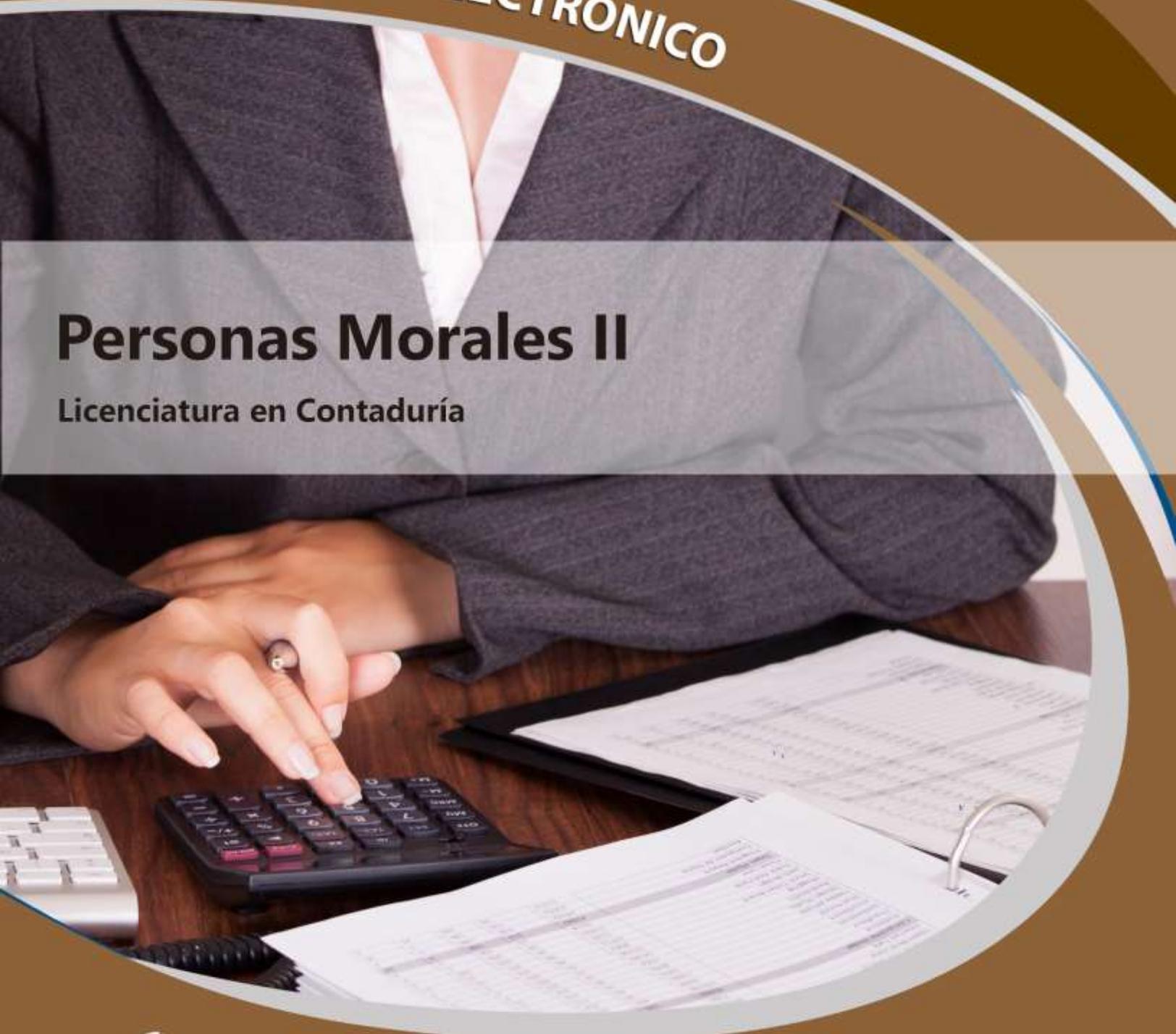




APUNTE ELECTRÓNICO

Personas Morales II

Licenciatura en Contaduría





COLABORADORES

DIRECTOR DE LA FCA

Dr. Juan Alberto Adam Siade

SECRETARIO GENERAL

Mtro. Tomás Humberto Rubio Pérez

COORDINACIÓN GENERAL

Mtra. Gabriela Montero Montiel
Jefe de la División SUAyED-FCA-
UNAM

COORDINACIÓN ACADÉMICA

Mtro. Francisco Hernández Mendoza
FCA-UNAM

AUTOR

Mtro. Cutberto Medina Ortega

REVISIÓN PEDAGÓGICA

Lic. Laura Antonia Fernández Lapray

DISEÑO DE PORTADAS

L.CG. Ricardo Alberto Báez Caballero
Mtra. Marlene Olga Ramírez Chavero

DISEÑO EDITORIAL

Mtra. Marlene Olga Ramírez Chavero



Dr. Enrique Luis Graue Wiechers
Rector

Dr. Leonardo Lomelí Vanegas
Secretario General



Dr. Juan Alberto Adam Siade
Director

Mtro. Tomás Humberto Rubio Pérez
Secretario General



Mtra. Gabriela Montero Montiel
Jefa del Sistema Universidad Abierta
y Educación a Distancia

Personas Morales II

Cuaderno de actividades

Edición: agosto de 2017.

D.R. © 2017 UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
Ciudad Universitaria, Delegación Coyoacán, C.P. 04510, México, Ciudad de México.

Facultad de Contaduría y Administración
Circuito Exterior s/n, Ciudad Universitaria
Delegación Coyoacán, C.P. 04510, México, Ciudad de México.

ISBN: En trámite
Plan de estudios 2012, actualizado 2016.

“Prohibida la reproducción total o parcial por cualquier medio sin la autorización escrita del titular de los derechos patrimoniales”

“Reservados todos los derechos bajo las normas internacionales. Se le otorga el acceso no exclusivo y no transferible para leer el texto de esta edición electrónica en la pantalla. Puede ser reproducido con fines no lucrativos, siempre y cuando no se mutile, se cite la fuente completa y su dirección electrónica; de otra forma, se requiere la autorización escrita del titular de los derechos patrimoniales.”

Hecho en México

OBJETIVO GENERAL

El alumno aplicará los marcos conceptuales y las técnicas de la ley del impuesto sobre la renta (ISR), con sus correspondientes disposiciones reglamentarias, resoluciones y normatividad en general, en lo referente a las personas morales, correlacionando el análisis y la práctica del impuesto sobre la renta en los temas conducentes.

TEMARIO OFICIAL

(64 horas)

	Horas
1. Estudio y análisis integral de las obligaciones de personas morales.	10
2. Estudio y análisis integral de deducciones específicas y pagos al extranjero de personas morales para el ISR	27
3. Estudio y análisis de la participación a los trabajadores de utilidades de las personas morales.	6
4. Estímulos fiscales para personas morales.	6
5. Generalidades de partes relacionadas en el ISR	6
6. Determinación de la cuenta de utilidad fiscal neta.	4
7. Determinación de la cuenta de capital de aportación actualizada.	2
8. Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita y el ISR	3

INTRODUCCIÓN

En México las sociedades mercantiles requieren del cumplimiento adecuado de sus obligaciones fiscales para lograr un excelente éxito empresarial; en la actualidad la planeación financiera¹ y fiscal son temas que la mayoría de los socios, accionistas o empresarios prefieren no tocar, esto se debe primordialmente a la falta de conocimientos adecuados y precisos respecto de la normatividad tributaria de nuestro país.

Es común escuchar en las empresas, en las aulas universitarias y en nuestro entorno social y laboral en el que nos desenvolvemos, sobre la importancia de la planeación fiscal en las organizaciones como un adecuado proceso tendiente a reducir costos, optimizar los recursos de las empresas y desde luego buscar ser más productivos; sin embargo, un gran número de empresas no aplican dicho proceso en sus áreas fiscales, dejando de aprovechar diversos beneficios que las propias leyes otorgan, razón por la cual los empresarios deben brindarle una adecuada importancia a dicha área en todos los departamentos que integran sus organizaciones.

Ahora bien, se sabe que en nuestro país los costos fiscales pueden llegar a ser muy altos si no se tiene el debido cuidado a la hora de proyectar el pago de las contribuciones, razón por la cual, las empresas deben reflexionar sobre el impacto que las disposiciones fiscales pueden ocasionarles financieramente y, desde luego, las obliga a establecer una adecuada planeación fiscal complementada con el diseño de estrategias que le ayuden a aminorar dichos efectos.

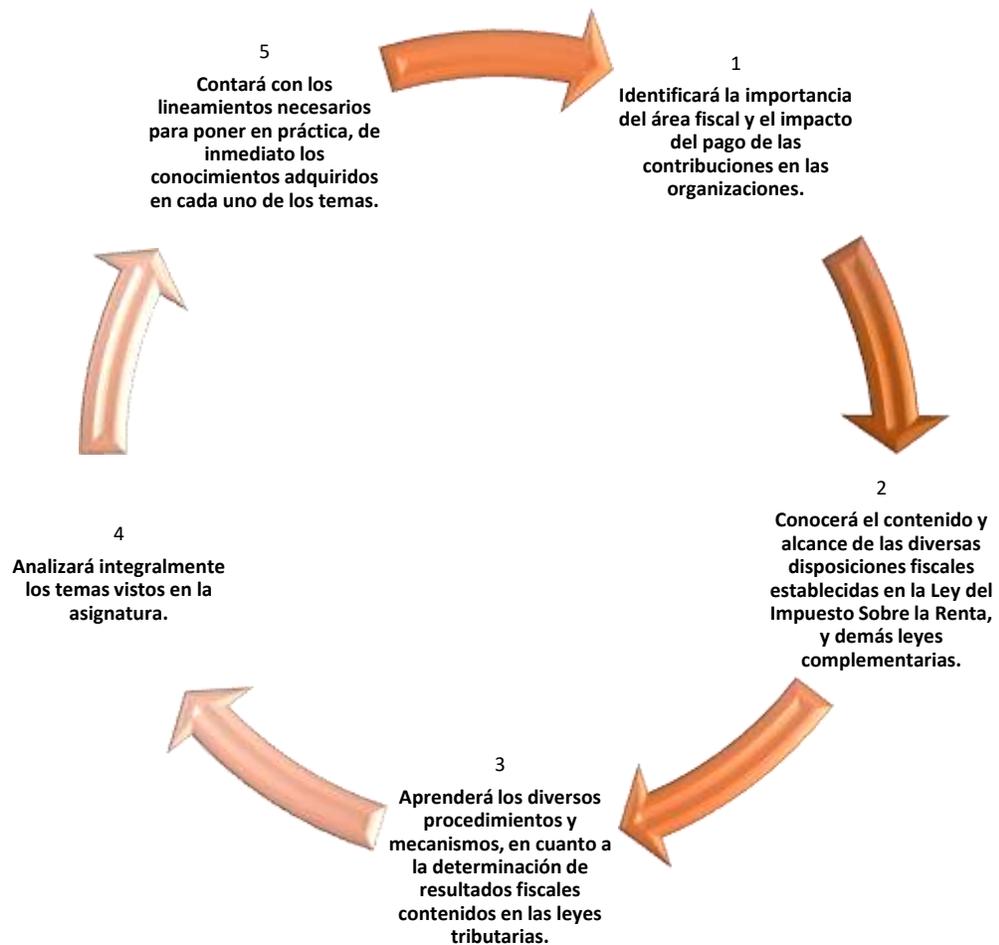
¹ Por planeación financiera debemos entender, todo procedimiento establecido en las entidades económicas, tendiente a mantener el equilibrio monetario respecto de todas las áreas que integran a la empresa, la cual se encuentra presente tanto en la parte operativa como en la parte estratégica de las organizaciones, necesaria para la adecuada toma de las decisiones, (Medina, Cutberto).

Algunos administradores y directivos aún creen erróneamente que aplicar la planeación fiscal es evitar el pago de los impuestos empresariales; sin embargo, es todo lo contrario, ya que la misma busca orientar al contribuyente para que cumpla adecuadamente con el pago de sus contribuciones fiscales, razón por la cual es de suma importancia tener presente que son profesionistas expertos en materia fiscal los que llevan a cabo las acciones necesarias para el pago justo y equitativo de los impuestos que permitan contribuir al gasto público y lograr una armonía entre el gobierno y los gobernados con la finalidad de tener un adecuado estado de derecho en nuestro país.

Esta asignatura es fundamental en la Licenciatura en Contaduría Pública, toda vez que se enfoca primordialmente a las organizaciones y a la práctica fiscal. Tiene como objetivo principal brindarle al estudiante un panorama global del cumplimiento adecuado del pago de las contribuciones y el cumplimiento adecuado de las obligaciones fiscales de las personas morales, establecido y otorgado por parte de las autoridades fiscales, que les permitan implantar mecanismos tendientes a soportar adecuadamente el impacto financiero de las mismas en las organizaciones, toda vez que la adecuada evaluación y selección de estrategias fiscales se convierten en una obligación para los profesionistas encargados de practicarlas, para las empresas que deseen y quieran sobrevivir y permanecer en el mercado.



ESTRUCTURA CONCEPTUAL





UNIDAD 1

Estudio y análisis integral de las obligaciones de personas morales



NOTA

Para el estudio adecuado de la asignatura, es necesario que el alumno cuente con bibliografía actualizada, que le permita contar con un adecuado acervo, necesario para el desarrollo de cada uno de los temas y subtemas que la integran.

Para el estudio de este tema en particular, es necesario que se tenga a la mano la Ley del Impuesto sobre la Renta del ejercicio fiscal en curso, complementado con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Civil Federal y el Código Fiscal de la Federación; adicionalmente el alumno tendrá que consultar la página electrónica del servicio de administración tributaria (SAT), www.sat.gob.mx donde podrá obtener datos adicionales necesarios para la determinación de resultados, bases y cálculos establecidos en las leyes tributarias, como son el índice nacional de precios al consumidor, tablas, indicadores fiscales y demás información jurídico tributaria, necesarios para resolver las actividades de esta unidad.

OBJETIVO PARTICULAR

Analizará de manera detallada las obligaciones que tienen las personas morales en materia de ISR.

TEMARIO DETALLADO

(10 horas)

1. Estudio y análisis integral de las obligaciones de personas morales

1.1. Impuesto Sobre la renta

1.2. Impuesto Empresarial a Tasa Única

INTRODUCCIÓN

Para que puedas comprender adecuadamente el contenido y alcance, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta relativo a las diversas obligaciones fiscales que deben cumplir las personas morales durante cada ejercicio fiscal, el primer paso es ubicar dentro de la estructura de la Ley en cuestión, cuales son los artículos que establecen las normas tributarias que habrán de ser cumplidas, así como las diversas disposiciones supletorias establecidas en el código fiscal de la federación relativas al tema, de esta manera tendrás la certeza de que no se te *escapa* alguna disposición tributaria logrando con ello una adecuada seguridad en cuanto al cumplimiento de las mismas.

Ahora bien como disciplina de estudio, la administración fiscal necesita auxiliarse de otras técnicas y áreas del conocimiento humano, como son el derecho, la economía y la informática entre otras, con la finalidad de fundamentar las acciones y decisiones que tome el contador y el administrador como responsable de una organización.

Adam Smith, desarrolló los principios fundamentales a los que deben sujetarse todas las normas jurídico-tributarias con el fin de integrar un orden jurídico justo, que aliente la productividad, el esfuerzo y la imaginación creativa como fuente de riqueza, en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias, destacaba la importancia de que las disposiciones fiscales fueran de fácil cálculo y sencillo cumplimiento.



El área fiscal, es uno de esos campos del saber que ningún profesionalista debe desdeñar, desde luego si su objetivo es triunfar y porque no decirlo, obtener los mejores puestos en las organizaciones donde labora; ya que en la actualidad las empresas necesitan estrategias especialistas en la materia, que les brinden una adecuada seguridad sobre el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

1.1. Impuesto Sobre la Renta

Las autoridades fiscales a través del capítulo noveno del título segundo de la [Ley del Impuesto sobre la Renta](#) (LISR), establecen las diversas obligaciones fiscales que deben cumplir a lo largo de cada ejercicio, las cuales procederemos a comentar como sigue:

OBLIGACIONES FISCALES

A través de la norma fiscal contenida en el artículo 76 de la ley se establecen los siguientes ordenamientos tributarios, para aquellos contribuyentes del régimen general de la LISR:

Obligación de llevar contabilidad

La fracción I, del citado ordenamiento establece como obligación para las personas morales “llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley, y efectuar los registros en la misma”.

Necesario tanto para la persona moral como para la propia autoridad, en cuanto a la certeza de que todos y cada uno de los movimientos que se llevaron a cabo durante el ejercicio fiscal, fueron registrados oportunamente y en forma precisa en la contabilidad del contribuyente, cumpliendo con el requisito de deducibilidad establecido en la fracción cuarta del artículo 27 de la Ley².

² Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos: “IV. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez”.

Supletoriamente el artículo 28 del [Código Fiscal de la Federación](#) establece que las personas morales que de acuerdo con las disposiciones fiscales se encuentren obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

Definición de contabilidad para efectos fiscales

- I. La contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos. Se entiende por controles volumétricos, los registros de volumen que se utilizan para determinar la existencia, adquisición y venta de combustible, mismos que formarán parte de la contabilidad del contribuyente.

Los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos serán aquellos que autorice para tal efecto el Servicio de Administración Tributaria, los cuales deberán mantenerse en operación en todo momento.

Requisitos para los asientos contables

- II. Los registros o asientos contables a que se refiere la fracción anterior deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.

Registros contables a través de medios electrónicos

- III. Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

Envío de información en forma electrónica

- IV. Ingresarán de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto.

Expedición de Comprobantes

Las autoridades fiscales a través de la norma tributaria establecida en la fracción II del artículo 76 de la LISR establece como obligación para las personas morales “expedir los comprobantes fiscales por las actividades que realicen”, lo cual es sumamente comprensible, puesto que es la forma adecuada en que tanto las autoridades como los contribuyentes, cuenten con elementos que les permitan conocer a ciencia cierta cuál fue el monto de los ingresos que percibieron en cada ejercicio fiscal, a partir del mes de enero de 2014 es obligatorio el uso de la factura electrónica para todos los contribuyentes.

Expedición de comprobantes de pagos a extranjeros

A través de la fracción tercera del artículo 76 de la LISR, las autoridades fiscales establecen como obligación para las personas morales:

Expedir los comprobantes fiscales en los que asienten el monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México de acuerdo con lo previsto por el Título V de esta Ley³ o de los pagos efectuados a los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país, en los términos del artículo 48 de la misma⁴ y, en su caso, el impuesto retenido al residente en el extranjero o a las citadas instituciones de crédito.

³ De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, véanse los artículos 153 al 175 de la LISR.

⁴ Artículo 48 LISR:

Los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país deberán pagar el impuesto a la tasa del 4.9% por los ingresos por intereses que perciban del capital que coloquen o inviertan en el país o que sean pagados por residentes en territorio nacional o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, sin deducción alguna.

Por medio de este ordenamiento, las autoridades en la materia obligan a los contribuyentes a contar con documentación comprobatoria respecto del adecuado cumplimiento de las retenciones del impuesto sobre la renta, que deben realizar entre otros, sobre los pagos realizados a residentes en el extranjero sin establecimiento en nuestro país, no hay que olvidar la responsabilidad solidaria establecida tanto en el artículo 6⁵ como en el artículo 26⁶ del Código Fiscal de la Federación, respecto de los mismos.

Elaborar un Balance General

Como una norma tributaria respecto de la elaboración de los estados financieros, las autoridades fiscales a través de la fracción cuarta del artículo 76 de la Ley, establecen como obligación para las personas morales el “formular un estado de posición financiera⁷ y levantar inventario de existencias a la fecha en que termine el ejercicio, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas”.

Presentación de la declaración anual

Al final de cada ejercicio fiscal, las personas morales deben elaborar y en su caso presentar la declaración anual del ejercicio, al respecto la fracción quinta del artículo 76 de la Ley, establece como obligación tributaria:

Presentar la declaración [anual] en la que se determine el resultado fiscal del ejercicio o la utilidad gravable del mismo y el monto del impuesto correspondiente, ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses

⁵ Artículo 6 CFF

Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad... En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

⁶ Artículo 26 CFF

Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

⁷ Norma de Información Financiera A-3 párrafo 42

El balance general también llamado estado de situación financiera o estado de posición financiera, muestra la información relativa a una fecha determinada sobre los recursos y obligaciones financieros de la entidad; por consiguiente, los activos en orden de su disponibilidad, revelando sus restricciones; los pasivos atendiendo a su exigibilidad, revelando sus riesgos financieros; así como, el capital contable o patrimonio contable a dicha fecha.

siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio. En dicha declaración también se determinarán la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

Lo anterior resulta necesario y comprensible, toda vez que es precisamente a través de la información contenida en la declaración de ejercicio donde se plasman los diversos resultados que habrán de servir de base para el cumplimiento de otras disposiciones y obligaciones tributarias y laborales, entre las que se encuentran la determinación del impuesto sobre la renta que habrá de pagarse a la Tesorería de la Federación y el monto de la participación de utilidades que habrá de entregarse a los trabajadores como producto de su esfuerzo, trabajo y dedicación laboral.

Información sobre préstamos otorgados por extranjeros

En cuanto a los préstamos que les hayan efectuado a las personas morales por residentes del extranjero, la fracción sexta del artículo 76 de la ley, establece como obligación:

Presentar a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante las autoridades fiscales y mediante la forma oficial que al efecto aprueben dichas autoridades, la información siguiente:

- a) El saldo insoluto al 31 de diciembre del año anterior, de los préstamos que le hayan sido otorgados o garantizados por residentes en el extranjero; y
- b) El tipo de financiamiento, nombre del beneficiario efectivo de los intereses, tipo de moneda, la tasa de interés aplicable y las fechas de exigibilidad del principal y de los accesorios, de cada una de las operaciones de financiamiento a que se refiere el inciso anterior.

Declaraciones por medios electrónicos

Como un medio de simplificación administrativa en cuanto a la presentación de las declaraciones, las autoridades fiscales a través de la fracción séptima del artículo 76 de la Ley, establecen como obligación tributaria, la presentación de “las declaraciones a que se refiere este artículo a través de medios electrónicos en la dirección de correo electrónico que al efecto señale el Servicio de Administración Tributaria mediante disposiciones de carácter general”.

Registro de operaciones

Respecto de aquellas operaciones que son realizadas por las personas morales con títulos valor, las autoridades fiscales a través de la norma fiscal contenida en la fracción octava del artículo 76 de la Ley, establecen que las mismas deberán “llevar un registro de las operaciones que efectúen con títulos valor⁸ emitidos en serie”.

Documentación comprobatoria de operaciones con partes relacionadas

Con la finalidad de llevar a cabo un adecuado control tributario respecto de aquellos contribuyentes que celebran operaciones financieras con residentes en el extranjero denominados partes relacionadas⁹, las autoridades fiscales a través de la fracción novena del artículo 76 de la LISR, establecen como obligación a las personas morales que se encuentren en dicho supuesto:

Obtener y conservar la documentación comprobatoria... con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, la cual deberá contener los siguientes datos:

- a) El nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal, de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.
- b) Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.
- c) Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo a la clasificación y con los datos que establece el artículo 179 de esta Ley.
- d) El método aplicado conforme al artículo 180 de esta Ley, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.

⁸ Por título valor debemos entender, cualquier documento mercantil, que una vez que es suscrito por las partes que intervienen en él, se incorpora un derecho, fusionándose en una sola entidad económica, requeridos para su adecuado ejercicio y transmisión. (Medina, Cutberto).

⁹ Artículo 179 LISR

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

Exención del cumplimiento

Ahora bien, respecto de aquellos “contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00, así como los contribuyentes cuyos ingresos derivados de prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de \$3'000,000.00”, las autoridades fiscales a través de la norma tributaria contenida en el antepenúltimo párrafo de la fracción novena del artículo 76 de la LISR, establecen que no se encuentran “obligados a cumplir con la obligación establecida en esta fracción, excepto aquéllos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 179 de esta Ley”.

El ejercicio de las facultades de comprobación respecto a la obligación prevista en esta fracción solamente se podrá realizar por lo que hace a ejercicios terminados [para lo cual] la documentación e información a que se refiere esta fracción deberá registrarse en contabilidad, identificando en la misma el que se trata de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

Presentación de información a través de declaración anual

Las autoridades fiscales, a través de la fracción décima del artículo 76 de la ley, establecen como obligación a las personas morales:

Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior, que se solicite mediante la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales.

Pago de dividendos

Una vez concluido un ejercicio fiscal, se analizan los estados financieros y en caso de existir ganancias, el consejo de accionistas de cualquier empresa, decide pagar a los inversionistas conocidos como socios, una proporción de las ganancias obtenidas a los tenedores de acciones, en función de las utilidades logradas, mediante el pago de dividendos. Al respecto las autoridades fiscales establecen a través de la fracción once del artículo 76, entre otras las siguientes obligaciones

fiscales para las personas morales que hagan los pagos por concepto de dividendos o utilidades a personas físicas o morales:

- a) Efectuar los pagos con cheque nominativo no negociable del contribuyente expedido a nombre del accionista o a través de transferencias de fondos reguladas por el Banco de México a la cuenta de dicho accionista.
- b) Proporcionar a las personas a quienes les efectúen pagos por los conceptos a que se refiere esta fracción, comprobante fiscal en el que se señale su monto, el impuesto sobre la renta retenido en términos de los artículos 140 y 164 de esta Ley, así como si éstos provienen de las cuentas establecidas en los artículos 77 y 85 de esta Ley, según se trate, o si se trata de los dividendos o utilidades a que se refiere el primer párrafo del artículo 10 de la misma. Este comprobante se entregará cuando se pague el dividendo o utilidad.

Determinación de ingresos y deducciones en operaciones con partes relacionadas

A través de la fracción doce del artículo 76 de la LISR, las autoridades fiscales establecen que:

Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 180 de esta Ley, en el orden establecido en el citado artículo.

Declaración de operaciones a través de fideicomisos

Existen diversas personas morales, que por necesidades propias celebran operaciones a través de fideicomisos, entendiendo como tales, aquellos instrumentos financieros tendientes a garantizar el adecuado cumplimiento de diversos objetivos institucionales, empresariales o financieros, es decir, de diversos tipos, pues los activos se administran exclusivamente de acuerdo a las instrucciones establecidas por el fideicomitente; se trata de un mecanismo financiero sumamente seguro, transparente y sencillo que otorga soluciones adecuadas a mandatos establecidos. Al respecto las autoridades fiscales a través de la norma jurídica

establecida en la fracción trece del artículo 76 de la LISR, establecen como obligación para las personas morales:

Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año ante las oficinas autorizadas, declaración en la que proporcionen la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior, a través de fideicomisos por los que se realicen actividades empresariales en los que intervengan.

Control de inventarios físicos

Las personas morales requieren llevar un adecuado control respecto de las materias primas, productos terminados y en su caso productos semiterminados, respecto de las compras o producción que realizan; ahora bien las autoridades fiscales a través de la fracción catorce del artículo 76 de la LISR, establecen como obligación para las personas morales:

Llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, conforme al sistema de inventarios perpetuos. Los contribuyentes podrán incorporar variaciones al sistema señalado en esta fracción, siempre que cumplan con los requisitos que se establezcan mediante reglas de carácter general.

Los contribuyentes que opten por valorar sus inventarios de conformidad con el cuarto párrafo del artículo 41 de esta Ley¹⁰, deberán llevar un registro de los factores utilizados para fijar los márgenes de utilidad bruta aplicados para determinar el costo de lo vendido durante el ejercicio, identificando los artículos homogéneos por grupos o departamentos con los márgenes de utilidad aplicados a cada uno de ellos. El registro a que se refiere este párrafo se deberá tener a disposición de las autoridades fiscales durante el plazo establecido en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación¹¹.

¹⁰ Artículo 41 LISR

Tratándose de contribuyentes que opten por emplear el método detallista deberán valorar sus inventarios al precio de venta disminuido con el margen de utilidad bruta que tengan en el ejercicio conforme al procedimiento que se establezca en el Reglamento de esta Ley. La opción a que se refiere este párrafo no libera a los contribuyentes de la obligación de llevar el sistema de control de inventarios a que se refiere la fracción XIV del artículo 76 de esta Ley.

¹¹ Artículo 30 CFF

Las personas que no estén obligadas a llevar contabilidad deberán conservar en su domicilio a disposición de las autoridades, toda documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales. La documentación a que se refiere el párrafo anterior de este artículo y la contabilidad, deberán conservarse durante un plazo de cinco años, contado a partir de la fecha en la que se presentaron o debieron haberse presentado las declaraciones con ellas relacionadas.

Información de contraprestaciones recibidas superiores a cien mil pesos

Las personas morales, durante cada ejercicio fiscal, son susceptibles de recibir pagos tanto en moneda nacional como extranjera o bien a través de pagos en monedas de oro o plata; al respecto las autoridades en la materia establecen a través de la fracción décimo quinta del artículo 76 de la ley, como obligación para las personas morales:

Informar a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos, que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel en el que se realice la operación, de las contraprestaciones recibidas en efectivo en moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro o de plata, cuyo monto sea superior a cien mil pesos. Las referidas reglas de carácter general podrán establecer supuestos en los que no sea necesario presentar la información a que se refiere esta fracción.

La información a que se refiere esta fracción estará a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los términos del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación¹².

Información sobre préstamos o aportaciones mayores a \$600,000

De acuerdo a las operaciones que llevan a cabo, las personas morales, durante cada ejercicio fiscal, en algunos casos de acuerdo a sus necesidades operativas, requieren de apalancamientos financieros obligando a sus accionistas a efectuar aportaciones de capital o bien en algunos casos a requerir préstamos de otras instituciones. Al respecto las autoridades en la materia a través de la norma fiscal contenida en la fracción décimo sexta del artículo 76 de la LISR, como obligación para las personas morales que se encuentran en estos supuestos:

Informar, a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos que para tal efecto señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, de los préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital que reciban en efectivo, en

¹² Artículo 69 CFF

El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación. Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en procesos del orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias o en el supuesto previsto en el artículo 63 de este Código.

moneda nacional o extranjera, mayores a \$600,000.00, dentro de los quince días posteriores a aquél en el que se reciban las cantidades correspondientes.

Obligaciones a contribuyentes con establecimientos en el extranjero

Algunas personas morales, requieren contar con establecimientos en el extranjero debido a las operaciones que realizan, bien sean como empresas multinacionales¹³ o bien como empresas trasnacionales, con la finalidad de ampliar sus operaciones a otros estados del mundo y, desde luego, obtener mejores beneficios tanto fiscales como económicos.

Las empresas constantemente llevan a cabo estrategias con la finalidad de mejorar sus flujos de efectivo, y de esta forma aumentar la riqueza de sus socios; algunas de las cuales incluyen la inclusión a mercados internacionales, que desde luego son muy distintos a los nacionales, razón por la cual desarrollan mejores oportunidades de crecimiento empresarial. En la actualidad los gobiernos de los Estados han reducido o eliminado muchas barreras de entrada a dichos mercados, por consiguiente, muchas compañías se han convertido en verdaderas corporaciones multinacionales o trasnacionales, definidas como entidades económicas que realizan alguna forma de negocios internacionales.

Al respecto las autoridades fiscales, a través de la norma contenida en la fracción diecisiete del artículo 76 de la LISR, señalan que las personas morales residentes en el país con establecimientos en el extranjero tendrán que cumplir con las siguientes obligaciones fiscales.

Libros y registros contables

- a) Llevar los libros de contabilidad y los registros que correspondan al establecimiento en el extranjero, en los términos que señale esta Ley y su

¹³ En la actualidad se percibe a cada empresa multinacional como un miembro de una red internacional, con los nodos con base en cada una de las subsidiarias extranjeras, así como en la empresa matriz misma. (Eiteman, David K., 2009 *Las Finanzas en las empresas multinacionales*. México: Pearson Prentice Hall. Octava Edición, p.492).



Reglamento. Los asientos correspondientes podrán efectuarse de acuerdo con lo siguiente:

1. En idioma español o en el oficial del país donde se encuentren dichos establecimientos. Si los asientos correspondientes se hacen en idioma distinto al español deberá proporcionarse traducción autorizada a las autoridades fiscales cuando éstas así lo requieran en el ejercicio de sus facultades de comprobación.
2. Registrando las operaciones en moneda nacional o en la moneda de curso legal en el país donde se encuentren dichos establecimientos. Si se registra en moneda distinta de la nacional, la conversión podrá hacerse, a elección del contribuyente, por cada operación o conforme al tipo de cambio que tenga la moneda extranjera en México al último día de cada mes de calendario.

Plazo de conservación

- b) Conservar los libros, los registros y la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con sus obligaciones fiscales, relacionadas únicamente con el establecimiento en el extranjero, durante el término que para tal efecto señalan esta Ley y el Código Fiscal de la Federación. Podrán conservarse en dicho establecimiento siempre que se cumplan los requisitos y condiciones que fije el Reglamento de esta Ley.

Anticipos o rendimientos a sociedades o asociaciones civiles

Las asociaciones y sociedades civiles no son contribuyentes del impuesto sobre la renta puesto que no se dedican a realizar actividades comerciales, su finalidad únicamente es dedicarse a la prestación de servicios y entre otros a labores de asistencia y beneficencia social sin buscar conseguir lucro o especulación. Ahora bien, sus integrantes si tiene derecho a percibir rendimientos y anticipos que se asimilan a salarios para efectos fiscales que obtienen como integrantes de las sociedades cooperativas de producción o como miembros de dichas sociedades y asociaciones civiles. Al respecto las autoridades en la materia establecen a través de la norma fiscal contenida en la fracción dieciocho del artículo 76 de la LISR que:

Las personas morales que distribuyan anticipos o rendimientos en los términos de la fracción II del artículo 94 de esta Ley, deberán expedir comprobante fiscal en el que conste el monto de los anticipos y rendimientos distribuidos, así como el impuesto retenido.

Reporte de obligaciones fiscales de empresas que se dictaminan

De acuerdo a la normatividad establecida en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación¹⁴, existen diversas personas morales que de encontrarse en alguno de los supuestos establecidos en dicho ordenamiento, se obligan a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales, así mismo en forma complementaria los contribuyentes pueden dictaminarse en forma voluntaria. Al respecto la fracción décimo novena del artículo 76 de la LISR, establece que:

Tratándose de contribuyentes que hayan optado por dictaminarse en los términos de dicho artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, deberán dar a conocer en la Asamblea General Ordinaria de Accionistas un reporte en el que se informe sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo en el ejercicio fiscal al que corresponda el dictamen.

Obligación cumplida

La obligación prevista en el párrafo anterior, se tendrá por cumplida si en la Asamblea referida se distribuye entre los accionistas y se da lectura al informe sobre la revisión de la situación fiscal a que se refiere la fracción III del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación¹⁵.

¹⁴ Artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación:

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$100,000,000.00, que el valor de su activo determinado en los términos de las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, sea superior a \$79,000,000.00 o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior, podrán optar por dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado. No podrán ejercer la opción a que se refiere este artículo las entidades paraestatales de la Administración Pública Federal.

Los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros a que se refiere el párrafo anterior, lo manifestarán al presentar la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción. Esta opción deberá ejercerse dentro del plazo que las disposiciones legales establezcan para la presentación de la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. No se dará efecto legal alguno al ejercicio de la opción fuera del plazo mencionado.

¹⁵ Artículo 52 CFF

Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.

Adicionalmente, en dicho informe el contador público deberá señalar si el contribuyente incorporó en el dictamen la información relacionada con la aplicación de algunos de los criterios diversos a los que en su caso hubiera dado a conocer la autoridad fiscal conforme al inciso h) de la fracción I del artículo 33 de este Código.

1.2. Impuesto Empresarial a Tasa Única

Este impuesto fue abrogado a partir del 1ro de enero de 2014 a través del artículo segundo transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta; sin embargo, presentamos las obligaciones fiscales que contenía dicha ley establecidas para las personas morales, con la finalidad de enriquecer los conocimientos del lector.

Las autoridades fiscales a través de la norma contenida en el artículo 18 de la [Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única](#) establecían que los contribuyentes obligados al pago del IETU tendrían las siguientes, además de las establecidas en otros artículos de esta Ley:

Llevar contabilidad

- I. Llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento y efectuar los registros en la misma.

Expedir comprobantes fiscales

- II. Expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 86, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Determinación de ingresos y deducciones a través de métodos

- III. Los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas deberán determinar sus ingresos y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos,



aplicarán los métodos establecidos en el artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el orden establecido en el citado artículo.

Designación de representante común

IV. Los contribuyentes que con bienes en copropiedad o afectos a una sociedad conyugal realicen actividades gravadas por el impuesto empresarial a tasa única, podrán designar un representante común, previo aviso de tal designación ante las autoridades fiscales, y será éste quien a nombre de los copropietarios o de los cónyuges, según se trate, cumpla con las obligaciones establecidas en esta Ley. Para los efectos del acreditamiento y del crédito fiscal a que se refieren los artículos 8, 10 y 11 de esta Ley, los copropietarios considerarán los pagos provisionales y el impuesto del ejercicio que se determine en la proporción que les corresponda.

Sociedades conyugales

Tratándose de los integrantes de una sociedad conyugal que, para los efectos del impuesto sobre la renta, hubieran optado porque aquél que obtenga mayores ingresos acumule la totalidad de los ingresos obtenidos, podrán optar porque dicho integrante pague el impuesto empresarial a tasa única por todos los ingresos que obtenga la sociedad conyugal por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley por las que se deba pagar el impuesto.

Actividades a través de sucesión

En el caso de que los ingresos deriven de actos o actividades que realice una sucesión, el representante legal de la misma pagará el impuesto que esta Ley establece presentando declaraciones de pagos provisionales y del ejercicio que correspondan, por cuenta de los herederos o legatarios.

RESUMEN DE LA UNIDAD

Adam Smith desarrolló los principios fundamentales a los que deben sujetarse todas las normas jurídico-tributarias con el fin de integrar un orden jurídico justo que aliente la productividad, el esfuerzo y la imaginación creativa como fuente de riqueza. En cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias destacaba la importancia de que las disposiciones fiscales fueran de fácil cálculo y sencillo cumplimiento.

Las autoridades fiscales a través del artículo 76 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecen diversas obligaciones fiscales para las personas morales con la finalidad de establecer un adecuado control fiscal sobre las diversas actividades que realizan en cada ejercicio fiscal, obligaciones a las que habrán de sujetarse con la finalidad de no caer en supuestos que les puedan generar el pago de infracciones fiscales o en algunas circunstancias encontrarse frente a supuestos que les puedan generar la acumulación de ingresos no previstos o bien a deducciones no autorizadas.

Es importante que el estudiante de la Licenciatura en Contaduría conozca las diecinueve fracciones que integran el artículo 76 de la Ley con la finalidad de contar con los conocimientos integrales del tema en cuestión.

La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única fue abrogada a partir del 1ro de enero de 2014, a través del artículo segundo transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta; en esa Ley se establecían obligaciones fiscales para las personas morales.

BIBLIOGRAFÍA



SUGERIDA

#	Autor	Capítulo	Páginas
1	Medina, Cutberto	Tema 3	163-175 Régimen Fiscal de Empresas I, ISR e IETU
2	Cámara de Diputados	LISR Capítulo 9	Artículo 76 al 78
3	Cámara de Diputados	CFF, Título I CFF, Título II CFF, Título III	Artículo 1 al 17 Artículo 18 al 32 Artículo 13 al 69

Bibliografía básica

1. Cámara de Diputados, Ley del Impuesto sobre la Renta, México, Congreso de la Unión, 2014.
2. Cámara de Diputados, Código Fiscal de la Federación, México, Congreso de la Unión, 2014.

Bibliografía complementaria

Medina Ortega, C. S. (2014a) *Defensa Fiscal*. México: 7 editores.



_____ (2014b) *Personas morales 2*. México: 7 editores.

_____ (2014c) *Régimen Fiscal de empresas I ISR e IETU*. México: 7 editores.

Sitios de internet

(Consultados al 29/11/2016)

Sitio	Descripción
www.sat.gob.mx	Información tributaria
www.diputados.gob.mx	Leyes Federales



UNIDAD 2

Estudio y análisis integral de deducciones específicas y pagos al extranjero de las personas morales



NOTA

Para el estudio adecuado de la asignatura, es necesario que el alumno cuente con bibliografía actualizada, que le permita contar con un adecuado acervo, necesario para el desarrollo de cada uno de los temas y subtemas que la integran.

Para el estudio de este tema en particular, es necesario que se tenga a la mano la Ley del Impuesto sobre la Renta del ejercicio fiscal en curso, complementado con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Civil Federal y el Código Fiscal de la Federación; adicionalmente el alumno tendrá que consultar la página electrónica del servicio de administración tributaria (SAT), www.sat.gob.mx donde podrá obtener datos adicionales necesarios para la determinación de resultados, bases y cálculos establecidos en las leyes tributarias, como son el índice nacional de precios al consumidor, tablas, indicadores fiscales y demás información jurídico tributaria, necesarios para resolver las actividades de esta unidad.

OBJETIVO PARTICULAR

Analizar de manera detallada las deducciones de las personas morales para efectos de la Ley del ISR.

TEMARIO DETALLADO

(27 horas)

2. Estudio y análisis integral de deducciones específicas y pagos al extranjero de las personas morales

2.1. Costo de ventas (estudio detallado)

2.2. Pagos al extranjero y a residentes en el extranjero

2.3. Gastos en México y el extranjero

2.4. Sueldos y salarios pagados a residentes en México y en el extranjero

2.5. Honorarios a Personas Físicas y Morales residentes en México y en el extranjero

2.6. Arrendamiento de muebles e inmuebles a Personas físicas y Morales residentes en México y en el extranjero

2.7. Intereses a Personas físicas y Morales residentes en México y en el extranjero

2.8. Viáticos o gastos de viaje efectuados en México y en el extranjero

2.9. Asistencia técnica a Personas físicas y Morales residentes en México y en el extranjero

3.10. Primas de seguros, comisiones y mediaciones

2.11. Fondos para pensiones, jubilaciones y primas de antigüedad

2.12. Inversiones

2.13. Otras

INTRODUCCIÓN

Para que puedas comprender adecuadamente el contenido y alcance de la Ley del Impuesto Sobre la Renta relativo a las deducciones fiscales que pretendan efectuar las personas morales durante cada ejercicio fiscal, en cuanto a la obtención de los diversos resultados fiscales que servirán de base para la determinación del impuesto del ejercicio, el primer paso es ubicar dentro de la estructura de la Ley en cuestión, cuáles son los artículos que establecen las normas tributarias que habrán de ser cumplidas en cuanto a su deducibilidad, los requisitos y desde luego las partidas no deducibles contempladas en dicha ley, así como las diversas disposiciones supletorias establecidas en el Código Fiscal de la Federación relativas al tema. De esta manera tendrás la certeza de que no se te *escapa* alguna disposición tributaria logrando con ello una adecuada seguridad en cuanto al cumplimiento de las mismas.

Ahora bien como disciplina de estudio, la administración fiscal necesita auxiliarse de otras técnicas y áreas del conocimiento humano como son el derecho, la economía y la informática entre otras, con la finalidad de fundamentar las acciones y decisiones que tome el contador y el administrador como responsables de una organización.

Adam Smith, desarrolló los principios fundamentales a los que deben sujetarse todas las normas jurídico-tributarias con el fin de integrar un orden jurídico justo, que aliente la productividad, el esfuerzo y la imaginación creativa como fuente de riqueza; en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias destacaba la importancia de que las disposiciones fiscales fueran de fácil cálculo y sencillo cumplimiento; Smith puntualizó el concepto de riqueza de la siguiente manera:

“Todo hombre es rico o pobre según el grado en que pueda gozar de las cosas necesarias, convenientes y gratas de la vida”.

A través de dicho concepto se puede observar que la ganancia o riqueza debe ser proporcionada por el trabajo y para obtenerla se requiere de la producción la cual incluye no sólo la materia prima sino la mano de obra directa y desde luego los gastos y costos indirectos de producción.

El área fiscal, es una de esas áreas del saber que ningún profesionalista debe desdeñar, desde luego si su objetivo es triunfar y porque no decirlo, obtener los mejores puestos en las organizaciones donde labora, ya que en la actualidad las empresas necesitan estrategias especialistas en la materia, que les brinden una adecuada seguridad sobre el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

2. Estudio y análisis integral de deducciones específicas y pagos al extranjero de personas morales para el ISR

Las autoridades fiscales a través del capítulo segundo del título segundo de la [Ley del Impuesto sobre la Renta](#) (LISR), establecen las diversas deducciones fiscales que pueden efectuar durante cada ejercicio las personas morales, las cuales serán comentadas a lo largo de la exposición del presente material.

A través de la norma fiscal contenida en el artículo 25 de la ley en estudio, se establecen diversos ordenamientos tributarios para aquellos contribuyentes constituidos como personas morales del régimen general de la LISR; tratándose de personas morales residentes en el extranjero, así como de cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sea las erogadas en México o en cualquier otra parte, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en esta Ley y en su Reglamento.

Ahora bien cuando las personas a que se refiere el párrafo anterior, residan en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación, se podrán deducir los gastos que se prorrodeen con la oficina central o sus



establecimientos, siempre que tanto la oficina central como el establecimiento, en el que se realice la erogación, residan también en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y tenga un acuerdo amplio de intercambio de información y además se cumpla con los requisitos que al efecto establezca el Reglamento de esta Ley.

2.1. Costo de ventas (estudio detallado)

Hablar del costo de ventas siempre despierta un gran interés tanto para los estudiosos de la materia, como para los encargados de su correcta determinación en las empresas, toda vez que el mismo se podrá deducir de los resultados fiscales, buscando obtener un adecuado equilibrio en la determinación del pago del impuesto del ejercicio.

Deducción Fiscal

A través de la **fracción segunda del artículo 25 de la LISR**, las autoridades fiscales establecen para los contribuyentes el poder deducir el costo de la mercancía respecto de sus ventas realizadas durante el ejercicio fiscal; para poder determinar el costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, las personas morales deben determinarlo conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados; en todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.

Para aquellos contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías deberán considerar únicamente dentro del costo lo siguiente:

- ✓ El monto de las adquisiciones de mercancías, desde luego disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, efectuados en el ejercicio.
- ✓ Aquellos gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.

Ahora bien, aquellos contribuyentes que no realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, deberán considerar únicamente dentro de la determinación del costo de lo vendido lo siguiente:

Materia Prima¹⁶

Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.

Mano de Obra Directa¹⁷

Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.

Gastos Indirectos de Fabricación¹⁸

Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.

¹⁶ La materia prima y/o materiales directos se refieren a los costos de compras de la materia prima y/o materiales más todos los gastos adicionales incurridos en colocarlos en el sitio para ser usados en el proceso de fabricación, tales como: fletes, gastos aduanales, impuestos de importación, seguros acarreos, etcétera. Por lo que se refiere a materiales directos, éstos incluyen artículos tales como: refacciones para mantenimiento y empaques o envases de mercancías, véase en inciso a) del párrafo 44.3.2 de la NIF C-A Inventarios.

