objeto gravable, como lo es el relativo al momento en que los bienes retornan al extranjero.*

Amparo en revisión 474/2005. Valeo Térmico, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Amparo en revisión 1004/2005. Valeo Climate Control de México, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.


Amparo en revisión 1105/2005. Siemens Vdo, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: María Estela Ferrer Mac-Gregor Poisot.

Amparo en revisión 910/2004. Siemens Vdo, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: María Estela Ferrer Mac-Gregor Poisot.

Amparo en revisión 440/2005. Rafypak, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Paula María García Villegas.

Tesis de jurisprudencia 179/2005. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del siete de diciembre de dos mil cinco.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXIII, enero de 2006, página 1119.

Cabe indicar que para el ejercicio de 2005 se reformó la fracción XV del artículo 31 de la Ley del ISR, y actualmente establece como requisito para la deducción de mercancías de importación, que se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación. Sin embargo, a partir de dicho ejercicio la ley en cita prevé la deducción del costo de lo vendido, en lugar de la deducción de la adquisición de mercancías. 

Tip fiscal

El SAT informó en su página de Internet (www.sat.gob.mx) que en breve se publicará la regla correspondiente de la Resolución Miscelánea Fiscal, a fin de hacer oficial que los contribuyentes que optaron por acumular sus inventarios podrán no considerar el monto del inventario acumulable en el ejercicio de 2005, para efectos de determinar el coeficiente de utilidad aplicable a los pagos provisionales de ISR de 2006, en la utilidad fiscal o en la pérdida fiscal, adicionada o reducida, según el caso, con el importe de la deducción inmediata a que se refiere el artículo 220 de la Ley del ISR.
