

“EL NUEVO IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO”

ALGUNAS CONSIDERACIONES LEGALES Y CONSTITUCIONALES

Por: Raul Mérito; Hernández, Mérito & Hurtado S.C.

Recientemente, a raíz de la tan aludida “*Reforma Fiscal*” promovida por el Ejecutivo Federal y aprobada por el Congreso de la Unión, se creó un nuevo impuesto denominado “Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario”, en lo sucesivo “ISCAS”.

Este ISCAS tiene por objeto gravar todas las erogaciones efectuadas con motivo de la prestación de un servicio personal subordinado, es decir, todos los gastos relacionados con el pago de sueldos y salarios, a una tasa del 3%.

Consideramos que contribución es inconstitucional por no cumplir con los requisitos del artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución Política Federal, pues dispone una especie de exención a favor de aquellos contribuyentes del ISCAS que no efectúen la disminución (acreditación) del Crédito al Salario (“CAS”) contra el ISR causado en el ejercicio, es decir, que si no disminuyen del Impuesto sobre la Renta a pagar el CAS entregado a los trabajadores, podrán optar por no pagar el ISCAS.

Contrariamente, si acreditan contra el ISR a pagar las cantidades entregadas a sus trabajadores por concepto de CAS, entonces serán sujetos del ISCAS.

La inconstitucionalidad se presenta estriba al no brindar equidad en el tratamiento de los contribuyentes de este impuesto, ya que si bien TODA PERSONA que realice erogaciones por concepto de prestación de servicios personales subordinados en territorio nacional estará obligada a pagar el ISCAS, solamente aquella que realice dichas erogaciones a trabajadores que perciban salarios que se beneficien por crédito al salario estarían en posibilidad de aplicar en su favor la exención prevista para el ISCAS.

Esto es así, porque si una empresa no tiene trabajadores a quienes les entregue CAS, no podrá renunciar al acreditamiento del mismo contra Impuesto sobre la Renta y por lo tanto tendrá que pagar el ISCAS.

Independientemente que el Presidente ha establecido en la miscelánea fiscal la deducibilidad de los montos de CAS pagado, considero que esta adición o interpretación de la ley de I.S.R. en nada ayuda a las empresas porque sigue siendo inconstitucional la exención establecida respecto del ISCAS en relación con aquellos patrones que tienen trabajadores que no cuentan con CAS a favor, al privarlos del derecho de no pagar el ISCAS.

Se puede proponer a las empresas la interposición del juicio de amparo por la inequidad del ISCAS en relación con la exención establecida en el Tercero Transitorio. Para proyectar esos argumentos es necesario interpretar la Ley de I.S.R. en cuanto a que solamente permite obtener el beneficio de no pagar el ISCAS a quienes cuenten con trabajadores con derecho a percibir CAS, y no respecto de aquellos trabajadores que no tienen derecho al CAS.

O sea, que la violación al principio de equidad tributaria se actualiza cuando la Ley solamente permite no pagar el ISCAS respecto de algunos trabajadores y no por otros, cuando el objeto de dicho impuesto grava todas las erogaciones realizadas por concepto de prestaciones económicas derivadas de la prestación de un servicio personal subordinado.

En otras palabras y según la interpretación que debemos darle a la ley, y que seguramente habrá de retomar el SAT, solamente no se pagará el ISCAS respecto de aquellos trabajadores con derecho al CAS (en caso de optar por dicho beneficio), y no existe la posibilidad de dejar de pagar el ISCAS por lo que hace a aquellos trabajadores que no tiene derecho al CAS, porque al no poder absorber el CAS por parte de los patrones y no estar en aptitud de aplicar el beneficio o exención a que se refiere el Tercero Transitorio.

Sin embargo, las impresiones que hemos venido recogiendo de los diversos sectores profesionales y empresariales en nuestra Entidad, es en el sentido generalizado respecto al tratamiento fiscal relacionado con la aplicación de la "opción" a la exención en el pago del IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO (en lo sucesivo ISCAS).

Esta opinión radica principalmente en la idea de que la empresas, al "absorber" el Crédito al Salario pagado a los trabajadores y considerarlo como gasto deducible (en términos de la Miscelánea fiscal) y no como disminución del Impuesto a su cargo, quedan eximidas del pago del ISCAS respecto de aquellos trabajadores a quienes no les fue entregada cantidad alguna por dicho concepto (Crédito al Salario).

Consideramos erróneo dicho tratamiento, ya el objeto del ISCAS, es decir, el hecho gravable es “cualquier” erogación efectuada por el patrón con motivo de la prestación de un servicio personal subordinado. Al referirse “a un servicio personal subordinado”, creemos que individualiza la causación del impuesto por cada trabajador, y no como la suma total de todas las erogaciones efectuadas en determinado periodo (un mes para los efectos de los pagos provisionales).

Además de ello, interpretando armónicamente el Artículo Tercero Transitorio de la Ley del I.S.R. (que es el que establece el ISCAS) con otras disposiciones legales que regulan el Crédito al Salario (artículos 110 a 119 de la ley del I.S.R.), estimamos que la idea de ese Impuesto fue “*substituir*” al Crédito al Salario para que sean los patrones quienes lo absorban como gasto de la empresa, y por lo tanto la opción de no pagar ese impuesto solamente puede darse al no disminuir del impuesto a cargo las cantidades pagadas por el patrón a los trabajadores por el Crédito al Salario, y no en relación con toda la planta laboral con que cuente.

Esta situación a la fecha no ha sido tratada públicamente por las autoridades. Sin embargo consideramos que dada la importancia del impuesto comentado y las políticas recaudatorias que se han venido presentando en los últimos años, la interpretación que aquí exponemos muy seguramente será la que llegue a tomar en un futuro la autoridad fiscal con el fin de procurarse de más recursos, con el inconveniente de tener el riesgo a ser auditado y liquidado en atención a una eventual omisión en el pago del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario.

OPCIÓN DE DEFENSA:

Existen formas de protegerse legalmente contra la aplicación del impuesto que comentamos, y consideramos adecuadas las siguientes:

1. Interponer el juicio de amparo en contra del primer acto de aplicación, consistente en el pago del ISCAS respecto de los trabajadores que no cuentan con Crédito al Salario a favor.
2. Promover una consulta fiscal ante la autoridad hacendaria con el objeto de solicitarle su criterio en relación con el tratamiento que aquí exponemos, desde luego procurando que sea en el sentido de considerar la opción de exención general, es decir, tomando en cuenta toda la nómina.

Esta decisión de consultar a la autoridad en tales términos, no contraviene ni contradice los argumentos del juicio de amparo, y por lo tanto en contra de la contestación de la autoridad fiscal consideramos la posibilidad de impugnar ante el Tribunal Fiscal de Justicia Fiscal y Administrativa la eventual resolución desfavorable (en caso de obtenerla conforme al criterio que sostenemos), sin que resulta improcedente el juicio por estarse tramitando uno de amparo.

VENTAJAS DE AMBAS ESTRATEGIAS:

Lograr a través del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, o por conducto del Tribunal Colegiado competente, la interpretación de la opción de exención contenida en las disposiciones del ISCAS, para que, además de procurar la inconstitucionalidad de dicho impuesto, obtener eventualmente una interpretación a nuestro favor como medida precautoria y desde luego obteniendo la menor afectación posible.