¹⁷ También denominada *trabajo directo*. En este elemento del costo de producción debe reconocerse el importe incurrido por el trabajo utilizado directamente en la producción, véase el inciso b) del párrafo 44.3.2 de la NIF C-A Inventarios.

¹⁸ También se denominan gastos de producción y deben reconocerse en este elemento del costo todos los costos y gastos que se incurren en la producción pero que por su naturaleza no son aplicables directamente a ésta. Los gastos indirectos de producción normalmente se clasifican en material indirecto, mano de obra indirecta y gastos indirectos y todos ellos a su vez en fijos y variables. Véase el inciso c) del párrafo 44.3.2 de la NIF C-A Inventarios.

Inversiones

La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, calculada conforme a la Sección II, del Capítulo II, del Título II de esta Ley.

Cuando los conceptos a que se refieren los incisos del párrafo anterior guarden una relación indirecta con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción; ahora bien para determinar el costo del ejercicio se deben excluir los correspondientes a la mercancía no enajenada en el mismo, así como el de la producción en proceso, al cierre del ejercicio de que se trate.

Costo de la Mercancía para Extranjeros

Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país deben determinar el costo de las mercancías conforme a lo establecido en la LISR; tratándose del costo de las mercancías que reciban de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, tratándose de adquisición de mercancías de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación, para lo cual se considerará como monto de dicha adquisición el que haya sido declarado con motivo de la importación.

Determinación del Costo de lo Vendido

Para determinar el costo de lo vendido de la mercancía, se deberá aplicar el mismo procedimiento en cada ejercicio durante un periodo mínimo de cinco ejercicios y sólo podrá variarse cumpliendo con los requisitos que se establezcan en el Reglamento de la LISR.

2.2. Pagos al extranjero y a residentes en el extranjero

En la actualidad es común que las sociedades mercantiles, efectúen pagos a proveedores o acreedores residentes en el extranjero, lo anterior derivado de las actividades que llevan a cabo, bien sea por la adquisición de materia primas necesarias para la elaboración de sus productos, o bien por la adquisición de maquinaria, servicios, publicidad, etcétera, razón por la cual es necesario conocer el adecuado procedimiento fiscal, que permita la deducción de las adquisiciones realizados con ellos.

Las autoridades fiscales¹⁹ establecen una serie de conceptos necesarios para la mejor comprensión del tema en estudio, los cuales citaremos a continuación:

a) ¿A quiénes se deben considerar como extranjeros para efectos fiscales?

Para fines fiscales, son extranjeros las personas físicas (individuos) o personas morales (sociedades mercantiles, asociaciones o sociedades civiles, entre otras) que se rigen por la legislación de otro país, por razones de nacionalidad, domicilio, residencia, sede de operación, entre otros criterios.

b) ¿Quiénes se consideran Residentes en México?

La legislación fiscal considera residentes en México a las siguientes personas:

I. A las personas físicas, nacionales y extranjeras, que tengan su casa habitación en México, ahora bien cuando también tengan casa habitación

¹⁹ www.sat.gob.mx



en otro país, se considera que son residentes en México si se encuentran en los siguientes casos:

- ✓ Cuando más del 50% de sus ingresos anuales los obtenga en México.
- ✓ Que el centro de sus actividades profesionales esté ubicado en territorio nacional.
- ✓ Las personas que sean funcionarios de Estado o trabajadores de nacionalidad mexicana, aun cuando el principal asiento de su negocio se encuentre en el extranjero.
- ✓ Las personas morales (sociedades mercantiles, asociaciones y sociedades civiles, entre otras) que hayan establecido en México el principal asiento de su negocio o su sede de dirección efectiva.

Como puede apreciarse en los conceptos antes señalados, se considera que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en México, salvo que prueben que residen en otro país; ahora bien las personas físicas que conforme a lo anterior, sean residentes en México, no obstante que sean de nacionalidad extranjera, tributarán como cualquier persona física nacional residente en México. En el caso de que usted se encuentre en esos caso o situación, podrá consultar los principales regímenes para saber cómo debe cumplir sus obligaciones fiscales.

Formas de tributación

Las personas morales que sean residentes en México tributarán, según su actividad u objeto social, en cualquiera de los siguientes regímenes:

- a) Personas morales régimen general
- b) Personas morales con fines no lucrativos

c) ¿A quiénes se considera residentes en el extranjero para efectos fiscales?

Para fines fiscales, se consideran residentes en el extranjero a los siguientes:

- I. Las personas físicas, nacionales o extranjeras, que no tengan su casa habitación en México; en los casos de que tengan su casa habitación en



México se considerarán residentes en el extranjero si en este país no tienen el principal asiento de sus negocios, es decir, si más del 50% de los ingresos anuales que perciban no proceden de fuente de riqueza²⁰ ubicada en México, o bien, si el centro de sus actividades profesionales no está ubicado en territorio nacional, entre otros casos.

II. Las personas morales (sociedades mercantiles, asociaciones y sociedades civiles, entre otras) que no hayan establecido en México el principal asiento de su negocio ni su sede de dirección efectiva.

III. Las personas físicas de nacionalidad mexicana, se presume que son residentes en México salvo que prueben que son residentes en otro país.

IV. Las personas físicas o las personas morales que conforme a lo anterior, sean residentes en el extranjero, deberán pagar impuestos en México en los siguientes casos:

- a) Cuando obtengan ingresos de alguna fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.
- b) Cuando tengan un establecimiento permanente en el país, por los ingresos que deriven de dicho establecimiento.

Elaborado con información del SAT: www.sat.gob.mx

²⁰ Por fuente de riqueza debemos entender la zona en que son obtenidos los ingresos, por parte de los contribuyentes, en este sentido resulta primordial conocer la fuente de riqueza con la finalidad de determinar en forma correcta, el régimen fiscal aplicable a dichos contribuyentes, es decir determinar oportunamente si la sociedad mercantil, se encuentra obligada o no a pagar el impuesto en México, y según los caso identificar la tasa, la forma y la fecha del pago, respectivo.

2.3. Gastos en México y el extranjero

Debido a las actividades que llevan a cabo las empresas, en determinadas circunstancias, sus directivos se ven obligados a realizar gastos tanto en nuestro país como en el extranjero, los cuales una vez realizados y al momento de pretender hacer deducibles se enfrentan a diversos requisitos establecidos en las leyes fiscales, los cuales muchas veces por desconocimiento se convierten en partidas no deducibles, las cuales se pudieron haber evitado si se hubieran conocido en forma oportuna. A continuación procederemos a comentar las principales disposiciones fiscales que se deben observar al momento de llevar a cabo un gasto en México o en el Extranjero.

I. Gastos con estricta indispensabilidad

Es importante enfatizar en este requisito, ya que muchas veces los directivos realizan gastos, que no tienen ninguna relación con la empresa, tal es el caso de la compra de artículos personales, obsequios, regalos y atenciones al momento de realizar un viaje de negocios ya sea en nuestro país o en el extranjero; ahora bien, por estricta indispensabilidad debemos entender *aquellos gastos realizados con la finalidad de obtener un ingreso*, es decir que se trate de una erogación primordial e indispensable para los fines del negocio.

II. Gastos amparados con comprobantes fiscales CFDI

En la actualidad con los avances tecnológicos, las autoridades fiscales no se quedaron atrás, ahora exigen no sólo el envío de la contabilidad en forma electrónica hasta sus oficinas, sino que nos exigen la presentación de comprobantes fiscales digitales, respecto de las deducciones que pretendemos llevar a cabo, realizadas en forma nacional o internacional; ahora bien, las erogaciones realizadas en el extranjero requieren contar con documentación comprobatoria que las ampare, al respecto hay que enfatizar que los comprobantes provenientes del extranjero no cuentan con todos los requisitos establecidos en nuestras leyes fiscales para su deducibilidad, el respecto las autoridades fiscales a través de la regla 2.7.1.1.6 de la *Resolución Miscelánea Fiscal para 2015 (RMF)* establecen que para poder deducir fiscalmente los comprobantes fiscales emitidos por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México y: para los efectos de los artículos 29, antepenúltimo párrafo y 29-A último párrafo, del CFF, los contribuyentes que pretendan deducir o acreditar fiscalmente con base en comprobantes emitidos por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México, podrán utilizar dichos comprobantes siempre que contengan los siguientes requisitos:

- a) Nombre, denominación o razón social; domicilio y, en su caso, número de identificación fiscal, o su equivalente, de quien lo expide.
- b) Lugar y fecha de expedición.
- c) Clave en el RFC de la persona a favor de quien se expida o, en su defecto, nombre, denominación o razón social de dicha persona.
- d) Los requisitos establecidos en el artículo 29-A, fracción V, primer párrafo del CFF.
- e) Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra.
- f) Tratándose de la enajenación de bienes o del otorgamiento de su uso o goce temporal, el monto de los impuestos retenidos, así como de los impuestos trasladados, desglosando cada una de las tasas del impuesto correspondiente.

En cuanto a lo dispuesto en la presente regla, tratándose de la enajenación de bienes o del otorgamiento de su uso o goce temporal, sólo es aplicable

cuando dichos actos o actividades sean efectuados en territorio nacional de conformidad con la Ley del IVA. (RMF, 2015: Regla 2.7.1.16).

Ahora bien, a través de las reglas contenidas en la RMF, se regula que los comprobantes en comento se podrán formular en un idioma distinto al español, debiendo proporcionar según los casos, la traducción autorizada respectiva a dichas autoridades fiscales, cuando éstas, así lo requieran.

III. Retención y entero de impuestos

A través de la fracción quinta del artículo 27 de la LISR, las autoridades fiscales establecen como un requisito respecto de aquellos gastos, que los contribuyentes desean realizar, el cumplir con las obligaciones establecidas en la LISR:

... en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 76 de la LISR. (LISR, artículo 27, fracción V).

IV. Declaraciones Informativas

Al momento de realizar pagos al extranjero, hay que enfatizar que las autoridades fiscales, establecen la obligación de presentar declaraciones informativas, respecto de los pagos o retenciones realizados durante cada ejercicio fiscal, y la falta de esta obligación puede generar el pago de multas por su incumplimiento, a continuación se presentan las disposiciones legales que establecen su obligatoriedad:

En materia del impuesto sobre la renta

Dentro de la estructura de esta ley en estudio, las autoridades fiscales establecen a través del artículo 76 las siguientes disposiciones, tendientes a ser cumplidas:

- III. Expedir los comprobantes fiscales en los que asienten el monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México de acuerdo con lo previsto por el Título V de la LISR o de los pagos efectuados a los establecimientos en el extranjero de instituciones



de crédito del país, en los términos del artículo 48 de la misma y, en su caso, el impuesto retenido al residente en el extranjero o a las citadas instituciones de crédito. (Fracción III).

- VI. Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante las autoridades fiscales y mediante la forma oficial que al efecto aprueben dichas autoridades, la información siguiente:
- a) El saldo insoluto al 31 de diciembre del año anterior, de los préstamos que le hayan sido otorgados o garantizados por residentes en el extranjero; y
 - b) El tipo de financiamiento, nombre del beneficiario efectivo de los intereses, tipo de moneda, la tasa de interés aplicable y las fechas de exigibilidad del principal y de los accesorios, de cada una de las operaciones de financiamiento a que se refiere el inciso anterior. (Fracción VI).
- X. Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior, que se solicite mediante la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales. (Fracción X).

2.4. Sueldos y salarios pagados a residentes en México y en el extranjero.

Las personas morales pueden deducir el pago de salarios que hayan efectuado a sus trabajadores sean mexicanos o bien residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país durante cada ejercicio fiscal, desde luego cumpliendo con determinados requisitos establecidos en las leyes fiscales.

A través del ordenamiento fiscal que iremos comentado durante el desarrollo de esta unidad, las autoridades fiscales establecen la posibilidad de poder deducir el

monto de los pagos efectuados por concepto de salarios y en general por la prestación de servicios personales subordinados a los trabajadores tanto mexicanos como del extranjero, del resultado fiscal que servirá de base para la determinación del impuesto sobre la renta del ejercicio, siempre y cuando se cumplan con los siguientes requisitos:

Requisitos Fiscales

I. Expedir y entregar a los trabajadores comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI), emitidos de acuerdo a las disposiciones del código sustantivo (CFF); complementado con la obligación de inscribir a los trabajadores en el Instituto Mexicano del Seguro Social cuando estén obligados a ello, en los términos de las leyes de seguridad social, conteniendo la siguiente información:

- a) El monto de las erogaciones pagadas a los trabajadores
- b) Las retenciones del ISR
- c) La deducción del impuesto local por salarios
- d) El monto del subsidio al empleo efectivamente enterado a los trabajadores

Esto es comprensible, toda vez que la autoridad busca la protección y bienestar de los trabajadores en nuestro país, al regular su inscripción ante el IMSS, y el pago del subsidio al empleo respectivo por parte de los patrones.

II. Determinación del impuesto anual de cada trabajador o persona que le hubiere prestado servicios personales subordinados, destacando las siguientes consideraciones al respecto.

- a) Del total de los ingresos obtenidos por cada trabajador en un año de calendario, se disminuirá según los casos el monto del impuesto local a los ingresos por salarios, al resultado obtenido, se le debe aplicar la tarifa contenida en el artículo 152 de la LISR, al resultado obtenido se le deberá acreditar el monto de los pagos provisionales de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 96 de esta ley en estudio, a continuación



procederemos a ejemplificar dicho procedimiento para una mejor comprensión del tema:

	CONCEPTO	Importe
	Total de ingresos obtenidos por el trabajador durante el año calendario	100,000.00
Menos	Monto del impuesto local retenido en el año calendario sin exceder del 5%	0
Igual	Resultado Obtenido/ Base gravable	100,000.00
Tarifa Anual Artículo 152 LISR		
Menos	Límite Inferior	88,793.05
Igual	Excedente sobre Límite Inferior	11,206.95
Por	Por ciento para aplicar sobre excedente del límite inferior	16.00%
Igual	Impuesto Marginal	1,793.11
Más	Cuota Fija	7,130.49
Igual	ISR Previo	8,923.60
Menos	Importe de los pagos provisionales efectuados en los términos del artículo 96 de LISR.	8,283.60
Igual	Diferencia a favor	640.00

TARIFA ANUAL

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,952.84	0.00	1.92%
5,952.85	50,524.92	114.29	6.40%
50,524.93	88,793.04	2,966.91	10.88%
88,793.05	103,218.00	7,130.48	16.00%
103,218.01	123,580.20	9,438.47	17.92%
123,580.21	249,243.48	13,087.37	21.36%
249,243.49	392,841.96	39,929.05	23.52%
392,841.97	750,000.00	73,703.41	30.00%
750,000.01	1,000,000.00	180,850.82	32.00%
1,000,000.01	3,000,000.00	260,850.81	34.00%
3,000,000.01	En adelante	940,850.81	35.00%

En este ejemplo el trabajador obtuvo un saldo a favor del ejercicio, en cuanto a retenciones efectuadas en exceso por parte del patrón, en cuyo caso el empleador puede realizar lo siguiente:

1. Compensar el saldo a favor contra las cantidades retenidas a los demás trabajadores.
2. Cuando no sea posible compensar el total del saldo a favor, el trabajador puede solicitar la devolución correspondiente.

Ahora bien en los casos de que la diferencia hubiera resultado a cargo del trabajador, se deberá enterar ante las oficinas autorizadas a más tardar en el mes de febrero del siguiente año; por otra parte es importante destacar que las autoridades de la materia regulan que no se debe hacer dicho cálculo del impuesto anual, cuando se trate de contribuyentes que:

- ✓ Hayan iniciado la prestación de servicios con posterioridad al 1 de enero del año de que se trate o hayan dejado de prestar servicios al retenedor antes del 1 de diciembre del año por el que se efectúe el cálculo.
 - ✓ Hayan obtenido ingresos anuales por los conceptos a que se refiere este Capítulo que excedan de \$400,000.00.
 - ✓ Comuniquen por escrito al retenedor que presentarán declaración anual.
- III. Solicitarles a los trabajadores que sean contratados según los casos, las constancias de retención del ISR, relativa a sus empleos anteriores dentro del mes posterior a su ingreso al trabajo; asimismo se deben cerciorar que se encuentran inscritos en el RFC.

En cuanto al subsidio al empleo los empleadores deben solicitarles por escrito antes de realizarles el primer pago de su nómina, si trabajan para otros patrones

y si este les aplica dicho subsidio, lo anterior con la finalidad de no duplicar la aplicación de dicho subsidio.

- IV. Solicitar información de los trabajadores que sean incorporados a laborar, respecto de su información personal para poder inscribirlas en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien, cuando ya hubieran sido inscritas con anterioridad, les proporcionen su clave del citado registro.
- V. Entregar a sus trabajadores o bien, a las personas a quienes les hubieran prestado servicios personales subordinados, la constancia y los comprobantes fiscales relativos a los viáticos que les fueron pagados en servicios del patrón, y desde luego que se compruebe esta circunstancia en los CFDI, correspondientes, a más tardar el 15 de febrero de cada año.
- VI. En los casos de ingresos obtenidos por los trabajadores a través de la adquisición de acciones o títulos valor, el empleador se encuentra obligado a presentar ante las oficinas autorizadas a más tardar el 15 de febrero de cada año, declaración proporcionando información sobre las personas que hayan ejercido dicha opción.

Por último hay que enfatizar que las autoridades fiscales excluyen de esta serie de obligaciones fiscales a los empleadores, con la finalidad de deducir el pago de salarios a los organismos internacionales cuando así lo establezcan los tratados o convenios respectivos, y los estados extranjeros, según la norma fiscal contenida en el último párrafo del artículo 99 de la citada LISR.

Salarios pagados a residentes en el extranjero

Actualmente en nuestro país con la apertura de la libre competencia²¹ y los grandes avances de la tecnología, es común que sean contratados por las empresas tanto trabajadores mexicanos, como del extranjero, inclusive de aquellos que no cuentan con un establecimiento permanente o base fija en nuestro país, en cuyo caso las autoridades fiscales de nuestro país, establecen diversos requisitos para que proceda la deducibilidad de dichas erogaciones, al momento de determinar su resultado fiscal sobre el que deberán determinar el impuesto del ejercicio.

Ahora bien en materia de acumulación de ingresos por parte del trabajador extranjero y de deducibilidad del gasto a cargo del empleador mexicano, no hay que olvidar dos aspectos importantes:

1. La obligación constitucional de contribuir al gasto público de aquellas personas, residentes o no en nuestro país, establecida en la fracción IV del artículo 31 de nuestra carta magna²², lo cual se cumple a través de la retención del impuesto que realiza el empleador al trabajador extranjero.
2. Los requisitos que debe cumplir el patrón mexicano, para poder deducir dicha erogación.

Como puede apreciarse en estos aspectos jurídicos se establece una simetría fiscal²³, entre el empleador y el trabajador.

²¹ La libre competencia representa la libertad de decisión de los que participan en el mercado, en un contexto en el que las reglas de juego son claras para todos y se cumplen efectivamente. La libre competencia se basa fundamentalmente en la libertad de elección tanto para el consumidor como para el productor. La libre competencia genera incentivos para que una empresa obtenga una ventaja competitiva sobre otra mediante la reducción de costes y la superioridad técnica. Esta circunstancia provoca un aumento de la eficiencia de las empresas para producir un incremento de la calidad del producto ofertado y una disminución de los precios que permite que una mayor cantidad de consumidores tenga acceso al mercado, http://www.derecho.com/c/Libre_competencia.

²² **Son obligaciones de los mexicanos:**

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

²³ De acuerdo con la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la simetría fiscal es un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes y de equilibrio

En cuanto al tratamiento fiscal que deberán dárseles a dichos pagos, así como a la determinación del impuesto que habrá de retenérsele al trabajador extranjero, la propia LISR, dedica un apartado especial para darles su tratamiento fiscal específico, nos referimos al Título quinto de dicha ley, en cuyo cuerpo normativo destaca las siguientes normas tributarias:

CONCEPTO	Fundamento Legal
Se encuentran obligadas al pago del ISR en nuestro país, conforme al título quinto de la LISR, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos de México ²⁴ , en efectivo en bienes en servicios o en crédito.	Art.153 primer párrafo LISR
El impuesto causado por el trabajador extranjero, será retenido por el empleador mexicano, en cuyo caso se considerará como definitivo, debiéndose enterar a través de la presentación de declaraciones electrónicas, ante las oficinas autorizadas.	Art.153 quinto párrafo LISR
Tratándose de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en nuestro país.	Art.154 primer párrafo LISR
La determinación del impuesto, se deberá realizar de conformidad con las siguientes tasas: I. Los primeros \$125,900.00 exentos II. De más de \$125,900.00 y que no sean superiores a \$1`000,000.00 la tasa del 15%. III. Ingresos que excedan de \$1`000.000.00, la tasa del 30%.	Art.154 LISR, segundo párrafo fracciones I, II y III.

entre ingresos y gastos, de manera que si a una persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso que será gravado, a su contraparte que realiza el pago que genera ese ingreso, debe corresponderle una deducción, Medina Ortega, Cutberto Simón, *Régimen Fiscal de Empresas I*, Editorial 7 editores, México, 2016, pág. 25.

²⁴ Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial, véase el art.8º del CFF.

Personas no obligadas a realizar la retención del impuesto:

Personas físicas o morales que no cuenten con un establecimiento permanente en nuestro país, o que teniéndolo la prestación del servicio por parte de los trabajadores no se encuentre relacionado con dicho establecimiento; siempre que la estancia del prestador del servicio en México sea menor a 183 días naturales.

Art.154 LISR, antepenúltimo párrafo.

Los patrones o empleadores que realicen pagos a trabajadores extranjeros deben efectuar la retención del ISR si es residente en México o bien residente en el extranjero con un establecimiento en nuestro país; en los demás casos, el retenedor debe enterar el impuesto, a través de la presentación de declaraciones electrónicas, ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes, a aquél en el que se obtenga el ingreso.

Artículo 155 LISR, último párrafo.



Determinación del ISR

En cuanto a la determinación del impuesto sobre la renta que se habrá de retener, a los residentes en el extranjero, que obtengan ingresos provenientes de salarios en nuestro país, las autoridades fiscales establecen que el impuesto sobre la renta se debe determinar, aplicando al ingreso obtenido las tasas siguientes:

- I. Se estará exento por los primeros \$125,900.00 obtenidos en el año de calendario de que se trate.
- II. Se aplicará la tasa del 15% a los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate que excedan del monto señalado en la fracción que antecede y que no sean superiores a \$1,000,000.00
- III. Se aplicará la tasa del 30% a los ingresos percibidos en el año de calendario de que se trate que excedan de \$1,000,000.00

La persona que efectúe los pagos deberá también efectuar la retención del impuesto si es residente en el país o residente en el extranjero con un establecimiento permanente en México con el que se relacione el servicio. En los demás casos, el contribuyente enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

Excepciones	Obligación del pago del impuesto	Exención del pago del ISR
Las autoridades de la materia regulan que no será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando quien paga el servicio tenga algún establecimiento en territorio nacional con el que se relacione dicho servicio, aun cuando no constituya establecimiento permanente en los términos de los artículos 3, 168 y 170, de la LISR, así como cuando el prestador del servicio al citado establecimiento reciba pagos complementarios de residentes en el extranjero, en consideración a servicios prestados por los que haya obtenido ingresos sujetos a retención.	El contribuyente que se encuentre obligado a pagar el impuesto en los términos de este artículo, estará obligado a continuar pagándolo, mientras no demuestre que ha permanecido por más de 183 días consecutivos fuera de territorio nacional.	Las autoridades fiscales regulan que se exceptúan del pago del impuesto derivado del pago por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, pagados por residentes en el extranjero, personas físicas o morales, que no tengan establecimiento permanente en el país o que teniéndolo, el servicio no esté relacionado con dicho establecimiento, siempre que la estancia del prestador del servicio en territorio nacional sea menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.

Elaborado con base en la LISR, artículo 154.

Caso Práctico determinación del ISR sobre pagos a trabajadores extranjeros

Caso A Resuelto

La Compañía Consorcio Industrial KLM, SA., se dedica a la fabricación de raquetas, dadas las características de sus operaciones contrató un grupo de trabajadores de nacionalidad extranjera, bajo el régimen de salarios y en general por la prestación de servicios personales subordinados; determine según los casos el impuesto que se les debe retener por la obtención de sus ingresos.

Datos

Concepto	Ingresos percibidos
Contador Público Canadiense	\$ 120,000
Ingeniero Civil Alemán	\$ 300,000
Psicólogo Español	\$ 1`200,000

Resolución

Concepto	Contador Canadiense	Ingeniero Alemán	Psicólogo Español
Ingreso obtenido	120,000	300,000	1`200,000
Ingresos exentos fracción I, Art.154 LISR	120,000	125,900	125,900
ISR según fracción I	0	0	0
Ingresos gravados fracción II		174,100	874,100
Tasa del ISR según fracción II		15 %	15%
ISR según fracción II		26,115	131,115
Ingresos gravados fracción III			200,000
Tasa del ISR según fracción III			30%
ISR según fracción III			60,000
Total ISR a retener	0	26,115	191,115

2.5. Honorarios a Personas Físicas y Morales residentes en México y en el extranjero

El pago de servicios profesionales (honorarios) pagados a personas físicas o morales en nuestro país, puede ser deducible para los contribuyentes cumpliendo determinadas requisitos al respecto.

Honorarios a residentes en México

En cuanto a la deducibilidad del pago de honorarios la fracción quinta del artículo 27 de la LISR, regula que cuando estos sean pagados a personas físicas residentes en nuestro país por una persona moral, esta última deberá retener el ISR correspondiente y en su caso enterarlo ante las oficinas autorizadas, debiendo proporcionar el comprobante respectivo, que ampare dicha retención, para posteriormente en el mes de febrero del año siguiente a aquel en que hayan sido deducidas dichos erogaciones dicha sociedad mercantil presente una declaración informativa, relativa sobre dichos pagos.

Honorarios pagados	\$50,000
Retención del 10 % ²⁵	<u>\$ 5,000</u>
Monto a pagar	\$45,000

Retención del 20%

En el caso de honorarios pagados en forma esporádica a personas físicas, las autoridades fiscales regulan que quienes en el ejercicio obtengan en forma esporádica ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales y no obtengan otros ingresos gravados por este concepto, deberán cubrir, como pago provisional a cuenta del impuesto anual, el monto que resulte de aplicar la tasa del 20% sobre los ingresos percibidos, sin deducción alguna. (LISR, artículo 107).

Honorarios a residentes en el extranjero

Como ya se ha comentado en este subtema, para poder efectuar la deducción del pago de los servicios profesionales (honorarios), proporcionados por residentes en el extranjero, sin establecimiento permanente o base fija en el país, hay que cumplir con diversas disposiciones establecidas en las leyes fiscales, al respecto el artículo 156 de la ley del impuesto sobre la renta regula que tratándose de ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país. Se presume que el servicio se presta totalmente en México cuando se pruebe que parte del mismo se presta en territorio nacional, salvo que el contribuyente demuestre la parte del servicio que prestó en el extranjero, en cuyo caso, el impuesto se calculará sobre la parte de la contraprestación que corresponda a la proporción en que el servicio se prestó en México.

²⁵ Cuando los contribuyentes presten servicios profesionales a las personas morales, éstas deberán retener, como pago provisional, el monto que resulte de aplicar la tasa del 10% sobre el monto de los pagos que les efectúen, sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes comprobante fiscal y constancia de la retención las cuales deberán enterarse, en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 96 de la LISR, véase el último párrafo del artículo 106 de la LISR.

También se presume, salvo prueba en contrario, que el servicio se presta en territorio nacional cuando los pagos por dicho servicio se hagan por un residente en territorio nacional o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país a un residente en el extranjero que sea su parte relacionada en los términos del artículo 179 de la LISR.

Retención del 25%

De los ingresos devengados por los residentes en el extranjero, las personas morales tienen la obligación de realizar una retención

...del 25% sobre el total del ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención del impuesto la persona que haga los pagos si es residente en el país o residente en el extranjero con un establecimiento permanente en México con el que se relacione el servicio. En los demás casos, el contribuyente enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a aquél en el que se obtenga el ingreso. (LISR, artículo 156).

Comprobantes Fiscales

Los contribuyentes que perciban ingresos de los señalados en este precepto, tendrán la obligación de expedir comprobante fiscal. (LISR, artículo 156).

Exención del pago del ISR

La propia ley del impuesto sobre la renta, exceptúa del pago del impuesto

... los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, pagados por residentes en el extranjero, personas físicas o morales, que no tengan establecimiento permanente en el país o que teniéndolo, el servicio no esté relacionado con dicho establecimiento, siempre que la estancia del prestador del servicio en territorio nacional sea menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses. (LISR, artículo 156).

Excepción

Ahora bien, cabe destacar que no es aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior

... cuando quien paga el servicio tenga algún establecimiento en territorio nacional con el que se relacione dicho servicio, aun cuando no constituya



establecimiento permanente en los términos de los artículos 3, 168 y 170 de la LISR, así como cuando el prestador del servicio al citado establecimiento reciba pagos complementarios de residentes en el extranjero, en consideración a servicios prestados por los que haya obtenido ingresos sujetos a retención conforme al tercer párrafo de este artículo. (LISR, artículo 156).

Plazo de 183 días.

El contribuyente que se encuentre obligado a pagar el impuesto en los términos de este artículo, estará obligado a continuar pagándolo mientras no demuestre que ha permanecido por más de 183 días consecutivos fuera de territorio nacional. (LISR, artículo 156).

A continuación presentamos un cuadro comparativo respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales de una persona física residente en México y una persona física residente en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país.

Concepto	Cumplimiento de obligaciones
I. Residente en territorio nacional	Inscripción al RFC Guía de obligaciones Firma electrónica avanzada Expedición de comprobantes fiscales (CFDI) Presentación de declaraciones fiscales Obtención de resultado fiscal (ingresos menos deducciones autorizadas) Contabilidad electrónica Presentación de declaración anual
II. Residente del extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país	Expedición de comprobantes fiscales Retención del ISR sobre ingreso sin deducciones autorizadas

2.6. Arrendamiento de muebles e inmuebles a personas físicas y morales residentes en México y en el extranjero

Hablar del arrendamiento en nuestro país, siempre despierta especial interés por los diversos supuestos, tratamientos fiscales, ingresos acumulables y deducciones que pueden llevar a cabo los arrendadores a través de cada ejercicio fiscal.

En primera instancia para poder comprender el contenido y alcance del tema es necesario enfatizar en los siguientes conceptos jurídicos y fiscales:

CONCEPTO	FUNDAMENTO LEGAL
Hay arrendamiento cuando las dos partes contratantes se obligan recíprocamente, una a conceder el uso o goce temporal de una cosa, y la otra a pagar por ese uso o goce un precio cierto.	Art.2398 del Código Civil Federal
El arrendamiento no puede exceder de diez años para las fincas destinadas a habitación y de veinte años para las fincas destinadas al comercio o a la industria.	
La renta o precio del arrendamiento puede consistir en una suma de dinero o en cualquiera otra cosa equivalente, con tal que sea cierta y determinada.	Art.2399 del Código Civil Federal



<p>Se consideran ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, los siguientes: Los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles, en cualquier otra forma. Los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.</p>	<p>Art.114 LISR</p>
<p>Cuando los ingresos provenientes de arrendamiento de bienes inmuebles se obtengan por pagos que efectúen las personas morales, éstas deberán retener como pago provisional el monto que resulte de aplicar la tasa del 10% sobre el monto de los mismos, sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes constancias de la retención y comprobante fiscal; dichas retenciones deberán enterarse, en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 96 de esta Ley.</p>	<p>Art.116 quinto párrafo LISR.</p>
<p>Los bienes son muebles cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Por su naturaleza o por disposición de la ley. b) Por su naturaleza, los cuerpos que pueden trasladarse de un lugar a otro, ya se muevan por sí mismos, ya por efecto de una fuerza exterior. c) Por determinación de la ley, las obligaciones y los derechos o acciones que tienen por objeto cosas muebles o cantidades exigibles en virtud de acción personal. d) Por igual razón se reputan muebles las acciones que cada socio tiene en las asociaciones o sociedades, aun cuando a éstas pertenezcan algunos bienes inmuebles. e) Las embarcaciones de todo género son bienes muebles. f) Los materiales procedentes de la demolición de un edificio y los que se hubieren acopiado para repararlo o para construir uno nuevo, serán muebles mientras no se hayan empleado en la fabricación. g) Los derechos de autor se consideran bienes muebles. h) En general, son bienes muebles, todos los demás no considerados por la ley como inmuebles. 	<p>Capítulo II, del Título II, del Código Civil Federal</p>
<p>Para efectos jurídicos, son bienes inmuebles: I. El suelo y las construcciones adheridas a él; II. Las plantas y árboles, mientras estuvieren unidos a la tierra, y los frutos pendientes de los mismos árboles y plantas mientras no sean separados de ellos por cosechas o cortes regulares;</p>	<p>Art.750 del Código Civil Federal</p>



- III. Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de modo que no pueda separarse sin deterioro del mismo inmueble o del objeto a él adherido;
- IV. Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de ornamentación, colocados en edificios o heredados por el dueño del inmueble, en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo;
- V. Los palomares, colmenas, estanques de peces o criaderos análogos, cuando el propietario los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca y formando parte de ella de un modo permanente;
- VI. Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca directa y exclusivamente, a la industria o explotación de la misma;
- VII. Los abonos destinados al cultivo de una heredad, que estén en las tierras donde hayan de utilizarse, y las semillas necesarias para el cultivo de la finca;
- VIII. Los aparatos eléctricos y accesorios adheridos al suelo o a los edificios por el dueño de éstos, salvo convenio en contrario;
- IX. Los manantiales, estanques, aljibes y corrientes de agua, así como los acueductos y las cañerías de cualquiera especie que sirvan para conducir los líquidos o gases a una finca o para extraerlos de ella;
- X. Los animales que formen el pie de cría en los predios rústicos destinados total o parcialmente al ramo de ganadería; así como las bestias de trabajo indispensables en el cultivo de la finca, mientras están destinadas a ese objeto;
- XI. Los diques y construcciones que, aun cuando sean flotantes, estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa;
- XII. Los derechos reales sobre inmuebles;
- XIII. Las líneas telefónicas y telegráficas y las estaciones radiotelegráficas fijas.

Ahora bien las autoridades fiscales, establecen la posibilidad de poder deducir el pago del arrendamiento de muebles e inmuebles, efectuados a personas físicas y morales, desde luego cumpliendo con determinadas obligaciones fiscales, para que proceda su deducibilidad respectiva.

Arrendamiento a residentes en México

En cuanto a la deducción de pagos realizados por concepto de arrendamiento de muebles e inmuebles a Personas físicas y Morales residentes en México y en el extranjero, se deben cumplir con determinados requisitos tanto jurídicos como fiscales, con la finalidad de lograr una correcta armonía entre los particulares en calidad de arrendadores o de arrendatarios, y el estado.

Obligaciones Fiscales

Dentro de las obligaciones fiscales a cargo de los arrendadores se encuentran las siguientes:

- I. Estar inscritos ante el RFC
- II. Según los casos llevar contabilidad de conformidad con los requisitos establecidos en el código sustantivo (CFF).
- III. Expedir CFDI, por las contraprestaciones que reciban
- IV. La presentación de sus pagos provisionales y la declaración anual del ejercicio.
- V. Informar a las autoridades fiscales respecto de los pagos o contraprestaciones que reciban, en efectivo, en moneda nacional, piezas de oro o de plata, cuyo importe sea superior a cien mil pesos.

Arrendamiento a residentes en el Extranjero

En los casos de que una persona moral contrate el uso o goce temporal de bienes a residentes en el extranjero, sin establecimiento permanente en nuestro país y que pretendan realizar la deducción de los pagos realizados, deben cumplir con determinados requisitos fiscales, al respecto se regulan las siguientes obligaciones en la Ley del impuesto sobre la renta.

Retención del ISR

En cuanto a la obtención de ingresos, el código sustantivo en nuestro país, regula que las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos

públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; dichas disposiciones se deben aplicar en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte; sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

En cuanto al pago de arrendamiento a extranjeros la ley en estudio regula que ellos deben contribuir con el gasto público, en cuyo caso el residente mexicano se encuentra obligado a realizar las retenciones del impuesto a dichas personas, ya que en caso de no llevarlas a cabo, o bien que las realice y no las entere, se enfrenta a varias situaciones molestas y en algunas circunstancias con repercusiones de tipo penal o monetario; a continuación se presentan las siguientes penalidades por no llevar a cabo las retenciones del impuesto.

CONCEPTO	FUNDAMENTO LEGAL
<p>Se constituye como un requisito para poder deducir el pago de arrendamiento de bienes inmuebles, tratándose de pagos al extranjero, que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 76 de la LISR; por consiguiente el no llevarlo a cabo convertiría el pago del mismo en partidas no deducibles de impuesto, al momento de determinar el resultado fiscal del ejercicio.</p>	<p>Art. 27 fracción V de la LISR.</p>
<p>En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.</p> <p>Como puede observarse las autoridades fiscales, obligan según los casos, al retenedor a realizar un pago idéntico al que tuvieron que realizar.</p>	<p>Quinto párrafo del art. 6º del CFF.</p>

Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal²⁶, quien: Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

Como puede observar las retenciones del impuesto, se convierten prácticamente en dinero intocable, puesto que el financiarse o disponer del mismo estaría, prácticamente convirtiendo en defraudador fiscal al retenedor, con sanciones tanto monetarias, como corporales.

Art.109 del CFF,
Fracción II.

Fuente de riqueza y retención del ISR sobre arrendamiento de bienes inmuebles

Tratándose de bienes inmuebles arrendados en nuestro país por parte de propietarios extranjeros, y en general por conceder el uso o goce y demás derechos que se convengan sobre dicho inmueble, desde luego inclusive cuando se deriven de la venta o cesión de los derechos mencionados estos se encuentran obligados al pago del impuesto sobre la renta. (LISR, artículo 153).

Retenciones del Impuesto Sobre la Renta

En materia de retenciones las autoridades fiscales regulan a través del primer párrafo del artículo 158 de la LISR, que tratándose de ingresos que perciba el arrendador se considera que la fuente de riqueza proviene de México, cuando estén

²⁶ Comete el delito de defraudación fiscal quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,540,350.00.

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,540,350.00 pero no de \$2,310,520.00.

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,310,520.00.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

ubicados los bienes en nuestro país; así mismo dicho ordenamiento fiscal regula que se incluyen en este mismo supuesto las contraprestaciones que percibe el arrendador extranjero, respecto de los inmuebles ubicados en nuestro país, aun cuando las mismas provengan de la enajenación o cesión de los derechos mencionados.

Cálculo del Impuesto Sobre la Renta

En cuanto a la causación del impuesto sobre la renta, el tercer párrafo del citado ordenamiento fiscal (LISR, artículo 158) establece la obligación para los contribuyentes que realicen este tipo de pago de erogaciones de efectuar una retención del 25% sobre el ingreso obtenido por el extranjero, desde luego sin considerar deducción alguna; ahora bien en cuanto al plazo para realizar el pago de dicha retención se regulan dos supuestos:

1. Si el pago lo realiza un residente mexicano los debe realizar de acuerdo a los plazos establecidos, según en el régimen fiscal en que cumpla sus obligaciones en nuestro país.
2. Si el pago lo realiza un residente en el extranjero, el impuesto retenido lo debe enterar a través de la presentación de declaraciones electrónicas ante las autoridades fiscales dentro del plazo de quince días posteriores a la obtención del ingreso.

Expedición de comprobantes fiscales por las rentas o ingresos cobrados

Actualmente en nuestro país se tiene la obligación de expedir comprobantes fiscales digitales por internet, para aquellas personas, bien sean físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho respecto a los ingresos que perciben de acuerdo a las actividades que realizan; por otra parte como una simetría fiscal, las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones deben solicitar el comprobante fiscal digital por Internet respectivo. Ahora bien, siguiendo esta

directriz, los contribuyentes extranjeros, que obtengan ingresos por el arrendamiento de bienes inmuebles en nuestro país, tienen la obligación de expedir comprobante fiscal por las contraprestaciones recibidas, por otra parte, cuando dichos ingresos sean percibidos a través de operaciones de fideicomiso, será la institución fiduciaria quien expida el comprobante fiscal y efectúe la retención respectiva.

Fuente de riqueza y retención del ISR sobre arrendamiento de bienes muebles

Como ya comentamos anteriormente en materia fiscal, es importante hacer la diferenciación del tratamiento que se les da tanto a los bienes muebles, como a los bienes inmuebles; en materia de fuente de riqueza ubicada en nuestro país, al respecto, el quinto párrafo del artículo 158 de la ley en estudio, regula que tratándose de ingresos percibidos por arrendadores extranjeros de bienes muebles, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando los bienes muebles destinados a actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y de pesca, se utilicen en el país. Sin embargo, dentro de la norma tributaria contenida en el citado ordenamiento fiscal se presume, salvo prueba en contrario, que los bienes muebles se destinan a estas actividades y se utilizan en el país, cuando el que usa o goza el bien es residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional, ahora bien, en el caso de que los bienes muebles se destinen a actividades distintas de las anteriores, se considera fuente de riqueza ubicada en México cuando en el país se haga la entrega material de los bienes muebles.

Cálculo del Impuesto Sobre la Renta

En cuanto a la retención del impuesto sobre la renta, a efectuar para quienes realicen este tipo de pagos, tienen la obligación de realizarla aplicando la tasa del 25% sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna. Tratándose de contenedores, remolques o semirremolques que sean importados de manera temporal hasta por un mes en los términos de la Ley Aduanera; así como de aviones y embarcaciones

que tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, la retención del impuesto se determinará aplicando la tasa del 5% siempre que dichos bienes sean utilizados directamente por el arrendatario en la transportación de pasajeros o de bienes.

Retención del 10% en contratos de fletamento

Antes de concluir este tema, no podríamos pasar por alto los ingresos derivados de los pagos por fletes, a través de la celebración de contratos mercantiles mediante los cuales, el propietario de un transporte marítimo (nave *fletante*, o buque), cede su uso o goce en forma total o parcial, a otra persona denominada *fletador*, para llevar a cabo el transporte de mercancías o bienes, a través de la contraprestación pactada; ahora bien, tratándose de este tipo de ingresos las autoridades fiscales a través del ordenamiento fiscal establecido en el último párrafo del artículo 158 de la LISR, establecen que se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando las embarcaciones fletadas realicen navegación de cabotaje en territorio nacional, en cuyo caso, el impuesto se determinará aplicando la tasa del 10% sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención la persona que haga los pagos.

Como se pudo observar a través del desarrollo del tema, es importante destacar varios aspectos importantes:

- a) Distinguir la fuente de riqueza
- b) Las repercusiones y penalidades, para aquellas personas que no enteran o no llevan a cabo las retenciones establecidas en las leyes fiscales.
- c) La distinción o separación entre los bienes muebles y los bienes inmuebles.
- d) Los plazos para el entero de las retenciones, establecidas en la LISR.



2.7. Intereses a personas físicas y morales residentes en México y en el extranjero

En este tema comentaremos en forma detallada e integral, el tratamiento fiscal que se les debe dar, al pago de intereses que se pretenden deducir del resultado fiscal, sobre el que habrán de determinar el impuesto sobre la renta, respecto de los intereses pagados tanto a las personas físicas o morales mexicanas o extranjeras.

Antes de entrar en materia, debemos distinguir el contenido y alcance del término interés para una mejor comprensión del tema, razón por la cual se enuncian a continuación los siguientes conceptos del mismo:

1. Es un concepto utilizado para señalar la rentabilidad del dinero, los ahorros, o la inversión; o bien, el costo financiero de un crédito o deuda.
2. Son penalidades o tarifas, por el uso del dinero recibido en préstamo.
3. Se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, los rendimientos de créditos de cualquier clase, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en los beneficios.
4. Se consideran intereses, los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo primas y premios asimilados a los rendimientos de tales

valores, los premios pagados en el préstamo de valores, descuentos por la colocación de títulos valor, bonos u obligaciones, de las comisiones o pagos que se efectúen con motivo de la apertura o garantía de créditos, aun cuando éstos sean contingentes, de los pagos que se realizan a un tercero con motivo de apertura o garantía de créditos aun cuando éstos sean contingentes, de los pagos que se realizan a un tercero con motivo de la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, de la ganancia que se derive de la enajenación de los títulos colocados entre el gran público inversionista a que se refiere el artículo 8 de la LISR.

5. Se consideran intereses, la ganancia en la enajenación de acciones de los fondos de inversión en instrumentos de deuda a que se refiere la Ley de Fondos de Inversión y de los fondos de inversión de renta variable a que se refiere el artículo 80 de la LISR, de los ajustes a los actos por los que se deriven ingresos a los que se refiere este artículo que se realicen mediante la aplicación de índices, factores o de cualquier otra forma, inclusive de los ajustes que se realicen al principal por el hecho de que los créditos u operaciones estén denominados en unidades de inversión.
6. Se considera interés la ganancia derivada de la enajenación efectuada por un residente en el extranjero, de créditos a cargo de un residente en México o de un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, cuando sean adquiridos por un residente en México o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.
7. Se considera interés el ingreso en crédito que obtenga un residente en el extranjero con motivo de la adquisición de un derecho de crédito de cualquier clase, presente, futuro o contingente, ahora bien, para los efectos de este párrafo, se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el derecho de crédito sea enajenado, por un residente en México o un

- residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, en cuyo caso dicho ingreso se determinará disminuyendo del valor nominal del derecho de crédito citado, adicionado con sus rendimientos y accesorios que no hayan sido sujetos a retención, el precio pactado en la enajenación.
8. Se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, a los rendimientos de créditos de cualquier clase.
 9. En las operaciones de factoraje financiero se considerará interés la ganancia derivada de los derechos de crédito adquiridos por empresas de factoraje financiero y sociedades financieras de objeto múltiple.
 10. En los contratos de arrendamiento financiero, se considera interés la diferencia entre el total de pagos y el monto original de la inversión.
 11. Se da el tratamiento de interés según el penúltimo párrafo del artículo octavo de la ley en estudio, a las ganancias o pérdidas cambiarias, devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera, incluyendo las correspondientes al principal y al interés mismo.
 12. Se debe dar el tratamiento de interés, a la ganancia proveniente de la enajenación de las acciones de los fondos de inversión en instrumentos de deuda a que se refiere la Ley de Fondos de Inversión.

Ahora bien, al respecto debemos puntualizar que en términos generales existen dos tipos de intereses:

- a) Interés Simple: es aquel tipo de interés que se aplica en operaciones celebradas a corto plazo (un año como máximo), el cual es determinado directamente sobre el monto o importe que se adeuda; es decir sobre el capital inicial.

b) **Interés Compuesto:** este tipo de interés normalmente es utilizado en operaciones financieras, celebradas a largo plazo (más de un año); en este tipo de operaciones el capital inicial al final de cada periodo, se incrementa por los intereses devengados o ganados convirtiéndose a su vez en capital, es decir capitalización.

En la actualidad como una forma de financiamiento para poder cubrir sus compromisos empresariales, las personas se ven obligadas a recurrir al endeudamiento, es decir, recurren a la solicitud de préstamos con la finalidad de inyectar recursos financieros a sus negocios, desde luego conscientes de que al final del plazo establecido habrán de realizar el pago convenido incrementado con el pago de sus intereses respectivos, los cuales, fiscalmente deben aplicar directamente en sus resultados fiscales, al momento de hacer *cuentas* con las autoridades fiscales, es decir, al instante de realizar el pago de sus impuestos.

En cuanto a la deducibilidad del pago de los intereses, la Ley del impuesto sobre la renta, regula diversos requisitos y obligaciones fiscales como sigue:

CONCEPTO	FUNDAMENTO LEGAL
<p>Los contribuyentes pueden efectuar las deducciones siguientes: Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno, tratándose de intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados, ahora bien, para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado.</p>	<p>Art. 25, fracción VII, LISR</p>

Las deducciones autorizadas que pretendan llevar a cabo los contribuyentes deberán reunir los siguientes requisitos.

- a) Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.
- b) Estar amparadas con un comprobante fiscal y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México; cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito, de servicios, o los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.
- c) Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.
- d) Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 76 de la LISR.
- e) Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en el comprobante fiscal correspondiente.
- f) Que en el caso de intereses por capitales tomados en préstamo, éstos se hayan invertido en los fines del negocio.

Art. 27, Fracciones I, III, IV, V, VI y VII de la LISR.

Pagos de intereses a extranjeros

No cabe duda que la fuente de financiamiento por parte de los empresarios al momento de requerir dinero fresco para sus empresas, no reconoce barreras, razón por la cual muchas veces recurre a países extranjeros para obtenerlo, generando el pago de intereses; al respecto la LISR, distingue varios tratamientos fiscales, tratándose de ingresos por intereses se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país se coloque o se invierta el capital, o cuando los intereses se paguen por un residente en el país o un residente en el

extranjero con establecimiento permanente en el país, en cuyo caso se deberán cumplir con los requisitos establecidos en el título quinto de la citada ley.

Retención del ISR

Como ya comentamos anteriormente las personas físicas y las morales residentes en México o en el extranjero, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; ahora bien, tratándose de extranjeros, estos deben realizar el pago de sus impuestos a través de retenciones efectuadas por las personas que les realizan dichos pagos, de lo cual, el séptimo párrafo del artículo 166 regula que dicho “impuesto se pagará mediante retención que se efectuará por la persona que realice los pagos y se calculará aplicando a los intereses que obtenga el contribuyente, sin deducción alguna, la tasa que en cada caso se menciona a continuación:”

En los siguientes casos	Tasa de Retención
<p>I. A los intereses pagados a las siguientes personas, siempre que proporcionen al Servicio de Administración Tributaria la información que éste solicite mediante reglas de carácter general sobre financiamientos otorgados a residentes en el país.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Entidades de financiamiento pertenecientes a estados extranjeros, siempre que sean las beneficiarias efectivas de los intereses. 2. Bancos extranjeros, incluyendo los de inversión, siempre que sean los beneficiarios efectivos de los intereses. 3. Entidades que coloquen o inviertan en el país capital que provenga de títulos de crédito que emitan y que sean colocados en el extranjero entre el gran público inversionista conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria. <p>II. A los intereses pagados a residentes en el extranjero provenientes de los títulos de crédito colocados a través de bancos o casas de bolsa, en un país con el que México no tenga en vigor un tratado para evitar la doble imposición, siempre que por los documentos en los que conste la operación de financiamiento correspondiente se haya presentado la notificación que se señala en el segundo párrafo del artículo 7 de la Ley del Mercado de Valores, ante la</p>	10 %



Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de conformidad con lo establecido en dicha Ley.

III. A la adquisición de un derecho de crédito de cualquier clase, presentes, futuros o contingentes. En este caso, se deberá recaudar por el enajenante residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, en nombre y por cuenta del residente en el extranjero y deberá enterarse dentro de los 15 días siguientes a la enajenación de los derechos de crédito.

I. A los intereses pagados a residentes en el extranjero provenientes de títulos de crédito colocados entre el gran público inversionista a que se refiere el artículo 8 de esta Ley, así como la ganancia proveniente de su enajenación, los percibidos de certificados, aceptaciones, títulos de crédito, préstamos u otros créditos a cargo de instituciones de crédito, sociedades financieras de objeto múltiple que para los efectos de esta Ley formen parte del sistema financiero o de organizaciones auxiliares de crédito, así como los colocados a través de bancos o casas de bolsa en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble imposición, siempre que por los documentos en los que conste la operación de financiamiento correspondiente se haya presentado la notificación que se señala en el segundo párrafo del artículo 7 de la Ley del Mercado de Valores, ante la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de conformidad con lo establecido en dicha Ley y se cumplan con los requisitos de información que se establezcan en las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria. En el caso de que no se cumpla con los requisitos antes señalados, la tasa aplicable será del 10%.

4.9%

II. A los intereses pagados a entidades de financiamiento residentes en el extranjero en las que el Gobierno Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o el Banco Central, participe en su capital social, siempre que sean las beneficiarias efectivas de los mismos y cumplan con lo establecido en las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria

A los intereses pagados a reaseguradoras.

15 %

I. Intereses pagados por instituciones de crédito a residentes en el extranjero, distintos de los señalados anteriormente.

II. Intereses pagados a proveedores del extranjero por enajenación de maquinaria y equipo, que formen parte del activo fijo del adquirente.

21 %

III. Intereses pagados a residentes en el extranjero para financiar la adquisición de los bienes a que se refiere el inciso anterior y en general para la habilitación y avío o comercialización, siempre que cualquiera de estas circunstancias se haga constar en el contrato.

Al pago de interés distintos a los señalados en este apartado	35 %
---	------

Elaborado con base en la LISR, artículo 166.

Obligaciones Fiscales

Complementariamente a las obligaciones fiscales señaladas anteriormente, el artículo 166 de la ley en estudio, establece las siguientes (LISR, artículo 166):

- a) Las personas que deban hacer pagos de intereses a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país, se encuentran obligadas a efectuar la retención que corresponda.
- b) Tratándose de intereses que deriven de títulos al portador sólo tendrá obligaciones fiscales el retenedor, quedando liberado el residente en el extranjero de cualquier responsabilidad distinta de la de aceptar la retención.
- c) No se causará el impuesto cuando el monto de los intereses sean pagados por establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país a que se refiere el artículo 48 de la LISR²⁷.
- d) Las tasas de retención del ISR del 10% y del 4.9 % no son aplicables si los beneficiarios efectivos, ya sea directa o indirectamente, en forma individual o conjuntamente con personas relacionadas²⁸, perciben más del 5% de los intereses derivados de los títulos de que se trate, en cuyo caso deberá aplicarse la tasa de retención del 35%, en cuyo caso se trate de:
 1. Accionistas de más del 10% de las acciones con derecho a voto del emisor, directa o indirectamente, en forma individual o conjuntamente con personas relacionadas, o

²⁷ Los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país deberán pagar el impuesto a la tasa del 4.9% por los ingresos por intereses que perciban del capital que coloquen o inviertan en el país, o que sean pagados por residentes en territorio nacional o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, sin deducción alguna.

²⁸ Se consideran personas relacionadas cuando una de ellas posea interés en los negocios de la otra, existan intereses comunes entre ambas, o bien, una tercera persona tenga interés en los negocios o bienes de aquéllas.

2. Personas morales que en más del 20% de sus acciones son propiedad del emisor, directa o indirectamente, en forma individual o conjuntamente con personas relacionadas.
- e) La retención del impuesto sobre la renta, respecto de los intereses obtenidos de los títulos de crédito colocados entre el gran público inversionista a que se refiere el artículo 8 de esta Ley, así como los percibidos de certificados, aceptaciones, títulos de crédito, préstamos u otros créditos a cargo de instituciones de crédito, sociedades financieras de objeto múltiple o de organizaciones auxiliares de crédito se debe llevar a cabo por los depositarios de valores de dichos títulos al momento de transferirlos al adquirente en caso de enajenación o al momento de la exigibilidad del interés en los demás casos. En el caso de operaciones libres de pago, el obligado a efectuar la retención será el intermediario que reciba del adquirente los recursos de la operación para entregarlos al enajenante de los títulos. En estos casos, el emisor de dichos títulos quedará liberado de efectuar la retención.
- f) Tratándose de los casos en que un depositario de valores reciba únicamente órdenes de traspaso de los títulos y no se le proporcionen los recursos para efectuar la retención, el depositario de valores podrá liberarse de la obligación de retener el impuesto, siempre que proporcione al intermediario²⁹ o depositario de valores que reciba los títulos la información necesaria al momento que efectúa el traspaso. En este caso, el intermediario o depositario de valores que reciba los títulos deberá calcular y retener el impuesto al momento de su exigibilidad.
- g) Tratándose de enajenación de títulos que se efectúen sin la intervención de un intermediario, el residente en el extranjero que enajene dichos títulos deberá designar al depositario de valores que traspase los títulos para el entero del impuesto correspondiente, en nombre y por cuenta del enajenante, en cuyo caso dicho entero se deberá llevar a cabo a más tardar el día 17 del mes inmediato

²⁹ Se entiende como intermediario, a las instituciones de crédito y casas de bolsa del país, que intervengan en la adquisición de títulos valor.

siguiente a la fecha en que se efectúa la enajenación; ahora bien, para estos efectos, el residente en el extranjero deberá proporcionar al depositario de valores los recursos necesarios para el pago de dicho impuesto. (LISR, artículo 166).

Excepción del pago del ISR

Las autoridades fiscales regulan los siguientes casos exceptuados del pago del ISR, respecto del pago de los intereses que se mencionan a continuación:

- a. Los que deriven de créditos concedidos al Gobierno Federal o al Banco de México y los provenientes de bonos por ellos emitidos, adquiridos y pagados en el extranjero.
- b. Los que se deriven de créditos a plazo de tres o más años, concedidos o garantizados por entidades de financiamiento residentes en el extranjero dedicadas a promover la exportación mediante el otorgamiento de préstamos o garantías en condiciones preferenciales.
- c. Los que se deriven de créditos concedidos o garantizados en condiciones preferenciales por entidades de financiamiento residentes en el extranjero a instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de esta Ley, siempre que estas últimas los utilicen para el desarrollo de actividades de asistencia o beneficencia.
- d. Los que deriven de créditos concedidos al Gobierno Federal o al Banco de México y los provenientes de títulos de créditos emitidos por el Gobierno Federal o por el Banco de México, colocados en México entre el gran público inversionista, siempre que los beneficiarios efectivos sean residentes en el extranjero. (LISR, artículo 166).

Excepción de responsabilidad solidaria

En el caso de que no sea posible identificar al beneficiario efectivo residente en el extranjero de los intereses provenientes de los créditos o títulos, los intermediarios financieros no se encuentran obligados a efectuar la retención correspondiente ni tendrán la responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 del Código sustantivo el (CFF). (LISR, artículo 166).

2.8. Viáticos o gastos de viaje efectuados en México y en el extranjero

Durante cada ejercicio fiscal, las empresas deciden enviar a sus directivos, empleados o encargados de alguno de sus departamentos, a realizar viajes tanto en territorio nacional como del extranjero, razón por la cual es importante que al momento de autorizar dichos viajes, los directivos conozcan el monto máximo de deducibilidad respecto de dichas erogaciones toda vez que su desconocimiento puede ocasionar que dichos gastos se conviertan en partidas no deducibles y por consiguiente incrementen el monto del pago del impuesto del ejercicio, al momento de determinar su resultado fiscal. Al respecto las autoridades fiscales establecen a través de la fracción quinta del artículo 28 de la ley del impuesto sobre la renta que los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, se consideraran como partidas **no deducibles**, cuando se encuentren en cualquiera de los supuestos que se relacionan a continuación:

CONCEPTO	NOTAS
I. Que el importe de los gastos realizados en México o en el extranjero no sean destinados a: a) El hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático o cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que	Como puede usted apreciar en este ordenamiento fiscal, la autoridad fiscal establece una distancia considerable, entre el domicilio del contribuyente que pretende hacer esta deducción y el lugar en que se llevó a cabo; esto con la finalidad de no confundir gastos realizados cerca del establecimiento con los gastos de viaje como son consumos en restaurantes, taxis locales etc.

circunde al establecimiento del contribuyente.

- II. Las personas a favor de las cuales se realice la erogación, deben tener relación de trabajo con el contribuyente en los términos del Capítulo I del Título IV de la LISR o deben estar prestando servicios profesionales, en cuyos casos los gastos a que se refiere esta fracción deberán estar amparados con un comprobante fiscal cuando éstos se realicen en territorio nacional o con la documentación comprobatoria correspondiente, cuando los mismos se efectúen en el extranjero.
- Respecto de la comprobación de gastos realizados en México o en el extranjero, las autoridades de la materia a través de este ordenamiento fiscal, regulan que dichas erogaciones deben ser realizadas exclusivamente, por los trabajadores del contribuyente, o bien, por aquellas personas físicas que tengan alguna relación profesional con dicho contribuyente, desde luego anexando los CFDI correspondientes; con estas medidas, se trata de evitar que se incluyan en estas comprobaciones la inclusión de gastos de personas ajenas a la empresa o negociación.

- III. Los gastos de viaje destinados al uso o goce temporal de automóviles y gastos relacionados, serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$850.00 diarios, cuando se eroguen en territorio nacional o en el extranjero, y el contribuyente acompañe el comprobante fiscal o la documentación comprobatoria que ampare el hospedaje o transporte.
- En materia de *arrendamiento de automóviles* y gastos relacionados, a través de esta *condicionante*, las autoridades fiscales regulan su deducción fiscal, *limitando* la misma a sólo \$850.00 (Ochocientos cincuenta pesos 00/100 M.N.), diarios; al respecto, cabe señalar que esta deducción se puede llevar a cabo únicamente tratándose del uso o goce temporal de automóviles realizados en los gastos de viaje que haya realizado el contribuyente; de los cuales hay que anexar para que proceda dicha deducción a los mismos, el CFDI relativo a las erogaciones por concepto de hospedaje. Cabe señalar que, a través de esta disposición se trata de evitar que el contribuyente incluya en sus gastos de viaje el arrendamiento local de automóviles, puesto que su tratamiento es diferente; ya que en estos casos, sólo son deducibles hasta por un monto que no exceda de \$200.00, diarios por automóvil, como se señala en el tercer párrafo del fracción trece del artículo 28 de la ley en estudio.

Los gastos de viaje destinados al hospedaje, sólo serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$3,850.00 diarios, cuando se eroguen en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación comprobatoria que los ampare la relativa al transporte.

Tratándose de gastos de hospedaje realizados en el extranjero, realizados por el personal del contribuyente, en una forma de simetría fiscal, las autoridades regulan que se incluya en la comprobación de dichas erogaciones los CFDI, relativos al transporte, estableciendo adicionalmente una limitante de 3,850.00 diarios por este

concepto, evitando con estas medidas, que se excedan en los gastos de este tipo.

Cuando el total o una parte de los viáticos o gastos de viaje con motivo de seminarios o convenciones, efectuados en el país o en el extranjero, formen parte de la cuota de recuperación que se establezca para tal efecto y en el comprobante fiscal o la documentación comprobatoria que los ampare no se desglose el importe correspondiente a tales erogaciones, sólo será deducible de dicha cuota, una cantidad que no exceda el límite de gastos de viaje por día destinado a la alimentación a que se refiere esta fracción. La diferencia que resulte conforme a este párrafo no será deducible.

En la práctica profesional, es común que el personal del contribuyente requiera de una capacitación profesional en forma constante, la cual muchas veces es proporcionada por instituciones públicas o privadas, en el interior de la República Mexicana o bien en el extranjero, en cuyos casos las autoridades correspondientes regulan que sean separadas de las cuotas de recuperación tanto el importe del seminario como de los gastos de viaje, lo anterior para poder aplicar en forma adecuada, tanto las limitantes como las condicionantes de dichas erogaciones fiscales.

Elaborado con base en la LISR, artículo 25 fracción V.

Complementariamente las autoridades fiscales, establecen una serie de requisitos para poder deducir este tipo de erogaciones, al respecto establecen los siguientes ordenamientos:

CONCEPTO	FUNDAMENTO LEGAL
Los contribuyentes pueden efectuar las deducciones siguientes:	Art.25, fracción III, LISR
Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.	
Las deducciones autorizadas que pretendan llevar a cabo los contribuyentes deberán reunir los siguientes requisitos.	Art.27, Fracciones I, III, IV y VI de la LISR.
a) Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.	
b) Estar amparadas con un comprobante fiscal y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México; cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito, de servicios, o los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.	

- c) Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.
- d) Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en el comprobante fiscal correspondiente.

2.9. Asistencia técnica a Personas físicas y morales residentes en México y en el extranjero

Con la apertura de la libre competencia en nuestro país, las autoridades fiscales establecen diversos mecanismos tendientes a vigilar la correcta aplicación de la asistencia técnica a personas físicas y morales; al respecto las autoridades fiscales en primera instancia a través de su página electrónica www.sat.gob.mx, que se considerarán ingresos siempre que los bienes o derechos por los cuales se paga asistencia técnica se aprovechen en México, o cuando los pagos se realicen incluyendo publicidad por residentes en territorio nacional o por residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Como ya comentamos anteriormente para efectos fiscales en nuestro país, se consideran extranjeros tanto las personas físicas como las morales, cuyo cumplimiento del pago de sus impuestos son regidos por las leyes de otros países, por su nacionalidad, lugar o sede de operación, residencia entre otras cosas.

Personas Residentes en México

Nuestra actual legislación considera como residentes en México tanto a las personas físicas como a las morales nacionales o extranjeras que tengan su casa habitación en nuestro país; ahora bien, en los casos de que adicionalmente tengan casa habitación en otro país en el cual obtengan ingresos durante un ejercicio anual, inferiores al 50% del total de sus ingresos obtenidos también se consideran residentes en territorio nacional.

En cuanto a la forma de cumplimiento de sus obligaciones fiscales, las personas físicas residentes en México, aun cuando sean de nacionalidad extranjera tienen la obligación de tributar como cualquier persona física nacional residente en México.

Residentes en el extranjero

Las autoridades fiscales en nuestro país, regulan que para efectos fiscales se consideran residentes en el extranjero, las personas físicas sean mexicanas o extranjeras cuya casa habitación se encuentre en un lugar diferente a México; ahora bien, no obstante que dichas personas si tengan su casa habitación en nuestro país, se consideran residentes en el extranjero si en territorio nacional no tienen su principal centro de intereses.

En cuanto la definición del concepto de asistencia técnica el código sustantivo, a través de la norma fiscal contenida en el cuarto párrafo del artículo 15-B, regula que se entiende como asistencia técnica la prestación de servicios personales independientes por los que el prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, obligándose con el prestatario a intervenir en la aplicación de dichos conocimientos.

Forma de pago

En cuanto a la forma en que se deberá cubrir el pago respectivo, las personas que hagan los pagos por los conceptos señalados, deben efectuar la retención del impuesto que corresponda y enterarlo al Servicio de Administración Tributaria, a través de las formas establecidas para ello.

Tratándose de asistencia técnica, las autoridades fiscales establecen como un requisito para poder deducir fiscalmente dicha erogación, que en los casos de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, que se compruebe ante las autoridades fiscales que quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios para ello; que se preste en forma directa y no a través de terceros, excepto en los casos en que los pagos se hagan a residentes en México, y en el contrato respectivo se haya pactado que la prestación se efectuará por un tercero autorizado; y que no consista en la simple posibilidad de obtenerla, sino en servicios que efectivamente se lleven a cabo.

Tratamiento Fiscal

Las autoridades fiscales regulan a través del artículo 167 de la LISR, que las personas que pretendan deducir los pagos por concepto de asistencia técnica, deberán retener los siguientes porcentajes sobre las cantidades pagadas sin deducción alguna:

I. Regalías por el uso o goce temporal de carros de ferrocarril	5%
II. Regalías distintas de las comprendidas en la fracción I, así como por asistencia técnica	25%

Plazo para la retención y entero del impuesto

Siguiendo la normatividad de dicho ordenamiento fiscal, se regula que:

Tratándose de establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, cuando los pagos por los conceptos indicados en este artículo se efectúen a través de la oficina central de la sociedad u otro establecimiento de ésta en el extranjero, la retención se deberá efectuar dentro de los quince días siguientes a partir de aquél en que se realice el pago en el extranjero o

se deduzca el monto del mismo por el establecimiento permanente, lo que ocurra primero. (LISR, artículo 167).

Partidas no deducibles

Hablar de conceptos o partidas no deducibles siempre despierta especial interés, puesto que la falta de deducibilidad al momento de determinar el resultado fiscal implica un exceso en el pago de las contribuciones; ahora bien, para poder comprender mejor el tema en comento es necesario conocer qué debemos entender por partes relacionadas, las que procederemos a definir conforme a la LISR: se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

Al respecto la fracción doce del artículo 76 de la ley en estudio establece que:

Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables³⁰. (LISR, artículo 76).

Por otra parte, siguiendo con nuestro tema en estudio de las partidas no deducibles, el artículo 28 de la LISR en el numeral XIX establece que no serán deducibles

...las pérdidas que se obtengan en las operaciones financieras derivadas y en las operaciones a las que se refiere el artículo 21 de esta Ley, cuando se celebren con personas físicas o morales residentes en México o en el extranjero, que sean partes relacionadas en los términos del artículo 179 de esta Ley, cuando los términos convenidos no correspondan a los que se

³⁰ Para los efectos de esta Ley, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 180 de la LISR, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables.

hubieren pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

2.10. Primas de seguros, comisiones y mediaciones

Las autoridades fiscales establecen como requisito para poder deducir los gastos por concepto del pago de primas de seguros, comisiones y mediaciones que tratándose de pagos efectuados a comisionistas y mediadores residentes en el extranjero, se cumpla con los requisitos de información y documentación que señale el Reglamento de la LISR, al respecto se regula que para los efectos de pagos realizados a comisionistas, y mediadores residentes en el extranjero, los contribuyentes deberán probar que quienes perciban dichos pagos están, en su caso, registrados para efectos fiscales en el país en que residan o que presenten declaración periódica del impuesto en dicho país.



2.11. Fondos para pensiones, jubilaciones y primas de antigüedad

En nuestro país tanto las sociedades mercantiles, como las empresas constituidas como personas físicas, tienen la obligación de crear una *reserva* para poder hacer frente a la obligación o pasivo contingente, que conlleva la jubilación o retiro de sus trabajadores llegado el momento de su culminación con su vida laboral; razón por la cual deben llevar a cabo las aportaciones necesarias para su constitución.

Ahora bien, llegado el momento las empresas se enfrentan ante la posibilidad de poder deducir dichas aportaciones y lo más importante que la empresa cuente con los recursos necesarios para poder sufragar dichos gastos. Al respecto las autoridades fiscales a través de la norma jurídica contenida en el artículo 29 la LISR, regulan que las reservas para fondos de pensiones o jubilaciones de personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social y de primas de antigüedad, se ajustarán a las siguientes reglas:

Creación en base al Reglamento de la LISR

I. Deberán crearse y calcularse en los términos y con los requisitos que fije el Reglamento de esta Ley y repartirse uniformemente en diez ejercicios. Dicho cálculo deberá realizarse cada ejercicio en el mes en que se constituyó la reserva.

Inversión de la Reserva

II. La reserva deberá invertirse cuando menos en un 30% en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores o en acciones de fondos de inversión en instrumentos de deuda. La diferencia



deberá invertirse en valores aprobados por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, como objeto de inversión de las reservas técnicas de las instituciones de seguros, o en la adquisición o construcción y venta de casas para trabajadores del contribuyente que tengan las características de vivienda de interés social, o en préstamos para los mismos fines, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias, o en certificados de participación emitidos por las instituciones fiduciarias respecto de los fideicomisos a que se refiere el artículo 188 de esta Ley, siempre que en este caso la inversión total no exceda del 10% de la reserva a que se refiere este artículo.

Las inversiones que, en su caso se realicen en valores emitidos por la propia empresa o por empresas que se consideren partes relacionadas, no podrán exceder del 10 por ciento del monto total de la reserva y siempre que se trate de valores aprobados por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores en los términos del párrafo anterior.

Cabe señalar que para los efectos del párrafo anterior, no se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando la participación directa o indirecta de una en el capital de la otra no exceda del 10% del total del capital suscrito y siempre que no participe directa o indirectamente en la administración o control de ésta.

Afectación de los bienes en fideicomiso irrevocable

III. Los bienes que formen el fondo deberán afectarse en fideicomiso irrevocable, en institución de crédito autorizada para operar en la República, o ser manejados por instituciones o sociedades mutualistas de seguros, por casas de bolsa, operadoras de fondos de inversión o por administradoras de fondos para el retiro, con concesión o autorización para operar en el país, de conformidad con las reglas generales que dicte el Servicio de Administración Tributaria. Los rendimientos que se obtengan con motivo de la inversión forman parte del fondo y deben permanecer en el fideicomiso irrevocable; sólo podrán destinarse los bienes y los rendimientos de la inversión para los fines para los que fue creado el fondo.

Valuación de las inversiones a precio de mercado

IV. Las inversiones que constituyan el fondo, deberán valuarse cada año a precio de mercado, en el mes en que se constituyó la reserva, excepto las inversiones en préstamos para la adquisición o construcción de vivienda de interés social, en este último caso se considerará el saldo insoluto del préstamo otorgado.



Limitación a la deducción

V. No podrán deducirse las aportaciones cuando el valor del fondo sea suficiente para cumplir con las obligaciones establecidas conforme al plan de pensiones o jubilaciones.

Pago del 30 % del ISR por disposición de fondos para fines diferentes

VI. El contribuyente únicamente podrá disponer de los bienes y valores a que se refiere la fracción II de este artículo, para el pago de pensiones o jubilaciones y de primas de antigüedad al personal. Si dispusiere de ellos o de sus rendimientos, para fines diversos, cubrirá sobre la cantidad respectiva impuesto a la tasa del 30 % establecida en el artículo 9 de esta Ley. (LISR, artículo 29).

Por otra parte las autoridades de la materia regulan a través de la norma fiscal contenida en el artículo 65 del Reglamento de la ley en estudio que para los efectos de los artículos 25, fracción X y 29 de la Ley en comento, las reservas para fondos de pensiones o jubilaciones de personal se deberán crear y calcular de acuerdo con un sistema actuarial compatible con la naturaleza de las prestaciones establecidas en cada fondo, conforme a lo dispuesto en este Reglamento. Al crearse o modificarse el fondo de que se trate, las aportaciones por concepto de servicios ya prestados, serán deducibles por un monto que no deberá exceder del 10% anual del valor del pasivo en el ejercicio de que se trate, correspondiente a dichos servicios. En ningún caso dicho porcentaje excederá los límites del artículo 25, fracción X de la Ley.

Asimismo es necesario establecer que dicha reserva se debe incrementar con las aportaciones que efectúen el contribuyente y, en su caso, los trabajadores, y se disminuirá por los pagos de beneficios, gastos de administración y pérdidas de capital de las inversiones del fondo. Las aportaciones que efectúen los trabajadores y los rendimientos que éstas generen, no serán deducibles para el contribuyente.

Ahora bien, en el caso de que los trabajadores efectúen aportaciones a la reserva del fondo de pensión o jubilación de personal de que se trate, el por ciento a que se

refiere el artículo 35, fracción II de este Reglamento se determinará considerando las aportaciones tanto del trabajador como del contribuyente.

En el caso de utilidad o pérdida actuarial de cualquier ejercicio, ésta será distribuida en los ejercicios subsecuentes, de acuerdo al método de financiamiento utilizado.

Asimismo cuando los contribuyentes constituyan el fondo de pensiones o jubilaciones de personal, para la creación de la reserva o cuando efectúen cambios a dicho fondo, dentro de los diez días siguientes a la creación de la reserva o de que se efectúen los cambios al citado fondo, deberán presentar aviso a las autoridades fiscales.

En cuanto a la documentación necesaria para poder constituir dicho fondo las autoridades de la materia regulan a través del ordenamiento fiscal contenido en el artículo 66 del RLISR, regulan que:

los contribuyentes que constituyan las reservas a que se refiere el artículo 29 de la Ley, dentro de los tres meses siguientes a cada aniversario de que se constituyó el plan de pensiones o jubilaciones de personal de que se trate, deberán formular y conservar a disposición de las autoridades fiscales la documentación que a continuación se señala:

- I. El balance actuarial del plan de pensiones o jubilaciones de que se trate;
- II. Un informe proporcionado por las instituciones de seguros o sociedades mutualistas de seguros, casas de bolsa, operadoras de fondos de inversión, sociedades distribuidoras integrales de acciones de fondos de inversión, administradoras de fondos para el retiro o instituciones de crédito, que administren el fondo de pensiones o jubilaciones de que se trate, especificando los bienes o valores que forman la reserva y señalando pormenorizadamente la forma como se invirtió ésta, y
- III. La metodología utilizada para realizar los cálculos y los resultados de la valuación para el siguiente año, señalando el monto de las aportaciones que efectuarán los contribuyentes y, en su caso, los trabajadores.

Cabe señalar que cuando se constituyan reservas en el mismo fondo para primas de antigüedad y para pensiones o jubilaciones de los trabajadores,



la información a que se refieren las fracciones I, II y III de este artículo, deberá llevarse por separado. (Reglamento de la LISR, artículo 66).

2.12. Inversiones

Las personas morales a lo largo de cada ejercicio fiscal, llevan a cabo la adquisición de inversiones (activos fijos³¹, gastos y cargos diferidos³²), necesarias para la realización de sus actividades y la obtención de sus ingresos, al respecto las autoridades fiscales a través de la *fracción cuarta del artículo 25 de la LISR*, establecen como limitantes o condicionantes en cuanto a la adquisición de las inversiones el que únicamente podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados por esta Ley y contenidos a través de sus artículos 33, 34 y 35 sobre el monto original de la inversión³³, con las limitaciones en deducciones que, en su caso, establezca esta Ley; ahora bien tratándose de ejercicios irregulares, la deducción correspondiente se efectuará en

³¹ Por *Activo fijo* debemos entender el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo, para lo cual la adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones. (LISR, artículo 32, párrafo segundo).

³² *Gastos diferidos* son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.

Cargos diferidos son aquéllos que reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior, excepto los relativos a la explotación de bienes del dominio público o a la prestación de un servicio público concesionado, pero cuyo beneficio sea por un periodo ilimitado que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral. (LISR, artículo 32, párrafos tercero y cuarto).

³³ Para efectos fiscales el monto original de la inversión comprende, además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del impuesto al valor agregado, así como las erogaciones por concepto de derechos, cuotas compensatorias, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales; ahora bien tratándose de las inversiones en automóviles el monto original de la inversión también incluye el monto de las inversiones en equipo de blindaje. (LISR, artículo 31, párrafo segundo).

el por ciento que represente el número de meses completos del ejercicio en los que el bien haya sido utilizado por el contribuyente, respecto de doce meses. Cuando el bien se comience a utilizar después de iniciado el ejercicio y en el que se termine su deducción, ésta se efectuará con las mismas reglas que se aplican para los ejercicios irregulares.

En cuanto a la deducción de las inversiones, las autoridades fiscales establecen que empezarán a deducirse, a elección del contribuyente, a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o bien desde el ejercicio siguiente; en los casos de que el contribuyente no inicie la deducción de las inversiones para efectos fiscales, a partir de que se inicien los plazos a que se refiere este párrafo, podrá hacerlo con posterioridad, en cuyo caso perderá el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos desde que pudo efectuar la deducción conforme a este artículo y hasta que inicie la misma, calculadas aplicando los por cientos máximos autorizados por la presente Ley. (Cfr. LISR, artículo 31, quinto párrafo).

Enajenación de los bienes o pérdida de utilidad

En los casos de que un contribuyente enajene sus bienes o bien cuando éstos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, deberá deducir, en el ejercicio en que esto ocurra, la parte aún no deducida; ahora bien en los casos de que los bienes dejen de ser útiles para obtener los ingresos, ya sea por obsolescencia deterioro o mal estado el contribuyente deberá mantener sin deducción un peso en sus registros, esto con la finalidad de dejar evidencia de la inversión en los bienes realizados por los contribuyentes, cabe señalar que lo dispuesto en este párrafo no es aplicable en la determinación de la ganancia derivada de la enajenación de bienes cuya inversión es parcialmente deducible, así como tratándose de bienes cuya inversión no es deducible en los términos de las fracciones II, III y IV del artículo 36 de esta ley en estudio. (Cfr. LISR, artículo 31, sexto párrafo).

Ajuste a la Deducción

Las autoridades fiscales consientes de la inflación que opera en nuestro país, no obstante que nuestros gobernantes afirman que se encuentra debidamente controlada, permiten la deducción de las inversiones en forma ajustada, es decir reconociendo los efectos inflacionarios en la determinación del resultado fiscal del ejercicio. Al respecto el *séptimo párrafo del artículo 31 de la LISR*, establece que los contribuyentes podrán ajustar la deducción determinada en los términos de los párrafos primero y sexto de ese artículo, “multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción”.

Ejercicios Irregulares

En los casos de ejercicios irregulares³⁴, es decir de ejercicios que fueron iniciados posteriormente al mes de enero se establece en el octavo párrafo del citado ordenamiento que “cuando sea impar el número de meses comprendidos en el periodo en el que el bien haya sido utilizado en el ejercicio, se considerará como último mes de la primera mitad de dicho periodo el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del periodo”.

A continuación procederemos a explicar el citado ordenamiento fiscal:

- a) En primera instancia hay que comprender que un ejercicio fiscal de 12 meses se encuentra integrado de dos mitades:

La primera mitad comprende el periodo de *enero a junio*; por consiguiente la segunda de *julio a diciembre*.

³⁴ El artículo 11 del Código Fiscal de la Federación señala que cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, éstos coincidirán con el año de calendario. Cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1 de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate.

b) Ahora bien una vez comprendidos estos periodos, hay que conocer los porcentajes máximos autorizados por tipo de bien, para posteriormente proceder a efectuar el ajuste fiscal de la misma, razón por la cual incluimos dichos porcentajes haciendo referencia de los artículos 33, 34 y 35 respectivamente:

Periodos pre operativos

Los por cientos máximos autorizados tratándose de gastos y cargos diferidos, así como para las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, son los siguientes, según el artículo 33 de la LISR:

- I. 5% para cargos diferidos.
- II. 10% para erogaciones realizadas en periodos preoperativos.
- III. 15% para regalías, para asistencia técnica, así como para otros gastos diferidos, a excepción de los señalados en la fracción IV del presente artículo.
- IV. En el caso de activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado, el por ciento máximo se calculará dividiendo la unidad entre el número de años por los cuales se otorgó la concesión, el cociente así obtenido se multiplicará por cien y el producto se expresará en por ciento. (LISR, artículo 33).

Activos Fijos

Los por cientos máximos autorizados, tratándose de activos fijos por tipo de bien, según el artículo 34 de la LISR, son los siguientes:

I. Tratándose de construcciones:

- a) 10% para inmuebles declarados como monumentos arqueológicos, artísticos, históricos o patrimoniales, conforme a la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticas e Históricas, que cuenten con el certificado de restauración expedido por el Instituto Nacional de Antropología e Historia o el Instituto Nacional de Bellas Artes.
- b) 5% en los demás casos.

II. Tratándose de ferrocarriles:



- a) 3% para bombas de suministro de combustible a trenes.
- b) 5% para vías férreas.
- c) 6% para carros de ferrocarril, locomotoras, arzones y auto arzones.
- d) 7% para maquinaria niveladora de vías, desclavadoras, esmeriles para vías, gatos de motor para levantar la vía, removedora, insertadora y taladradora de durmientes.
- e) 10% para el equipo de comunicación, señalización y telemando.

III. 10% para mobiliario y equipo de oficina.

IV. 6% para embarcaciones

V. Tratándose de aviones:

- a) 25% para los dedicados a la aerofumigación agrícola.
- b) 10% para los demás.

VI. 25% para automóviles, autobuses, camiones de carga, tracto camiones, montacargas y remolques.

VII. 30% para computadoras personales de escritorio y portátiles; servidores; impresoras, lectores ópticos, graficadores, lectores de código de barras, digitalizadores, unidades de almacenamiento externo y concentradores de redes de cómputo.

VIII. 35% para dados, troqueles, moldes, matrices y herramental.

IX. 100% para semovientes y vegetales.

X. Tratándose de comunicaciones telefónicas:

- a) 5% para torres de transmisión y cables, excepto los de fibra óptica.
- b) 8% para sistemas de radio, incluyendo equipo de transmisión y manejo que utiliza el espectro radioeléctrico, tales como el de radiotransmisión de microonda digital o analógica, torres de microondas y guías de onda.
- c) 10% para equipo utilizado en la transmisión, tales como circuitos de la planta interna que no forman parte de la conmutación y cuyas funciones se enfocan hacia las troncales que llegan a la central telefónica, incluye multiplexores, equipos concentradores y ruteadores.



d) 25% para equipo de la central telefónica destinado a la conmutación de llamadas de tecnología distinta a la electromecánica.

e) 10% para los demás.

XI. Tratándose de comunicaciones satelitales:

a) 8% para el segmento satelital en el espacio, incluyendo el cuerpo principal del satélite, los transpondedores, las antenas para la transmisión y recepción de comunicaciones digitales y análogas, y el equipo de monitoreo en el satélite.

b) 10% para el equipo satelital en tierra, incluyendo las antenas para la transmisión y recepción de comunicaciones digitales y análogas y el equipo para el monitoreo del satélite.

XII. 100% para adaptaciones que se realicen a instalaciones que impliquen adiciones o mejoras al activo fijo, siempre que dichas adaptaciones tengan como finalidad facilitar a las personas con discapacidad a que se refiere el artículo 186 de esta Ley, el acceso y uso de las instalaciones del contribuyente.

XIII. 100% para maquinaria y equipo para la generación de energía proveniente de fuentes renovables³⁵ o de sistemas de cogeneración de electricidad eficiente.

Elaborado con base en la LISR, artículo 34.

Maquinaria y equipo

Para la maquinaria y equipo distintos de los señalados en el artículo 34 de la ley en estudio, se aplicarán, de acuerdo a la actividad en que sean utilizados, según el artículo 35 de la LISR, los por cientos siguientes:

I. 5% en la generación, conducción, transformación y distribución de electricidad; en la molienda de granos; en la producción de azúcar y sus derivados; en la fabricación de aceites comestibles; en el transporte marítimo, fluvial y lacustre.

³⁵ Por fuentes renovables debemos entender, aquéllas que por su naturaleza o mediante un aprovechamiento adecuado se consideran inagotables, tales como la energía solar en todas sus formas; la energía eólica; la energía hidráulica tanto cinética como potencial, de cualquier cuerpo de agua natural o artificial; la energía de los océanos en sus distintas formas; la energía geotérmica, y la energía proveniente de la biomasa o de los residuos. Asimismo, se considera generación la conversión sucesiva de la energía de las fuentes renovables en otras formas de energía.

II. 6% en la producción de metal obtenido en primer proceso; en la fabricación de productos de tabaco y derivados del carbón natural.

III. 7% en la fabricación de pulpa, papel y productos similares; en la extracción y procesamiento de petróleo crudo y gas natural.

IV. 8% en la fabricación de vehículos de motor y sus partes; en la construcción de ferrocarriles y navíos; en la fabricación de productos de metal, de maquinaria y de instrumentos profesionales y científicos; en la elaboración de productos alimenticios y de bebidas, excepto granos, azúcar, aceites comestibles y derivados.

V. 9% en el curtido de piel y la fabricación de artículos de piel; en la elaboración de productos químicos, petroquímicos y farmacobiológicos; en la fabricación de productos de caucho y de plástico; en la impresión y publicación gráfica.

VI. 10% en el transporte eléctrico.

VII. 11% en la fabricación, acabado, teñido y estampado de productos textiles, así como de prendas para el vestido.

VIII. 12% en la industria minera; en la construcción de aeronaves y en el transporte terrestre de carga y pasajeros. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable a la maquinaria y equipo señalada en la fracción II de este artículo.

IX. 16% en el transporte aéreo; en la transmisión de los servicios de comunicación proporcionados por telégrafos y por las estaciones de radio y televisión.

X. 20% en restaurantes.

XI. 25% en la industria de la construcción; en actividades de agricultura, ganadería, silvicultura y pesca.

XII. 35% para los destinados directamente a la investigación de nuevos productos o desarrollo de tecnología en el país.

XIII. 50% en la manufactura, ensamble y transformación de componentes magnéticos para discos duros y tarjetas electrónicas para la industria de la computación.

XIV. 10% en otras actividades no especificadas en este artículo.

En el caso de que el contribuyente se dedique a dos o más actividades de las señaladas en este artículo, se aplicará el por ciento que le corresponda

a la actividad en la que hubiera obtenido más ingresos en el ejercicio inmediato anterior.

Elaborado con base en la LISR, artículo 34.

Ajuste a la deducción

Una vez que ya identificamos el tipo de ejercicio a trabajar, es decir regular o irregular, el siguiente paso es proceder a efectuar el ajuste a la deducción, el cual ilustraremos a través del siguiente caso práctico:

Los directivos de la empresa Fiscal, S.A., desean conocer el monto de la depreciación fiscal ajustada del bien que se relaciona a continuación, aplicable a los ejercicios fiscales 2014 y 2015.

Datos

Bien:	Computadora
Monto Original de la Inversión, M.O.I.:	\$20,000
Fecha de Adquisición:	16 de mayo de 2014
Ejercicio Fiscal:	2014
Porcentaje máximo autorizado de deducción:	30%
Fundamento legal:	Artículo 34 fracción VII, LISR.

Resolución

I. Obtención de la depreciación fiscal ajustada correspondiente al ejercicio fiscal 2014.

1. Multiplicamos el M.O.I., por el porcentaje máximo autorizado de deducción.

$$\text{\$ } 20,000 \times \text{el } 30\% = \text{\$ } 6,000$$

2. Dividimos el resultado entre el número de meses del ejercicio, para obtener la depreciación mensual.

$$\text{\$ } 6,000 / 12 \text{ meses} = \text{\$ } 500 \text{ depreciación mensual}$$

3. Multiplicamos el monto de la depreciación mensual por el número de meses de uso completo, que se tuvo el bien en el ejercicio.

$$\text{\$ } 500 \times 7 \text{ meses} = \text{\$ } 3,500$$

Nota: sólo se consideran 7 meses (Junio-Dic), puesto que el mes de mayo no es considerado como mes de uso completo, ya que el bien se adquirió el 16 de mayo.

4. Procedemos a obtener el factor de ajuste correspondiente al ejercicio fiscal de 2014.

$$\text{F.A.} = \frac{\text{INPC del último mes de la primera mitad del ejercicio}}{\text{INPC del mes en que se adquirió el bien}}$$

Nota: por tratarse de un ejercicio irregular se procederá como sigue:

↓

1	2	3	4	5	6	7	8
May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic

En total nos encontramos con un periodo de 8 meses entre 2 = 4

En este caso práctico la primera mitad sería de mayo a agosto, y la segunda mitad de septiembre a diciembre

$$F.A = \frac{\text{INPC}^{36} \text{ Agosto 2014} = 113.438}{\text{INPC Mayo 2014} = 112.527} = 1.0080$$

Nota: para la obtención de factores sólo se consideran hasta diezmilésimo, los factores de ajuste y actualización, según el último párrafo del artículo 17-A, del Código Fiscal de la Federación.

5. Procedemos a la obtención de la depreciación fiscal ajustada correspondiente al ejercicio fiscal de 2014.

Monto máximo autorizado de depreciación fiscal del ejercicio	\$ 3,500.00
Por: Factor de actualización	<u>1.0080</u>
Igual: Depreciación fiscal ajustada para el 2014	\$ 3,528.00

³⁶ Para determinar el pago de las contribuciones y sus accesorios, se utiliza el índice nacional de precios al consumidor (INPC) que se da a conocer por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía e Informática (INEGI) y se publica en el Diario Oficial de la Federación en los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda.



II. Obtención de la depreciación fiscal ajustada correspondiente al ejercicio fiscal 2015.

1. Multiplicamos el M.O.I., por el porcentaje máximo autorizado de deducción.

$$\$ 20,000 \times \text{el } 30\% = \$6,000$$

2. Dividimos el resultado entre el número de meses del ejercicio, para obtener la depreciación mensual.

$$\$6,000 / 12 \text{ meses} = \$500 \text{ depreciación mensual}$$

3. Multiplicamos el monto de la depreciación mensual por el número de meses de uso completo que se tuvo el bien en el ejercicio.

$$\$500 \times 12 \text{ meses} = \$ 6,000$$

Nota: Se consideran todos los meses del ejercicio 12 meses (Enero-Diciembre).

4. Procedemos a obtener el factor de ajuste correspondiente al ejercicio fiscal de 2014.

$$\text{F.A.} = \frac{\text{INPC del último mes de la primera mitad del ejercicio}}{\text{INPC del mes en que se adquirió el bien}}$$

Nota: por tratarse de un ejercicio regular se procederá como sigue:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic

En total nos encontramos con un periodo de 12 meses entre 2 = 6

La primera mitad sería de enero a junio y la segunda mitad de julio a diciembre.

$$\text{F.A.} = \frac{\text{INPC Junio 2015} = 115.958}{\text{INPC Mayo 2014} = 112.527} = 1.0304$$

5. Procedemos a la obtención de la depreciación fiscal ajustada correspondiente al ejercicio fiscal de 2015.

Monto máximo autorizado de depreciación fiscal del ejercicio	\$ 6,000.00
Por: Factor de actualización	<u>1.0304</u>
Igual: Depreciación fiscal ajustada para el 2015	\$ 6,182.40

2.13. Otras

Para una mejor comprensión y análisis integral del tema, a continuación presentamos, otras deducciones autorizadas que pueden llevar a cabo las personas morales, dentro del curso normal de sus operaciones.

Deducción de créditos incobrables

Durante cada ejercicio fiscal, pueden surgir eventos que afecten financieramente las arcas de las empresas, por ejemplo la imposibilidad de cobro a los clientes o deudores, porque estos fueron declarados en quiebra o concurso, o bien por desastres naturales ajenos a la voluntad de los contribuyentes; ante estas situaciones las autoridades fiscales, a través de la norma jurídica contenida en la *fracción quinta del artículo 25 de la LISR*, prevén su deducción fiscal, desde luego cumpliendo con los requisitos establecidos en las leyes tributarias³⁷.

En materia de los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, relativos a los créditos incobrables, la *fracción quince del artículo 27* de dicha ley, regula que en el caso de pérdidas por créditos incobrables, éstas se deben considerar realizadas en el mes en el que se consuma el plazo de prescripción, que corresponda, o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.

³⁷ Medina Ortega, Cutberto Simón. (2015:122) *Régimen Fiscal de Empresas I, ISR e IETU Personas Morales*. México: Editorial Cosmos.

Respecto de la notoria imposibilidad práctica de cobro, para el adecuado estudio de este tema, se deben considerar entre otros, en los siguientes casos:

- a) Tratándose de créditos cuya suerte principal al día de su vencimiento no exceda de treinta mil unidades de inversión, existe notoria imposibilidad cuando en el plazo de un año contado a partir de que se incurra en mora³⁸, no se hubiera logrado su cobro; en este caso, se considerarán incobrables en el mes en que se cumpla un año de haber incurrido en mora; ahora bien en los casos de que se tengan dos o más créditos con una misma persona física o moral, se deberá sumar la totalidad de los créditos otorgados para determinar si éstos no exceden del monto señalado de *treinta mil udís*.

Lo dispuesto en este inciso también resulta aplicable tratándose de créditos contratados con el público en general, cuya suerte principal al día de su vencimiento se encuentre entre cinco mil pesos y treinta mil unidades de inversión, siempre que el contribuyente de acuerdo con las reglas de carácter general que al respecto emita el Servicio de Administración Tributaria (SAT), informe de dichos créditos a las sociedades de información crediticia que obtengan autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), de conformidad con la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia.

Asimismo, lo dispuesto en este inciso, resulta aplicable cuando el deudor del crédito de que se trate sea contribuyente que realiza actividades empresariales y el acreedor informe por escrito al deudor de que se trate, que efectuará la deducción del crédito incobrable, a fin de que el deudor acumule el ingreso derivado de la deuda no cubierta en los términos de esta Ley. Los contribuyentes que apliquen lo dispuesto en este párrafo, deberán informar a más tardar el 15 de febrero de cada año de los créditos incobrables que dedujeron en los términos de este párrafo en el año de calendario inmediato anterior.

- b) Tratándose de créditos cuya suerte principal al día de su vencimiento sea mayor a treinta mil unidades de inversión, se considera que cae en mora cuando el acreedor haya demandado ante la autoridad judicial³⁹ el pago del crédito o se haya iniciado el procedimiento arbitral convenido para su cobro y además se cumpla con lo previsto en el párrafo final del inciso anterior.

³⁸ Por mora (*mora, cessatio*), debemos entender como aquel retardo culposo derivado del incumplimiento del pago u obligación asumida por una persona.

³⁹ Por autoridad judicial debemos entender toda potestad ostentada por un juez, que le permita decidir a favor o en contra de una de las partes que intervienen en un proceso jurídico.



- c) Cuando se compruebe que el deudor ha sido declarado en quiebra o concurso⁴⁰, en cuyo caso, debe existir sentencia que declare concluida la quiebra por pago concursal o por falta de activos.

- d) Tratándose de las Instituciones de Crédito, se considera que existe notoria imposibilidad práctica de cobro en la cartera de créditos, cuando dicha cartera sea castigada de conformidad con las disposiciones establecidas por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores. (Cfr. LISR, artículo 27, fracción XV).

Cuotas Patronales

Durante cada ejercicio fiscal, los patrones tienen que cumplir con diversas obligaciones contenidas en las leyes fiscales, entre las cuales se encuentra la obligación de brindar seguridad social a sus trabajadores, al respecto la *fracción veintinueve* de nuestra carta magna (CPEUM), regula que es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares.

En cuanto a esta disposición constitucional, las autoridades fiscales regulan la posibilidad de deducir el pago de las cuotas a cargo de los patrones enteradas al Instituto Mexicano del Seguro Social⁴¹, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.

⁴⁰ En los casos de *concurso mercantil*, se trata a toda costa de lograr la permanencia de una sociedad mercantil, en cuyo caso el objetivo primordial de la misma es “levantar” la causa que generó el incumplimiento de los pagos u obligaciones. Por otra parte la “quiebra”, es un proceso liquidatorio, el cual es originado cuando el concursado es separado de su patrimonio mediante un decreto de quiebra, en cuyo caso el *síndico* se encargará de liquidar los activos de la sociedad mercantil, con la finalidad de cubrir los montos de las deudas u obligaciones contraídas.

⁴¹ El IMSS, es la institución con mayor presencia en la atención a la salud y en la protección social de los mexicanos desde su fundación en 1943, para ello, combina la investigación y la práctica médica, con la administración de los recursos para el retiro de sus asegurados, para brindar tranquilidad y estabilidad a los trabajadores y sus familias, ante cualquiera de los riesgos especificados en la Ley del Seguro Social. Hoy en día, más de la mitad de la población mexicana, tiene algo que ver con el Instituto, hasta ahora, la más grande en su género en América Latina, <http://www.imss.gob.mx/>.

Intereses devengados

En determinadas ocasiones las empresas se enfrentan a crisis económicas, razón por la cual pueden recurrir al endeudamiento, trayendo consigo el pago de intereses, conscientes de ello las autoridades fiscales prevén la deducción del pago de los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno según la norma jurídica contenida en la fracción séptima del artículo 25 de la ley del impuesto sobre la renta.

Ahora bien en el caso del pago de intereses moratorios⁴²,

a partir del cuarto mes se pueden deducir únicamente los efectivamente pagados, para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado. (LISR, artículo 25, fracción VII).

Como se puede observar, las autoridades de la materia prevén la deducibilidad de dichos pagos de intereses; asimismo cabe mencionar que en determinadas ocasiones los empresarios no utilizan los préstamos en las necesidades de sus empresas, previendo estas posibles malas prácticas la *fracción séptima del artículo 27* de la ley en estudio establece que en el caso del pago de intereses por capitales tomados en préstamo, procederá la deducción del pago de los intereses

⁴² Toda prestación pactada a favor del acreedor que conste precisamente por escrito, se reputará interés. Los deudores que demoren el pago de sus deudas, deberán satisfacer, desde el día siguiente al del vencimiento, el interés pactado para este caso, o en su defecto el seis por ciento anual, si el préstamo consistiere en especie, para computar el rédito se graduará su valor por los precios que las mercaderías prestadas tengan en la plaza en que deba hacerse la devolución, el día siguiente al del vencimiento o por el que determinen peritos si la mercadería estuviere extinguida al tiempo de hacerse su valuación. Y si consistiere el préstamo en títulos o valores, el rédito por mora será el que los mismos títulos o valores devenguen, o en su defecto el 6 por 100 anual, determinándose el precio de los valores por el que tengan en la Bolsa, si fueren cotizables, o en caso contrario por el que tuvieran en la plaza el día siguiente al del vencimiento.

Los intereses vencidos y no pagados, no devengarán intereses. Los contratantes podrán, sin embargo, capitalizarlos. El recibo del capital por el acreedor, sin reservarse expresamente el derecho a los intereses pactados o debidos, extinguirá la obligación del deudor respecto a los mismos. Las entregas a cuenta, cuando no resulte expresa su aplicación, se imputarán en primer término al pago de intereses por orden de vencimientos, y después al del capital. (Véanse artículos 361 a 364 del Código de Comercio).

devengados por este concepto, cuando éstos se hayan invertido en los fines del negocio.

Cuando el contribuyente otorgue préstamos a terceros, a sus trabajadores o a sus funcionarios, o a sus socios o accionistas, sólo serán deducibles los intereses que se devenguen de capitales tomados en préstamos hasta por el monto de la tasa más baja de los intereses estipulados en los préstamos a terceros, a sus trabajadores o a sus socios o accionistas, en la porción del préstamo que se hubiera hecho a éstos y expida y entregue comprobante fiscal a quienes haya otorgado el préstamo; los cuales podrán utilizarse como constancia de recibo si en alguna de estas operaciones no se estipularan intereses, no procederá la deducción respecto al monto proporcional de los préstamos hechos a las personas citadas. Estas últimas limitaciones no rigen para instituciones de crédito, sociedades financieras de objeto limitado u organizaciones auxiliares del crédito, en la realización de las operaciones propias de su objeto.

Ahora bien tratándose del caso de capitales tomados en préstamo para la adquisición de inversiones o para la realización de gastos o cuando las inversiones o los gastos se efectúen a crédito, y para los efectos de esta Ley dichas inversiones o gastos no sean deducibles o lo sean parcialmente, los intereses que se deriven de los capitales tomados en préstamo o de las operaciones a crédito, sólo serán deducibles en la misma proporción en la que las inversiones o gastos lo sean. (LISR, artículo 27, fracción VII).

El ajuste anual por inflación

La incorporación de los efectos inflacionarios a determinadas partidas en la información financiera de las empresas se ve reflejada en la determinación del ajuste anual por inflación que se refleja en cada ejercicio fiscal para los contribuyentes⁴³.

Ahora bien al respecto las autoridades fiscales a través de la norma jurídica establecida en el artículo 44 de la LISR, establecen la posibilidad para las personas morales de poder deducir en cada ejercicio fiscal, el monto del ajuste anual por inflación que se determine conforme al siguiente procedimiento.

Obtención del saldo promedio anual

⁴³ Medina Ortega, Cutberto Simón. (2016: 95). *Personas Morales I*. México: Editorial 7 editores.

- I. Se debe determinar el saldo promedio anual de sus deudas y el saldo promedio anual de sus créditos, sumando los saldos que se tengan, al último día de cada uno de los meses del ejercicio, el resultado obtenido se dividirá entre el número de meses del ejercicio, en este procedimiento hay que resaltar que no se deben incluir en el saldo del último día de cada mes los intereses que se devenguen en el mes.

Determinación del ajuste anual por inflación

- II. En los casos de que el resultado obtenido respecto del el saldo promedio anual de las deudas sea mayor que el saldo promedio anual de los créditos, la diferencia se multiplicará por el factor de ajuste anual y el resultado será ***el ajuste anual por inflación acumulable***; por otra parte cuando el saldo promedio anual de los créditos sea mayor que el saldo promedio anual de las deudas, la diferencia se multiplicará por el factor de ajuste anual y el resultado será el ***ajuste anual por inflación deducible***.

Obtención del factor de ajuste anual

- III. El factor de ajuste anual se obtiene restándole la unidad, al cociente que se obtenga de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del último mes del ejercicio de que se trate entre el citado índice del último mes del ejercicio inmediato anterior.

A continuación procederemos a ejemplificar el procedimiento para obtener el factor:

Supongamos que una empresa desea obtener el factor de ajuste anual, digamos correspondiente al ejercicio fiscal de 2014.



$$\text{F.A.A.} = \frac{\text{INPC del último mes del ejercicio de que se trate}}{\text{INPC del último mes del ejercicio inmediato anterior}} = - 1$$

$$\text{F.A.A.} = \frac{\text{diciembre 2014} = 116.059}{\text{Diciembre 2013} = 111.508} = 1.0408 - 1 = .0408$$

Ejercicios irregulares

Cuando el ejercicio sea menor de 12 meses, el factor de ajuste anual será el que se obtenga de restar la unidad al cociente que se obtenga de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del último mes del ejercicio de que se trate entre el citado índice del mes inmediato anterior al del primer mes del ejercicio de que se trate.

Moneda extranjera

Los créditos y las deudas, en moneda extranjera, se valuarán a la paridad existente al primer día del mes.

A continuación presentamos un caso práctico relativo a la determinación del ajuste anual por inflación.

Caso A

Los directivos de la empresa Consorcio Industrial Kim S.A., con RFC: CIK881128 EN7; a través de su Representante Legal, el Lic. Francisco Benítez Reyes, con RFC: BERF6607205TA, y CURP: BERF660720HDFNYR09 desean conocer, la siguiente información relativa al ejercicio fiscal de 2013:

1. El factor de ajuste anual.
2. El importe del Ajuste Anual por Inflación Acumulable o Deducible según los casos.

I. Determinación del Ajuste Anual por Inflación del Ejercicio.

A) Saldo Promedio Anual de las Deudas	\$ 108,000
B) Saldo Promedio anual de las créditos	<u>\$ 88,000</u>
Diferencia	\$ 20,000
Por Factor de Ajuste Anual	<u>0.0397</u>
Igual	\$ 794

$$*Factor = \frac{INPC\ DIC\ 2013 = 111.508}{INPC\ DIC\ 2012 = 107.246} = 1.0397 - 1 = 0.0397$$

Por lo tanto como $A > B$; el resultado fiscal representa o refleja para este ejercicio fiscal un Ajuste Anual por Inflación Acumulable⁴⁴.

Definición de crédito

De conformidad con el artículo 45 de la LISR por crédito debemos entender:

el derecho que tiene una persona acreedora a recibir de otra deudora una cantidad en numerario, entre otros: los derechos de crédito que adquieran las empresas de factoraje financiero, las inversiones en acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda y las operaciones financieras derivadas señaladas en la fracción IX del artículo 20 de la LISR. (LISR, artículo 45).

Sin embargo existen determinadas cuentas que no se pueden considerar como créditos, entre las que podemos citar:

- I. Los que sean a cargo de personas físicas y no provengan de sus actividades empresariales, cuando sean a la vista, a plazo menor de un mes o a plazo mayor si se cobran antes del mes. Se considerará que son a plazo mayor de un mes, si el cobro se efectúa después de 30 días naturales contados a partir de aquél en que se concertó el crédito.
- II. Los que sean a cargo de socios o accionistas, asociantes o asociados en la asociación en participación, que sean personas físicas o sociedades residentes

⁴⁴ Medina Ortega, Cutberto Simón (2016: 96). *Personas Morales I*. México: Editorial 7 editores.



en el extranjero, salvo que en este último caso, estén denominadas en moneda extranjera y provengan de la exportación de bienes o servicios.

Tampoco se consideran créditos, los que la fiduciaria tenga a su favor con sus fideicomitentes o fideicomisarios en el fideicomiso por el que se realicen actividades empresariales, que sean personas físicas o sociedades residentes en el extranjero, salvo que en este último caso, estén denominadas en moneda extranjera y provengan de la exportación de bienes o servicios, para lo cual no será aplicable lo dispuesto en esta fracción, tratándose de créditos otorgados por las uniones de crédito a cargo de sus socios o accionistas, que operen únicamente con sus socios o accionistas.

III. Los que sean a cargo de funcionarios y empleados, así como los préstamos efectuados a terceros a que se refiere la fracción VII del artículo 27 de la LISR.

IV. Los pagos provisionales de impuestos, así como los estímulos fiscales.

Para los efectos de esta fracción, los saldos a favor por contribuciones únicamente se considerarán créditos a partir del día siguiente a aquél en el que se presente la declaración correspondiente y hasta la fecha en la que se compensen, se acrediten o se reciba su devolución, según se trate.

V. Cualquier ingreso cuya acumulación esté condicionada a su percepción efectiva. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a los ingresos derivados de los contratos de arrendamiento financiero por los que se ejerza la opción prevista en el artículo 17, fracción III de la LISR.

VI. Las acciones, los certificados de participación no amortizables y los certificados de depósito de bienes y en general los títulos de crédito que representen la propiedad de bienes, las aportaciones a una asociación en participación, así como otros títulos valor cuyos rendimientos no se consideren interés en los términos del artículo 8 de esta Ley.

VII. El efectivo en caja.

Los créditos que deriven de los ingresos acumulables, disminuidos por el importe de descuentos y bonificaciones sobre los mismos, se considerarán como créditos para los efectos de este artículo, a partir de la fecha en la que los ingresos correspondientes se acumulen y hasta la fecha en la que se cobren en efectivo, en bienes, en servicios o, hasta la fecha de su cancelación por incobrables. En el caso de la cancelación de la operación que dio lugar al crédito, se cancelará la parte del ajuste anual por inflación que le corresponda a dicho crédito, en los términos que establezca el Reglamento de esta Ley,

siempre que se trate de créditos que se hubiesen considerado para dicho ajuste.

Elaborado con base en la LISR, artículo 45.

Definición de deuda

De conformidad con la norma jurídica contenida en el artículo 46 de la LISR, deuda es cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento, entre otras:

- las derivadas de contratos de arrendamiento financiero, de operaciones financieras derivadas a que se refiere la fracción IX del artículo 20 de la misma;
- las aportaciones para futuros aumentos de capital y
- las contribuciones causadas desde el último día del periodo al que correspondan y hasta el día en el que deban pagarse.

También son deudas:

- los pasivos y las reservas del activo, pasivo o capital, que sean o hayan sido deducibles.

Para estos efectos, se considera que las reservas se crean o incrementan mensualmente y en la proporción que representan los ingresos del mes del total de ingresos en el ejercicio.

Tratándose de partidas no deducibles a que se refiere el artículo 28 de la LISR, en ningún caso se considerarán deudas las originadas por partidas no deducibles, en los términos de las fracciones I, VIII y IX del artículo 28 de esta Ley, así como el monto de las deudas que excedan el límite a que se refiere el primer párrafo de la fracción XXVII del mismo artículo.

Para los efectos del cálculo del ajuste anual por inflación del ejercicio, se considerará que se contraen deudas por la adquisición de bienes y servicios, por la obtención del uso o goce temporal de bienes o por capitales tomados en préstamo, cuando se dé cualquiera de los supuestos siguientes:

I. Tratándose de la adquisición de bienes o servicios, así como de la obtención del uso o goce temporal de bienes, cuando se dé alguno de los supuestos previstos en el artículo 17 de esta Ley y el precio o la contraprestación, se pague con posterioridad a la fecha en que ocurra el supuesto de que se trate.

II. Tratándose de capitales tomados en préstamo, cuando se reciba parcial o totalmente el capital.

En el caso de la cancelación de una operación de la cual deriva una deuda, se cancelará la parte del ajuste anual por inflación que le corresponda a dicha deuda, en los términos que establezca el Reglamento de esta Ley, siempre



que se trate de deudas que se hubiesen considerado para dicho ajuste. (LISR, artículo 46).

Anticipos y rendimientos

Las personas morales con fines no lucrativos, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, sin embargo las autoridades fiscales establecen la deducibilidad en la determinación del impuesto del ejercicio, del pago de los anticipos y los rendimientos que sufraguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 94 de esta Ley, lo anterior con fundamento legal en la fracción novena del artículo 25 de la LISR.

A continuación procedernos a ejemplificar la determinación del impuesto correspondiente derivado de los anticipos entregados por una asociación civil, sin fines de lucro.

Caso A

La asociación “*Cámara de Comercio, A.C*”, fue constituida el 12 de enero de 2015, según lo establecido en la fracción III, del artículo 79 de la LISR. En el mes de diciembre de ese mismo año, por acuerdo de sus integrantes fue autorizado un anticipo de \$40,000, al Lic. Erick Patiño, en los términos de la fracción segunda del artículo 94 de la LISR, para lo cual desean saber ¿cuál es el monto que se le habrá de retener por concepto del impuesto sobre la renta, sobre dicha erogación?



TARIFA MENSUAL

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	496.07	0.00	1.92%
496.08	4.210.41	9.52	6.40%
4,210.42	7,399.42	247.24	10.88%
7,399.43	8,601.50	594.21	16.00%
8,601.51	10,298.35	786.54	17.92%
10,298.36	20,770.29	1,090.61	21.36%
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52%
32,736.84	62,500.00	6,141.95	30.00%
62,500.01	83,333.33	15,070.90	32.00%
83,333.34	250,000.00	21,737.57	34.00%
250,000.01	En adelante	78,404.23	35.00%

Aquí se ubica el ingreso

Resolución

Procedemos a ubicar el ingreso gravado en la tarifa del artículo 96 de la LISR, para poder determinar el monto del impuesto correspondiente, de acuerdo al siguiente procedimiento establecido en dicha ley.

CONCEPTO		IMPORTE
	Ingresos	\$ 40,000.00
Menos	Límite Inferior	\$ 32,736.84
Igual	Excedente sobre el Límite Inferior	\$ 7,263.16
Por	Por ciento para aplicar sobre excedente del límite inferior	30 %
Igual	Impuesto Marginal	\$ 2,178.95
Más	Cuota Fija	\$ 6,141.95
Igual	ISR a retener	\$ 8,320.90

En este caso práctico, se le debe retener por concepto del ISR, al Lic. Patiño la cantidad de \$8,320.00, ya que de no hacerlo así la asociación deberá considerar como una partida no deducible el pago de los \$40,000, lo anterior según la norma jurídica contenida en la fracción quinta del artículo 27 de la LISR, la cual establece que, para que proceda la deducibilidad de la erogación, debe cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos.

Aportaciones para fondos de pensiones⁴⁵

En nuestro país, no obstante que el IMSS, otorga pensiones a los trabajadores al final de su vida laboral, a través de prestaciones en dinero pagada en forma mensual, y de forma vitalicia, las autoridades fiscales a través de la norma tributaria contenida en la fracción decima del artículo 25 de la LISR, permiten la deducción de

⁴⁵ Gutiérrez Fernández, Milagros, menciona que los fondos de pensiones son los patrimonios sin personalidad jurídica afectos a los planes de pensiones y creados, al objeto exclusivo, de dar cumplimiento a los mismos. En los fondos de pensiones se materializan o se invierten las aportaciones a cada partícipe, así como los rendimientos financieros que generan las aportaciones. El patrimonio del fondo integra los derechos consolidados de los partícipes y los derechos económicos de los beneficiarios y con cargo a él se abonan las prestaciones por contingencias. <http://www.expansion.com/>

las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley.

El monto de la deducción a que se refiere esta fracción no debe exceder en ningún caso de la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.47 al monto de la aportación realizada en el ejercicio de que se trate. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.53 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior. (LISR, artículo 25).

Reglas

Complementariamente las autoridades fiscales a través de la norma jurídica contenida en el artículo 29 de la LISR, establecen que las reservas para fondos de pensiones o jubilaciones de personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social y de primas de antigüedad, se ajustarán a las siguientes reglas:

- I. Deberán crearse y calcularse en los términos y con los requisitos que fije el Reglamento de la LISR y repartirse uniformemente en diez ejercicios. Dicho cálculo deberá realizarse cada ejercicio en el mes en que se constituyó la reserva.
- II. La reserva deberá invertirse cuando menos en un 30% en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores o en acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda. La diferencia deberá invertirse en valores aprobados por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, como objeto de inversión de las reservas técnicas de las instituciones de seguros, o en la adquisición o construcción y venta de casas para trabajadores del contribuyente que tengan las características de vivienda de interés social, o en préstamos para los mismos fines, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias, o en certificados de participación emitidos por las instituciones fiduciarias respecto de los fideicomisos a que se refiere el artículo 188 de esta Ley, siempre que en este caso la inversión total no exceda del 10% de la reserva a que se refiere este artículo.

Las inversiones que, en su caso se realicen en valores emitidos por la propia empresa o por empresas que se consideren partes relacionadas, no podrán exceder del 10 por ciento del monto total de la reserva y siempre que se trate de valores aprobados por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores en los términos del párrafo anterior.

Para los efectos del párrafo anterior, no se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando la participación directa o indirecta de una en el capital de la otra no exceda del 10% del total del capital suscrito y siempre que no participe directa o indirectamente en la administración o control de ésta.

III. Los bienes que formen el fondo deberán afectarse en fideicomiso irrevocable, en institución de crédito autorizada para operar en la República, o ser manejados por instituciones o sociedades mutualistas de seguros, por casas de bolsa, operadoras de sociedades de inversión o por administradoras de fondos para el retiro, con concesión o autorización para operar en el país, de conformidad con las reglas generales que dicte el Servicio de Administración Tributaria. Los rendimientos que se obtengan con motivo de la inversión forman parte del fondo y deben permanecer en el fideicomiso irrevocable; sólo podrán destinarse los bienes y los rendimientos de la inversión para los fines para los que fue creado el fondo.

IV. Las inversiones que constituyan el fondo, deberán valuarse cada año a precio de mercado, en el mes en que se constituyó la reserva, excepto las inversiones en préstamos para la adquisición o construcción de vivienda de interés social, en este último caso se considerará el saldo insoluto del préstamo otorgado.

V. No podrán deducirse las aportaciones cuando el valor del fondo sea suficiente para cumplir con las obligaciones establecidas conforme al plan de pensiones o jubilaciones.

VI. El contribuyente únicamente podrá disponer de los bienes y valores a que se refiere la fracción II de este artículo, para el pago de pensiones o jubilaciones y de primas de antigüedad al personal. Si dispusiere de ellos o de sus rendimientos, para fines diversos, cubrirá sobre la cantidad respectiva impuesto a la tasa establecida en el artículo 9 de esta Ley.

Elaborado con base en la LISR, artículo 29.



Impuesto Empresarial a Tasa Única

Este impuesto fue abrogado a partir del 1ro de enero de 2014 a través del artículo segundo transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sólo se asigna en este apartado como una mera referencia para el alumno.

RESUMEN DE LA UNIDAD

Adam Smith desarrolló los principios fundamentales a los que deben sujetarse todas las normas jurídico-tributarias con el fin de integrar un orden jurídico justo que aliente la productividad, el esfuerzo y la imaginación creativa como fuente de riqueza. En cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias destacaba la importancia de que las disposiciones fiscales fueran de fácil cálculo y sencillo cumplimiento.

Las autoridades fiscales a través del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establecen diversos conceptos, partidas y erogaciones susceptibles de poder ser deducidos por las personas morales, al momento de determinar el pago de sus contribuciones fiscales; así mismo el artículo 27 de la citada ley, enuncia una serie de requisitos que deberán ser cumplidos, respecto de cada una de las deducciones fiscales que pretendan llevar a cabo en cada ciclo fiscal por parte de los contribuyentes sujetos al pago de dicho impuesto.

Por último el artículo 28 de la LISR, señala una serie de erogaciones que en ningún caso, podrán ser deducibles para las personas morales, razón por la cual es importante observar dicho ordenamiento legal, con la finalidad de no caer en alguno de los supuestos contenidos en dicho ordenamiento fiscal.

Es importante que el estudiante de la Licenciatura en Contaduría conozca las diez fracciones que integran el artículo 25 de la Ley con la finalidad de contar con los conocimientos integrales del tema en cuestión.



La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única fue abrogada a partir del 1ro de enero de 2014, a través del artículo segundo transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta; en esa Ley se establecían diversas erogaciones que podían ser deducibles al momento de determinar dicho impuesto.

BIBLIOGRAFÍA



SUGERIDA

Autor	Capítulo	Páginas
Medina, Cutberto	Tema 5	112-137 Régimen Fiscal de Empresas I, ISR e IETU
Cámara de Diputados	LISR Capítulo 2	Artículo 25 al 30
Cámara de Diputados	CFF, Capitulo II	Artículo 92 al 115 Bis

Bibliografía básica

Cámara de Diputados. (2016). *Código Fiscal de la Federación*. México: Congreso de la Unión.

Cámara de Diputados. (2016). *Ley del Impuesto sobre la Renta*. México: Congreso de la Unión.

Bibliografía complementaria

Medina Ortega, C. S. (2016) *Régimen Fiscal de Empresas I: ISR e IETU, Personas Morales*. México: 7 editores.

_____ (2016) *Personas morales 2*. México: 7 editores.



_____ (2016) *Derecho Fiscal, Estudio Integral de las Contribuciones ISR e IETU*. México: 7 editores.

Sitios de internet

(Consultados al 29/11/2016)

Sitio	Descripción
www.diputados.gob.mx	Leyes Federales
www.sat.gob.mx	Servicio de Administración Tributaria



UNIDAD 3.

Estudio y análisis de la participación a los trabajadores de utilidades de las personas morales



NOTA

Para el estudio adecuado de la asignatura, es necesario que el alumno cuente con bibliografía actualizada, que le permita contar con un adecuado acervo, necesario para el desarrollo de cada uno de los temas y subtemas que la integran.

Para el estudio de este tema en particular, es necesario que se tenga a la mano la Ley del Impuesto sobre la Renta del ejercicio fiscal en curso, complementado con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Ley Federal del Trabajo y el Código Fiscal de la Federación; adicionalmente el alumno tendrá que consultar la página electrónica del servicio de administración tributaria (SAT), www.sat.gob.mx donde podrá obtener datos adicionales necesarios para la determinación de resultados, bases y cálculos establecidos en las leyes tributarias como son el índice nacional de precios al consumidor, tablas, indicadores fiscales y demás información jurídico tributaria, necesarios para resolver las actividades de esta unidad.

OBJETIVO PARTICULAR

Analizar el tratamiento que se da a la participación de utilidades a los trabajadores de personas morales en el Impuesto sobre la Renta.

TEMARIO DETALLADO

(6 horas)

3. Estudio y análisis de la participación a los trabajadores de utilidades de las personas morales

3.1. PTU

INTRODUCCIÓN

Para que puedas comprender adecuadamente el contenido y alcance, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta relativo al procedimiento a seguir para la determinación de la renta gravable que servirá de base para la determinación de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas que habrán de entregar a sus trabajadores durante cada ejercicio fiscal, producto de su esfuerzo, trabajo constante y dedicación, así como el procedimiento a seguir para la distribución y entrega oportuna a los trabajadores que tienen derecho a percibirla, los casos o supuestos en que las personas morales se encuentran eximidas del reparto de utilidades, complementada con el conocimiento integral de las diversas obligaciones fiscales que deben cumplir las personas morales durante cada ejercicio fiscal relativas al tema en cuestión, el primer paso es ubicar dentro de la estructura de la Ley en cuestión, cuáles son los artículos que establecen las normas tributarias que habrán de ser cumplidas, así como las diversas disposiciones supletorias establecidas en la Ley Federal del Trabajo y el Código Fiscal de la Federación relativas al tema, de esta manera tendrás la certeza de que no se te *escapa* alguna disposición tributaria logrando con ello una adecuada seguridad en cuanto al cumplimiento de las mismas.

Para una mejor comprensión del tema, es necesario contar con diversos conocimientos en el área laboral, razón por la cual se abordará el estudio de la Ley Federal del Trabajo en lo concerniente el tema de la PTU; complementariamente se analizará el reglamento de la LISR con la finalidad de conocer procedimientos alternativos en cuanto a la determinación del impuesto que habrá de retenérselos a los trabajadores alerno al procedimiento establecido en la LISR, con la finalidad de que se evalúe el impacto financiero que puede evitarse y desde luego beneficiar al trabajador.

3.1. PTU

Nuestra carta magna reconoce el derecho al reparto de las utilidades que deben llevar a cabo los patrones a los trabajadores en sus empresas, la Ley Federal del Trabajo por consiguiente reglamenta la forma en como debe llevarse a cabo dicho reparto, de acuerdo a los salarios devengados y al tiempo laborado por todos y cada uno de los trabajadores, respecto del ejercicio fiscal por el que se pretende efectuar dicha participación de las utilidades de las empresas.

En la actualidad con tantos cambios fiscales, económicos, políticos sociales y culturales, el reparto de utilidades a los trabajadores representa uno de los procedimientos más eficaces para lograr la identidad de los trabajadores con los objetivos que persiguen las empresas. Sí a los trabajadores se les reparte con justicia una parte de las ganancias obtenidas por sus patrones, éstos estarán en mejores condiciones de actitud y lealtad para entregar la parte que les corresponde por el incremento de la productividad laboral.

Es necesario que los trabajadores conozcan perfectamente el marco teórico, las bases jurídico – laborales, los procedimientos y los tramites, para que según los casos realicen el reclamo ante las autoridades correspondientes por la falta de entrega de su PTU, con la finalidad de recibir con justicia y equidad el reparto que les corresponde. El incumplimiento de la ley implica diversas sanciones para los patrones, además si los trabajadores llegasen a presentar objeciones según las formas señaladas en las disposiciones fiscales, les pueden generar a los patrones problemas de índole fiscal y laboral.

En este tema se pretende proporcionar información básica y relevante para que los alumnos identifiquen integralmente las bases fiscales, jurídicas y económicas que les permitan contar con elementos sólidos respecto del tema de la PTU.

Legislación laboral vigente para el reparto de utilidades

A continuación se presenta un breve análisis en relación a las principales leyes que establecen los procedimientos fiscales, jurídicos y laborales establecidos por las autoridades fiscales, correspondientes al reparto de la PTU.

I. El artículo 123 de la CPEUM

A través de la historia de la humanidad, el reparto de la riqueza ha provocado diversas reflexiones en los pensadores; para Platón, la distribución de la riqueza debía llevarse a cabo en forma igualitaria; Aristóteles su discípulo sostenía que ésta se debía llevar a cabo en forma proporcional de acuerdo al esfuerzo de cada uno de los individuos.

Nuestra carta magna denomina su título sexto “Del Trabajo y de la Previsión Social”, estableciendo que “toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, promoviendo la creación de empleos y la organización social de trabajo, conforme a la ley” (CPEUM,); dicho título únicamente contiene el artículo 123, con sus dos respectivos apartados el **A** se aplica entre los obreros, jornaleros, empleados domésticos, artesanos y de una manera general, todo contrato de trabajo, y el apartado **B** que es aplicable entre los Poderes de la Unión, el Gobierno del Distrito Federal y sus trabajadores.

En materia del reparto de utilidades el sentimiento de la Corte que la promulgó establece a través de la fracción nueve del apartado A del citado ordenamiento, que “los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas, regulada de conformidad con las siguientes normas” (Cfr. CPEUM, Artículo 123):

- a) Se formará una Comisión Nacional, integrada con representantes de los trabajadores, de los patronos y del Gobierno, la cual deberá fijar el porcentaje de utilidades que deba repartirse entre los trabajadores;
- b) Dicha comisión tiene la obligación de practicar las investigaciones y realizar los estudios necesarios y apropiados para conocer las condiciones generales de la economía nacional; debiendo tomar asimismo en consideración la necesidad de fomentar el desarrollo industrial del País, el interés razonable que debe percibir el capital y la necesaria reinversión de capitales;
- c) La misma Comisión cuenta con la facultad de poder revisar periódicamente el porcentaje fijado cuando existan nuevos estudios e investigaciones que los justifiquen.
- d) La Ley podrá exceptuar de la obligación de repartir utilidades a las empresas de nueva creación durante un número determinado y limitado de años, a los trabajos de exploración y a otras actividades cuando lo justifique su naturaleza y condiciones particulares. Por medio de este ordenamiento legal el legislador pretende incentivar el fortalecimiento y crecimiento de las empresas con la finalidad de que, en un determinado plazo se encuentren con la capacidad financiera necesaria para hacer frente no sólo al reparto de utilidades, sino al adecuado cumplimiento del pago de las contribuciones necesarias para fortalecer el estado de derecho.
- e) Para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Los trabajadores podrán formular ante la Oficina correspondiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las objeciones que juzguen convenientes, ajustándose al procedimiento que determine la ley;

- f) El derecho de los trabajadores a participar en las utilidades no implica la facultad de intervenir en la dirección o administración de las empresas, esto es comprensible puesto que el carácter de trabajador no faculta a los mismos a conocer o intervenir en las finanzas, actividades u objetivos de las organizaciones, ya que su participación sólo debe limitarse al tema del reparto de la PTU.

Como se puede observar a través de este ordenamiento jurídico se establecen perfectamente las directrices a seguir constitucionalmente hablando, respecto del reparto legal de la PTU.

II. La Ley Federal del Trabajo

La Ley Federal del Trabajo contiene tanto normas jurídicas como laborales tendientes a regular las relaciones entre los trabajadores y sus patrones, con la finalidad de supervisar que se cumplan adecuadamente los derechos y las obligaciones entre ambos; dicha ley es de observancia general en toda la República Mexicana, rigiendo las relaciones de trabajo comprendidas en el citado artículo 123, apartado A de nuestra carta magna, y en caso de ser necesario interviene y sanciona el incumplimiento de la misma.

Las normas del trabajo contenidas en la ley “tienden a conseguir el equilibrio entre los factores de la producción y la justicia social, así como propiciar el trabajo digno o decente⁴⁶ en todas las relaciones laborales” (LFT, Artículo 2º), que se suscitan entre los empleados y sus empleadores, por lo que se deben cumplir en tiempo y forma.

⁴⁶ “Se entiende por trabajo digno o decente aquél en el que se respeta plenamente la dignidad humana del trabajador; no existe discriminación por origen étnico o nacional, género, edad, discapacidad, condición social, condiciones de salud, religión, condición migratoria, opiniones, preferencias sexuales o estado civil; se tiene acceso a la seguridad social y se percibe un salario remunerado; se recibe capacitación continua para el incremento de la productividad con beneficios compartidos, y se cuenta con condiciones óptimas de seguridad e higiene para prevenir riesgos de trabajo”. (LFT, Artículo 2, segundo párrafo).

En cuanto a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la ley en estudio dedica su capítulo octavo, del título tercero al establecimiento del procedimiento laboral a seguir en cuanto a la determinación y distribución de dichas utilidades.

Porcentaje de participación del 10%

La LFT, establece a través de la norma de trabajo contenida en su artículo 117 que “los trabajadores participarán en las utilidades de las empresas, de conformidad con el porcentaje que determine la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas”. En la actualidad se utiliza el 10%, el cual que se debe aplicar sobre la renta gravable obtenida según el penúltimo párrafo del artículo 9 de la LISR; ahora bien dicho porcentaje fue determinado a través de la cuarta comisión nacional, el cual fue fijado, una vez que dicha comisión llevó a cabo investigaciones y realizó los estudios necesarios y apropiados para conocer las condiciones generales de la economía nacional, tomando en consideración la necesidad de fomentar el desarrollo industrial del país, el derecho del capital a obtener un interés razonable y la necesaria reinversión de capitales.

Objeciones de los trabajadores

Una vez que el patrón hubo determinado el monto de la PTU que habrá de repartirse entre los trabajadores, éste debe proceder a la entrega de la misma; sin embargo, si los trabajadores no se encuentran de acuerdo en el monto que hubieran recibido, la LFT, a través de la norma del trabajo contenida en el artículo 121, les brinda el beneficio de formular las objeciones que consideren necesarias respecto de la información que refleje la declaración anual del ejercicio que dicho patrón hubiera presentado a la SHCP, debiendo ajustarse a las siguientes normas:

- I. El patrón, dentro de un término de diez días contado a partir de la fecha de la presentación de su declaración anual, entregará a los trabajadores copia de la misma. Los anexos que de conformidad con las disposiciones fiscales debe presentar a la SHCP quedarán a disposición de los trabajadores



durante el término de treinta días en las oficinas de la empresa y en la propia Secretaría. (LFT, artículo 121).

Cabe destacar que únicamente se proporcionaran los anexos relativos a la información correspondiente de la PTU, y en ningún caso se debe proporcionar toda la información contable fiscal contenida en dicha declaración.

Los trabajadores no podrán poner en conocimiento de terceras personas los datos contenidos en la declaración y en sus anexos;

II. Dentro de los treinta días siguientes, el sindicato titular del contrato colectivo o la mayoría de los trabajadores de la empresa, podrá formular ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las observaciones que juzgue convenientes, la que tendrá la obligación de responder por escrito, una vez que concluyan los procedimientos de fiscalización de acuerdo a los plazos que establece el Código Fiscal de la Federación, respecto de cada una de ellas;

III. La resolución definitiva dictada por la misma Secretaría no podrá ser recurrida por los trabajadores; y

IV. Dentro de los treinta días siguientes a la resolución dictada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el patrón dará cumplimiento a la misma independientemente de que la impugne. Si como resultado de la impugnación variara a su favor el sentido de la resolución, los pagos hechos podrán deducirse de las utilidades correspondientes a los trabajadores en el siguiente ejercicio.

Lo anterior, a excepción de que el patrón hubiese obtenido de la Junta de Conciliación y Arbitraje, la suspensión del reparto adicional de utilidades. (LFT, artículo 121).

Plazo para la entrega del reparto de la PTU

Los patrones cuentan con un plazo de “sesenta días siguientes a la fecha en que deba pagarse el impuesto anual, aun cuando esté en trámite objeción de los trabajadores”, para llevar a cabo el reparto entre los trabajadores, de acuerdo a la norma del trabajo contenida en el artículo 122 de la LFT.

Reparto adicional de la PTU

En los casos de que la SCHP, como resultado de la aplicación de sus facultades de comprobación a los contribuyentes, determina un monto adicional de reparto de PTU, derivado del incremento en la utilidad gravable del ejercicio, “sin haber mediado objeción de los trabajadores o haber sido ésta resuelta, el reparto adicional se hará dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que se notifique la resolución. Sólo en el caso de que ésta fuera impugnada por el patrón, se suspenderá el pago del reparto adicional hasta que la resolución quede firme, garantizándose el interés de los trabajadores”. (LFT, Artículo 122).

PTU no reclamada por los trabajadores

En los casos que algún trabajador no se haya presentado a reclamar su PTU en el año en que fuera exigible, se agregará a la utilidad repartible del año siguiente, como un beneficio laboral para los trabajadores que permanezcan en su fuente de trabajo, lo anterior en base al último párrafo del artículo 122 de la LFT.

Determinación del reparto en base a días trabajados y al monto de salarios.

Con la finalidad de equilibrar el monto del reparto entre los trabajadores, las autoridades laborales a través de la norma del trabajo contenida en el artículo 123 de la LFT, establecen, que la utilidad obtenida a repartir se debe dividir en dos partes iguales: “la primera parte se repartirá por igual entre todos los trabajadores, tomando en consideración el número de días trabajados por cada uno en el año, independientemente del monto de los salarios. La segunda se repartirá en proporción al monto de los salarios⁴⁷ devengados por el trabajo prestado durante el año”.

⁴⁷ Por salario debemos entender cualquier importe que llegue a recibir un trabajador, en efectivo por concepto de cuota diaria, para lo cual no se debe considerar a las gratificaciones, percepciones, horas extras y demás prestaciones a que se refiere el artículo 84 de la ley en estudio, como parte integrante del mismo; en los casos de salario pagado por concepto de unidad de obra y en general, cuando la retribución sea variable, se tomará como salario diario el promedio de las percepciones obtenidas en el año. Remítase al artículo 124 de la LFT.

Normas para determinar la PTU

Para proceder a determinar la PTU que le corresponde recibir a cada trabajador, las autoridades laborales, regulan la observancia de determinadas normas contenidas en el artículo 125 de la LFT, entre las que se encuentran:

- I. Una comisión integrada por igual número de representantes de los trabajadores y del patrón formulará un proyecto, que determine la participación de cada trabajador y lo fijará en lugar visible del establecimiento. A este fin, el patrón pondrá a disposición de la Comisión la lista de asistencia y de raya de los trabajadores y los demás elementos de que disponga;
- II. Si los representantes de los trabajadores y del patrón no se ponen de acuerdo, decidirá el Inspector del Trabajo;
- III. Los trabajadores podrán hacer las observaciones que juzguen conveniente, dentro de un término de quince días; y
- IV. Si se formulan objeciones, serán resueltas por la misma comisión a que se refiere la fracción I, dentro de un término de quince días. (LFT, Artículo 125).

Empresas exceptuadas del reparto de la PTU

Existen diversas instituciones o empresas, que por las actividades que realizan o por el nacimiento de las mismas, no cuentan con la capacidad financiera para hacer frente al cumplimiento constitucional de compartir las utilidades con sus trabajadores, ante estas situaciones las autoridades laborales a través de la norma de trabajo contenida en el artículo 126 de la ley en estudio, establecen el siguiente listado, por tipo de empresas e instituciones exceptuadas de efectuar el reparto de utilidades a sus trabajadores:



Las empresas de nueva creación, durante el primer año de funcionamiento

Las empresas de nueva creación, dedicadas a la elaboración de un producto nuevo, durante los dos primeros años de funcionamiento.

Las empresas de industria extractiva, de nueva creación, durante el período de exploración

Las instituciones de asistencia privada, reconocidas por las leyes, que con bienes de propiedad particular ejecuten actos con fines humanitarios de asistencia, sin propósitos de lucro y sin designar individualmente a los beneficiarios

El Instituto Mexicano del Seguro Social y las instituciones públicas descentralizadas con fines culturales, asistenciales o de beneficencia

Las empresas que tengan un capital menor del que fije la Secretaría del Trabajo y Previsión Social por ramas de la industria, previa consulta con la Secretaría de Economía.

Elaborado con base en la Ley Federal del Trabajo, artículo 126.

Normas para el reparto de la PTU

Para el adecuado reparto de las utilidades a los trabajadores, se deben cumplir con determinadas normas de trabajo, buscando un equilibrio laboral respecto de su correcta distribución, al respecto las autoridades en la materia, establecen a través del artículo 127 de la ley en estudio las siguientes: (Cfr. LFT, artículo 127).

“I. Los directores, administradores y gerentes generales de las empresas no participarán en las utilidades;” esto es comprensible puesto que por las

actividades que realizan y los sueldos que perciben dichos directivos, no estarían en igualdad de circunstancias en relación con los trabajadores respecto de la proporcionalidad en el reparto.

“II. Los demás trabajadores de confianza participarán en las utilidades de las empresas, pero si el salario que perciben es mayor del que corresponda al trabajador sindicalizado de más alto salario dentro de la empresa, o a falta de este al trabajador de planta con la misma característica, se considerará este salario aumentado en un veinte por ciento, como salario máximo”; a través de esta norma se busca una igualdad monetaria entre ambos tipos de trabajadores.

“III. El monto de la participación de los trabajadores al servicio de personas cuyos ingresos deriven exclusivamente de su trabajo, y el de los que se dediquen al cuidado de bienes que produzcan rentas o al cobro de créditos y sus intereses, no podrá exceder de un mes de salario;” con este tope salarial se busca salvaguardar a los patrones que se encuentran en dichos supuestos, evitando desequilibrios financieros en su economía.

“IV. Las madres trabajadoras, durante los períodos pre y postnatales, y los trabajadores víctimas de un riesgo de trabajo durante el período de incapacidad temporal, serán considerados como trabajadores en servicio activo;” a través de la norma contenida en esta fracción se reconocen en el cómputo de los días sujetos al reparto de la PTU, los incidentes de los trabajadores no sujetos a su propia voluntad, sino por maternidad y riesgos sufridos en los centros de trabajo.

“IV Bis. Los trabajadores del establecimiento de una empresa forman parte de ella para efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades;” a través del vínculo laboral adquirido por medio de los contratos de trabajo, se reconoce la formalidad laboral de los trabajadores en las empresas, para efectos del reparto.

“V. En la industria de la construcción, después de determinar qué trabajadores tienen derecho a participar en el reparto, la Comisión a que se refiere el artículo 125 adoptará las medidas que juzgue conveniente para su citación;” el trabajo de las constructoras cuenta con tratamientos especiales, tanto en el área fiscal como en el área laboral objeto de estudio del presente material, al respecto la comisión debe llevar a cabo estudios precisos para determinar su citación laboral, respecto del reparto de la PTU.

“VI. Los trabajadores domésticos no participarán en el reparto de utilidades;” en nuestro país dichos trabajadores forman parte de la fuerza de trabajo en empleo informal, puesto que trabajan en hogares privados, sin una adecuada seguridad laboral, carente de prestaciones y de seguridad social, formando parte de los grupos de trabajadores más vulnerables, sin estar inscritos ante las instituciones sociales, por consiguiente excluidos del alcance de la legislación laboral, en estos casos excluidos también del reparto de la PTU.

“VII. Los trabajadores eventuales tendrán derecho a participar en las utilidades de la empresa cuando hayan trabajado sesenta días durante el año, por lo menos;” a través de esta norma se reconoce la participación de los trabajadores que son contratados por temporada, según las necesidades o actividades propias del giro normal de las empresas, en determinadas épocas del año solamente, sujetas de repetirse en diversos ciclos en relación a la naturaleza de la actividad mercantil que realice el patrón.

Reglas en el reparto de la PTU

En cuanto a la distribución de la PTU se deben tomar en consideración las siguientes reglas:

- En ningún caso se deberán hacer compensaciones de los años de pérdida con los de ganancia.

- La participación en las utilidades, en ningún caso se computará como parte del salario, para los efectos de las indemnizaciones que deban pagarse a los trabajadores.
- El derecho de los trabajadores a participar en las utilidades no implica la facultad de intervenir en la dirección o administración de las empresas.

III. La Ley del Impuesto sobre la Renta

La LISR, establece el procedimiento a seguir para la determinación de base gravable, sobre la que se habrá de determinar el monto de la PTU a repartir entre los trabajadores. Al respecto el artículo 9 establece que “para determinar la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123, apartado A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores” (LISR, artículo 9). Asimismo “para la determinación de la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de esta Ley” (LISR, artículo 9).

El pasado 31 de octubre de 2013, el Congreso de la Unión aprobó el paquete económico para el ejercicio fiscal de 2014, el cual considera que, para efectos de determinar la base para el cálculo de la PTU, se podrán disminuir de los ingresos acumulables, las cantidades consideradas como no deducibles por los pagos que se efectúen a los trabajadores que sean exentos para éstos (47% ó 53%) y, en su caso, deberán considerar la depreciación fiscal histórica que hubiere correspondido de no haber aplicado la deducción inmediata a bienes de activos fijos en ejercicios anteriores a 2014.

A continuación procederemos a ejemplificar dicho procedimiento para una mejor comprensión del tema:

Los directivos de la empresa SUA, S.A., desean conocer el monto de la renta gravable y el monto de la PTU que habrá de repartirse a sus trabajadores, con la información que se presenta a continuación:

Datos

Concepto	Importe
Ventas	1,000,000
Ajuste anual por inflación acumulable	14,000
Intereses ganados en inversiones	6,000
Ganancia cambiaria	10,000
Anticipos de clientes	20,000
Gastos generales	200,000
Intereses pagados	10,000
Total de salarios pagados	224,000
Sueldos gravados por la LISR	190,000
Remuneraciones exentas del ISR (Aguinaldo, prima vacacional, vales de despensa y PTU)	34,000
PTU Pagada	40,000
Pérdidas fiscales pendientes de aplicar actualizadas	16,000
Pagos provisionales	18,000

Información de los trabajadores en cuanto a ingresos percibidos y días laborados en el ejercicio inmediato anterior

Nombre del trabajador	Ocupación	Sueldo percibido	Días trabajados en el ejercicio fiscal
Alba Torres Diana	Secretaria	84,000	365
Cortes Yáñez Bruno	Chofer	72,000	300
Flores Koría Ivette	Demostradora	60,000	340
Rojas Sánchez Paúl	Auxiliar Contable	30,000	320

Resolución

I. Determinación de la PTU a repartir a los trabajadores

	Concepto	Importe	PTU	Fiscal
	Ventas	1'000,000	1'000,000	1'000,000
Más	Ajuste anual por inflación acumulable	14,000	14,000	14,000
Más	Intereses ganados en inversiones	6,000	6,000	6,000
Más	Ganancia cambiaria	10,000	10,000	10,000
Más	Anticipos de clientes	20,000	20,000	20,000
A	Ingresos acumulables		1'050,000	1'050,000
	Gastos generales	200,000	200,000	200,000
	Intereses pagados	10,000	10,000	10,000
	Sueldos gravados por la LISR	190,000	190,000	190,000
	Remuneraciones exentas del ISR, deducibles: (Aguinaldo, prima vacacional, vales de despensa y PTU)	34,000	18,020 (\$34,000 x 53%)	34,000
B	Deducciones autorizadas		418,020	434,000
C (A-B)	Renta gravable para PTU		631,980	
Por	Tasa de la PTU		10 %	
Igual	PTU a repartir		63,198	
D	PTU pagada			40,000
E	Utilidad Fiscal			576,000
F	Pérdidas fiscales pendientes de aplicar actualizadas			16,000
G	Resultado Fiscal			560,000
H	Tasa del ISR			30 %
I	ISR Causado			168,000
J	Pagos provisionales			18,000
K	ISR por pagar			150,000



II. Determinación de la PTU que le corresponde a cada uno de los trabajadores

Nombre del trabajador	Ocupación	Sueldo percibido	Factor	PTU a recibir por sueldo percibido	Días trabajados	Factor	PTU a recibir por días trabajados	Monto total a recibir por trabajador
Alba Torres Diana	Secretaria	84,000	0.12845122	10,789.90	365	23.8483019	8,704.63	19,494.53
Cortes Yánez Bruno	Chofer	72,000	0.12845122	9,248.49	300	23.8483019	7,154.49	16,402.98
Flores Koría Ivette	Demostradora	60,000	0.12845122	7,707.07	340	23.8483019	8,108.42	15,815.50
Rojas Sánchez Paul	Auxiliar Contable	30,000	0.12845122	3,853.54	320	23.8483019	7,631.46	11,484.99
	Total	246,000		31,599.00	1325		31,599.00	63,198.00
Monto de la PTU a repartir \$63,198 entre 2 partes \$31,599								
Factor por sueldo percibido		0.128451						
factor por días trabajados		23.8483						

Retención del ISR en la percepción de la PTU

Las autoridades tributarias durante cada ejercicio establecen diversos estímulos fiscales para que sean aplicados por los contribuyentes del ISR, razón por la cual hay que estar muy atentos con la finalidad de disfrutar de dichos beneficios; ahora bien, en materia de retención del impuesto sobre la renta pueden optar por determinarlo los retenedores del impuesto, con base en una *retención optativa* establecida en el Art. 142 del Reglamento de la Ley, para lo cual el segundo párrafo del Art. 96 de la LISR, establece que:

“quienes hagan pagos por concepto de gratificación anual, participación de utilidades, primas dominicales y primas vacacionales, podrán efectuar la retención del impuesto de conformidad con los requisitos que establezca el Reglamento de... [la LISR]; en las disposiciones de dicho Reglamento se preverá que la retención se pueda hacer sobre los demás ingresos obtenidos durante el año de calendario” (Cfr. LISR, artículo 96)⁴⁸.

Procedimiento Fiscal

Tratándose de pagos por concepto de gratificación anual, participación de utilidades, primas dominicales y vacacionales a que se refiere el artículo 113, (hoy artículo 96), de la LISR, como ya se comentó el artículo 142 del reglamento de la ley del impuesto sobre la renta, establece que las personas físicas o Morales en calidad de Patrones que hagan dichos pagos podrán optar por retener el impuesto como sigue:

Promedio Diario Elevado al Mes

I. La remuneración de que se trate se dividirá entre 365 y el resultado se multiplicará por 30.4.

Impuesto Mensual Global

II. A la cantidad obtenida conforme a la fracción I, se le adicionará el ingreso ordinario por la prestación de un servicio personal subordinado, que perciba el trabajador en forma regular en el mes de que se trate y al resultado se le aplicará el procedimiento establecido en el Art. 113 de la LISR.

⁴⁸ Medina Ortega, C. S. (2014c:51).

Diferencia de Impuesto Global Menos Impuesto Ordinario

III. El impuesto que se obtenga conforme a la fracción anterior se disminuirá con el impuesto que correspondería al ingreso ordinario por la prestación de un servicio personal subordinado a que se refiere dicha fracción, calculando este último sin considerar desde luego las demás remuneraciones mencionadas en este artículo.

Impuesto a Retener

IV. El impuesto a retener será el que resulte de aplicar a las remuneraciones a que se refiere este artículo, sin deducción alguna, la tasa a que se refiere la fracción siguiente.

Tasa del impuesto

V. La tasa a que se refiere la fracción anterior, se calcula dividiendo el impuesto que se determine en los términos de la fracción III de este artículo entre la cantidad que resulte conforme a la fracción I del mismo. El cociente se multiplica por cien y el producto se expresa en por ciento.

Deducción del impuesto local, sin exceder del 5%

Ahora bien siguiendo con el procedimiento establecido en el citado ordenamiento fiscal, las autoridades fiscales establecen que quienes hagan las retenciones a que se refiere este artículo, deberán deducir de la totalidad de los ingresos obtenidos en el mes de calendario, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que, en su caso, hubieran retenido en el mes de calendario de que se trate, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5% (Véase el tercer párrafo del Artículo 97 de la LISR).

Ahora bien, observe la determinación del ISR, con el siguiente caso práctico que se presenta, con ambas opciones ello le ayudará a resolver los casos que se presentan posteriormente (Medina, C., 2013:52).

Caso A Resuelto

Los directivos de la empresa ABC, SA, desean conocer el monto del ISR que habrán de retener a su trabajadora Regina Núñez, respecto de la PTU que le corresponde recibir en el ejercicio fiscal de 2014, tanto con el procedimiento establecido en la LISR, como en su Reglamento; así mismo solicitan que se les muestre un cuadro comparativo entre ambos impuestos, con la finalidad de determinar, con cuál de ellos benefician mejor a su trabajadora.

Datos

Nombre del Trabajador	Núñez Peña Regina
Sueldo Mensual	\$8,000
Monto de la PTU a Recibir	\$20,000 en 2014
Parte Exenta de la PTU	\$ 1,009.35
(15 días por \$67.29 SMG, según la fracción XIV del artículo 93 de la LISR)	

Resolución

I. Determinación del ISR según artículo 142 del RLISR

	CONCEPTO	IMPORTE	ISR CON BASE EN SUELDO MENSUAL
	Monto de la PTU	20,000.00	
Menos	PTU Exenta	1,009.35	
Igual	PTU Gravada	18,990.65	
	Entre	365	
Igual	PTU diaria	52.0291781	
	Por	30.4	
Igual	PTU mensual	1,581.69	
Más	Sueldo mensual ordinario	8,000.00	
Igual	Base del ISR	9,581.69	8,000.00
Menos	Límite inferior	8,601.51	7,399.43
Igual	Excedente sobre límite inferior	980.18	600.57
Por	Porcentaje para aplicar sobre excedente del límite inferior	17.92%	16.00%
Igual	Impuesto marginal	175.65	96.09
Más	Cuota fija	786.54	594.21
Igual	ISR previo	962.19	690.30
	ISR del salario y PTU mensual	962.19	
Menos	ISR del salario mensual	690.30	
Igual	Diferencia	271.89	
Entre	PTU mensual	1,581.69	
Igual	Tasa	17.19%	
Por	PTU Gravada	18,990.65	
Igual	ISR a retener por PTU	3,264.43	
Más	ISR a retener por sueldo mensual	690.30	
Igual	Total ISR a retener del mes	3,954.73	

II. Determinación del ISR según artículo 96 de la LISR.

	CONCEPTO	IMPORTE
	Monto de la PTU	20,000.00
Menos	PTU Exenta	1,009.35
Igual	PTU Gravada	18,990.65
Más	Sueldo mensual ordinario	8,000.00
Igual	Base del ISR	26,990.65
Menos	Límite inferior	20,770.3
Igual	Excedente sobre límite inferior	6,220.35
Por	Porcentaje para aplicar sobre excedente del límite inferior	23.52%
Igual	Impuesto marginal	1,463.03
Más	Cuota fija	3,327.42
Igual	ISR previo	4,790.45
VS.	Subsidio para el empleo	-
Igual	ISR a retener al trabajador	4,790.45

III. Cuadro comparativo del ISR

	CONCEPTO	IMPORTE
	ISR a retener según art. 96 LISR	4,790.45
vs.	ISR a retener según art. 142 RLISR	3,954.73
Igual	Beneficio fiscal	835.72

Tarifa aplicable cuando se hagan pagos que correspondan a periodos mensuales, según el anexo 8 de la resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada el 30 de diciembre de 2013 en el Diario Oficial de la Federación.

Ubicación	Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
	\$	\$	\$	%
	0.01	496.07	0	1.92%
	496.08	4,210.41	9.52	6.40%
	4,210.42	7,399.42	247.24	10.88%
	7,399.43	8,601.50	594.21	16%
	8,601.51	10,298.35	786.54	17.92%
	10,298.36	20,770.29	1,090.61	21.36%
Aquí se encuentra	20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52%
	32,736.84	62,500.00	6,141.95	30%
	62,500.01	83,333.33	15,070.90	32%
	83,333.34	250,000.00	21,737.57	34%
	250,000.01	En adelante	78,404.23	35%

Comisión Mixta de PTU

Las autoridades de la materia establecen a través de la norma de trabajo establecida en el artículo 132 fracción veintiocho de la LFT, como una obligación para los patrones, participar en la integración y funcionamiento de las *Comisiones* que deban formarse en cada centro de trabajo, de acuerdo con lo establecido por esta Ley; ahora bien con la finalidad de determinar la participación de cada trabajador se deben observar las normas establecidas en el artículo 125 de la ley en estudio, las cuales señalan que cada empresa según los casos debe integrar una comisión mixta de reparto de utilidades la cual debe estar integrada por un número igual de representantes tanto de los trabajadores como del patrón, los cuales deben formular un proyecto en el cual se determine la PTU que les corresponde recibir a cada trabajador. Este documento se deberá fijar en un lugar visible de la empresa o del establecimiento; además para este fin, el patrón pondrá

a disposición de la Comisión la lista de asistencia y de raya de los trabajadores y los demás elementos de que disponga (Cfr. LISR, artículo 125).

Funciones de la comisión mixta

Como normatividad laboral, la comisión mixta de la PTU debe elaborar un proyecto tomando en cuenta las bases establecidas en los artículos 123, 124 y 127 de la LFT, en el cual se determine el monto de las utilidades, que les corresponde recibir a cada trabajador, así como las bases que se observaron para llevar a cabo los cálculos; una vez elaborado lo deberán fijar en un lugar visible como ya se comentó anteriormente, durante un lapso razonable de tiempo de anticipación al reparto, con la finalidad de que los trabajadores puedan formular según los casos sus objeciones en forma individual.

Los acuerdos entre los representantes de los trabajadores y de los patrones en cuanto al monto determinado de la PTU que les corresponde recibir a cada uno de los trabajadores, deben ser plasmados en las actas que se levanten y éstas deben estar firmadas por todos y cada uno de sus integrantes.

Formulación del proyecto

Para la elaboración del proyecto se debe considerar la PTU determinada del ejercicio, la cual deberá ser aumentada, según los casos con el monto de la PTU no cobrada del ejercicio inmediato anterior, a continuación se muestra el procedimiento a seguir:

A	Ingresos Acumulables	1'050,000
B	Deducciones autorizadas	418,020
C (A-B)	Renta gravable para PTU	631,980
Por	Tasa de la PTU	10 %
Igual	PTU a repartir	63,198
Más	PTU no cobrada en el ejercicio inmediato anterior	30,000
Igual	Monto de la PTU a repartir a los trabajadores	93,198

Proyecto de reparto de utilidades de los trabajadores de la SUA, S.A., correspondientes al ejercicio fiscal comprendido del 1ro de enero al 31 de diciembre del año 201X.

Nombre del trabajador	Ocupación	Sueldo percibido	Factor	PTU a recibir por sueldo percibido	Días trabajados	Factor	PTU a recibir por días trabajados
Alba Torres							
Diana	Secretaria	84,000	0.18942683	15,911.85	365	35.1690566	12,836.71
Cortes Yáñez							
Bruno	Chofer	72,000	0.18942683	13,638.73	300	35.1690566	10,550.72
Flores Koria							
Ivette	Demostradora	60,000	0.18942683	11,365.61	340	35.1690566	11,957.48
Rojas Sánchez	Auxiliar						
Paul	Contable	30,000	0.18942683	5,682.80	320	35.1690566	11,254.10
	Total	246,000		46,599.00	1325		46,599.00
Monto de la PTU a repartir \$93,198 entre 2 partes \$46,599							
Factor por sueldo percibido		0.18942683					
Factor por días trabajados		35.1690566					

Objeciones de los trabajadores

En determinadas circunstancias los trabajadores pueden no estar de acuerdo con la información plasmada en la declaración anual de su empresa, en cuanto al contenido de la copia que les fue proporcionada, al respecto las autoridades en la materia a través de la norma de trabajo contenida en el artículo 121 de la LFT, les otorga el derecho de presentar un escrito de objeciones ante la SHCP.

Sobre ello, el ejecutivo emitió el Reglamento de los artículos 121 y 122 de la Ley Federal del Trabajo, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 05 de junio de 2014, el cual

Artículo 1º ...tiene por objeto regular el procedimiento relativo a las objeciones de los trabajadores a la declaración anual del impuesto sobre la renta y sus anexos, que presente el patrón ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Servicio de Administración Tributaria.

Las objeciones de los trabajadores..., tienen el carácter de denuncia de irregularidades en materia fiscal y laboral y, por lo tanto, la aplicación del

Reglamento en comento y las resoluciones que del mismo deriven son de interés público y social.

Artículo 2º. Para resolver las objeciones presentadas por los trabajadores en contra de la declaración anual del impuesto sobre la renta que presentan los patrones, el SAT debe realizar los estudios e investigaciones correspondientes, en ejercicio de las atribuciones que como autoridad fiscal le confieren la Ley del Servicio de Administración Tributaria, el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto sobre la Renta y demás disposiciones legales aplicables, y de conformidad con el procedimiento previsto en los ordenamientos citados.

Ahora bien el procedimiento de revisión que realice el Servicio de Administración Tributaria respecto de las objeciones presentadas por los trabajadores en contra de la declaración anual del impuesto sobre la renta de los patrones, una vez iniciado, deberá concluirse para efectos fiscales y de participación de utilidades, sin que proceda el desistimiento por parte de los trabajadores. (Cfr. Reglamento de los artículos 121 y 122 de la Ley Federal del Trabajo).

Información a los trabajadores

A través de la norma jurídica contenida en el artículo 9 del reglamento en comento, se establece que:

Los patrones, dentro del plazo de diez días hábiles contados a partir de la fecha en que se presente la declaración anual del impuesto sobre la renta o, en su caso, a partir de la fecha de la presentación de la declaración anual complementaria, entregarán copia de ésta y pondrán a disposición los anexos de la misma al representante del sindicato titular del contrato colectivo de trabajo, del contrato ley en la empresa o a la mayoría de los trabajadores.

Ahora bien, el artículo 10 señala que:

Los anexos que de conformidad con las disposiciones fiscales se deban presentar a la unidad administrativa competente del SAT, quedarán a disposición de los trabajadores durante un término de treinta días hábiles contados a partir de la fecha en que el patrón les haya entregado copia de la declaración anual del impuesto sobre la renta:

- I. En las oficinas de la empresa, y
- II. En la oficina del SAT en la cual se haya presentado o se encuentre la declaración anual del impuesto sobre la renta.

En caso de ser necesario los trabajadores pueden solicitar a la unidad administrativa competente del SAT, los servicios de orientación sobre la información que contenga la declaración anual del impuesto sobre la renta, para efectos de objetar los renglones que consideren pertinentes, para lo cual los datos contenidos en la declaración anual del impuesto sobre la renta y en sus anexos, son de carácter fiscal, por lo que los trabajadores que los den a conocer a terceras personas incurrirán en la responsabilidad legal correspondiente (Cfr. Reglamento de los artículos 121 y 122 de la Ley Federal del Trabajo, Artículos 11 y 12).

Plazo para la presentación del escrito de objeciones

A través de la norma jurídica contenida en el artículo 13 del reglamento en estudio se establece que:

Dentro de los treinta días hábiles siguientes al período señalado en el artículo 10 del presente Reglamento, el sindicato titular del contrato colectivo, del contrato ley, o de la mayoría de los trabajadores de la empresa, podrá formular ante el SAT las objeciones a la declaración anual del impuesto sobre la renta presentada por el patrón que considere convenientes.

[Ahora bien] en tanto no se haya proporcionado copia de la declaración anual del impuesto sobre la renta a los trabajadores..., o no queden a su disposición los anexos correspondientes [de la declaración anual]... no iniciará el cómputo del plazo para formular las objeciones a la declaración anual... (Artículo 14).

...

El escrito de objeciones deberá precisar las partidas o renglones que se objetan de la declaración anual del impuesto sobre la renta, las razones en que se apoyen, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas durante el trámite de la inconformidad. Asimismo, se deberá adjuntar el documento en el que se acredite la personalidad del promovente. (Artículo 16).

...

En caso de que el Servicio de Administración Tributaria en la resolución que emita determine que son procedentes las objeciones presentadas [por los trabajadores], deberá indicar los términos en que se deberá modificar la renta gravable declarada por la empresa, así como los fundamentos y motivos que se tengan para tal efecto

[Para lo cual] dicho resultado, se deberá comunicar a las autoridades laborales competentes en un plazo no mayor a treinta días hábiles siguientes

a la fecha de notificación de la resolución a fin de que puedan actuar conforme a sus atribuciones, vigilando que se efectúe el pago y sancionando su incumplimiento. (Artículo 19).

El patrón deberá realizar el reparto de utilidades respectivo dentro de los treinta días hábiles siguientes a la notificación de la resolución que aumente o, en su caso, determine la utilidad de la participación de los trabajadores. (Artículo 20).

IV. Jurisprudencias

A continuación se presenta la siguiente tesis aislada en materia laboral, tomada del semanario judicial de la federación y su gaceta, en materia de la legalidad de las objeciones, que pueden realizar los trabajadores, en materia de PTU.

Registro No. 2004781

Localización: Décima Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXV, Octubre de 2013, Página: 1886, Tesis: I.13o.T.63 L (10a.), Tesis Aislada, Materia(s): laboral

REPARTO DE UTILIDADES. AL SER UN DERECHO LABORAL, LA OMISIÓN DEL PATRÓN DE ENTREGAR A LOS TRABAJADORES LA DECLARACIÓN ANUAL DE IMPUESTOS O, EN SU CASO, DE SU DECLARACIÓN COMPLEMENTARIA Y SUS ANEXOS, PARA DETERMINAR LA RENTA GRAVABLE, DEBE DEMANDARSE ANTE LA JUNTA DE CONCILIACIÓN Y ARBITRAJE.

De conformidad con el artículo 121 de la Ley Federal del Trabajo, los trabajadores tienen derecho a formular objeciones a la declaración anual de impuestos que presente el patrón a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para lo cual, como requisito previo, se requiere que el patrón, dentro del término de diez días contados a partir de la fecha de la presentación de aquélla, les entregue copia de la misma. También precisa que los anexos que de conformidad con las disposiciones fiscales debe presentar a la citada Secretaría quedarán a disposición de los trabajadores durante un término de treinta días en las oficinas de la empresa y en la propia Secretaría. Una vez que acontezca lo anterior, el sindicato titular del contrato colectivo, o la mayoría de los trabajadores de la empresa, podrá formular las observaciones que juzgue conveniente y, por último, dicha dependencia dictará la resolución definitiva, la cual no podrá ser recurrida por los trabajadores. Por otro

lado, el artículo 15 del Reglamento de los Artículos 121 y 122 de la Ley Federal del Trabajo establece que en tanto no se haya proporcionado copia de la declaración a los trabajadores en términos del artículo 10 del mismo ordenamiento, o no quedaran a su disposición los anexos correspondientes, de acuerdo con el artículo 11, no podrá iniciar el plazo de 30 días para formular las objeciones a la referida declaración anual. De esta manera, antes de acudir ante la citada Secretaría, se requiere que el patrón otorgue a los trabajadores copia de dicha declaración anual y, en su caso, de su declaración complementaria, así como de sus anexos, pues sin la entrega de tales documentales no podrá iniciarse el procedimiento relativo. En congruencia con lo anterior, si la obligación de los patrones de entregar las citadas documentales para que sus empleados conozcan si existe un beneficio económico que pueda fincarse por concepto de utilidades constituye un derecho laboral, en términos del numeral 604 de la invocada ley, corresponde a la Junta de Conciliación y Arbitraje su conocimiento y resolución, por tratarse de un conflicto de trabajo que se suscita entre trabajadores y patrones; por tanto, la omisión de entregar a los trabajadores la declaración anual de impuestos, o su declaración complementaria y sus anexos, para determinar la renta gravable y, por tanto, el reparto de utilidades, debe demandarse ante la Junta de Conciliación y Arbitraje.

DÉCIMO TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA DE TRABAJO DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 285/2013. 27 de junio de 2013. Mayoría de votos. Disidente y Ponente: José Manuel Hernández Saldaña. Encargada del engrose: María del Rosario Mota Cienfuegos. Secretario: Armando Guadarrama Bautista.

RESUMEN DE LA UNIDAD

Los trabajadores tienen derecho a recibir una parte de las ganancias generadas por sus empresas, producto de su trabajo y dedicación; dicho derecho viene establecido en el artículo 123 apartado A, fracción nueve inciso e) de nuestra carta magna. Para determinar el porcentaje de participación que les corresponde recibir a los trabajadores existe una Comisión Nacional, la cual se encarga de realizar investigaciones y estudios necesarios para ese fin.

El artículo 9 de la LISR establece el procedimiento para determinar la renta gravable sobre la cual habrá de determinarse el monto de la PTU a repartir a los trabajadores.

El reparto de la PTU entre los trabajadores se debe llevar a cabo dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que deba pagarse el impuesto del ejercicio de la empresa, aún cuando se encuentre en trámite alguna objeción de los trabajadores.

Las utilidades no reclamadas en un ejercicio fiscal, se agrega a las utilidades del ejercicio inmediato posterior, como un beneficio para los trabajadores que siguen perteneciendo a la empresa.

El monto a repartir de la PTU se debe dividir en dos partes iguales; la primera se repartirá por igual a todos los trabajadores según el número de días trabajados por cada uno de ellos; la segunda parte se debe repartir en proporción de acuerdo al monto de los salarios devengados por su trabajo prestado durante el año al que corresponda dicho reparto.

El artículo 126 de la LFT, establece las diversas empresas o instituciones exceptuadas del reparto de utilidades; mientras que el artículo 127 establece las normas sobre las que se debe ajustar el reparto de la PTU.

Existen dos procedimientos para determinar el impuesto que habrá de retenerles a los trabajadores, respecto de la cantidad a recibir por concepto de la PTU, el primero contenido en el artículo 96 de la LISR y el segundo de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 142 del RLISR.

Los trabajadores tienen el derecho de presentar un escrito de objeciones si no están de acuerdo en la información fiscal que les es proporcionada por las empresas, respecto del contenido de los anexos de la declaración anual, del ejercicio fiscal, por el que se determinó el monto del reparto a recibir.



BIBLIOGRAFÍA



SUGERIDA

#	Autor	Capítulo	Páginas
1	Medina, Cutberto	Tema 4	11, 51 y 52
2	Cámara de Diputados	LISR Título II	Artículo 9
3	Cámara de Diputados	CPEUM	Artículo 123
4	Cámara de Diputados	LFT Capítulo VIII	Artículo 117 a 131

Bibliografía básica

Cámara de Diputados (2014a). Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. México: Congreso de la Unión.

_____ (2014b). Ley del Impuesto sobre la Renta. México: Congreso de la Unión.

_____ (2014c). Ley Federal del Trabajo. México: Congreso de la Unión.

Bibliografía complementaria

Diario Oficial de la Federación, (2014).



Medina, C. (2014a). *Defensa Fiscal*. México: 7 editores. (6ª ed.) 417 pp.
_____ (2014b). *Personas morales 2*. México: 7 editores. (3ª ed.) 403 pp.
_____ (2014c), *Régimen Fiscal de Empresas II, Personas Físicas ISR e IETU*.
México: 7 editores.

Sitios de internet

(Consultados al 29/11/2016)

Sitio	Descripción
www.sat.gob.mx	Información tributaria
www.diputados.gob.mx	Leyes Federales



UNIDAD 4

Estímulos fiscales para personas morales



NOTA

Para el estudio adecuado de la asignatura, es necesario que el alumno cuente con bibliografía actualizada, que le permita contar con un adecuado acervo, necesario para el desarrollo de cada uno de los temas y subtemas que la integran.

Para el estudio de este tema en particular, es necesario que se tenga a la mano la Ley del Impuesto sobre la Renta del ejercicio fiscal en curso, complementado con la Ley de Ingresos de la Federación, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Civil Federal y el Código Fiscal de la Federación; adicionalmente el alumno tendrá que consultar la página electrónica del servicio de administración tributaria (SAT), www.sat.gob.mx donde podrá obtener datos adicionales necesarios para la determinación de resultados, bases y cálculos establecidos en las leyes tributarias, como son el índice nacional de precios al consumidor, tablas, indicadores fiscales y demás información jurídico tributaria, necesarios para resolver las actividades de esta unidad.

OBJETIVO PARTICULAR

Explicará las características de los estímulos fiscales que se otorgan en la Ley del Impuesto sobre la Renta y en otros ordenamientos como en la Ley del Ingresos de la Federación.

TEMARIO DETALLADO

(6 horas)

4. Estímulos fiscales para personas morales

4.1. Impuesto Sobre la Renta

4.2. Ley de Ingresos de la Federación

INTRODUCCIÓN

Para que puedas comprender adecuadamente el contenido y alcance de los diversos estímulos fiscales que durante cada ejercicio fiscal establecen las autoridades de la materia, es necesario conocer tanto la legislación vigente como el adecuado procedimiento en cuanto a la determinación de los montos máximos autorizados aplicables para cada deducción en particular que se pretenda ejercer; lo anterior a fin de no caer en supuestos o en aplicaciones indebidas. No hay que olvidar que todo estímulo fiscal es concebido como una prestación económica otorgada por el sujeto activo en la relación tributaria, es decir, el *Estado* a los contribuyentes en calidad de sujetos pasivos (personas físicas y morales), esto con la finalidad de impulsarlas en cuanto a su desarrollo económico o social ante una situación de desigualdad tributaria.

Para John Maynard Keynes, considerado por muchos como el padre de la política económica en materia de estímulos fiscales, sostenía que la causa principal del desempleo de una nación era que existía una insuficiente demanda agregada, razón por la cual propuso que las naciones debían aplicar una adecuada política de intervencionismo estatal, proponiendo especialmente una política fiscal y, en segundo plano, una política de estímulo fiscal monetario, para así poder mitigar las fluctuaciones cíclicas de la actividad económica.

Para el economista Milton Friedman considerado por muchos como el padre de la corriente monetarista e impulsor del neoliberalismo, cuyas ideas han influenciado a los países más importantes del globo terráqueo; destaca la importancia de que los estímulos fiscales monetarios influyen en las naciones con la finalidad de evitar el

impacto de la inflación, producido por el crecimiento exagerado de la cantidad de circulante.

En materia fiscal resulta necesario analizar en forma exhaustiva año con año, los *estímulos fiscales* contenidos tanto en la Ley de Ingresos de la Federación, como en la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta, esto con la finalidad de conocer las bondades o beneficios que pudieran tener los contribuyentes al momento de determinar el impuesto que habrá de enviarse a las arcas de la nación, con la finalidad de sufragar el gasto público.

El área fiscal, es una de esas áreas del saber que ningún profesionista debe desdeñar, desde luego si su objetivo es triunfar y porque no decirlo, obtener los mejores puestos en las organizaciones donde labora, ya que en la actualidad las empresas necesitan estrategias especialistas en la materia, que les brinden una adecuada seguridad sobre el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

4. ESTÍMULOS FISCALES PARA PERSONAS MORALES

Las autoridades fiscales a través del título séptimo de la [Ley del Impuesto sobre la Renta](#) (LISR), establecen los diversos estímulos fiscales que pueden efectuar durante cada ejercicio las personas morales, las cuales serán comentadas a lo largo de la exposición del presente material.

Para una mejor comprensión del tema, en primera instancia debemos comprender en forma integral lo que es un estímulo fiscal; al respecto debemos enfatizar en que se trata de todo beneficio de tipo económico, brindado por las autoridades fiscales a través de las leyes respectivas, con la finalidad de obtener determinados fines de interés social, para lo cual se requiere desde luego contar con la existencia de la obligación del pago de una contribución o tributo a cargo del favorecido del estímulo; además se requiere estar en una situación jurídica o de hecho por parte del contribuyente establecido a través de una disposición legal de establecer la posibilidad para el contribuyente para exigirlo; es decir, todo estímulo fiscal se constituye como una asistencia económica en favor de los contribuyentes que se colocan en la hipótesis normativa respectiva, otorgada por los legisladores, este beneficio económico no evita que desaparezca la obligación fiscal, sino que tiene como finalidad que sea el propio *Estado* quien absorba la carga tributaria.

4.1. Impuesto Sobre la Renta

Hablar del tema de *estímulos fiscales*⁴⁹, siempre despierta un especial interés para los estudiosos de la materia, ahora bien en primera instancia pudiera surgir la duda respecto de ¿si ese beneficio, que repercutió en un ahorro considerable en el pago de los impuestos a los contribuyentes, debe ser considerado como un ingreso acumulable en la determinación del resultado fiscal del ejercicio? Al respecto la Corte ha precisado *que los estímulos fiscales en la indicada materia no son acumulables, es decir, no se incorporan a la base gravable del impuesto sobre la renta, lo que se evidencia más si se toma en cuenta que el legislador tributario nunca precisó el momento de acumulación, en el supuesto de que esa hubiera sido su intención*⁵⁰...

Ahora bien, entrando en materia objeto de este capítulo dedicado a los estímulos aplicables a las personas morales, el título séptimo de la LISR, establece los siguientes estímulos fiscales aplicables a las Personas Morales:

⁴⁹ "ESTIMULOS FISCALES. -Son beneficios de carácter económico concedidos por la Ley Fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener ciertos fines de interés social, requiriéndose para que se den, los siguientes elementos: a) La existencia de un tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo, el cual se necesita, ya que el estímulo fiscal sólo se origina y concreta en torno a las cargas tributarias que pesan sobre el contribuyente. b) Una situación especial del contribuyente establecida en abstracto por la disposición legal que otorga el estímulo y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigirlo. **No. Registro: 16,362, Precedente, Época: Tercera, Instancia: Pleno, Fuente: Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Tercera Época. Año III. No. 33. Septiembre 1990, Tesis: III-PSS-45, Página: 14.**"

⁵⁰ Amparo directo en revisión 1037/2011, resuelto por la Primera Sala de la SCJN, **Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta**

1. Estímulo fiscal para los PATRONES QUE CONTRATEN A PERSONAS QUE PADEZCAN DISCAPACIDAD Y ADULTOS MAYORES.

A través de dicho estímulo contenido en el art.186 de la LISR, las autoridades fiscales regulan que aquel patrón que contrate a personas que padezcan discapacidad motriz y que para superarla requieran usar permanentemente prótesis, muletas o sillas de ruedas; mental; auditiva o de lenguaje, en un ochenta por ciento o más de la capacidad normal o tratándose de invidentes, la opción de poder deducir de sus ingresos obtenidos en un ejercicio fiscal, un monto equivalente al 100% del impuesto sobre la renta de estos trabajadores retenido y enterado, desde luego siempre y cuando el patrón esté cumpliendo respecto de dichos trabajadores con la obligación contenida en el artículo 12 de la Ley del Seguro Social y además obtenga del Instituto Mexicano del Seguro Social el certificado de discapacidad del trabajador. Asimismo, a través de dicho ordenamiento legal se establece el beneficio fiscal, para aquellos patrones que contraten adultos mayores, consistente en el equivalente al 25 % del salario efectivamente pagado a las personas de 65 años y más. Para estos efectos, se deberá considerar la totalidad del salario que sirva de base para calcular, en el ejercicio que corresponda, las retenciones del impuesto sobre la renta del trabajador de que se trate. (LISR, artículo 186).

A través del siguiente ejemplo procederemos a ejemplificar dicho estímulo fiscal.

La empresa Uno, SA., contrató en el mes de abril de 2016 un trabajador, que padece *discapacidad* con un salario de \$10,000.00 (diez mil pesos 00/100 M.N). Los directivos de esa empresa desean conocer el monto a deducir de sus ingresos acumulables por concepto de estímulo fiscal.

Resolución

	CONCEPTO	IMPORTE
	Sueldo mensual del trabajador	10,000.00
Menos	Límite Inferior	8,601.51
Igual	Excedente sobre Límite Inferior	1,398.49
Por	Porcentaje para aplicar sobre excedente del límite inferior	17.92 %
Igual	Impuesto Marginal	250.61
Más	Cuota Fija	786.54
Igual	ISR Previo	1,037.15
v.s	Subsidio para el Empleo	0.00



	No aplica, puesto que a partir de ingresos de \$7,382.33, no se tiene derecho al subsidio para el empleo mensual.	
Igual	ISR a retener y enterar del trabajador Nota: esta cantidad representa el monto a deducir de los ingresos del patrón, por concepto de estímulo fiscal.	1,037.15

Como puede apreciarse este patrón podrá deducir como estímulo fiscal la cantidad de **\$1,037.15**, derivado del ISR causado por el trabajador contratado que padece discapacidad.

A continuación procederemos a determinar la deducción adicional del 25%, sobre el monto del salario efectivamente pagado a un adulto mayor.

La empresa Uno, SA., contrató en el mes de abril de 2016 un trabajador con edad de 66 años, con un salario mensual de \$10,000.00 (diez mil pesos 00/100 M.N.), Los directivos de esa empresa desean conocer el monto a deducir de sus ingresos acumulables por concepto de dicho estímulo fiscal.

**Resolución**

	CONCEPTO	IMPORTE
	Sueldo mensual del trabajador, que sirvió de base para determinar el ISR	10,000.00
Por	Tasa	25 %
Igual	Importe a deducir de los ingresos acumulables del Patrón	2,500.00

TARIFA MENSUAL

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	496.07	0.00	1.92%
496.08	4,210.41	9.52	6.40%
4,210.42	7,399.42	247.24	10.88%
7,399.43	8,601.50	594.21	16.00%
8,601.51	10,298.35	786.54	17.92%
10,298.36	20,770.29	1,090.61	21.36%
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52%
32,736.84	62,500.00	6,141.95	30.00%
62,500.01	83,333.33	15,070.90	32.00%
83,333.34	250,000.00	21,737.57	34.00%
250,000.01	En adelante	78,404.23	35.00%

Subsidio para el empleo mensual

Límite Inferior	Límite Superior	Subsidio para el Empleo
0.01	1,768.96	407.02
1,768.97	1,978.70	406.83
1,978.71	2,653.38	359.84
2,653.39	3,472.84	343.60
3,472.85	3,537.87	310.29
3,537.88	4,446.15	298.44
4,446.16	4,717.18	354.23
4,717.19	5,335.42	324.87
5,335.43	6,224.67	294.63
6,224.68	7,113.90	253.54



7,113.91	7,382.33	217.61
7,382.34	En adelante	0.00

2. Estímulo Fiscal *DE LOS FIDEICOMISOS DEDICADOS A LA ADQUISICIÓN O CONSTRUCCIÓN DE INMUEBLES.*

Dicho estímulo es creado por parte de las autoridades fiscales “con el propósito de fomentar la inversión inmobiliaria en el país; para lo cual a través del art.188 de la LISR se establece que se les dará el tratamiento fiscal establecido en dicho ordenamiento fiscal, a los fideicomisos que se dediquen a la adquisición o construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento o a la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de dichos bienes, así como a otorgar financiamiento para esos fines” (LISR, artículo 187).

3. Estímulo Fiscal A LA PRODUCCIÓN Y DISTRIBUCIÓN CINEMATOGRAFICA Y TEATRAL NACIONAL

Dicho estímulo consiste en aplicar un crédito fiscal equivalente al monto que, en el ejercicio fiscal de que se trate, aporten a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional⁵¹ o en la distribución de películas cinematográficas nacionales⁵², contra el impuesto sobre la renta que tengan a su cargo en el ejercicio en el que se determine el crédito; al respecto cabe destacar lo siguiente:

- a) Dicho crédito fiscal no será acumulable para efectos del impuesto sobre la renta.
- b) En ningún caso, el estímulo podrá exceder del 10% del impuesto sobre la renta causado en el ejercicio inmediato anterior al de su aplicación.
- c) Cuando dicho crédito sea mayor al impuesto sobre la renta que tengan a su cargo en el ejercicio fiscal en el que se aplique el estímulo, los contribuyentes podrán acreditar la diferencia que resulte contra el impuesto sobre la renta que tengan a su cargo en los diez ejercicios siguientes hasta agotarla. (LISR, artículo 188).

Al respecto el SAT, emitió el siguiente comunicado:

⁵¹ Para los efectos de este artículo, se considerarán como proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional, las inversiones en territorio nacional, destinadas específicamente a la realización de una película cinematográfica a través de un proceso en el que se conjugan la creación y realización cinematográfica, así como los recursos humanos, materiales y financieros necesarios para dicho objeto.

⁵² Se consideran proyectos de inversión en la distribución de películas cinematográficas nacionales, la propuesta de acciones, actividades y estrategias destinadas a distribuir películas cinematográficas nacionales con méritos artísticos, tanto en circuitos comerciales como no comerciales, así como aquéllas que estimulen la formación de públicos e incentiven la circulación de la producción cinematográfica nacional.

Se otorga un estímulo fiscal a la producción cinematográfica y teatral nacional a contribuyentes del ISR, equivalente al monto que en el ejercicio fiscal de que se trate, aporten a proyectos de inversión en la producción de películas, este crédito fiscal no será acumulable para el ISR. En ningún caso, el estímulo podrá exceder del 10% del impuesto causado en el ejercicio anterior al de su aplicación.

Asimismo, se establece lo siguiente:

- Incorporar como beneficiarios a los proyectos de inversión para la distribución de películas cinematográficas nacionales, aplicándoles las mismas disposiciones que se utilizan para la producción cinematográfica nacional.
- Apoyar a los proyectos de inversión para la distribución de películas cinematográficas nacionales, ampliando el monto del estímulo fiscal a 650 millones de pesos, de los cuales 50 millones serán destinados a este tipo de proyectos de inversión.
- Establecer dos periodos para la entrega del estímulo fiscal, con el fin de evitar la sobredemanda que se presenta al otorgar todo el recurso en un solo periodo.
- Limitar el apoyo a 2 millones de pesos por proyecto, en el caso de la distribución de películas cinematográficas nacionales. No obstante, en el caso de que una misma película sea apoyada por varias distribuidoras se podrá otorgar el estímulo a un máximo de dos personas⁵³.

Reglas

Dentro de las principales reglas se encuentran las siguientes, respecto de la aplicación del estímulo:

- a) Se creará un Comité Interinstitucional que estará formado por un representante del Consejo Nacional para la Cultura y las Artes, uno del Instituto Mexicano de Cinematografía y uno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien presidirá el Comité Interinstitucional y tendrá voto de calidad.
- b) El monto total del estímulo a distribuir entre los aspirantes del beneficio, no excederá de 650 millones de pesos por cada ejercicio fiscal para los proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional ni de 50 millones de pesos por cada ejercicio fiscal para los proyectos de inversión en la distribución de películas cinematográficas nacionales; en cuyo caso dichas

⁵³ www.sat.gob.mx, de fecha 29 de mayo de 2014

cantidades se dividirán en montos iguales para ser distribuidas en dos periodos durante el ejercicio fiscal.

- c) En el caso de los proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional el monto del estímulo no excederá de 20 millones de pesos por cada contribuyente y proyecto de inversión. Tratándose de los proyectos de inversión para la distribución de películas cinematográficas nacionales, el estímulo no excederá de dos millones de pesos por cada contribuyente y proyecto de inversión. En el caso de que dos o más contribuyentes distribuyan una misma película cinematográfica nacional, el Comité Interinstitucional podrá otorgar el mismo monto citado sólo a dos de los contribuyentes.
- d) El Comité Interinstitucional publicará a más tardar el último día de febrero de cada ejercicio fiscal, el monto del estímulo distribuido durante el ejercicio anterior, así como los contribuyentes beneficiados y los proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional y de distribución de películas cinematográficas nacionales por los cuales fueron mercedores de este beneficio. (LISR, artículo 188).

4. Estímulo fiscal *DE LOS CONTRIBUYENTES DEDICADOS A LA CONSTRUCCIÓN Y ENAJENACIÓN DE DESARROLLOS INMOBILIARIOS.*

En la actualidad hablar de desarrollos inmobiliarios despierta especial interés, por lo interesante del tema poco abordado por los especialistas. En primera instancia empezaremos por comentar que el precepto *desarrollo inmobiliario* en términos empresariales se refiere a la acción o efecto de toda actividad que tiene por objeto, aumentar el valor de uso de los diversos elementos que originalmente fueron empleados, a través de su transformación inmobiliaria conforme a los diseños arquitectónicos para ello establecidos por los inversionistas, con la finalidad de concurrir eficientemente en un mercado de la industria de la construcción, para posteriormente proceder a comercializarlos a precios específicos, desde luego con la finalidad de obtener márgenes, beneficios o utilidades; en estos preceptos las autoridades fiscales a través de la norma jurídica contenida en el artículo 191 de la LISR, regulan este estímulo fiscal, el cual en términos generales prevé, la opción de poder deducir el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio en el que los adquieran, desde luego cumpliendo con los requisitos establecidos en dicho ordenamiento fiscal.

A continuación procederemos a presentar un caso práctico relativo a este tema, para lo cual es necesario que se transcriba el artículo correspondiente con la finalidad de una mejor comprensión del tema.

Artículo 191. Los contribuyentes que se dediquen a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, podrán optar por deducir el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio en el que los adquieran, siempre que cumplan con lo siguiente:

A través de este ordenamiento legal se regula la posibilidad de poder deducir el monto de los terrenos adquiridos en un ejercicio fiscal al momento de su adquisición, para aquellos contribuyentes dedicados a la industria de la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios. Cabe destacar que este beneficio fiscal no es aplicable para aquellos contribuyentes que adquieren terrenos para desarrollarlos incorporándoles construcciones destinadas al uso o goce temporal (arrendamiento).

I. Que los terrenos sean destinados a la construcción de desarrollos inmobiliarios, para su enajenación. (LISR, Artículo 191).

A través del contenido de esta fracción se regula claramente el destino de los terrenos, por los cuales se ejerza el estímulo fiscal; cabe destacar que la autoridad fiscal no regula en forma precisa el plazo con que cuenta el contribuyente, para llevar a cabo la construcción y enajenación del desarrollo respectivo.

II. Que los ingresos acumulables correspondientes provengan de la realización de desarrollos inmobiliarios cuando menos en un ochenta y cinco por ciento. (LISR, Artículo 191).

A través de esta fracción las autoridades fiscales establecen como un requisito para poder ejercer el estímulo fiscal, que los ingresos acumulables provengan de la realización de desarrollos inmobiliarios, cuando menos en un 85%, resaltando al respecto los siguientes cuestionamientos:



- a) No se establece claramente el ejercicio fiscal en que se deben obtener los ingresos, creando una incertidumbre de tipo fiscal, por la redacción del ordenamiento fiscal se refiere al ejercicio inmediato anterior.
- b) En esta fracción se hace referencia que los ingresos acumulables deben provenir de la “*realización*” y no de la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, creándose como se puede observar, una problemática de técnica tributaria, sin embargo, debe entenderse la de construcción y enajenación.

Tratándose de contribuyentes que inicien operaciones, podrán ejercer la opción a que se refiere este artículo, siempre que los ingresos acumulables correspondientes a dicho ejercicio provengan de la realización de desarrollos inmobiliarios cuando menos en un ochenta y cinco por ciento y cumplan con los demás requisitos que se establecen en este artículo. (LISR, Artículo 191).

III. Que al momento de la enajenación del terreno, se considere ingreso acumulable el valor total de la enajenación del terreno de que se trate, en lugar de la ganancia a que se refiere el artículo 18, fracción IV de esta Ley.

Quando la enajenación del terreno se efectúe en cualquiera de los ejercicios siguientes a aquel en el que se efectuó la deducción a que se refiere este artículo, se considerará adicionalmente como ingreso acumulable un monto equivalente al 3% del monto deducido conforme a este artículo, en cada uno de los ejercicios que transcurran desde el ejercicio en el que se adquirió el terreno y hasta el ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se enajene el mismo. Para los efectos de este párrafo, el monto deducido conforme a este artículo se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el último mes del ejercicio en el que se dedujo el terreno y hasta el último mes del ejercicio en el que se acumule el 3% a que se refiere este párrafo. (LISR, Artículo 191).

A través de esta fracción las autoridades fiscales regulan la acumulación del 3%, sobre el monto del terreno deducido, y desde luego no enajenado en ejercicios posteriores de lo cual se desprenden los siguientes cuestionamientos:

- a) Resulta un poco cuestionable la indicación de la autoridad, al regular que dicho 3% representa un ingreso, puesto que en ningún momento se realiza un incremento en el patrimonio de los contribuyentes que ejercieron esta opción, lo cual puede generar que los mismos se amparen de dicho precepto de la ley.
- b) Otro aspecto importante es el de determinar si este ingreso “ficto” ¿se debe considerar en la determinación de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta a cuenta del impuesto anual? Al respecto considero que no se debe incluir, puesto que siguiendo con el contenido y alcance de dicho artículo, es necesario que concluya el ejercicio fiscal para así conocer el monto de los terrenos no enajenados y actualizarlos conforme a los índices nacionales de precios al consumidor, para poder determinar el monto del ingreso acumulable.

IV. Que el costo de adquisición de los terrenos no se incluya en la estimación de los costos directos e indirectos a que se refiere el artículo 30 de esta Ley.

V. Que en la escritura pública en la que conste la adquisición de dichos terrenos, se asiente la información que establezca el Reglamento de esta Ley.

Los contribuyentes que no hayan enajenado el terreno después del tercer ejercicio inmediato posterior al que fue adquirido, deberá considerar como ingreso acumulable, el costo de adquisición de dicho terreno, actualizado por el periodo transcurrido desde la fecha de adquisición del terreno y hasta el último día del mes en que se acumule el ingreso.

Los contribuyentes que apliquen lo dispuesto en este artículo, lo deberán hacer respecto de todos sus terrenos que formen parte de su activo circulante, por un periodo mínimo de 5 años contados a partir del ejercicio en el que ejerzan la opción a que se refiere este artículo. (LISR, Artículo 191).

Comentarios Finales:

Como puede apreciarse en la redacción del artículo comentado existen dudas e incertidumbres al respecto, razón por la cual las autoridades fiscales deben considerar dichos preceptos con la finalidad de crear mayor seguridad jurídica a los contribuyentes que decidan ejercer dicha opción, todo estímulo fiscal debe servir

para incentivar toda actividad económica en el país trayendo consigo la creación de nuevos empleos y un adecuado equilibrio entre los gobernantes y los gobernados.

Caso Práctico

Los directivos de la empresa inmobiliaria SUA, S.A. desean conocer el resultado fiscal correspondiente al ejercicio fiscal 2016, ejerciendo el estímulo fiscal de la deducción del costo de adquisición del terreno con la información que se presenta a continuación:

Datos

- a) El 20 de marzo de 2016 la empresa inmobiliaria adquiere un terreno por \$2'000,000 (Dos millones de pesos 00/100 M.N.), el cual no lo enajena.
- b) Los resultados fiscales fueron los siguientes:
 - Ingresos Acumulables \$ 70,000.000
 - Deducciones Autorizadas \$ 30'000.000
 - PTU pagada en el ejercicio \$ 1'000,000
 - Pérdidas fiscales actualizadas pendientes de amortizar \$500,000

Resolución

	CONCEPTO	IMPORTE
	Ingresos Acumulables	70'000,000
Menos	Deducciones Autorizadas	30'000,000
Menos	Deducción del costo de adquisición del terreno	2'000,000
Igual	Utilidad Fiscal del Ejercicio antes de PTU	38'000,000
Menos	Pagada en el ejercicio	1'000,000
Igual	Utilidad Fiscal del Ejercicio	37'000,000
Menos	Pérdidas fiscales actualizadas pendientes de amortizar	500,000
Igual	Resultado Fiscal del Ejercicio	36'500,000

5. Estímulo Fiscal para la promoción de inversiones en Capital de Riesgo en el País

Con la finalidad de promover la inversión en capital de riesgo en nuestro país, las autoridades fiscales a través de la norma jurídica contenida en el artículo 192 de la LISR, regulan que se les dará el tratamiento fiscal establecido en el artículo 193 de esta Ley a las personas que inviertan en acciones emitidas por sociedades mexicanas residentes en México no listadas en bolsa al momento de la inversión, así como en préstamos otorgados a estas sociedades para financiarlas, cumpliendo los requisitos establecidos en la ley; cabe destacar que a través de dicho ordenamiento jurídico el *Estado* busca promover la inversión en capital de riesgo en nuestro México, a través de los títulos fiduciarios conocidos como CKD'S⁵⁴, emitidos a plazo establecido por los fideicomisos⁵⁵ con rendimientos bursátiles variables y por qué no decirlo inciertos, los cuales

⁵⁴ La Bolsa Mexicana de Valores desarrolló los Certificados de Capital de Desarrollo (CKD) que buscan financiar proyectos de infraestructura; El 10 de agosto de 2009, entró en vigor la reforma al Reglamento Interior de la BNV, la cual permite listar los CKD, para fomentar: (i) el crecimiento del mercado de valores, a través del ingreso de nuevas emisoras; y (ii) la creación de nuevas opciones de financiamiento para invertir en sociedades de nueva creación o en proyectos de sociedades privadas. <http://www.cca.org.mx>

⁵⁵ "Habrà fideicomiso cuando una persona (fiduciante) transmita la propiedad fiduciaria de bienes determinados a otra (fiduciario), quien se obliga a ejercerla en beneficio de quien se designe en el contrato (beneficiario), y a transmitirlo al cumplimiento de un plazo o condición al fiduciante, al beneficiario o al fideicomisario" (Véase el Art.1º, Comisión Nacional de Valores).

se encuentran parcial o totalmente relacionados a los activos subyacentes fideicomitidos; estableciendo como propósito primordial la inversión tendiente a incrementar el desarrollo de las actividades, o bien, la realización de proyectos de sociedades. (LISR, artículos 192 y 193).

Cabe destacar que a través de las disposiciones fiscales establecidas en la ley, se puede apreciar claramente que subsisten las condiciones necesarias para el adecuado tratamiento de los rendimientos de los CKD'S, así como de las obligaciones jurídicas establecidas para los Fideicomisos de Inversión en Capital de Riesgo en el País, mejor conocidos como FICAP's⁵⁶, razón por la cual se mantiene en pie el estímulo de transparencia para el gran público inversionista, obligados al pago del ISR, derivado de sus ingresos que les sean entregados por las fiduciarias, derivados de las acciones y valores que integran el patrimonio del fideicomiso, o bien que deriven de su venta, así como los provenientes de los financiamientos otorgados a las empresas promovidas.

⁵⁶ Se trata de fideicomisos constituidos de conformidad con la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito; creados con el propósito exclusivo de invertir en acciones emitidas por sociedades mexicanas residentes en México que no se encuentren listadas en bolsa al momento de la inversión, así como en otorgar financiamiento a dichas sociedades.

El FICAP se encuentra conformado por un fiduciario, que debe ser forzosamente una institución financiera; y los inversionistas, que participarán como fideicomitentes y fideicomisarios, ya que, a diferencia de las LPQ, no hay distinción entre "Socios Generales" y "Socios Limitados". No obstante lo anterior, pueden pactarse mecanismos de control para que el Grupo Promotor dirija la operación y política de inversión del FICAP, convirtiéndose entonces en Fideicomitentes y Fideicomisarios Promotores. **Fuente:** www.capitalprivado.com.mx, FIDEICOMISOS DE INVERSIÓN EN CAPITAL PRIVADO ("FICAP"); Empresa dedicada para brindar servicios de consultoría de negocios y formulación de proyectos de inversión.

4.2 Ley de Ingresos de la Federación

En nuestro país le corresponde al poder ejecutivo federal presentar ante la cámara de diputados la iniciativa de la Ley de Ingresos, la cual se encuentra fundamentada a través de los siguientes ordenamientos constitucionales:

Artículo 31 Fracción IV: Son obligaciones de los mexicanos... Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Artículo 73 Fracción VII: El congreso tiene la facultad.... Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

Dentro de sus principales características se encuentran las siguientes:

- I. **Anualidad**: su aplicación es por un año de calendario o ejercicio fiscal.
- II. **Precisión**: cualquier impuesto o contribución que no se encuentre, claramente incluida en dicha ley, no podrá ser recaudada.
- III. **Previsibilidad**: a través de su artículo 1º establece el monto de los ingresos estimados a recaudar por cada concepto habrá de obtener la hacienda pública.
- IV. **Especialidad**: dentro de la estructura de la ley se establece un catálogo de rubros por obtener en el año de su vigencia.



Estímulos Fiscales contenidos en la LIF

Durante cada ejercicio fiscal, las autoridades publican diversos estímulos fiscales, que pueden llevar a cabo los contribuyentes; ahora bien, para el ejercicio fiscal 2016, las autoridades fiscales a través de la norma jurídica contenida en el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación, se establecen los siguientes:

Estímulo Fiscal por deducción del diésel consumido

Dada la importancia del petróleo en nuestro país, las autoridades fiscales establecen un estímulo fiscal, para las personas que realicen actividades empresariales de poder deducir el consumo de diésel que adquieran para su consumo final, en la determinación de su utilidad que servirá de base para el pago del impuesto sobre la renta; estableciendo como requisito para ello, que lo utilicen exclusivamente como combustible en maquinaria en general, excepto vehículos, consistente en permitir el acreditamiento de un monto equivalente al impuesto especial sobre producción y servicios que las personas que enajenen diésel en territorio nacional hayan causado por la enajenación de dicho combustible, en términos del artículo 2o., fracción I, inciso D), numeral 1, subinciso c) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Cabe señalar que las autoridades hacendarias regulan que dicho estímulo también será aplicable a los vehículos marinos siempre que se cumplan los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria; así mismo es necesario enfatizar que aquellos contribuyentes que deseen ejercer dicho estímulo fiscal deben sujetarse al cumplimiento de las siguientes reglas:

1. El monto que podrán acreditar los contribuyentes será el que resulte de multiplicar la cuota del impuesto especial sobre producción y servicios que corresponda conforme al artículo 2o., fracción I, inciso D), numeral 1, subinciso c) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, con los ajustes que, en su caso, correspondan, vigente en el momento en que se haya realizado la adquisición del diésel, por el número de litros de diésel adquiridos. Cabe destacar que en ningún caso procederá la devolución de las cantidades a que se refiere este numeral.
2. Las personas que utilicen el diésel en las actividades agropecuarias o silvícolas, podrán acreditar un monto equivalente a la cantidad que resulte de multiplicar el precio de adquisición del diésel en las estaciones de servicio y que conste en el comprobante correspondiente, incluido el impuesto al valor agregado, por el factor de 0.355, en lugar de aplicar lo dispuesto en el numeral anterior. Para la determinación del estímulo en los términos de este párrafo, no se considerará el impuesto correspondiente al artículo 2o.-A de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, incluido dentro del precio señalado. Cabe señalar que el acreditamiento señalado en este apartado, podrá efectuarse contra el impuesto sobre la



renta que tenga el contribuyente a su cargo correspondiente al mismo ejercicio en que se determine el estímulo o contra las retenciones efectuadas en el mismo ejercicio a terceros por dicho impuesto.

Nota: Como puede apreciarse a través del cumplimiento de ambas reglas, la autoridad se desprende lo siguiente:

- Existe un límite de acreditamiento en el consumo de diésel
- En ningún caso procederá la devolución de cantidades, a favor del contribuyente
- Se establece un procedimiento alterno, para aquellos contribuyentes dedicados a la realización de actividades agropecuarias o silvícolas.
- Dicho acreditamiento puede efectuarse contra el ISR del mismo ejercicio a cargo del contribuyente, o bien contra las retenciones a terceros correspondientes al mismo ejercicio fiscal.

Devolución del IEPS por consumo final en actividades las actividades agropecuarias o silvícolas

Tratándose de las personas que adquieran diésel para su consumo final en las actividades agropecuarias o silvícolas mencionadas anteriormente tienen la posibilidad, a través de este ordenamiento fiscal de poder solicitar la devolución del monto del impuesto especial sobre producción y servicios⁵⁷ que tuvieron derecho a acreditar en los términos de la fracción II que antecede, en lugar de efectuar el acreditamiento a que la misma se refiere, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

- a) Que se traten de personas físicas cuyos ingresos no hubieran excedido de 20 veces el salario mínimo elevado al año, en el ejercicio inmediato anterior, desde luego cumpliendo con las reglas para ello establecidas por el SAT.
- b) Las personas morales que podrán solicitar la devolución siempre y cuando sus ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de veinte veces el salario mínimo general elevado al año, por cada uno de los socios o asociados, sin exceder de doscientas veces dicho salario mínimo; cabe señalar que el monto de la devolución no podrá ser superior a 747.69 pesos mensuales, por cada uno de los socios o asociados, sin que exceda en su totalidad de 7,884.96 pesos mensuales, salvo que se trate de personas morales que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del Capítulo VIII del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuyo caso podrán solicitar la devolución de hasta 1,495.39 pesos mensuales, por cada uno de los socios o asociados, sin que en este último caso exceda en su totalidad de 14,947.81 pesos mensuales. Cabe señalar que el plazo establecido para solicitar dicha devolución debe ser solicitada trimestralmente en los meses de abril, julio y octubre de 2016 y enero de 2017.

⁵⁷ Se trata de un impuesto indirecto en nuestro país de tipo federal, que lo pagan los consumidores finales (los clientes), y que es causado por la producción, venta o importación de gasolinas, alcohol, cerveza y tabacos.

c) Como requisito adicional, se regula que dichos contribuyentes tienen la obligación de llevar un registro de control de consumo de diésel, en el que asienten mensualmente la totalidad del diésel que utilicen para sus actividades agropecuarias o silvícolas, a través del cual se deberá distinguir entre el diésel que se hubiera destinado para estos fines; así como el diésel utilizado para otros fines, el cual deberá estar a disposición de las autoridades fiscales por el plazo a que se esté obligado a conservar la contabilidad en los términos de las disposiciones fiscales.

Nota: como puede apreciarse a través de esta disposición las autoridades limitan dicha devolución a dichos contribuyentes; es decir solo procede para el consumo de dicho combustible en actividades relacionadas o propias.

El derecho para la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios tendrá una vigencia de un año contado a partir de la fecha en que se hubiere efectuado la adquisición del diésel cumpliendo con los requisitos señalados en esta fracción, en el entendido de que quien no solicite oportunamente su devolución, perderá el derecho de realizarlo con posterioridad a dicho año; así mismo en dicho ordenamiento fiscal se regula que los derechos previstos en esta fracción y en la fracción II de este artículo no serán aplicables a los contribuyentes que utilicen el diésel en bienes destinados al autotransporte de personas o efectos a través de carreteras o caminos.

Acreditamiento del diésel consumido

No cabe duda que el tema del consumo de combustibles siempre despierta especial interés, no solo para los transportistas sino también, para los consumidores y productores de bienes y servicios, puesto que del incremento que pudiera sufrir, va a depender el aumento en sus insumos, al respecto las autoridades fiscales prevén un importante estímulo al respecto, regulando que se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que adquieran diésel⁵⁸ para su consumo final y que sea para uso automotriz en vehículos que se destinen exclusivamente al transporte público y privado, de personas o de carga, así como el turístico, consistente en permitir el acreditamiento de un monto equivalente al impuesto especial sobre producción y servicios que las personas que enajenen diésel en territorio nacional hayan causado por la enajenación de este combustible en términos del artículo 2o., fracción I, inciso D), numeral 1, subinciso c) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, con los ajustes que, en su caso, correspondan.

Para los efectos del párrafo anterior, el monto que se podrá acreditar será el que resulte de multiplicar la cuota del impuesto especial sobre producción y servicios que corresponda conforme al artículo 2o., fracción I, inciso D), numeral 1, subinciso c) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, con los ajustes que, en su caso, correspondan, vigente en el momento en que se haya realizado la adquisición del diésel, por el número de litros adquiridos.

⁵⁸ El diésel es un producto derivado del petróleo, que es parecido al gasóleo calefacción, a diferencia del que usan los motores para gasolina, este combustible lo utilizan los motores de encendido automático.

El acreditamiento a que se refiere esta fracción únicamente podrá efectuarse contra el impuesto sobre la renta que tenga el contribuyente a su cargo o en su carácter de retenedor correspondiente al mismo ejercicio en que se determine el estímulo, que se deba enterar, incluso en los pagos provisionales del mes en que se adquiriera el diésel, utilizando la forma oficial que mediante reglas de carácter general dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria.

Para que proceda el acreditamiento a que se refiere esta fracción, el pago por la adquisición de diésel a distribuidores o estaciones de servicio, deberá efectuarse con: monedero electrónico autorizado por el Servicio de Administración Tributaria; tarjeta de crédito, débito o de servicios, expedida a favor del contribuyente que pretenda hacer el acreditamiento; con cheque nominativo expedido por el adquirente para abono en cuenta del enajenante, o bien, transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México.

En ningún caso este beneficio podrá ser utilizado por los contribuyentes que presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada, de acuerdo al artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Los beneficiarios del estímulo previsto en esta fracción deberán llevar los controles y registros que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria.

Acreditamiento de los gastos realizados

Como todos sabemos el uso de carreteras genera importantes desembolsos en cuanto al pago de derechos que se llevan a cabo, por parte de los productores de bienes y servicios; al respecto las autoridades tributarias prevén un importante estímulo respecto del acreditamiento de las erogaciones que realizan estos contribuyentes, estableciendo que se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que se dediquen exclusivamente al transporte terrestre público y privado, de carga o pasaje, así como el turístico, que utilizan la Red Nacional de Autopistas de Cuota, consistente en permitir un acreditamiento de los gastos realizados en el pago de los servicios por el uso de la infraestructura carretera de cuota hasta en un 50 por ciento del gasto total erogado por este concepto.

Los contribuyentes considerarán como ingresos acumulables para los efectos del impuesto sobre la renta el estímulo a que hace referencia esta fracción en el momento en que efectivamente lo acrediten.

Acreditamiento contra el ISR del ejercicio o en pagos provisionales

El acreditamiento a que se refiere esta fracción únicamente podrá efectuarse contra el impuesto sobre la renta que tenga el contribuyente a su cargo correspondiente al mismo ejercicio en que se determine el estímulo, que se deba enterar, incluso en



los pagos provisionales del ejercicio en que se realicen los gastos, utilizando la forma oficial que mediante reglas de carácter general dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria. En el entendido de que quien no lo acredite contra los pagos provisionales o en la declaración del ejercicio que corresponda, perderá el derecho de realizarlo con posterioridad a dicho ejercicio.

Se faculta al Servicio de Administración Tributaria para emitir las reglas de carácter general que determinen los porcentajes máximos de acreditamiento por tramo carretero y demás disposiciones que considere necesarias para la correcta aplicación del beneficio contenido en esta fracción.

Estímulo para adquirentes de combustibles fósiles

En la actualidad utilizamos el combustible en forma cotidiana, no solamente en los diversos medios de transporte que utilizamos día a día, sino también en el transporte público, complementariamente lo utilizamos en nuestros hogares; al respecto hay que enfatizar que los combustibles tienen un factor común, y es el que son derivados de hidrocarburos de origen fósil, los cuales son aprovechados por generar una fuerte liberación de energía térmica importante para la industria automotriz; al respecto las autoridades fiscales regulan un importante estímulo fiscal, para los adquirentes que utilicen los combustibles fósiles a que se refiere el artículo 2o., fracción I, inciso H) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, en sus procesos productivos para la elaboración de otros bienes y que en su proceso productivo no se destinen a la combustión.

El estímulo fiscal señalado en esta fracción será igual al monto que resulte de multiplicar la cuota del impuesto especial sobre producción y servicios que corresponda, por la cantidad del combustible consumido en un mes, que no se haya sometido a un proceso de combustión.

El monto que resulte conforme a lo señalado en el párrafo anterior únicamente podrá ser acreditado contra el impuesto sobre la renta que tenga el contribuyente a su cargo en el entendido de que quien no lo acredite contra los pagos provisionales o en la declaración del ejercicio que corresponda, perderá el derecho de realizarlo con posterioridad a dicho ejercicio.

Se faculta al Servicio de Administración Tributaria para emitir reglas de carácter general que determinen los porcentajes máximos de utilización del combustible no sujeto a un proceso de combustión por tipos de industria, así como las demás disposiciones que considere necesarias para la correcta aplicación de este estímulo fiscal.

Acreditamiento del derecho especial sobre minería

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes titulares de concesiones y asignaciones mineras cuyos ingresos brutos totales anuales por venta o enajenación de minerales y sustancias a que se refiere la Ley Minera, sean menores a 50 millones de



pesos, consistente en permitir el acreditamiento del derecho especial sobre minería a que se refiere el artículo 268 de la Ley Federal de Derechos que hayan pagado en el ejercicio de que se trate.

El acreditamiento a que se refiere esta fracción, únicamente podrá efectuarse contra el impuesto sobre la renta que tengan los concesionarios o asignatarios mineros a su cargo, correspondiente al mismo ejercicio en que se haya determinado el estímulo.

El Servicio de Administración Tributaria podrá expedir las disposiciones de carácter general necesarias para la correcta y debida aplicación de esta fracción.

Disminución de la PTU de la Utilidad Fiscal

No cabe duda que el tema del reparto de utilidades a los trabajadores, siempre es polémico en cuanto a su determinación y distribución, tanto para los patrones, como para los propios trabajadores, al respecto las autoridades fiscales establecen un importante estímulo fiscal para los contribuyentes que tributen en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Personas Morales), consistente en disminuir de la utilidad fiscal determinada de conformidad con el artículo 14, fracción II de dicha Ley, el monto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el mismo ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El citado monto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, se deberá disminuir, por partes iguales, en los pagos provisionales correspondientes a los meses de mayo a diciembre del ejercicio fiscal. La disminución a que se refiere este artículo se realizará en los pagos provisionales del ejercicio de manera acumulativa.

Conforme a lo establecido en el artículo 28, fracción XXVI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el monto de la participación de los trabajadores en las utilidades que se disminuya en los términos de este artículo en ningún caso será deducible de los ingresos acumulables del contribuyente.

Para los efectos de lo previsto en la presente fracción, se estará a lo siguiente:

- a) El estímulo fiscal se aplicará hasta por el monto de la utilidad fiscal determinada para el pago provisional que corresponda.
- b) En ningún caso se deberá recalcular el coeficiente de utilidad determinado en los términos del artículo 14, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta con motivo de la aplicación de este estímulo.

Deducción adicional del 5% del costo de lo vendido

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que, en los términos del artículo 27, fracción XX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entreguen en donación bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud a instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta y que estén dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación o salud de personas, sectores,

comunidades o regiones de escasos recursos, denominados bancos de alimentos o de medicinas, consistente en una deducción adicional por un monto equivalente al 5 por ciento del costo de lo vendido que le hubiera correspondido a dichas mercancías, que efectivamente se donen y sean aprovechables para el consumo humano. Lo anterior, siempre y cuando el margen de utilidad bruta de las mercancías donadas en el ejercicio en el que se efectúe la donación hubiera sido igual o superior al 10 por ciento; cuando fuera menor, el por ciento de la deducción adicional se reducirá al 50 por ciento del margen.

Deducción adicional del 25% del salario pagado a personas con discapacidad motriz

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes, personas físicas o morales del impuesto sobre la renta, que empleen a personas que padezcan discapacidad motriz, que para superarla requieran usar permanentemente prótesis, muletas o sillas de ruedas; discapacidad auditiva o de lenguaje, en un 80 por ciento o más de la capacidad normal o discapacidad mental, así como cuando se empleen invidentes.

El estímulo fiscal consiste en poder deducir de los ingresos acumulables del contribuyente, para los efectos del impuesto sobre la renta por el ejercicio fiscal correspondiente, un monto adicional equivalente al 25 por ciento del salario efectivamente pagado a las personas antes señaladas. Para estos efectos, se deberá considerar la totalidad del salario que sirva de base para calcular, en el ejercicio que corresponda, las retenciones del impuesto sobre la renta del trabajador de que se trate, en los términos del artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo dispuesto en la presente fracción será aplicable siempre que el contribuyente cumpla, respecto de los trabajadores a que se refiere la presente fracción, con las obligaciones contenidas en el artículo 15 de la Ley del Seguro Social y las de retención y entero a que se refiere el Título IV, Capítulo I de la Ley del Impuesto sobre la Renta y obtenga, respecto de los trabajadores a que se refiere este artículo, el certificado de discapacidad del trabajador expedido por el Instituto Mexicano del Seguro Social.

Los contribuyentes que apliquen el estímulo fiscal previsto en esta fracción por la contratación de personas con discapacidad, no podrán aplicar en el mismo ejercicio fiscal, respecto de las personas por las que se aplique este beneficio, el estímulo fiscal a que se refiere el artículo 186 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Aplicación del crédito fiscal en los pagos provisionales del ISR

Los contribuyentes del impuesto sobre la renta que sean beneficiados con el crédito fiscal previsto en el artículo 189 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por las aportaciones efectuadas a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional o en la distribución de películas cinematográficas nacionales, podrán aplicar el monto del crédito fiscal que les autorice el Comité Interinstitucional a que se refiere el citado artículo, contra los pagos provisionales del impuesto sobre la renta.

No expedición de constancias de retención, a contribuyentes que expidan CFDI



Las personas morales obligadas a efectuar la retención del impuesto sobre la renta y del impuesto al valor agregado en los términos de los artículos 106, último párrafo y 116, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y 1o.-A, fracción II, inciso a) y 32, fracción V, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, podrán optar por no proporcionar la constancia de retención a que se refieren dichos preceptos, siempre que la persona física que preste los servicios profesionales o haya otorgado el uso o goce temporal de bienes, le expida un Comprobante Fiscal Digital por Internet que cumpla con los requisitos a que se refieren los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación y en el comprobante se señale expresamente el monto del impuesto retenido.

Las personas físicas que expidan el comprobante fiscal digital a que se refiere el párrafo anterior, podrán considerarlo como constancia de retención de los impuestos sobre la renta y al valor agregado, y efectuar el acreditamiento de los mismos en los términos de las disposiciones fiscales.

Lo previsto en esta fracción en ningún caso libera a las personas morales de efectuar, en tiempo y forma, la retención y entero del impuesto de que se trate y la presentación de las declaraciones informativas correspondientes, en los términos de las disposiciones fiscales respecto de las personas a las que les hubieran efectuado dichas retenciones.

Los beneficiarios de los estímulos fiscales previstos en las fracciones I, IV, V, VI y VII de este apartado quedarán obligados a proporcionar la información que les requieran las autoridades fiscales dentro del plazo que para tal efecto señalen.

Los beneficios que se otorgan en las fracciones I, II y III del presente apartado no podrán ser acumulables con ningún otro estímulo fiscal establecido en esta Ley.

Los estímulos establecidos en las fracciones IV y V de este apartado podrán ser acumulables entre sí, pero no con los demás estímulos establecidos en la presente Ley.

Los estímulos fiscales que se otorgan en el presente apartado están condicionados a que los beneficiarios de los mismos cumplan con los requisitos que para cada uno de ellos se establece en la presente Ley.

Los estímulos fiscales previstos en las fracciones VIII, IX, X y XI del presente apartado no se considerarán ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta.

Elaborado con base en el artículo 16 de la Ley Federal de Ingresos 2016.

RESUMEN DE LA UNIDAD

Para John Maynard Keynes, considerado por muchos como el padre de la política económica en materia de estímulos fiscales, la causa principal del desempleo de una nación era que existía una insuficiente demanda agregada, razón por la cual propuso que las naciones debían aplicar una adecuada política de intervencionismo estatal, proponiendo especialmente una política fiscal y, en segundo plano, una política de estímulo fiscal monetario, para así poder mitigar las fluctuaciones cíclicas de la actividad económica.

En materia fiscal resulta necesario analizar en forma exhaustiva año con año, los *estímulos fiscales* contenidos tanto en la Ley de Ingresos de la Federación, como en la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta, esto con la finalidad de conocer las bondades o beneficios que pudieran tener los contribuyentes al momento de determinar el impuesto que habrá de enviarse a las arcas de la nación, con la finalidad de sufragar el gasto público.

Las autoridades fiscales a través del título séptimo **Ley del Impuesto sobre la Renta** (LISR) establecen los diversos estímulos fiscales que pueden efectuar durante cada ejercicio las personas morales.

Dentro de los principales estímulos fiscales establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta se encuentran:

- a) Estímulo fiscal para *los patrones que contraten a personas que padezcan discapacidad y adultos mayores.*

- b) Estímulo fiscal de los *fideicomisos dedicados a la adquisición o construcción de inmuebles*.
- c) Estímulo fiscal a la *producción y distribución cinematográfica y teatral nacional*.
- d) Estímulo fiscal de los *contribuyentes dedicados a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios*.
- e) Estímulo fiscal para la *promoción de inversiones en capital de riesgo en el país*.

En nuestro país le corresponde al Poder Ejecutivo Federal presentar ante la Cámara de Diputados la iniciativa de la Ley de Ingresos, la cual se encuentra fundamentada a través de los siguientes ordenamientos constitucionales:

- a) Artículo 31 Fracción IV: Son obligaciones de los mexicanos... Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.
- b) Artículo 73 Fracción VII: El congreso tiene la facultad... Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

Dentro de sus principales características se encuentran las siguientes:

- I. Anualidad: su aplicación es por un año de calendario o ejercicio fiscal
- II. Precisión: cualquier impuesto o contribución que no se encuentre, claramente incluida en dicha ley, no podrá ser recaudada.
- III. Previsibilidad: a través de su artículo 1º establece el monto de los ingresos estimados a recaudar por cada concepto habrá de obtener la hacienda pública
- IV. Especialidad: dentro de la estructura de la ley se establece un catálogo de rubros por obtener en el año de su vigencia.

En materia de los estímulos fiscales establecidos en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2016, se establecen los que habrán de estar vigentes en este ejercicio fiscal a través del artículo 16 del citado ordenamiento.

- a) Deducción del diésel consumido
- b) Devolución del IEPS
- c) Acreditamiento del diésel consumido
- d) Acreditamiento de los gastos realizados
- e) Estímulo para adquirentes de combustibles fósiles
- f) Acreditamiento del derecho especial sobre minería
- g) Disminución de la PTU de la Utilidad Fiscal
- h) Deducción adicional del 5% del costo de lo vendido
- i) Deducción adicional del 25% del salario pagado a personas con discapacidad motriz
- j) Aplicación del crédito fiscal en los pagos provisionales del ISR
- k) No expedición de constancias de retención, a contribuyentes que expidan CFDI



BIBLIOGRAFÍA



SUGERIDA

#	Autor	Capítulo	Páginas
1	Medina, Cutberto	Tema 5	112-137, Régimen Fiscal de Empresas I, ISR e IETU
2	Cámara de Diputados	LISR Título 7	Artículo 185 al 195
4	Cámara de Diputados	LIF	Artículo 16

Bibliografía básica

Cámara de Diputados. (2016). *Código Fiscal de la Federación*. México: Congreso de la Unión.

Cámara de Diputados. (2016). *Ley del Impuesto sobre la Renta*. México: Congreso de la Unión.

Cámara de Diputados. (2016). *Ley de Ingresos de la Federación*. México: Congreso de la Unión.



Bibliografía complementaria

Medina Ortega, C. S. (2016) *Régimen Fiscal de Empresas I: ISR e IETU, Personas Morales*. México: 7 editores.

_____ (2016) *Personas morales 2*. México: 7 editores.

_____ (2016) *Derecho Fiscal, Estudio Integral de las Contribuciones ISR e IETU*. México: 7 editores.

Sitios de internet

(Consultados al 29/11/2016)

Sitio	Descripción
www.sat.gob.mx	Información tributaria
www.diputados.gob.mx	Leyes Federales



UNIDAD 5

Generalidades de partes relacionadas en el ISR



NOTA

Para el estudio adecuado de la asignatura, es necesario que el alumno cuente con bibliografía actualizada, que le permita contar con un adecuado acervo, necesario para el desarrollo de cada uno de los temas y subtemas que la integran.

Para el estudio de este tema en particular, es necesario que se tenga a la mano la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento del ejercicio fiscal en curso, complementado con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Civil Federal y el Código Fiscal de la Federación; adicionalmente el alumno tendrá que consultar la página electrónica del servicio de administración tributaria (SAT), www.sat.gob.mx donde podrá obtener datos adicionales necesarios para la determinación de resultados, bases y cálculos establecidos en las leyes tributarias, como son el índice nacional de precios al consumidor, tablas, indicadores fiscales y demás información jurídico tributaria, necesarios para resolver las actividades de esta unidad.

OBJETIVO PARTICULAR

Analizará el tratamiento que se da a las partes relacionadas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

TEMARIO DETALLADO

(6 horas)

5. Generalidades de partes relacionadas en el ISR

5.1. Definiciones de partes relacionadas

5.2. Partes Relacionadas y las Normas de Información Financiera (NIF)

5.2.1. Normatividad

5.2.2. Revelación de operaciones entre partes relacionadas

5.3. Obligaciones fiscales en materia de precios de transferencia

5.3.1. Cumplimiento de la metodología

5.3.2. Impacto de los precios de transferencia en el pago de impuestos

5.3.3. Obligaciones fiscales

5.3.4. Presentación de información

5.3.5. Identificación de partes relacionadas

5.3.6. Empresas multinacionales

5.3.7. Establecimiento permanente

5.3.8. Presentación de declaraciones complementarias de partes relacionadas

INTRODUCCIÓN

Para que puedas comprender adecuadamente el contenido y alcance de la Ley del Impuesto Sobre la Renta relativo al tratamiento fiscal aplicable a las *Partes Relacionadas* durante cada ejercicio fiscal, en cuanto a la obtención de los diversos resultados fiscales que servirán de base para la determinación del impuesto del ejercicio, el primer paso es ubicar dentro de la estructura de la Ley en cuestión, cuáles son los artículos que establecen las normas tributarias que habrán de ser cumplidas en cuanto a su tratamiento tributario relativos a su acumulación de ingresos, las deducciones autorizadas a las mismas, los requisitos y desde luego las partidas no deducibles contempladas en dicha ley; así como las diversas disposiciones supletorias establecidas en el Código Fiscal de la Federación relativas al tema. De esta manera tendrás la certeza de que no se te *escapa* alguna disposición tributaria logrando con ello una adecuada seguridad en cuanto al cumplimiento de las mismas.

Ahora bien, como disciplina de estudio, la administración fiscal necesita auxiliarse de otras técnicas y áreas del conocimiento humano como son el derecho, la economía y la informática, entre otras, con la finalidad de fundamentar las acciones y decisiones que tome el contador y el administrador como responsables de una organización.

Adam Smith, desarrolló los principios fundamentales a los que deben sujetarse todas las normas jurídico-tributarias con el fin de integrar un orden jurídico justo, que aliente la productividad, el esfuerzo y la imaginación creativa como fuente de riqueza; en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias destacaba la

importancia de que las disposiciones fiscales fueran de fácil cálculo y sencillo cumplimiento; Smith puntualizó el concepto de riqueza de la siguiente manera “*Todo hombre es rico o pobre según el grado en que pueda gozar de las cosas necesarias, convenientes y gratas de la vida*”.

A través de dicho concepto se puede observar que la ganancia o riqueza debe ser proporcionada por el trabajo y para obtenerla se requiere de la producción, la cual incluye no sólo la materia prima sino la mano de obra directa y desde luego los gastos y costos indirectos de producción.

El área fiscal, es una de esas áreas del saber que ningún profesionalista debe desdeñar, desde luego si su objetivo es triunfar y porque no decirlo, obtener los mejores puestos en las organizaciones donde labora, ya que en la actualidad las empresas necesitan estrategias especialistas en la materia, que les brinden una adecuada seguridad sobre el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

5.1. Definiciones de partes relacionadas

En la actualidad nuestro país atraviesa por cambios muy drásticos, problemas de inseguridad, devaluaciones y crisis financieras, todo ello impacta no sólo a las familias mexicanas y a las pequeñas empresas, sino también a las grandes corporaciones, lo cual ha obligado a las mismas a crear estrategias fiscales de manera permanente, desde luego con el único propósito de subsistir en el mercado, a través de la generación de mayores ingresos y por qué no decirlo, también de la reducción en sus gastos de operación.

Dentro de esta búsqueda para generar mayores ganancias y optimizar recursos, una estrategia que les resultó atractiva fue la creación de pequeñas empresas, o bien, la inversión de grandes capitales en compañías residentes en el extranjero con la finalidad de tener el control de la administración de las mismas; ahora bien, dentro de las principales funciones de éstas se encuentran:

- a) Proveer de mercancías (Compra y Venta de Inventarios)
- b) Suministro de personal
- c) Prestación y recepción de servicios
- d) Uso o goce temporal de bienes (arrendamiento) otorgados y tomados.
- e) Asistencia técnica
- f) Regalías

A través de esta estrategia empresarial, nace una vinculación entre la empresa corporativa o matriz y sus filiales; ahora bien, a dicha relación comercial se le denomina *partes relacionadas*, puesto que en estas transacciones financieras, una ejerce autoridad o control sobre la otra y en determinados casos resulta ser que la matriz es el único cliente de la filial.

Ahora bien, definiremos el concepto de *partes relacionadas* a partir de la legislación, encontrando las siguientes definiciones:

a) Según la Ley del impuesto sobre la renta (LISR)

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante. (LISR, artículo 179).

b) Según La Ley Aduanera

Se considera que existe vinculación entre personas para los efectos de esta ley, en los siguientes casos:

- I. Si una de ellas ocupa cargos de dirección o responsabilidad en una empresa de la otra.
- II. Si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios.
- III. Si tienen una relación de patrón y trabajador.
- IV. Si una persona tiene directa o indirectamente la propiedad, el control o la posesión del 5% o más de las acciones, partes sociales, aportaciones o títulos en circulación y con derecho a voto en ambas.
- V. Si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra.
- VI. Si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera persona.
- VII. Si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona.
- VIII. Si son de la misma familia. (Ley Aduanera, artículo 68).

c) Según la OCDE⁵⁹

1. Dos empresas se consideran asociadas si:
 - Una empresa participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de la otra empresa,
 - La misma o las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambas empresas.

2. Una persona o una empresa participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa cuando:
 - Posee, directa o indirectamente, más del 50 % del capital social de la empresa;
 - Tiene la capacidad práctica de influir sobre las decisiones comerciales de la empresa.

3. Empresas independientes son aquellas empresas que no están asociadas entre sí.

4. Una operación vinculada es una operación entre dos empresas asociadas entre sí.

5. Una operación no vinculada es una operación entre dos empresas independientes.

6. Las condiciones de una operación incluyen, pero no se limitan a, el indicador financiero examinado en la aplicación del método de precios de transferencia apropiado (por ejemplo, el precio de la operación, el margen bruto o el beneficio neto obtenido por una de las partes en la operación, o la división de los beneficios entre las partes de la operación).

7. Una empresa de un país es una actividad llevada a cabo por una persona que reside en país.

8. Un acuerdo previo en materia de precios de transferencia es un acuerdo entre uno o varios contribuyentes y una o varias administraciones tributarias con el fin de solucionar con carácter previo potenciales controversias en materia de precios de transferencia mediante el establecimiento, antes de que se efectúen las operaciones vinculadas, de un conjunto de criterios apropiados para determinar las condiciones de libre competencia de dichas operaciones durante un periodo de tiempo determinado.

⁵⁹ Fundada en 1961, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) agrupa a 34 países miembros y su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo.

9. Una autoridad competente es una persona designada como tal en un tratado de doble imposición y, en virtud del cual, puede desempeñar ciertas funciones.

Fuente: Legislación en materia de precios de transferencia – propuesta de enfoque. Centro de política y administración fiscales. Organización para la cooperación y el desarrollo económicos. Junio 2011. En línea <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf>

5.2. Partes Relacionadas y las Normas de Información Financiera (NIF)

Desde sus inicios la normatividad contable ha tratado de encontrar un adecuado soporte teórico para sustentar la práctica contable y para guiar conceptualmente la emisión de normas particulares, rechazando con ello planteamientos sustentados puramente en la experiencia, el uso y la costumbre. Para ello, el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiero (CINIF) ha establecido como prioridad alcanzar el objetivo antes mencionado, revisando los conceptos teóricos contenidos en el Marco Conceptual mexicano para adecuarlo al entorno actual que rige la normatividad a nivel internacional, con el fin de alcanzar la trascendente convergencia internacional.

A través de la NIF C-13 del libro de las Normas de Información Financiera, se establecen importantes conceptos, definiciones y normatividad respecto a las *partes relacionadas*; ahora bien, esta norma en comento tiene como objeto establecer las normas particulares de revelación aplicables a las operaciones con partes relacionadas; cabe destacar que dicha norma fue aprobada por unanimidad para su emisión por el CINIF, en noviembre de 2006 para su publicación en diciembre de 2006, regulando su entrada en vigor para ejercicios que iniciaron partir del 1º de enero de 2007.

5.2.1. Normatividad

A través de la NIF C-13, se regula que las operaciones entre una entidad emisora de estados financieros y otras personas o entidades financieras se llevan a cabo por el libre acuerdo entre las partes, bajo condiciones de independencia entre ellas, con base en políticas establecidas por la administración; ahora bien, en ocasiones dichas operaciones se llevan a cabo con entidades económicas consideradas como *partes relacionadas*, en las que, por diversas circunstancias, existe control, influencia significativa, parentesco u otro tipo de situaciones que pueden afectar las condiciones de las operaciones celebradas. (Párrafo IN1).

Por otra parte, la relación entre la entidad informante y sus partes relacionadas, aun sin que celebren operaciones entre ellas, puede influir en los resultados o en la situación financiera de la entidad informante; razón por la cual resulta necesario establecer que el usuario de los estados financieros debe recibir información razonable, sobre la existencia de este tipo de relaciones y sus operaciones para contar con los elementos suficientes para la toma de decisiones. (Párrafo IN2).

Ahora bien, el objetivo de esta NIF, es la de establecer las normas particulares de revelación aplicables a las operaciones con partes relacionadas⁶⁰, con la finalidad de poner en manifiesto la posibilidad de que los estados financieros en su conjunto, pudieran ser afectados o bien afectarse en el futuro por la existencia de partes relacionadas, así como por las operaciones celebradas y los saldos pendientes con éstas. (Párrafo IN5).

⁶⁰ Es toda transferencia de recursos, servicios u obligaciones realizadas entre la entidad informante y una parte relacionada, con independencia de que exista o no un precio o contraprestación.

5.2.2. Revelación de operaciones entre partes relacionadas

A través del apéndice B, de la NIF C-13, se regula que las relaciones entre *partes relacionadas*, son una característica normal de las relacionadas comerciales y de negocios; por ejemplo, muchas entidades llevan a cabo parte de su actividad a través de subsidiarias y asociadas, en tales circunstancias la capacidad de la entidad informante⁶¹ para influir en las políticas financieras y de operación de la entidad en la cual posee una inversión permanente en acciones, se consigue a través del control⁶² o influencia significativa⁶³, respectivamente. Por tal motivo, la entidad informante debe revelar esta circunstancia con el propósito de que los usuarios de la información financiera tengan conocimiento de que esta influencia puede llegar a impactar en los resultados o en la situación financiera de la entidad informante. (Párrafo B1).

Las partes relacionadas pueden realizar operaciones que otras partes independientes no llevarían a cabo, además, las operaciones entre partes relacionadas pueden llegar a no realizarse en las mismas condiciones e importes que entre partes independientes. Por ejemplo una subsidiaria⁶⁴ que vende bienes a su controladora a un precio cercano al costo, podría no hacerlo a este precio si se tratara de un cliente distinto. Considerando que los estados financieros que emite la controladora no son necesariamente indicativos de las condiciones que hubieran prevalecido o de los resultados de operación que la entidad hubiera obtenido sin dicha afiliación, la relación y las operaciones realizadas entre estas entidades deben revelarse. (Párrafo B2).

⁶¹ Es la entidad encargada de emitir los estados financieros.

⁶² Es el poder para gobernar las políticas de operación y financieras de una entidad, a fin de obtener beneficio.

⁶³ Representa el poder para participar en la decisión de las políticas de operación y financieras de la entidad en la cual se tiene una inversión, pero sin tener el poder de gobierno sobre dichas políticas.

⁶⁴ Se consideran subsidiarias, negocios conjuntos, operaciones conjuntas o asociados que entre sí, tienen dueños comunes, ya sea directa o indirectamente.

Precios de Transferencia

En primera instancia hay que señalar para una mejor comprensión del tema en estudio, que los precios de transferencia son precios que se fijan en las diversas transacciones en materia internacional, entre personas o entidades vinculadas fiscalmente; ahora bien, dichos precios de transferencia se constituyen como valores monetarios asignados a los servicios o productos mercantilizados entre las subsidiarias o en las divisiones de una entidad económica.

Riesgo Fiscal

En los casos de que una empresa matriz⁶⁵ ha ejercido el control accionario de sus filiales, o bien, de las compañías residentes en el extranjero, y empieza a realizar transacciones entre ellas; las autoridades fiscales contemplan la posibilidad de un posible riesgo en cuanto a la recaudación de las contribuciones a su cargo, puesto que existe la posibilidad de manipular los precios o costos de los bienes o servicios prestados entre ellos.

Ante esta incertidumbre las autoridades fiscales adoptan la práctica de los *precios de transferencia*⁶⁶ desde el ejercicio fiscal de 1993, con la finalidad de controlar los precios pactados entre los contribuyentes tanto nacionales como de residentes en el extranjero, tratando de evitar a toda costa que se genere un detrimento en los ingresos que pretenda recibir la hacienda pública.

⁶⁵ Por empresa matriz debemos entender, a toda *empresa* que ejerce el control de manera directa o indirecta, sobre un grupo de sociedades controladas que se denominan filiales; lo cual depende de la propiedad accionaria que posea de las mismas.

⁶⁶ A través de los precios de transferencia las autoridades fiscales, pueden revisar y en su caso objetar, el costo de los bienes o servicios que se fijan entre partes relacionadas.

5.3. Obligaciones fiscales en materia de precios de transferencia

Las autoridades fiscales a través del ordenamiento fiscal establecido en la fracción XII, del artículo 76 de la LISR, regulan que tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Para estos efectos, aplicarán los siguientes métodos establecidos en el artículo 180 de la citada ley, en el orden establecido en dicho ordenamiento como sigue:

I. Método de precio comparable no controlado	Consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.
II. Método de precio de reventa	Consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de disminuir de la unidad, el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calcula dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.
III. Método de costo adicionado	Consiste en determinar el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación, entre partes relacionadas,



	<p>multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de sumar a la unidad el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta disposición, el por ciento de utilidad bruta se calcula dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.</p>
IV. Método de partición de utilidades	<p>Consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:</p> <p>a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación.</p> <p>b) La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las personas relacionadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes relacionadas.</p>
V. Método residual de partición de utilidades	<p>Consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes conforme a lo siguiente:</p> <p>a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación.</p> <p>b) La utilidad de operación global se asignará de la siguiente manera:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Se determinará la utilidad mínima que corresponda en su caso, a cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II, III, IV y VI de este artículo, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.2. Se determinará la utilidad residual, la cual se obtendrá disminuyendo la utilidad mínima a que se refiere el apartado 1 anterior, de la utilidad de operación global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas involucradas en la operación tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables.
VI. Método de márgenes transaccionales	<p>Consiste en determinar en transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en</p>

de utilidad de operación	operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.
--------------------------	--

Elaborado con base en el artículo 180 de la LISR.

De los métodos anteriormente expuestos se destaca lo siguiente:

- De la aplicación de alguno de los métodos señalados, se podrá obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos. Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro de estos rangos, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, es la mediana de dicho rango.
- Los contribuyentes deberán aplicar en primer término el método previsto por la fracción I de dicho artículo, y sólo podrán utilizar los métodos señalados en las fracciones II, III, IV, V y VI del mismo, cuando el método previsto en la fracción I citada no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado de acuerdo con las Guías de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales a que se refiere el último párrafo del artículo 179 de esta Ley. (LISR, artículo 180).

5.3.1. Cumplimiento de la metodología

Para los efectos de la aplicación de los métodos previstos por las fracciones II, III y VI del artículo 180 de la LISR:

Se considerará que se cumple la metodología, siempre que se demuestre que el costo y el precio de venta se encuentran a precios de mercado. Para estos efectos se entenderán como precios de mercado, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables o cuando al contribuyente se le haya otorgado una resolución favorable en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación. Deberá demostrarse que el método utilizado es el más apropiado o el más confiable de acuerdo con la información disponible, debiendo darse preferencia a los métodos previstos en las fracciones II y III de este artículo.

Para los efectos de este artículo y del artículo 179 de esta Ley, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en las normas de información financiera. (LISR, artículo 180).

5.3.2. Impacto de los precios de transferencia en el pago de impuestos

Las autoridades fiscales enfocan su atención en las diversas transacciones que realizan los contribuyentes, entre partes relacionadas; con la finalidad de evitar que la matriz se beneficie indebidamente, aprovechándose del control accionario que ejerce sobre sus filiales extranjeras, en los casos de que una de las partes tenga su domicilio fiscal en algún país con baja imposición fiscal (paraísos fiscales).

Es decir, a través de la utilización de los precios de transferencia, la hacienda pública puede determinar las utilidades fiscales, relativas a las transacciones realizadas entre partes relacionadas.

A continuación, se presenta el siguiente ejemplo relativo a la transferencia de precios, como una medida de evasión fiscal.

La empresa Polímeros del Norte, S.A., residente en México afecta a una tasa de tributación del 30%, es propietaria en forma directa de la empresa “Arcar”, residente en el país de Belice, con una tenencia accionaria del 60% de la misma, país no sujeto a pagar ningún impuesto sobre la renta o impuestos por ganancias.

Empresa	Operación Financiera	Resultado	
Polímeros del Norte, S.A Importe de su producción \$22'000.000	Vende su producción a la empresa “Ubicar” a precio de costo con una mínima utilidad; \$22'001,000;		Ingresos Acumulables \$22'001,000
		Menos	Deducciones Autorizadas <u>\$22'000,000</u>
		Igual	Utilidad Fiscal 1,000



	obteniendo un resultado fiscal muy bajo	Por Igual	Tasa del ISR ISR por pagar	30% 300
Ubicar	Enajena la producción adquirida a precio de mercado, de \$26'000,000; generando ingresos no sujetos al pago del ISR.	Ingresos obtenidos ISR por pagar		\$ 26'000,000 0

Conclusión: La empresa mexicana genera gran cantidad de ingresos, pagando una mínima cantidad de impuestos; ante este hecho es importante que las autoridades fiscales se cercioren que el contribuyente cumplió con sus obligaciones fiscales en materia de precios de transferencia y que cuente con documentación e información que acredite que las operaciones con partes relacionadas se determinaron como lo harían partes independientes en operaciones comparables. En otras palabras, los precios de transferencia se convierten en una herramienta eficaz de control para la hacienda pública.

5.3.3. Obligaciones fiscales

En nuestro país los contribuyentes se encuentran forzados a cumplir con determinadas obligaciones, de acuerdo a las diversas actividades que llevan a cabo; ahora bien, en materia del impuesto sobre la renta las autoridades fiscales a través de la normatividad establecida en el artículo 76 fracción IX regulan, que los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en el Título denominado de las personas morales, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

1. Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, la cual deberá contener los siguientes datos:

-
- a) El nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal, de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.
 - b) La información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.
 - c) La información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo a la clasificación y con los datos que establece el artículo 179 de la LISR.
 - d) El método aplicado conforme al artículo 180 de la LISR, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.

Elaborado con base en el artículo 76 de la LISR.

Cabe destacar, que las autoridades tributarias eximen del cumplimiento de estas obligaciones a aquellos contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00, así como a los contribuyentes cuyos ingresos derivados de prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de \$3'000,000.00, excepto para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la OCDE en 1995, o bien, de aquéllas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de los tratados celebrados por México.

En cuanto al ejercicio de las facultades de comprobación que pueden llevar a cabo las autoridades fiscales, respecto a esta obligación cabe señalar, que solamente se podrá realizar por lo que hace a ejercicios terminados.

Ahora bien, en cuanto a la documentación e información a que se refiere la fracción IX del artículo 76 de la LISR, deberá registrarse en contabilidad, identificando en la

misma el que se trata de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero. (LISR, artículo 76).

5.3.4. Presentación de información

En cuanto a la información que deben presentar las personas morales, se regula a través de la fracción X del citado artículo 76 de la LISR, que se tiene la obligación de:

presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior, que se solicite mediante la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales. (LISR, artículo 76, fracción X).

Ahora bien, en caso de incumplimiento respecto de esta obligación las autoridades fiscales consideran a la misma como una infracción relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones; de presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias, y del ingreso de información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria (SAT), para lo cual establecen el pago de una multa que va de \$68,590.00 a \$137,190.00. (Código Fiscal de la Federación., artículo 81 Fracción XVII y artículo 82 Fracción XVII).

Como puede observarse a través de estas obligaciones fiscales, la autoridad hacendaria trata de que las operaciones que realizan este tipo de empresas se lleven a cabo de acuerdo al monto de los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, con la finalidad de evitar que se generen ingresos menores realmente a los que deben percibir las mismas, o bien, que las deducciones autorizadas sean mayores a las realmente causadas y en caso de incumplimiento se prevén el pago de multas a los contribuyentes.



5.3.5. Identificación de partes relacionadas

Como hemos visto el tratamiento fiscal en cuanto a la determinación de los ingresos acumulables y las deducciones que pretenden llevar a cabo las personas morales que realizan operaciones entre partes relacionadas es diferente a las empresas que no llevan a cabo este tipo de actividades financieras; sin embargo, es necesario que el alumno pueda identificar ¿en qué casos o circunstancias se encuentran frente a este tipo de empresas?

Conceptualmente el concepto de partes relacionadas nos señala, que nos encontramos frente a tales cuando se realiza una transacción entre sociedades mercantiles vinculadas con los mismos accionistas; sin embargo, a este respecto hay que puntualizar dos interrogantes:

- Con estos conocimientos ¿verdaderamente se puede identificar la presencia de una parte relacionada?
- ¿Se puede identificar con precisión una operación financiera entre partes relacionadas?

En sentido estricto se considera que hay partes relacionadas cuando dos empresas llevan a cabo una transacción comercial o de servicios, cuando ambas tienen socios o accionistas en común; sin embargo, hay que enfatizar otros principios financieros adicionales que nos permitirán identificar con precisión la existencia de las mismas.

A través de la técnica de la contabilidad se pueden unificar diversos criterios al respecto, relativos al acertado conocimiento que nos lleve a saber cómo debemos preparar y en su caso revelar la información financiera de dichas entidades; al

respecto como una importante herramienta de adquirir dichos conocimientos se encuentran las llamadas Normas de Información Financiera (NIF).⁶⁷

El concepto de partes relacionadas se vincula al reconocimiento histórico, en el cual la contabilidad como técnica, ha tenido que unificar los criterios sobre cómo preparar y revelar la información financiera de una entidad económica.

En nuestro país, la profesión contable se encuentra sujeta a las Normas de Información Financiera (NIF), a través de las cuales los organismos colegiados establecen los diversos criterios necesarios que deben cumplir las entidades económicas, respecto de la información relacionada con las “partes relacionadas”.

5.3.6. Empresas multinacionales

No cabe duda que hablar de partes relacionadas conlleva a comentar el contenido y alcance de las empresas multinacionales. En nuestro país estas empresas, por medio de sus sistemas de producción globalizada, entre sus filiales y sus cadenas de valor desarrolladas, constituyen una parte importante del fragmento privado de diversas economías en desarrollo; su potencial respecto a la reactivación de economías y generación de empleos es significativa debido a las operaciones financieras que llevan a cabo, pero sobre todo a través de sus inversiones extranjeras directas.

Cabe puntualizar que las empresas multinacionales realizan actividades alrededor del mundo, puesto que *movilizan* plantas industriales y financieras de un país a otro, es decir, operan en todo el globo terráqueo, desde luego que sus clientes son de

⁶⁷ La profesión contable se encuentra sujeta a la normatividad de los cuerpos colegiados, en este caso al Instituto Mexicano de Contadores Públicos, organismo que regula a través de las normas de información financiera, tanto la elaboración como la presentación de la información contenida en los estados financieros de una entidad en su conjunto, la cual es aceptada de manera generalizada; su aceptación se debe al proceso formal de auscultación llevado a cabo por la CINIF.

todos los países o regiones ya que al ser multinacional conciben al mundo entero como su mercado permisible.

Al respecto las autoridades fiscales a través del artículo 179 de la LISR, establecen que los contribuyentes del Título II de esta ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables⁶⁸.

Ahora bien, en caso contrario, las autoridades fiscales tienen la facultad de poder determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.

En cuanto al impacto fiscal para estas empresas, las autoridades de la materia establecen que se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo

⁶⁸ Se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 180 de la LISR, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminan mediante ajustes razonables.

se consideren partes relacionadas de dicho integrante; así mismo, es necesario enfatizar que se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes. (LISR, artículo 179).

Ahora bien, en cuanto al concepto de residencia para efectos fiscales, no se considera que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, derivado de las relaciones de carácter jurídico o económico que mantengan con empresas que lleven a cabo operaciones de maquila, que procesen habitualmente en el país, bienes o mercancías mantenidas en el país por el residente en el extranjero, utilizando activos proporcionados, directa o indirectamente, por el residente en el extranjero o cualquier empresa relacionada, siempre que México haya celebrado, con el país de residencia del residente en el extranjero, un tratado para evitar la doble imposición y se cumplan los requisitos del tratado, incluyendo los acuerdos amistosos celebrados de conformidad con el tratado en la forma en que hayan sido implementados por las partes del tratado para que se considere que el residente en el extranjero no tiene establecimiento permanente en el país. Lo dispuesto en este artículo sólo será aplicable siempre que las empresas que lleven a cabo operaciones de maquila cumplan con lo señalado en el artículo 182 de la ley en estudio. (LISR, artículo 181).

El artículo 181 de la LISR, también señala que con respecto a las operaciones de maquila, las autoridades fiscales regulan que para que se consideren como tales se deben cumplir con las siguientes condiciones:

- A) Que las mercancías suministradas por el residente en el extranjero con motivo de un contrato de maquila al amparo de un Programa de Maquila autorizado por la Secretaría de Economía, que se sometan a un proceso de transformación⁶⁹ o reparación, sean importadas temporalmente y se retornen al extranjero, inclusive mediante operaciones virtuales, realizadas de conformidad con lo que establece la Ley Aduanera y las reglas de carácter general que para

⁶⁹ Se consideran como transformación, los procesos que se realicen con las mercancías consistentes en: la dilución en agua o en otras sustancias; el lavado o limpieza, incluyendo la remoción de óxido, grasa, pintura u otros recubrimientos; la aplicación de conservadores, incluyendo lubricantes, encapsulación protectora o pintura para conservación; el ajuste, limado o corte; el acondicionamiento en dosis; el empaquetado, reempaquetado, embalado o reembalado; el sometimiento a pruebas, y el marcado, etiquetado o clasificación, así como el desarrollo de un producto, excepto tratándose de marcas, avisos comerciales y nombres comerciales.

tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria. Para lo dispuesto en esta fracción no se requiere el retorno al extranjero de mermas y desperdicios.

Es importante señalar que dichas mercancías, sólo podrán ser propiedad de un tercero residente en el extranjero cuando tenga una relación comercial de manufactura con la empresa residente en el extranjero, que a su vez tiene un contrato de maquila con la que realiza la operación de maquila en México, siempre y cuando esas mercancías sean suministradas con motivo de dichas relaciones comerciales.

- B) Que la totalidad de sus ingresos por su actividad productiva, provengan exclusivamente de su operación de maquila.
- C) Que cuando las empresas con programa que realicen los procesos de transformación o reparación, incorporen en sus procesos productivos mercancías nacionales o extranjeras, que no sean importadas temporalmente, éstas deberán exportarse o retornarse conjuntamente con las mercancías que hubieren importado temporalmente.
- D) Que los procesos de transformación o reparación, se realicen con maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero con el que las empresas con Programa tengan celebrado el contrato de maquila, siempre que no hayan sido propiedad de la empresa que realiza la operación de maquila o de otra empresa residente en México de la que sea parte relacionada.

Cabe señalar que dicho proceso de transformación y reparación podrá complementarse con maquinaria y equipo, propiedad de un tercer residente en el extranjero, que tenga una relación comercial de manufactura con la empresa residente en el extranjero que a su vez tenga un contrato de maquila con aquélla que realiza la operación de maquila en México, siempre y cuando esos bienes sean suministrados con motivo de dicha relación comercial, o bien, sean propiedad de la empresa que realiza la operación de maquila o con maquinaria y equipo arrendados a una parte no relacionada. En ningún caso la maquinaria o equipo antes señalado podrán haber sido propiedad de otra empresa residente en México de la que la empresa que realiza la operación de maquila sea parte relacionada; al respecto es importante destacar que lo dispuesto en este tipo de actividades solamente es aplicable, siempre que el residente en el extranjero con el que se tenga celebrado el contrato de maquila sea propietario de al menos un 30% de la maquinaria y equipo utilizados en la operación de maquila. El porcentaje mencionado se calculará de conformidad con las reglas de carácter general que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Asimismo es necesario enfatizar que no se considera como una operación de maquila la transformación o reparación de mercancías cuya enajenación se realice en territorio nacional y no se encuentre amparada con un pedimento de exportación.

Elaborado con base en el artículo 181 de la LISR.

5.3.7. Establecimiento permanente

En materia fiscal es necesario destacar la importancia que representa la residencia fiscal, para los residentes en el extranjero ya que de ello dependerá del como habrán de cumplir sus obligaciones fiscales en nuestro país; ahora bien, se consideran residentes en el extranjero entre otros:

- a) A cualquier persona que tenga su domicilio o casa habitación en México⁷⁰, por otro lado, en los casos de que tengan su domicilio en nuestro país, pero no tengan en el mismo el principal asiento de sus negocios, también se consideran residentes en el extranjero.

- b) Las empresas (tratándose de sociedades mercantiles o de sociedades o asociaciones civiles), en los casos de que no tengan en nuestro país, su principal asiento de sus actividades comerciales, ni su sede de dirección efectiva.

Ahora bien, las personas morales en comento residentes en el extranjero se encuentran con la obligación de pagar sus impuestos en nuestro país en los siguientes casos o circunstancias:

1. Cuando las sociedades mercantiles obtengan sus ingresos de alguna fuente de riqueza ubicada en México.

2. En los casos de que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos que deriven de dicho establecimiento.

⁷⁰ Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.

Cabe puntualizar que las autoridades fiscales establecen que no se considera que tienen establecimiento permanente en el país los residentes en el extranjero que proporcionen directa o indirectamente materias primas, maquinaria o equipo, para realizar las actividades de maquila a través de empresas con programa de maquila bajo la modalidad de albergue autorizado por la Secretaría de Economía, siempre que dichos residentes en el extranjero no sean partes relacionadas de la empresa con programa de maquila bajo la modalidad de albergue de que se trate, ni de una parte relacionada de dicha empresa. (LISR, artículo 183).

5.3.8. Presentación de declaraciones complementarias de partes relacionadas

En cuanto a la obligación de presentar declaraciones derivadas del cumplimiento del pago de contribuciones, las autoridades fiscales a través del artículo 184 de la LISR, establecen que cuando de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia fiscal celebrado por México, las autoridades competentes del país con el que se hubiese celebrado el tratado, realicen un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones de un contribuyente residente de ese país y siempre que dicho ajuste sea aceptado por las autoridades fiscales mexicanas, la parte relacionada residente en México podrá presentar una declaración complementaria en la que se refleje el ajuste correspondiente. Esta declaración complementaria no computará dentro del límite establecido en el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.

RESUMEN DE LA UNIDAD

Adam Smith desarrolló los principios fundamentales a los que deben sujetarse todas las normas jurídico-tributarias con el fin de integrar un orden jurídico justo que aliente la productividad, el esfuerzo y la imaginación creativa como fuente de riqueza. En cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias destacaba la importancia de que las disposiciones fiscales fueran de fácil cálculo y sencillo cumplimiento.

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas.

A través de la NIF C-13 del libro de las Normas de Información Financiera, se establecen importantes conceptos, definiciones y normatividades respecto a las partes relacionadas; ahora bien, esta norma en comento tiene como objeto establecer las normas particulares de revelación aplicables a las operaciones con partes relacionadas, en dicha norma se regula que las relaciones entre *partes relacionadas*, son una característica normal de las relacionadas comerciales y de negocios; por ejemplo, muchas entidades llevan a cabo parte de su actividad a través de subsidiarias y asociadas, en tales circunstancias la capacidad de la entidad informante para influir en las políticas financieras y de operación de la entidad en la cual posee una inversión permanente en acciones, se consigue a través del control o influencia significativa, respectivamente; por tal motivo, la entidad informante debe revelar esta circunstancia con el propósito de que los

usuarios de la información financiera tengan conocimientos de que esta influencia puede llegar a impactar en los resultados o en la situación financiera de la entidad informante.

Los precios de transferencia son precios que se fijan en las diversas transacciones en materia internacional, entre personas o entidades vinculadas fiscalmente; ahora bien, dichos precios de transferencia se constituyen como valores monetarios asignados a los servicios o productos mercantilizados entre las subsidiarias o en las divisiones de una entidad económica.

Las autoridades fiscales a través del ordenamiento fiscal establecido en la fracción XII, del artículo 76 de la LISR, regulan que tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 180 de la citada Ley.

Hablar de partes relacionadas, conlleva a comentar el contenido y alcance de las empresas multinacionales, mismas que en nuestro país, por medio de sus sistemas de producción globalizada, constituyen una parte importante del fragmento privado de diversas economías, en desarrollo; su potencial respecto a la reactivación de economías y generación de empleos es significativa, debido a las operaciones financieras que llevan a cabo, pero sobre todo a través de sus inversiones extranjeras directas.

En materia fiscal es necesario destacar la importancia que representa la residencia fiscal, para los residentes en el extranjero ya que de ello dependerá del como habrán de cumplir sus obligaciones fiscales en nuestro país

BIBLIOGRAFÍA



SUGERIDA

Autor	Capítulo	Páginas
Medina, Cutberto	Tema 5	Libro: Personas Morales 2, Práctica Fiscal en las Organizaciones 195-211
Cámara de Diputados	LISR Título VI	Artículo 179 al 184
Cámara de Diputados	LISR Capítulo IX, del Título II	Artículo 76 al 78
Cámara de Diputados	Ley Aduanera	Artículo 68
Asociación Nacional de Facultades y escuelas de Contaduría y Administración (ANFECA)	Normas de Información Financiera	NIF C-13

Bibliografía básica

Cámara de Diputados. (2016). *Código Fiscal de la Federación*. México: Congreso de la Unión.

Cámara de Diputados. (2016). *Ley del Impuesto sobre la Renta*. México: Congreso de la Unión.

Cámara de Diputados. (2016). *Ley Aduanera*: Congreso de la Unión.

Bibliografía complementaria

Medina Ortega, C. S. (2016) *Personas Morales 2 Práctica Fiscal en las Organizaciones*, México: 7 editores.

_____ (2016) *Derecho Fiscal, Estudio Integral de las Contribuciones ISR e IETU*. México: 7 editores.

_____ (2016) *Régimen Fiscal de Empresas I: ISR Personas Morales*. México: 7 editores.

Sitios de internet

(Consultados al 29/11/2016)

Sitio	Descripción
www.diputados.gob.mx	Leyes Federales



UNIDAD 6

Determinación de la cuenta de utilidad fiscal neta



NOTA

Para el estudio adecuado de la asignatura, es necesario que el alumno cuente con bibliografía actualizada, que le permita contar con un adecuado acervo, necesario para el desarrollo de cada uno de los temas y subtemas que la integran.

Para el estudio de este tema en particular, es necesario que se tenga a la mano la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento del ejercicio fiscal en curso, complementado con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Civil Federal y el Código Fiscal de la Federación; adicionalmente el alumno tendrá que consultar la página electrónica del servicio de administración tributaria (SAT), www.sat.gob.mx donde podrá obtener datos adicionales necesarios para la determinación de resultados, bases y cálculos establecidos en las leyes tributarias, como son el índice nacional de precios al consumidor, tablas, indicadores fiscales y demás información jurídico tributaria, necesarios para resolver las actividades de esta unidad.

OBJETIVO PARTICULAR

Determinará la cuenta de utilidad fiscal neta.

TEMARIO DETALLADO

(4 horas)

6. Determinación de la cuenta de utilidad fiscal neta

6.1. Conceptos que participan

6.2. Determinación de la UFIN

6.3. Determinación de la CUFIN

6.4. Tratamiento fiscal y contable para Personas Morales

INTRODUCCIÓN

Cuando una persona o grupo de personas deciden invertir sus ahorros en una sociedad mercantil, lo llevan a cabo siempre teniendo en consideración que dicha empresa les va a generar utilidades, es decir atractivos dividendos. Sin embargo, es necesario enfatizar que no todos los negocios nacen siendo empresas ganadoras, es decir no siempre generan utilidades desde su nacimiento o creación, puesto que lo más común es que se lleven a cabo a través de un proceso el cual comienza desde su constitución hasta el momento mismo en que empiezan a generar ganancias, posteriores a la recuperación de su inversión.

Ahora bien, estas ganancias son susceptibles de ser repartidas, o bien a consideración de los socios o accionistas de ser reinvertidas en el mismo negocio, o en otra sociedad mercantil.

En nuestro país la distribución de dichas utilidades, se lleva a cabo, través del cumplimiento de la normatividad jurídica y fiscal establecida en las leyes, la cual regula tanto la distribución de los dividendos o utilidades, como las diversas obligaciones fiscales tanto para la empresa que los distribuye como para los accionistas que los reciben.

Cabe señalar que el tratamiento respecto a la distribución de dividendos es cambiante, razón por la cual es importante que te actualices en forma permanente con la finalidad que conozcan en forma integral el tratamiento contable, jurídico y fiscal de los mismos.

En cuanto a la distribución de dividendos, el pago del impuesto sobre la renta es sumamente gravoso, puesto que su determinación y cálculo se lleva a cabo, a través de una base *piramidada*; ante esta circunstancia, se cuenta con la posibilidad de distribuirlos sobre una cuenta denominada Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN); los cuales si provienen de la misma tienen el beneficio de no pagar dicho impuesto.

Ahora bien, para que puedas comprender adecuadamente el contenido y alcance de la cuenta de utilidad fiscal neta, es necesario en primera instancia que entiendas que la misma se considera como un indicador respecto a la cantidad de utilidades generadas por una sociedad mercantil, durante cada ciclo fiscal, las cuales ya han pagado el impuesto sobre la renta respectivo a las autoridades fiscales; por lo tanto, cualquier pago de dividendos a los accionistas que provenga de dicha cuenta se encuentra libre del pago para la persona moral que los distribuya, lo cual se vuelve atractivo para los mismos. En los casos de que se distribuyan dividendos que no provengan de dicha cuenta, se tiene la obligación de pagar el impuesto sobre la renta, el cual puede acreditarse tanto por la persona moral que lo pagó, como por la persona física al momento de presentar su declaración anual.

Para que puedas adquirir una adecuada experiencia fiscal, respecto del tema en estudio, el primer paso es ubicar dentro de la estructura de la Ley en cuestión, cuáles son los artículos que establecen las normas tributarias que habrán de ser cumplidas en cuanto a su tratamiento tributario relativos a la obtención de la CUFIN, contempladas en dicha ley; así como las diversas disposiciones supletorias establecidas en el Código Fiscal de la Federación relativas al tema. De esta manera tendrás la certeza de que no se te *escapa* alguna disposición tributaria logrando con ello una adecuada seguridad en cuanto al cumplimiento de las mismas.

Ahora bien, como disciplina de estudio, la administración fiscal necesita auxiliarse de otras técnicas y áreas del conocimiento humano como son el derecho, la

economía y la informática, con la finalidad de fundamentar las acciones y decisiones que tome el contador y el administrador como responsables de una organización.

Adam Smith, sin duda alguna uno de los mayores exponentes de la llamada Teoría Clásica, sostenía que la riqueza se mide en términos de amplitud de trabajo que un hombre pueda disponer a través de sus bienes. Esto conlleva a considerar al trabajo como unidad invariable; estableciendo la existencia de una relación directa entre el trabajo y el salario o nivel de subsistencia, pudiendo definir a este último como patrón de medida de los precios; es decir, a través del planteamiento de estas condiciones, Smith enuncia una premisa sobre el funcionamiento del mercado en la sociedad comercial, según el cual los precios de mercado son atraídos hacia un precio natural a través de un mecanismo de oferta y demanda, trayendo como beneficio una ganancia o participación de la riqueza.

El área fiscal es una de esas áreas del saber que ningún profesionalista debe desdeñar, desde luego si su objetivo es triunfar y porque no decirlo, obtener los mejores puestos en las organizaciones donde labora, ya que en la actualidad las empresas necesitan estrategias especialistas en la materia, que les brinden una adecuada seguridad sobre el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

6. DETERMINACIÓN DE LA CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA (CUFIN)

En la actualidad nuestro país atraviesa por cambios muy drásticos, problemas de inseguridad, devaluaciones y crisis financieras, las cuales impactan no sólo a las familias mexicanas y a las pequeñas empresas, sino también a las grandes corporaciones, lo cual ha obligado a las mismas a crear estrategias fiscales de manera permanente, desde luego con el único propósito de subsistir en el mercado, a través de la generación mayores ingresos y por qué no decirlo de la reducción en sus gastos de operación.

Dentro de esta búsqueda de generar mayores ganancias y optimizar recursos una estrategia que les resultó atractiva fue la creación de pequeñas empresas o bien invirtiendo grandes capitales en compañías residentes en el extranjero, con la finalidad de tener el control de la administración de las mismas; ahora bien, dentro de las principales funciones de las mismas se encuentran:

- a) Proveerlas de mercancías (Compra y Venta de Inventarios)
- b) Suministro de personal
- c) Prestación y recepción de servicios



6.1. Conceptos que participan

En cuanto a la correcta determinación de la UFIN y CUFIN de cada ejercicio fiscal, es necesario tomar en consideración una serie de cuentas o partidas que van a influir en su cálculo. En primera instancia se debe determinar la Utilidad Fiscal Neta de cada ejercicio fiscal, en la cual intervienen las siguientes cuentas:

1. El Resultado Fiscal del Ejercicio: A partir de la obtención de este resultado, comienza el procedimiento para la obtención de la Utilidad Fiscal Neta del ejercicio (UFIN), la cual según el artículo 9º de la LISR, se obtiene como sigue:

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 y 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. (LISR, artículo 9).

2. Los Ingresos Acumulables: Representan el total de ingresos que servirán de base para la determinación del impuesto sobre la renta correspondiente a cada ejercicio fiscal, como son el ajuste anual por inflación acumulable, los anticipos de clientes etc., desde luego excluyendo los ingresos que son exclusivamente de

tipo contable y por consiguiente no acumulables para el pago del ISR como son los dividendos nacionales⁷¹.

3. Deducciones Autorizadas: Se incluyen exclusivamente aquellos gastos, partidas o inversiones que servirá de base para la obtención de la utilidad fiscal del ejercicio, en base al capítulo segundo del título segundo de la LISR, desde luego sin considerar los gastos, partidas o inversiones considerados como partidas no deducibles por la propia LISR.

4. El importe de las partidas no deducibles para efectos del ISR, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 28 de la Ley citada.

5. La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 9 de la misma.

6. El monto de las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores⁷².

7. El ISR pagado: Es la cantidad que efectivamente se entera respecto del pago de dicho impuesto.

Ahora bien, una vez identificadas estas partidas o cuentas haremos referencia al contenido del tercer párrafo del artículo 77 de esta ley en estudio, el cual a la letra reza:

⁷¹ No serán acumulables para los contribuyentes de este Título, los ingresos por dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México (véase artículo 16 último párrafo de la LISR).

⁷² La pérdida fiscal se obtendrá de la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos. El resultado obtenido se incrementará, en su caso, con 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. La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 9 de esta Ley, el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 28 de la Ley citada, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 9 de la misma, y el monto que se determine de conformidad con el siguiente párrafo. (LISR, artículo 77).

CONCEPTO	
	Ingresos Acumulables
Menos	Deducciones Autorizadas
Menos	PTU pagada en el ejercicio
Igual	Utilidad Fiscal
Menos	Pérdidas Fiscales pendientes de amortizar
Igual	Resultado Fiscal
Menos	ISR pagado
Menos	Partidas No deducibles
Menos	PTU Pagada
Menos	Monto de la diferencia según los casos, respecto de la acumulación del ISR, pagado en el extranjero, de conformidad con los párrafos segundo y cuarto del artículo 5º de la LISR.
Igual	UFIN del Ejercicio

Cabe señalar que cuando se modifique el resultado fiscal de un ejercicio y la modificación reduzca la utilidad fiscal neta determinada, el importe actualizado de la reducción deberá disminuirse del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que la persona moral tenga a la fecha en que se presente la declaración complementaria; así mismo en los casos que el importe actualizado de la reducción sea mayor que el saldo de la cuenta a la fecha de presentación de la declaración referida, se deberá pagar, en la misma declaración, el impuesto sobre la renta que resulte de aplicar la tasa del 30%, a que se refiere el artículo 9 de esta Ley a la cantidad que resulte de

sumar a la diferencia entre la reducción y el saldo de la referida cuenta, el impuesto correspondiente a dicha diferencia.

Para determinar el impuesto que se debe adicionar, se multiplicará la diferencia citada por el factor de 1.4286 y al resultado se le aplicará la tasa del 30% mencionada en el artículo 9 de esta Ley; para lo cual es necesario enfatizar que el importe de la reducción se actualizará por los mismos periodos en que se actualizó la utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate.

6.2. Determinación de la UFIN

Las autoridades fiscales a través del tercer párrafo del artículo 77 de la LISR, establecen que, para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 9 de esta Ley, el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 28 de la Ley citada, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 9 de la misma, y el monto que se determine de conformidad con el siguiente párrafo. (LISR, artículo 77).

Cuando en el ejercicio por el cual se calcule la utilidad fiscal neta a que se refiere el párrafo anterior, la persona moral de que se trate tenga la obligación de acumular los montos proporcionales de los impuestos sobre la renta pagados en el extranjero de conformidad con los párrafos segundo y cuarto del artículo 5 de esta Ley, se deberá disminuir a la cantidad que se obtenga conforme al párrafo anterior, el monto que resulte por aplicar la siguiente fórmula:

$$\text{MRU} = (\text{D} + \text{MPI} + \text{MPI2}) - \text{DN} - \text{AC} \text{ Donde:}$$



MRU: Monto a restar de la cantidad obtenida conforme al tercer párrafo de este artículo.

D: Dividendo o utilidad distribuido por la sociedad residente en el extranjero a la persona moral residente en México sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución.

MPI: Monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero en primer nivel corporativo, referido en los párrafos segundo y tercero del artículo 5 de esta Ley.

MPI2: Monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero en segundo nivel corporativo, referido en los párrafos cuarto y quinto del Art. 5 de esta Ley.

DN: Dividendo o utilidad distribuido por la sociedad residente en el extranjero a la persona moral residente en México disminuido con la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución.

AC: Impuestos acreditables conforme al primer, segundo y cuarto párrafos del Art. 5 de esta Ley que correspondan al ingreso que se acumuló tanto por el dividendo percibido como por sus montos proporcionales. (LISR, artículo 77).

Actualización de la UFIN

Una vez obtenida la UFIN del ejercicio, desde luego sin incluir la utilidad fiscal neta del mismo, ésta se debe actualizar por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Ahora bien, cuando se distribuyan o se perciban dividendos o utilidades con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha de la distribución o de percepción, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes en el que se distribuyan o se perciban los dividendos o utilidades.

El resultado obtenido se considera como Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN), a la cual se le adicionará la UFIN del ejercicio, obteniendo el saldo de la CUFIN.

**CONCEPTO**

	UFIN del ejercicio
Por	Actualización <u>INPC del último mes del ejercicio</u> INPC en que se efectuó la última actualización
Igual	CUFIN
Más	UFIN del ejercicio
Igual	Saldo de la CUFIN

CASO PRÁCTICO

A continuación, se presenta un caso práctico donde se aprecia la determinación de la utilidad fiscal neta⁷³:

Los directivos de la empresa SUA, S.A. desean conocer el monto de la Utilidad Fiscal Neta (UFIN), correspondiente al ejercicio fiscal 2016.

Datos

Resultado fiscal 2016 \$280,000

ISR pagado 30 % \$84,000

Partidas no deducibles \$7,500

PTU \$ 30,000

Efectos de la PTU en la UFIN

De 2005 a la fecha cambia el tratamiento de la PTU efectivamente pagada en el ejercicio, en la determinación de la UFIN. Existen diversos criterios en cuanto a la integración de la PTU, respecto a la determinación de la UFIN del ejercicio:

⁷³Medina Ortega Cutberto Simón, *Personas Morales 2*, Editorial 7 editores, México, 2016, páginas 219-220.

A) Disminuyendo la PTU Pagada
B) Adicionando la PTU Pagada

Procederemos a ejemplificar lo anterior a través de la exposición del siguiente caso⁷⁴:

	CONCEPTO	CONTABLE	FISCAL
	Ventas Netas	800,000	800,000
Menos	Costo de Ventas	300,000	300,000
Igual	Utilidad Bruta	500,000	N.A
Menos	Gastos Generales	100,000	100,000
Menos	No Deducibles	20,000	N.A
Igual	Utilidad en Operación	380,000	N.A
Más	Resultado Integral de Financiamiento	20,000	20,000
Igual	Utilidad Antes de Impuestos	400,000	N.A
Menos	PTU del ejercicio	42,000	N.A
Menos	ISR del Ejercicio	120,000	
Igual	Utilidad Contable Neta	238,000	
	Ingresos Acumulables		820,000
Menos	Deducciones Autorizadas		400,000
Igual	Utilidad Fiscal antes de PTU		420,000
Menos	PTU Pagada		20,000
Igual	Resultado Fiscal		400,000
Por	Tasa		30 %
Igual	ISR del ejercicio		120,000

⁷⁴ Medina Ortega Cutberto Simón, *Personas Morales 2*, Editorial 7 editores, México, 2016, páginas 221-222.

Aplicación de criterios fiscales en cuanto a la determinación de la UFIN del ejercicio

	CONCEPTO	DISMINUYENDO LA PTU PAGADA	ADICIONANDO LA PTU PAGADA
	Resultado Fiscal	400,000	400,000
Menos	ISR Pagado	120,000	120,000
Menos	No Deducibles, excepto fracciones VIII y IX artículo 28 LISR	20,000	20,000
Menos	PTU Causada (No Deducible)	42,000	42,000
Menos	PTU Pagada artículo 9 Frac. I LISR	20,000	
Más	PTU Pagada artículo 9 Frac. I LISR		20,000
Igual	UFIN del Ejercicio	198,000	238,000

Conclusiones

- a) Respecto de la Disminución de la PTU Pagada, partiendo de que la UFIN pretende según los casos representar para efectos fiscales, las utilidades contables que se pretendan distribuir a los accionistas, con esta opción se genera una UFIN de \$198,000, la cual no coincide con la utilidad contable del ejercicio.

- b) En cuanto al reconocimiento de la PTU, a que hace referencia el artículo 77 de la LISR, para efectos de señalar que la PTU pagada, forma parte de la excepción mencionada en dicha disposición, es decir, al ser la PTU una partida considerada como no deducible de acuerdo a lo establecido en la fracción XXVI del artículo 28 del citado ordenamiento, y con la finalidad de evitar un doble efecto, se establece en dicha disposición que la partida no deducible representada por la PTU, a que hace referencia la fracción I del artículo 9 de la LISR no se debe considerar dentro de las partidas que se disminuyen en la determinación de la UFIN, por consiguiente al eliminar el efecto de la PTU pagada, mediante su adición al Resultado Fiscal del ejercicio con la finalidad de eliminar su efecto de disminución en la Utilidad Fiscal del ejercicio, trae como consecuencia una UFIN de \$238,000 la cual coincide como se puede apreciar con la utilidad contable neta

correspondiente al ejercicio fiscal de 2016, cumpliendo con ello el objetivo que persigue la CUFIN.

Resolución

	CONCEPTO	IMPORTE
	Resultado Fiscal	\$ 280,000
Menos	ISR pagado	\$ 84,000
Menos	Partidas No deducibles	\$ 7,500
Menos	PTU	\$ 30,000
Igual	UFIN del Ejercicio	\$ 158,500

UFIN Negativa

La LISR no menciona el concepto de UFIN Negativa, sólo se hace referencia en el antepenúltimo párrafo del artículo 77 de la LISR, a la “Diferencia”; sin embargo, en nuestra profesión este concepto es muy utilizado razón por lo cual en este subtema haremos referencia al mismo como tal. Las autoridades fiscales a través de la norma tributaria contenida en dicho ordenamiento establecen que

cuando la suma del impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 9 de esta Ley, las partidas no deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 28 de la LISR, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 9 de la misma, y el monto que se determine conforme al párrafo anterior, sea mayor al resultado fiscal del ejercicio, la diferencia se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que se tenga al final del ejercicio o, en su caso, de la utilidad fiscal neta que se determine en los siguientes ejercicios, hasta agotarlo. En este último caso, el monto que se disminuya se actualizará desde el último mes del ejercicio en el que se determinó y hasta el último mes del ejercicio en el que se disminuya. (LISR, artículo 77).



6.3. Determinación de la CUFIN

La forma más eficaz de llevar la CUFIN de una persona moral es a través de un adecuado control en los Papeles de Trabajo, relativos a las diversas utilidades o dividendos objeto de distribución o reparto a los accionistas de las Sociedades Mercantiles, mismas que ya fueron gravadas por la LISR a través de los artículos 9 y 10 del citado ordenamiento, y por lo tanto fue causado por los contribuyentes que las generaron, por consiguiente, se encuentra libres del pago del citado impuesto.

Al respecto las autoridades fiscales a través del primer párrafo del artículo 77 de la LISR, establecen que las personas morales llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta; la cual se adicionará con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio, así como con los dividendos o utilidades percibidos de otras personas morales residentes en México y con los ingresos, dividendos o utilidades sujetos a regímenes fiscales preferentes en los términos del décimo párrafo del artículo 177 de esta Ley, y se disminuirá con el importe de los dividendos o utilidades pagados, con las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 78 de esta Ley, cuando en ambos casos provengan del saldo de dicha cuenta. Para los efectos de este párrafo, no se incluyen los dividendos o utilidades en acciones o los reinvertidos en la suscripción y aumento de capital de la misma persona que los distribuye, dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución. Para determinar la utilidad fiscal neta a que se refiere este párrafo, se deberá disminuir, en su caso, el monto que resulte en los términos de la fracción II del artículo 10 de esta Ley. (LISR, artículo 77).

Casos Práctico

A continuación, presentamos un caso práctico resuelto donde se obtiene el saldo final del ejercicio de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN), los efectos de la Utilidad Fiscal Neta del Ejercicio (UFIN), en forma positiva (favorable), en forma negativa (desfavorable).

	CONCEPTO	CASO A CON UFIN POSITIVA	CASO B CON UFIN NEGATIVA
	Saldo inicial de la CUFIN actualizada al 31 de diciembre de 2016	600,000	600,000
Más	UFIN del ejercicio favorable (positiva)	200,000	
Menos	UFIN del ejercicio desfavorable (negativa)		200,000
Más	Dividendos percibidos de otras personas morales nacionales	200,000	200,000
Menos	Dividendos o Utilidades pagados, provenientes del saldo de la CUFIN	300,000	300,000
Menos	Utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 78 de la LISR, provenientes del saldo de la CUFIN	200,000	200,000
Igual	Saldo final de la CUFIN, al 31 de diciembre del 2016	500,000	100,000

Actualización del saldo de la CUFIN

Las autoridades fiscales a través del segundo párrafo del artículo 77 de la LISR, establecen que el saldo de la cuenta prevista en este artículo que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la utilidad fiscal neta del mismo, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando se distribuyan o se perciban dividendos o utilidades con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha de la distribución o de percepción, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes en el que se distribuyan o se perciban los dividendos o utilidades. (LISR, artículo 77).



F.A.= INPC del último mes del ejercicio de que se trate
INPC en que se efectuó la última actualización

O

F.A.= INPC del mes en que se distribuyan o se perciban dividendos o utilidades
INPC en que se efectuó la última actualización

6.4. Tratamiento fiscal y contable para Personas Morales

En cuanto al tratamiento contable para las personas morales, en primera instancia debemos puntualizar que el saldo de la CUFIN, se debe reflejar a través de las llamadas cuentas de orden al calce del Balance General.

En cuanto a los registros contables el Colegio de Contadores Públicos de México ha enfatizado en establecer que se debe tomar en cuenta que la información que se presente debe ser preparada con detenimiento para evitar que las autoridades fiscales determinen pre liquidaciones por errores involuntarios en la presentación, en el caso de que realicen revisiones electrónicas de conformidad con el artículo 53-B del CFF, o bien, cualquier clase de cruces.

Por otro lado, el artículo 33, apartado B, fracción I, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF) establece que los registros o asientos contables deberán ser analíticos y efectuarse en el mes en que se realicen las operaciones, actos o actividades, a más tardar dentro de los cinco días siguientes a la realización de la

actividad; sin embargo, mediante la regla I.2.8.9⁷⁵ se menciona que se podrá efectuar dentro del mes siguiente a la fecha en que se realizan las actividades respectivas.

Cuentas de orden

En cuanto a la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN), dicho colegio establece que se deberán presentar los saldos en cuentas de orden actualizados, aun cuando la balanza se presente mensual, dichas actualizaciones deberían hacerse de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) que con relación a la CUFIN el artículo 77 indica que el saldo de la CUFIN se actualizará al último día del ejercicio, o bien, cuando se distribuyan o perciban dividendos o utilidades.

Las autoridades fiscales a través de la norma fiscal contenida en el artículo 86 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta indica la obligación para las personas morales que obtengan ingresos de los señalados en la Ley, además de otras obligaciones establecidas en forma puntual en cada uno de los capítulos, tendrán que cumplir con la obligación de preparar su contabilidad conforme al Código Fiscal de la Federación, su Reglamento; y al propio Reglamento de la LISR.

Reglas contables vs fiscales

Por otra parte, el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación regula que las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

- I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el Reglamento de este Código, las que deberán reunir los requisitos que establezca dicho Reglamento.

⁷⁵ Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada en el D.O.F. el día 7 de agosto de 2014.

- II. Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán, efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.
- III. Llevarán la contabilidad en su domicilio fiscal. Los contribuyentes podrán procesar a través de medios electrónicos, datos e información de su contabilidad en lugar distinto a su domicilio fiscal, sin que por ello se considere que se lleva la contabilidad fuera del domicilio mencionado.
- IV. Llevarán un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consistirá en un registro que permita identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios. Dentro del concepto se deberá indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros.
- V. Tratándose de personas que enajenen gasolina, diésel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con controles volumétricos y mantenerlos en todo momento en operación. Dichos controles formarán parte de la contabilidad del contribuyente. Para tales efectos, el control volumétrico deberá llevarse con los equipos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Cuando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mantengan en su poder la contabilidad de la persona por un plazo mayor de un mes, ésta deberá continuar llevando su contabilidad cumpliendo con los requisitos que establezca el Reglamento del Código en comento.

Quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.

En los casos en que las disposiciones fiscales hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, así como por los comprobantes fiscales o documentación comprobatoria de ingresos y deducciones y, en su caso, las máquinas registradoras de comprobación fiscal, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos.

Cuando en la contabilidad se plasmen datos en idioma distinto al español o los valores se consignen en moneda extranjera, las autoridades fiscales podrán solicitar su traducción y que se proporcione el tipo de cambio utilizado, según sea el caso.

Efectos de la CUFIN en la distribución de dividendos

El pago de dividendos representa a los propietarios de las empresas sean Personas Físicas o Morales, conocidos como socios o accionistas, las ganancias de sus inversiones, las cuales provienen de la inversión de sus ahorros o capitales como parte del gran público inversionista; estas inversiones las realizan en sociedades mercantiles ya sea que se encuentren en la etapa de su nacimiento o bien que ya se encuentren formalmente establecidas con la finalidad de obtener ganancias, gracias a este tipo de inversiones nuestro país reactiva su economía generando entre otros fuentes de empleo, y porque no decirlo, le brinda al sujeto activo denominado así al gobierno federal en materia fiscal la recaudación de contribuciones para satisfacer el gasto público.

Reparto de Dividendos

En cuanto al reparto de dividendos, las Sociedades Mercantiles se enfrentan ante dos alternativas:

- a) Efectuar el reparto de dividendos no provenientes de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN); o
- b) Efectuar el reparto de dividendos provenientes de la CUFIN

Reparto de dividendos no provenientes de la CUFIN

En primera instancia haremos mención al primer procedimiento, en el cual como podrá apreciarse, las Sociedades Mercantiles se enfrentan ante la situación de pagar un ISR mayor al porcentaje establecido por parte de las autoridades fiscales, por ejemplo, para el ejercicio fiscal 2016 del 30%, esto se debe al procedimiento establecido en el primer párrafo del artículo 10 de la LISR, el cual establece que:

Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa establecida en el artículo 9 de la presente Ley.

Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo. Para determinar el impuesto que se debe adicionar a los dividendos o utilidades, éstos se deberán multiplicar por el factor de 1.4286 y al resultado se le aplicará la tasa establecida en el citado Art. 9 de esta Ley.

El impuesto correspondiente a las utilidades distribuidas a que se refiere el Art. 78 de la presente Ley, se calculará en los términos de dicho precepto. (LISR, artículo 10).

Dividendos Exentos del pago del ISR

No se estará obligado al pago del impuesto a que se refiere este artículo cuando los dividendos o utilidades provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta que establece la presente Ley. (LISR, artículo 10).

El impuesto a que se refiere este artículo, se pagará además del impuesto del ejercicio a que se refiere el artículo 9 de la LISR, tendrá el carácter de pago definitivo y se enterará ante las oficinas autorizadas, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se pagaron los dividendos o utilidades.

Acreditamiento del ISR pagado

Cuando los contribuyentes a que se refiere este artículo distribuyan dividendos o utilidades y como consecuencia de ello paguen el impuesto que establece este artículo, podrán acreditar dicho impuesto de acuerdo a lo siguiente:

Acreditamiento contra el ISR del ejercicio

El acreditamiento únicamente podrá efectuarse contra el impuesto sobre la renta del ejercicio que resulte a cargo de la persona moral en el ejercicio en el que se pague el impuesto a que se refiere este artículo.

Plazo de dos ejercicios fiscales para el acreditamiento del ISR

El monto del impuesto que no se pueda acreditar conforme al párrafo anterior, se podrá acreditar hasta en los dos ejercicios inmediatos siguientes contra el impuesto del ejercicio y contra los pagos provisionales de los mismos. Cuando el impuesto del ejercicio sea menor que el monto que se hubiese acreditado en los pagos provisionales, únicamente se considerará acreditable contra el impuesto del ejercicio un monto igual a este último.

Pérdida del derecho al acreditamiento

Cuando el contribuyente no acredite en un ejercicio el impuesto a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, pudiendo haberlo hecho conforme al mismo, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

Disminución de la UFIN del ejercicio

Para los efectos del Art. 77 de la LISR, en el ejercicio en el que acrediten el impuesto conforme a la fracción anterior, los contribuyentes deberán disminuir de

la utilidad fiscal neta calculada en los términos de dicho precepto, la cantidad que resulte de dividir el impuesto acreditado entre el factor 0.4286.

PTU no se considera dividendo o utilidad distribuida

Para los efectos de este artículo, no se considerarán dividendos o utilidades distribuidos, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

Elaborado con base en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

CONCLUSIONES

Sin lugar a dudas, el saldo de la CUFIN genera un sinnúmero de beneficios. En el caso de quien la genera, la sociedad puede distribuir las utilidades acumuladas hasta por el importe de esa cuenta sin que éstas causen el pago del ISR, pues las utilidades que se encuentran en el saldo de la CUFIN al momento en que se generaron ya pagaron el ISR, por lo cual, al momento en que se distribuyan ya no generarían nuevamente el pago del ISR para la sociedad que las pague.

Para las personas morales que reciban dividendos de sociedades residentes en México para efectos fiscales, tales dividendos son ingresos no acumulables para la determinación del ISR. Tratándose de las personas físicas que reciban dividendos, las disposiciones fiscales establecen que tales personas físicas deberán acumularlos en la determinación del ISR del ejercicio; sin embargo, es importante precisar que las propias disposiciones fiscales les permiten acreditar contra el ISR que determinen en su declaración anual el ISR que les correspondió a esos dividendos.

Al momento en que los accionistas reciben dividendos, éstos generarían liquidez si son pagados en efectivo, aunque se puede dar el caso de que los dividendos sean pagados en especie, como con acciones o bienes inmuebles, entre otros. En ese caso, además de los efectos fiscales que derivarían del pago de dividendos, también derivarían otros efectos fiscales, y éstos dependerían del tipo de bien con el cual se paguen los citados dividendos.

Adicionalmente a lo comentado a lo largo del presente artículo, el saldo de la CUFIN también tiene otros beneficios, que se reflejan en la determinación del costo fiscal de acciones (costo promedio por acción) o bien, en los reembolsos de capital. En el caso de la determinación del costo promedio por acción, si la CUFIN es positiva se adicionará al costo comprobado de adquisición de las acciones de que se trate. En la determinación de los reembolsos de capital, la CUFIN permite que cuando exista utilidad distribuida y ésta provenga del saldo de la misma, se pueda evitar el pago del ISR.

RESUMEN DE LA UNIDAD

Adam Smith desarrolló los principios fundamentales a los que deben sujetarse todas las normas jurídico-tributarias con el fin de integrar un orden jurídico justo que aliente la productividad, el esfuerzo y la imaginación creativa como fuente de riqueza. En cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias destacaba la importancia de que las disposiciones fiscales fueran de fácil cálculo y sencillo cumplimiento.

Cuando una persona o grupo de personas deciden invertir sus ahorros en una sociedad mercantil, lo llevan a cabo siempre teniendo en consideración que dicha empresa les va a generar utilidades, es decir atractivos dividendos; sin embargo, es necesario enfatizar que no todos los negocios nacen siendo empresas ganadoras, es decir no siempre generan utilidades desde su nacimiento o creación, puesto que lo más común es que se lleven a cabo a través de un proceso el cual comienza desde su constitución hasta el momento mismo en que empiezan a generar ganancias, posteriores a la recuperación de su inversión.

En nuestro país la distribución de dichas utilidades se lleva a cabo, través del cumplimiento de la normatividad jurídica y fiscal establecida en las leyes, la cual regula tanto la distribución de los dividendos o utilidades, como las diversas obligaciones fiscales tanto para la empresa que los distribuye como para los accionistas que los reciben.

En cuanto a la correcta determinación de la UFIN y CUFIN de cada ejercicio fiscal, es necesario tomar en consideración una serie de cuentas o partidas que van a influir en su cálculo.

Las autoridades fiscales a través del tercer párrafo del artículo 77 de la LISR establecen que se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 9 de esa Ley, el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 28 de la Ley citada, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 9 de la misma.

Una vez obtenida la UFIN del ejercicio, desde luego sin incluir la utilidad fiscal neta del mismo, ésta se debe actualizar por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando se distribuyan o se perciban dividendos o utilidades con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha de la distribución o de percepción, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes en el que se distribuyan o se perciban los dividendos o utilidades.

La forma más eficaz de llevar la CUFIN de una persona moral es a través de un adecuado control en los Papeles de Trabajo relativos a las diversas utilidades o dividendos objeto de distribución o reparto a los accionistas de las Sociedades Mercantiles, mismas que ya fueron gravadas por la LISR a través de los artículos 9 y 10 y por lo tanto fue causado por los contribuyentes que las generaron, por consiguiente, se encuentra libres del pago del citado impuesto.

Al respecto las autoridades fiscales establecen que las personas morales llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta; la cual se adicionará con la utilidad fiscal neta de

cada ejercicio, así como con los dividendos o utilidades percibidos de otras personas morales residentes en México y con los ingresos, dividendos o utilidades sujetos a regímenes fiscales preferentes en los términos del décimo párrafo del artículo 177 de la LISR y se disminuirá con el importe de los dividendos o utilidades pagados, con las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 78 cuando en ambos casos provengan del saldo de dicha cuenta. (LISR, artículo 77).

En cuanto al tratamiento contable para las personas morales, en primera instancia debemos, puntualizar que el saldo de la CUFIN, se debe reflejar a través de las llamadas cuentas de orden al calce del Balance General.

En cuanto a los registros contables el Colegio de Contadores Públicos de México, ha enfatizado en establecer que se debe tomar en cuenta que la información que se presente debe ser preparada con detenimiento, para evitar que las autoridades fiscales determinen pre liquidaciones por errores involuntarios en la presentación, en el caso de que realicen revisiones electrónicas de conformidad con el artículo 53-B del CFF, o bien, cualquier clase de cruces.

BIBLIOGRAFÍA



SUGERIDA

Autor	Capítulo	Páginas
Medina, Cutberto	Tema 6	Personas Morales 2, Práctica Fiscal en las Organizaciones Pág. 213-233
Cámara de Diputados	LISR Capítulo IX, del Título II	Artículo 76 al 78
Cámara de Diputados	Código Fiscal de la Federación	Artículo 28

Bibliografía básica

Cámara de Diputados. (2016). *Código Fiscal de la Federación*. México: Congreso de la Unión.

Cámara de Diputados. (2016). *Ley del Impuesto sobre la Renta*. México: Congreso de la Unión.

Bibliografía complementaria

Medina Ortega, C. S. (2016a) *Personas Morales 2 Práctica Fiscal en las Organizaciones*, México: 7 editores.

_____ (2016b) *Derecho Fiscal, Estudio Integral de las Contribuciones ISR e IETU*. México: 7 editores.

_____ (2016c) *Régimen Fiscal de Empresas I: ISR Personas Morales*. México: 7 editores.

Sitios de internet

(Consultados al 29/11/2016)

Sitio	Descripción
www.diputados.gob.mx	Leyes Federales



UNIDAD 7

Determinación de la cuenta de capital de aportación actualizada



NOTA

Para el estudio adecuado de la asignatura, es necesario que el alumno cuente con bibliografía actualizada, que le permita contar con un adecuado acervo, necesario para el desarrollo de cada uno de los temas y subtemas que la integran.

Para el estudio de este tema en particular, es necesario que se tenga a la mano la Ley del Impuesto sobre la Renta del ejercicio fiscal en curso, complementado con la Ley General de Sociedades Mercantiles, el Código Fiscal de la Federación y el libro de Normas de Información Financiera; adicionalmente el alumno tendrá que consultar la página electrónica del servicio de administración tributaria (SAT) www.sat.gob.mx donde podrá obtener datos adicionales necesarios para la determinación de resultados, bases y cálculos establecidos en las leyes tributarias, como son el índice nacional de precios al consumidor, tablas, indicadores fiscales y demás información jurídico tributaria, necesarios para resolver las actividades de esta unidad.

OBJETIVO PARTICULAR

Determinará la cuenta de capital de aportación.

TEMARIO DETALLADO

(2 horas)

7. Determinación de la cuenta de capital de aportación actualizada

7.1. Determinación de la cuenta de capital de aportación

7.1. Determinación de la cuenta de capital de aportación

Antes de abordar el tema en cuestión es necesario que se conozcan el contenido y alcance de los conceptos que se relacionan a continuación, con la finalidad de adquirir una mejor comprensión del tema.

Acción	Representa las partes que integran el capital social de una organización mercantil, las cuales son poseídas por una persona física o moral, denominado socio o accionista, representan el tanto por ciento que de la empresa le pertenece al accionista.
Capital social	Representa las aportaciones que realizan los accionistas al momento de constituir una sociedad mercantil, generalmente representado por acciones.
Capital Contable	Representa el derecho de los propietarios sobre los activos netos que surge por aportaciones de los dueños, por transacciones y otros eventos o circunstancias que afectan una entidad económica, el cual se ejerce mediante reembolso o distribución (Boletín A-11, párrafo 40 del libro de Normas de información financiera NIF). De acuerdo con su definición, los conceptos que generalmente incluyen el capital contable son:

Capital Contribuido ⁷⁶	Capital social Aportaciones para futuros aumentos de capital Prima en venta de acciones
Capital Ganado (déficit)	Utilidades retenidas, incluyendo las aplicadas a reservas de capital. Pérdidas acumuladas Exceso o insuficiencia en la actualización del capital contable

Elaboración propia con base en el boletín C-11, NIF 2014.

Reglas de Valuación

En cuanto a las reglas de valuación del capital social según el libro de las NIF, en su onceavo párrafo del Boletín C-11, establece entre otros ordenamientos financieros, que el capital social se encuentra representado por la suma del valor nominal de las acciones suscritas y pagadas, así como la actualización que le corresponde a partir del momento de su exhibición. Ahora bien en el caso del capital social que es representado a través de la suscripción de acciones sin la expresión de valor nominal, éstas se deben considerar al valor que conste en las respectivas actas de suscripción o bien de cambios en el capital.

Por otra parte la prima en suscripción de acciones representa la diferencia que existe entre el exceso del pago de las acciones suscritas y el valor nominal de las mismas.

⁷⁶ El capital contribuido lo forman las aportaciones de los propietarios de la entidad, véase el cuarto párrafo del Boletín C-11, del libro Normas de Información Financiera.

Reglas de Presentación

El párrafo 22 del Boletín C-11 del libro de normas de información financiera, establece que la presentación en el balance general de los diferentes conceptos que integran el capital contable, deberá hacerse con el suficiente detalle para mostrar cada uno de ellos, incluyendo en el primer lugar, los que forman parte del capital contribuido, seguido de los que integran el capital ganado. Los importes correspondientes tanto a capital contribuido como a capital ganado pueden presentarse en subtotales; asimismo, es necesario tomar en cuenta todos los aspectos legales que afecten al capital contable. (Cfr. CINIF, 2014).

Capital suscrito no pagado

Asimismo, el Boletín C11 señala que cuando los accionistas no exhiben totalmente el importe de las acciones suscritas, la diferencia entre el importe entregado y el importe pendiente de pago deberá considerarse como capital suscrito no pagado, restando el renglón de capital social.

No es aceptable presentar la cantidad pendiente de pago como una cuenta por cobrar a los accionistas de la entidad, aun cuando esté amparada por títulos de crédito. (Cfr. CINIF, 2014).

Revelación

En los estados financieros se deben revelar todas las características del capital contable y sus restricciones, como pueden ser las siguientes:

- Descripción de los títulos representativos del capital social, como pueden ser acciones ordinarias, acciones preferentes y partes sociales.
- Clases y series de acciones y partes sociales en que se divide el capital social, con sus características y restricciones.
- Capital social mínimo y monto máximo autorizado, en el caso de sociedades de capital variable y sus montos actualizados.

- Número de acciones emitidas y suscritas, su valor nominal o la mención de que no expresan valor nominal.
- Tipos de impuestos a que están sujetas las distribuciones o reembolsos.

En el caso de que existan anticipos de los socios o accionistas para futuros aumentos al capital social de la entidad, éstos se deben presentar en un renglón por separado, dentro del capital contribuido.

Reducción de capital

A través de la norma financiera contenida en el Boletín C-11 del libro de las NIF, se regula que en los casos de que exista una reducción de capital por acuerdo de los socios que integran la sociedad mercantil, amortizando acciones por importes superiores a su valor nominal, expresados en pesos de poder adquisitivo a la fecha de la amortización, el exceso se debe considerar como una disminución del capital ganado y si éste no fuera suficiente la diferencia deberá disminuir el monto del capital contribuido.

En los casos de que los estatutos sociales de la sociedad mercantil prevean la amortización de acciones contra las utilidades retenidas, dicha amortización debe considerarse como una reducción al capital ganado.

Ahora bien, en los casos en que los socios o accionistas decidan utilizar parte de su capital ganado para aumentar el importe del capital social a través de la distribución de dividendos en acciones, dicho dividendo debe quedar reflejado en la información financiera de la sociedad mercantil como una disminución del monto del capital ganado y, por consiguiente, un incremento en la cuenta del capital suscrito y pagado, para lo cual el monto máximo que se puede capitalizar tanto del capital ganado como del capital contribuido es la suma algebraica de naturaleza acreedora de los saldos de las cuentas sujetas a capitalización; ahora bien en los casos de que las sociedades mercantiles realicen la actualización de su capital social, su

capitalización la pueden llevar a cabo independientemente de la naturaleza de las cuentas del capital que hayan ganado.

El importe del capital contribuido que haya sido actualizado a través de su reexpresión financiera en unidades monetarias de poder adquisitivo general a la fecha de una distribución, es la base para que se lleve a cabo una calificación contable del reembolso del capital, dicho lo anterior cualquier distribución que las sociedades mercantiles lleven a cabo con cargo a su capital contable que origine su disminución por debajo de dicha base, se considerará como reembolso de capital.

Tratamiento Fiscal

Una vez que ya se comentaron los conceptos más relevantes, en cuanto a la determinación de la actualización del capital social proveniente de las aportaciones que hacen los socios o accionistas de una sociedad mercantil, el siguiente paso es determinar la actualización del mismo para efectos fiscales, para lo cual es necesario que lea el artículo 78 de la LISR, para una mejor comprensión de este subtema; una vez que ya lo hizo comprenderá mejor el contenido y alcance de la norma tributaria contenida en dicho ordenamiento el cual procederemos a comentar⁷⁷.

En dicho ordenamiento se establece la mecánica para poder llevar a cabo la actualización del capital, para lo cual en primera instancia se hace mención que como una obligación fiscal, se debe llevar una cuenta inicial de capital de aportación, la cual se irá adicionando con las aportaciones de capital que realicen los socios a través de acuerdos adquiridos en las asambleas que celebren para esos casos, con las primas netas derivadas por suscripción de acciones realizadas por los socios o accionistas de la sociedad, y según los casos se disminuirá con el monto de las reducciones de capital que se efectúen; al respecto es importante destacar que para

⁷⁷ Confróntese la información que se expone en los siguientes subtemas con la que aparece en el artículo 78 de la LISR.

estos efectos no se debe incluir como parte del capital de aportación el correspondiente a la reinversión o capitalización de utilidades o de cualquier otro concepto que conforme el capital contable de la persona moral ni el proveniente de reinversiones de dividendos o utilidades en aumento de capital de las personas que los distribuyan realizadas dentro de los treinta días siguientes a su distribución.

Adición de conceptos

Los conceptos correspondientes a aumentos de capital mencionados, se deben adicionar a la cuenta de capital de aportación en el momento en el que se paguen y los conceptos relativos a reducciones de capital se disminuirán de la citada cuenta en el momento en el que se pague el reembolso.

Actualización de la CUCA

Ahora bien el saldo que se tenga al día del cierre de cada ejercicio se debe actualizar por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes de cierre del ejercicio de que se trate.

Actualizaciones posteriores

Cuando se efectúen aportaciones o reducciones de capital, con posterioridad a la actualización prevista en el párrafo anterior el saldo de la cuenta que se tenga a esa fecha se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes en el que se pague la aportación o el reembolso, según corresponda.

A continuación procederemos a ejemplificar el procedimiento para determinar la CUCA del ejercicio en forma actualizada.



CONCEPTO	
	Capital Social Inicial
Por	Factor de actualización
Igual	Saldo Inicial de la Cuenta de Capital de Aportación Actualizado
Más	Aportaciones de Capital Realizadas en el Ejercicio
Más	Primas Netas por Suscripción de Acciones Efectuadas por Socios o Accionistas
Menos	Reducciones de Capital Efectuadas en el Ejercicio
Igual	Saldo de la Cuenta al Cierre del Ejercicio
Por	Factor de Actualización
Igual	Saldo de la Cuenta de Capital de Aportación Actualizado

A continuación procederemos a resolver un caso práctico con la finalidad de que el alumno identifique el procedimiento para determinar la CUCA del ejercicio.

Datos

La empresa ABC, S.A se constituyó el 2 de Noviembre de 2012 con un capital social de \$50,000 representado por 50 acciones con valor nominal de \$1,000.00 cada una, el 14 de septiembre de 2013 los socios decidieron incrementar su capital social a \$100,000, para lo cual depositaron a la sociedad la cantidad de \$50,000.00; ahora bien, los accionistas desean conocer cuál es el saldo de la Cuenta de Capital de Aportación Actualizado al 31 de diciembre de 2013 (Medina, Cutberto, 2014b:253).

Resolución

1ra. Actualización

En primera instancia se debe actualizar el Capital Social Inicial proveniente de aportaciones al mes del cierre del ejercicio 2012.

	CONCEPTO	IMPORTE
	Monto del capital social inicial	50,000.00
Por	Factor de actualización	1.0022
Igual	Saldo de la CUCA a Diciembre 2012	50,110.00
F.A=	INPC Dic. 2012 107.246	
	INPC Nov. 2012 107.000	

2da Actualización

Procederemos a determinar la actualización al mes de septiembre de 2013, fecha en que se incrementa el capital social.

	CONCEPTO	IMPORTE
	Saldo de la CUCA actualizada a Dic. 2012	50,110.00
Por	Factor de actualización	1.0194
Igual	Saldo de la CUCA a Septiembre 2013	51,082.13
F.A=	INPC Sep. 2013 109.328	
	INPC Dic. 2012 107.246	
Más	Importe del capital aportado	50,000.00
Igual	Saldo de la CUCA actualizada a Sep. 2013	101,082.13

3ra Actualización

Procederemos a actualizar la CUCA al mes del cierre del ejercicio 2013.

	CONCEPTO	IMPORTE
	Saldo de la CUCA actualizada a Sep. 2013	101,082.13
Por	Factor de actualización	1.0199
Igual	Saldo de la CUCA a Diciembre 2013	103,093.66
F.A=	INPC Dic. 2013 111.508	
	INPC Sep. 2013 109.328	

Fusión o escisión de sociedades

En los casos de que ocurra una fusión o una escisión de sociedades, el saldo de la cuenta de capital de aportación se deberá transmitir a las sociedades que surjan o que subsistan con motivo de dichos actos, según corresponda. En el caso de fusión de sociedades, no se tomará en consideración el saldo de la cuenta de capital de aportación de las sociedades fusionadas en la proporción en la que las acciones de dichas sociedades que sean propiedad de las que subsistan al momento de la fusión representen respecto del total de sus acciones. En el caso de escisión de sociedades, dicho saldo se dividirá entre la sociedad escidente y las sociedades escindidas, en la proporción en la que se divida el capital contable del estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas y que haya servido de base para realizar la escisión.

En el caso de fusión, cuando subsista la sociedad tenedora de las acciones de la sociedad que desaparece, el saldo de la cuenta de capital de aportación de la sociedad que subsista será el monto que resulte de sumar al saldo de la cuenta de capital de aportación que la sociedad que subsista tenía antes de la fusión, el monto del saldo de la cuenta de capital de aportación que corresponda a otros accionistas de la sociedad que desaparezca en la misma fecha, distintos de la sociedad fusionante.

Ahora bien cuando la sociedad que subsista de la fusión sea la sociedad cuyas acciones fueron poseídas por una sociedad fusionada, el monto de la cuenta de capital de aportación de la sociedad que subsista será el que tenía la sociedad fusionada antes de la fusión, adicionado con el monto que resulte de multiplicar el saldo de la cuenta de capital de aportación que tenía la sociedad fusionante antes de la fusión, por la participación accionaria que tenían en dicha sociedad y en la misma fecha otros accionistas distintos de la sociedad fusionada.

Aumento de capital dentro de un periodo anterior de dos años antes de la reducción.

Por otra parte cuando una persona moral hubiera aumentado su capital dentro de un periodo de dos años anterior a la fecha en la que se efectúe la reducción del mismo y ésta dé origen a la cancelación de acciones o a la disminución del valor de las acciones, dicha persona moral calculará la ganancia que hubiera correspondido a los tenedores de las mismas de haberlas enajenado, conforme al artículo 22 de la LISR, considerando para estos efectos como ingreso obtenido por acción el reembolso por acción. Cuando la persona moral se fusione dentro del plazo de dos años antes referido y posteriormente la persona moral que subsista o surja con motivo de la fusión reduzca su capital dando origen a la cancelación de acciones o a la disminución del valor de las acciones, la sociedad referida calculará la ganancia que hubiera correspondido a los tenedores de las acciones de haberlas enajenado, conforme al artículo antes citado. En el caso de que esta ganancia resulte mayor

que la utilidad distribuida determinada conforme a las fracciones I y II del artículo 78 en estudio, dicha ganancia se considerará como utilidad distribuida para los efectos de este precepto, para lo cual lo dispuesto en este ordenamiento será aplicable, indistintamente, al reembolso, a la amortización o a la reducción de capital, independientemente de que haya o no cancelación de acciones.

Reducción de Capital

En determinadas circunstancias los socios o accionistas de una sociedad mercantil, pueden acordar que se lleve a cabo una reducción a su capital por así convenir a sus intereses; al respecto las autoridades fiscales como un medio de control fiscal establecen la siguiente normatividad fiscal, a través de la norma tributaria contenida en el artículo 78 de la LISR, el cual establece que las personas morales residentes en México que reduzcan su capital determinarán la utilidad distribuida, que según los casos puede generar el pago del impuesto correspondiente, como ejemplificaremos posteriormente, conforme a lo siguiente:

Disminución de la CUCA

En primera instancia se debe disminuir del reembolso que se realice por acción, el saldo de la cuenta de capital de aportación por acción que se tenga a la fecha en la que se pague el reembolso.

Utilidad distribuida gravable

La utilidad distribuida será la cantidad que resulte de multiplicar el número de acciones que se reembolsen o las que se hayan considerado para la reducción de capital de que se trate, según corresponda, por el monto que hubiera resultado conforme al párrafo anterior.

Utilidad proveniente de la CUFIN

La utilidad distribuida gravable determinada conforme el párrafo anterior podrá provenir de la cuenta de utilidad fiscal neta hasta por la parte que del saldo de dicha

cuenta le corresponda al número de acciones que se reembolsan. El monto que de la cuenta de utilidad fiscal neta le corresponda a las acciones señaladas, se disminuirá del saldo que dicha cuenta tenga en la fecha en la que se pagó el reembolso.

Utilidad no proveniente de la CUFIN sujeta al pago del ISR

Cuando la utilidad distribuida gravable obtenida conforme al procedimiento comentado no provenga de la cuenta de utilidad fiscal neta, las personas morales deberán determinar y enterar el impuesto que corresponda aplicando a dicha utilidad la tasa del 30% prevista en el artículo 9 de la ley en estudio. Para estos efectos, el monto de la utilidad distribuida deberá incluir el impuesto sobre la renta que le corresponda a la misma; ahora bien para poder determinar el impuesto que corresponde a dicha utilidad, se debe multiplicar la misma por el factor de 1.4286 y al resultado se le aplicará la tasa comentada del 30%.

Determinación del saldo de la cuenta a la fecha del pago del reembolso

El monto del saldo de la cuenta de capital de aportación por acción determinado para el cálculo de la utilidad distribuida, se multiplicará por el número de acciones que se reembolsen o por las que se hayan considerado para la reducción de capital de que se trate. El resultado obtenido se disminuirá del saldo que dicha cuenta tenga a la fecha en la que se pagó el reembolso.

Determinación de la CUCA por acción

Para determinar el monto del saldo de la cuenta de capital de aportación por acción se dividirá el saldo de dicha cuenta a la fecha en que se pague el reembolso, sin considerar éste, entre el total de acciones de la misma persona existentes a la misma fecha, incluyendo las correspondientes a la reinversión o a la capitalización de utilidades, o de cualquier otro concepto que integre el capital contable de la misma.

Se considera utilidad distribuida la reducción de capital

Las personas morales que reduzcan su capital, adicionalmente, deben considerar dicha reducción como utilidad distribuida hasta por la cantidad que resulte de restar al capital contable según el estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas para fines de dicha disminución, el saldo de la cuenta de capital de aportación que se tenga a la fecha en que se efectúe la reducción referida cuando éste sea menor.

Ahora bien a la cantidad que se obtenga conforme al párrafo anterior se le debe disminuir la utilidad distribuida, el resultado será la utilidad distribuida gravable.

Utilidad distribuida no proveniente de la CUFIN

Cuando la utilidad distribuida gravable a que se refiere el párrafo anterior no provenga de la cuenta de utilidad fiscal neta, las personas morales deben determinar y enterar el impuesto que corresponda a dicha utilidad, aplicando a la misma la tasa del 30% prevista en el artículo 9 de la LISR; para estos efectos, el monto de la utilidad distribuida gravable deberá incluir el impuesto sobre la renta que le corresponda a la misma. Para determinar el impuesto que corresponde a dicha utilidad, se multiplicará la misma por el factor de 1.4286 y al resultado se le aplicará la tasa en comento del artículo 9 de la ley en estudio. Cuando la utilidad distribuida gravable provenga de la mencionada cuenta de utilidad fiscal neta se estará a lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 10 de la LISR y dicha utilidad se deberá disminuir del saldo de la mencionada cuenta. La utilidad que se determine se deberá considerar para reducciones de capital subsecuentes como aportación de capital en los términos de este artículo.

Actualización del capital contable

El capital contable deberá actualizarse conforme a las Normas de Información Financiera, cuando la persona utilice dichos principios para integrar su contabilidad; en el caso contrario, el capital contable deberá actualizarse conforme a las reglas

de carácter general que para el efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

Entero del impuesto

Las personas morales que se encuentren en este supuesto, tienen la obligación de enterar conjuntamente con el impuesto que, en su caso, haya correspondido a la utilidad o dividendo, el monto del impuesto que determinen para ello.

Escisión de sociedades

En el caso de escisión de sociedades, no será aplicable lo dispuesto en este precepto, salvo lo señalado en el párrafo décimo del artículo 78 de la ley en estudio, siempre que la suma del capital de la sociedad escidente, en el caso de que subsista, y de las sociedades escindidas, sea igual al que tenía la sociedad escidente y las acciones que se emitan como consecuencia de dichos actos sean canjeadas a los mismos accionistas y en la misma proporción accionaria que tenían en la sociedad escidente.

Tratamiento fiscal en compra de acciones

Las autoridades fiscales como una medida de control fiscal establecen que lo dispuesto en el artículo 78 de la ley en estudio se podrá aplicar en los casos de la compra de acciones, efectuada por la propia sociedad emisora con cargo a su capital social o a la reserva para adquisiciones de acciones propias, para lo cual dichas sociedades no considerarán utilidades distribuidas en los términos de este artículo, las compras de acciones propias que sumadas a las que hubiesen comprado previamente, no excedan del 5% de la totalidad de sus acciones liberadas y siempre que se recoloquen dentro de un plazo máximo de un año, contado a partir del día de la compra. En el caso de que la adquisición de acciones propias a que se refiere este párrafo se haga con recursos que se obtengan a través de la emisión de obligaciones convertibles en acciones, el plazo será el de la emisión de dichas obligaciones. El Servicio de Administración Tributaria podrá expedir reglas de

carácter general que faciliten el cumplimiento de lo establecido en el presente párrafo. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de sociedades de inversión de renta variable por la compra de acciones que éstas efectúen a sus integrantes o accionistas.

Determinación de la utilidad distribuida por acción

Para los efectos del párrafo anterior, la utilidad distribuida será la cantidad que se obtenga de disminuir al monto que se pague por la adquisición de cada una de las acciones, el saldo de la cuenta de capital de aportación por acción, a la fecha en la que se compran las acciones, multiplicando el resultado por el número de acciones compradas. A la utilidad distribuida en los términos de este párrafo, se le podrá disminuir, en su caso, el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta de la sociedad emisora. El monto del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta y del saldo de la cuenta de capital de aportación, que se disminuyeron en los términos de este párrafo, se disminuirán de los saldos de las referidas cuentas que se tengan a la fecha de la compra de acciones por la propia sociedad emisora.

Utilidad distribuida no proveniente de la CUFIN

Cuando la utilidad distribuida determinada conforme al párrafo anterior no provenga de la cuenta de utilidad fiscal neta, la sociedad emisora deberá determinar y enterar el impuesto que corresponda en los términos del tercer párrafo de la fracción II del artículo 78 de la LISR; ahora bien también se considera reducción de capital en los términos del artículo 78, la adquisición que una sociedad realice de las acciones emitidas por otra sociedad que a su vez sea tenedora directa o indirecta de las acciones de la sociedad adquirente. En este caso, se considera que la sociedad emisora de las acciones que sean adquiridas es la que reduce su capital. Para estos efectos, el monto del reembolso será la cantidad que se pague por la adquisición de la acción.

Caso Práctico

A continuación procederemos a ejemplificar el procedimiento establecido en el artículo 78 de la ley en estudio, a través de la presentación del siguiente caso práctico, relativo a una reducción del capital (Medina, Cutberto, 2014b:249).

Los directivos de la empresa SUA, S.A, por acuerdo en asamblea de accionistas decidieron realizaron diversos movimientos en su capital, para lo cual desean conocer la información que se relaciona a continuación.

1. El monto de la CUCA por acción de la Serie A.
2. El valor de la CUCA por acción de la Serie B, al momento del reembolso.
3. El monto de la UFIN.
4. El monto de la CUFIN por acción.
5. El importe del ISR.

Datos

1. La empresa SUA se constituye el 19 de marzo de 2012, con un Capital de \$100,000 mediante la emisión de 100 acciones de la Serie A con valor nominal de \$1,000 cada una.
2. El saldo inicial de la CUFIN es \$0.00
3. El 03 de Diciembre de 2012 mediante acuerdo en Asamblea de Accionistas se decide incrementar el Capital Social a \$200,000 mediante la emisión de 100 acciones Serie B con valor nominal de \$1,000.
4. Los Resultados Fiscales de 2012 fueron los siguientes:
Resultado Fiscal \$100,000
ISR Pagado \$ 30,000
Partidas no Deducibles \$ 6,000



PTU \$ 10,000

5. El 17 de Abril de 2013 se decide rembolsar el 50% de las acciones de la serie B; a un costo de Reembolso de \$1,400 por Acción.



Resolución

CONCEPTO	FECHA	Acciones	No. De Acciones	Total Acciones	Valor Nominal	Capital Social	F.A	SALDO CUCA SERIE A	CUCA por Acción Serie A	SALDO CUCA SERIE B	CUCA por Acción Serie B	Capital Social Actualizado
		1	2	3	4	5 (3 x4)	6	7(5x6)	8 (7/3)	9(2x4)	10 (9/2)	11(11+9)
Constitución de la Sociedad	Marzo de 2012	Serie A	100	100	1,000	100,000	1.0000	100,000	1,000			100,000
Actualización a Diciembre 2012			100	100	1,000	100,000	1.0257	102,570	1,025.70			102,570
Aumento de Capital	dic-12	Serie B	100	200	1,000	200,000	1.0000			100,000	1,000	202,570
Actualización a Abril 2013 las Acciones Serie A	abr-13			100	1,000	100,000	1.0170	105,206 (102,570 x 1.0170)	1,052.06			105,206.00
Actualización a Abril 2013 las Acciones Serie B	abr-13			100	1,000	100,000	1.0170			101,700 (100,000 x 1.0170)	1,017	101,700
Subtotal				200	1,000	200,000		105,206.05		101,700		206,906.05
Reembolso	abr-13		50	150	1,000	150,000				101,700	1,017	

1ra actualización a diciembre de 2012

$$F.A = \frac{\text{INPC DIC2012}}{\text{INPC MAR 2012}} = \frac{107.246}{104.556} = 1.0257$$

2da actualización a Abril de 2013

$$F.A = \frac{\text{INPC ABRIL 2013}}{\text{INPC DIC 2012}} = \frac{109.074}{107.246} = 1.0170$$

Resumen

Acciones	C.U	Total
Serie A 100	1,052.06	105,206.00
Serie B 100	1,017.00	101,700.00
	Total	206,906.00

Determinación de la UFIN 2012

Resultado fiscal 2012	\$100,000
(-) ISR pagado 30 %	\$ 30,000
(-) Partidas no Deducibles	\$ 6,000
(-) PTU	\$ 10,000
(=) UFIN	\$ 54,000
(+) Saldo de la CUFIN	0

Determinación del monto de CUFIN por acción

Saldo Cufin a Dic 2012	\$ 54,000
Entre 200 Acciones de la Empresa	
Igual	\$270 (Cufin por Acción)

Determinación del ISR

Reembolso 50 Acciones Serie B con valor por acción de 1,400.00	
(-) CUCA por Acción	<u>1,017.00</u>
(=) Utilidad Fiscal Previa por Acción	383.00
vs CUFIN por Acción	<u>270.00</u>
(=) Utilidad Fiscal por Acción	<u>113.00</u>
(x) 50 Acciones Enajenadas	<u>5,650.00</u>
(x) Factor de 1.4286	<u>8,071.59</u>
(x) Tasa	30%
ISR por pagar	2,421.48

Escisión de sociedades

En el caso de escisión de sociedades se considerará como reducción de capital la transmisión de activos monetarios a las sociedades que surjan con motivo de la escisión, cuando dicha transferencia origine que en las sociedades que surjan, los activos mencionados representen más del 51% de sus activos totales. Se considerará reducción de capital cuando con motivo de la escisión, la sociedad escidente, conserve activos monetarios que representen más del 51% de sus activos totales. Para efectos de este párrafo, se considera como reducción de capital un monto equivalente al valor de los activos monetarios que se transmiten. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de escisión de sociedades, que sean integrantes del sistema financiero en los términos del artículo 7 de esta Ley. El monto de la reducción de capital que se determine conforme a este párrafo, se considerará para reducciones posteriores como aportación de capital en los términos de este artículo, siempre y cuando no se realice reembolso alguno en el momento de la escisión.

Cuenta de utilidad fiscal neta

Al momento de determinar la utilidad distribuida proveniente del reembolso o reducción del capital, las personas morales deben determinar el impuesto correspondiente, en los casos que dicha utilidad provenga de la CUFIN, no se encuentra obligado a efectuar el pago del ISR, razón por la cual es necesario que se conozca en forma integral el procedimiento para la determinación de dicha cuenta; al respecto el artículo 77 de la ley en estudio establece que las personas morales llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta, la cual se adicionará con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio, así como con los dividendos o utilidades percibidos de otras personas morales residentes en México y con los ingresos, dividendos o utilidades sujetos a regímenes fiscales preferentes en los términos del décimo párrafo del artículo 177 de la LISR, y se disminuirá según los casos con el importe de los dividendos o utilidades pagados, con las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 78 de esta Ley, cuando en ambos casos provengan del saldo de dicha cuenta. Para los efectos de este párrafo, no se incluyen los dividendos o utilidades en acciones o los reinvertidos en la suscripción y aumento de capital de la misma persona que los distribuye, dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución. Para determinar la utilidad fiscal neta a que se refiere este párrafo, se deberá disminuir, en su caso, el monto que resulte en los términos de la fracción II del artículo 10 de esta Ley.

Actualización del saldo de la CUFIN

Ahora bien, el saldo de la cuenta prevista en este artículo que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la utilidad fiscal neta del mismo, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando se distribuyan o se perciban dividendos o utilidades con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha de la distribución o de percepción, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última

actualización y hasta el mes en el que se distribuyan o se perciban los dividendos o utilidades.

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 9 de esta Ley, el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 28 de la Ley citada, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 9 de la misma

La UFIN del ejercicio quedaría como sigue

	Resultado Fiscal
Menos	ISR pagado
Menos	Partidas no deducibles
Menos	PTU pagada en el ejercicio
Igual	UFIN

Procederemos a ejemplificar dicho procedimiento para una mejor comprensión del tema, a través del siguiente caso práctico.

Los directivos de la empresa Fruña de México, S.A., desean conocer el monto de la CUFIN actualizada al mes de diciembre de 2014, con la información que se presenta a continuación (Medina, Cutberto, 2014b:238).

Datos

- I. Saldo actualizado de la CUFIN actualizada a diciembre de 2013 \$174,000.
- II. Balanza de comprobación correspondiente al periodo del 1ro de enero al 31 de diciembre de 2014.

	CONCEPTO	CONTABLE	FISCAL	
	Ventas Netas	800,000	800,000	Ing. Acum
Menos	Costo de Ventas	300,000	300,000	Ded. Aut
Igual	Utilidad Bruta	500,000	N.A	
Menos	Gastos Generales	100,000	100,000	Ded. Aut
Menos	No deducibles	20,000	N.A	
Igual	Utilidad en Operación	380,000		
Más	Resultado Integral de Financiamiento	20,000	20,000	Ing. Acum
Igual	Utilidad antes de impuestos	400,000	N.A	
Menos	PTU causada del ejercicio	40,000	N.A	
Menos	ISR del ejercicio	120,000	N.A	
Igual	Utilidad contable neta	240,000	N.A	
	Determinación del ISR			
	Ingresos acumulables		820,000	
Menos	Deducciones autorizadas		400,000	
Igual	Utilidad Fiscal		420,000	
Menos	PTU pagada en el ejercicio		20,000	
Igual	Utilidad fiscal del ejercicio		400,000	
Menos	Pérdidas fiscales pendiente de aplicar, actualizadas		60,000	
Igual	Resultado Fiscal		340,000	
Por	Tasa Art. 9 LISR		30%	
Igual	ISR del ejercicio		102,000	

III. Determinación de la UFIN del ejercicio

	CONCEPTO	Importe
	Resultado Fiscal	340,000
Menos	ISR pagado	102,000
Menos	Partidas no deducibles	20,000
Menos	PTU pagada en el ejercicio	20,000
Igual	UFIN	198,000

IV. Ahora bien procederemos a determinar la CUFIN del ejercicio

	Saldo de la CUFIN a diciembre de 2013	\$174,000.00
Por	Factor de actualización	<u>1.0297</u>
Igual	Saldo de la CUFIN actualizada al 31dic 2014	179,167.80

$$F.A. = \frac{\text{INPC Dic. 2014}}{\text{INPC Dic. 2013}} = \frac{114.820^*}{111.508} = 1.0297$$

* INPC Estimado

	Saldo de la cuenta al 31 de diciembre de 2013	\$179,167.80
Más	UFIN del ejercicio	<u>198,000.00</u>
Igual	Saldo de la CUFIN actualizada	377,167.80

RESUMEN DE LA UNIDAD

Las sociedades mercantiles se constituyen a través de un acta constitutiva, la cual contiene información jurídica y fiscal para su legal funcionamiento, dentro de la información contenida en el testimonio de su constitución se encuentra la relativa al monto de su capital social, el cual se encuentra representado por *acciones*, con el que habrá de iniciar sus operaciones mercantiles. Dicho capital debe reconocer los efectos inflacionarios que sufre día a día nuestro país, a través de su actualización al cierre de cada ejercicio fiscal, o bien en los casos de incremento del capital, o de reducción al mismo, para lo cual las autoridades fiscales a través de la norma tributaria contenida en el artículo 78 de la LISR, establecen la mecánica para llevarla a cabo.

En los casos de que una persona moral hubiera aumentado su capital dentro de un periodo de dos años anterior a la fecha en la que se efectúe la reducción del mismo y ésta dé origen a la cancelación de acciones o a la disminución del valor de las acciones, dicha persona moral calculará la ganancia que hubiera correspondido a los tenedores de las mismas de haberlas enajenado, conforme al artículo 22 de la LISR, considerando para estos efectos como ingreso obtenido por acción el reembolso por acción.

En los casos de que ocurra una fusión o una escisión de sociedades, el saldo de la cuenta de capital de aportación se deberá transmitir a las sociedades que surjan o que subsistan con motivo de dichos actos, según corresponda.



BIBLIOGRAFÍA



SUGERIDA

#	Autor	Capítulo	Páginas
1	Medina, Cutberto	Tema 3	238-253 <i>Régimen Fiscal de empresas / ISR e IETU.</i>
2	Cámara de Diputados	LISR Capítulo 9	Artículo 76 al 78
3	Cámara de Diputados	CFF, Título I CFF, Título II CFF, Título III	Artículo 1 al 17 Artículo 18 al 32 Artículo 13 al 69
4	IMCP	Libro de normas de información financiera	NIF C-11

Bibliografía básica

Cámara de Diputados (2014). Ley del Impuesto sobre la Renta. México: Congreso de la Unión.

Cámara de Diputados (2014). Código Fiscal de la Federación. México: Congreso de la Unión.

CINIF-IMCP (2014). Boletín C-11; en *Normas de Información financiera*. México: CINIF.

Bibliografía complementaria

Medina Ortega, C. S. (2014a) *Defensa Fiscal*. México: 7 editores.

_____ (2014b) *Personas morales 2*. México: 7 editores.

_____ (2014c) *Régimen Fiscal de empresas I ISR e IETU*. México: 7 editores.

Sitios de internet

(Consultados al 29/11/2016)

Sitio	Descripción
www.sat.gob.mx	Información tributaria
www.diputados.gob.mx	Leyes Federales

UNIDAD 8

Ley federal para la prevención e identificación de operaciones con recursos de procedencia ilícita y el ISR



NOTA

Para el estudio adecuado de la asignatura, es necesario que el alumno cuente con bibliografía actualizada, que le permita contar con un adecuado acervo, necesario para el desarrollo de cada uno de los temas y subtemas que la integran.

Para el estudio de este tema en particular, es necesario que se tenga a la mano la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita y su Reglamento del ejercicio fiscal en curso, complementado con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Civil Federal y el Código Fiscal de la Federación. Adicionalmente el alumno tendrá que consultar la página electrónica del servicio de administración tributaria (SAT), www.sat.gob.mx donde podrá obtener datos adicionales necesarios para la determinación de resultados, bases y cálculos establecidos en las leyes tributarias, como son el índice nacional de precios al consumidor, tablas, indicadores fiscales y demás información jurídico tributaria, necesarios para resolver las actividades de esta unidad.

OBJETIVO PARTICULAR

Conocerá los aspectos básicos de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita y las posibles implicaciones en ISR.

8. Ley federal para la prevención e identificación de operaciones con recursos de procedencia ilícita y el ISR

INTRODUCCIÓN

No cabe duda que el tema de operaciones con recursos de procedencia ilícita siempre despierta especial inquietud a cualquier persona interesada en el tema, por la importancia, implicaciones y por qué no decirlo, el riesgo que implica tanto en forma personal como en sus propios negocios u organizaciones. Al respecto la Unidad Especializada en Investigación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, Falsificación o Alteración de Moneda de la Subprocuraduría Especializada en Investigación de Delincuencia Organizada del gobierno federal, señala que el lavado de dinero es un fenómeno antisocial de carácter criminal, generalmente con implicaciones internacionales, donde regularmente participa la delincuencia organizada y cuyo proceso consiste en ocultar, disfrazar o encubrir el origen ilícito de las ganancias derivadas de la comisión de actividades ilícitas, a fin de darles una apariencia de legitimidad.

Ahora bien, con la apertura de las fronteras y los avances tecnológicos de las comunicaciones, los delincuentes realizan operaciones de forma instantánea y operan en un ambiente que les facilita ocultar su identidad, de donde resulta que el proceso de lavado de dinero se encuentra actualmente globalizado, ya que una o más de sus etapas pueden realizarse dentro y/o fuera del territorio de los países.

En virtud de que se dio una gran infiltración del producto de actividades ilícitas en los sistemas económicos, comerciales y financieros de las principales naciones industrializadas, los gobernantes de las mismas consideraron una prioridad el establecimiento de políticas y la creación de organismos y grupos internacionales especializados para prevenir y combatir las *operaciones de lavado de dinero*, como

una respuesta a dicho problema, ya que su presencia atenta contra el patrimonio, la estabilidad de las naciones, la seguridad pública y la administración de justicia. En este sentido se considera que el combate al lavado de dinero debe tener una línea de acción basada en una estrategia de coordinación interinstitucional que contribuya al combate frontal y eficaz a las expresiones del crimen organizado para alcanzar y consolidar estándares internacionales en materia de prevención y combate al lavado de dinero de procedencia ilícita, realizando investigaciones para detectar actos y omisiones que pudieran favorecer la comisión de dicho ilícito.

Actualmente el Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018 instaurado por el Gobierno de la República, estableció diversas estrategias con la finalidad de implementar y dar seguimiento a mecanismos de prevención y detección de actos, omisiones y operaciones que pudieran favorecer la comisión de los delitos de lavado de dinero y financiamiento al terrorismo, a través de la recepción, análisis y diseminación de los reportes de operaciones que emitan las instituciones financieras y demás personas obligadas a ello.

Por ello debemos enfatizar que el gobierno federal, cuenta con una Unidad Especializada en Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita y de Falsificación o Alteración de Moneda, que depende de la Subprocuraduría Especializada en Investigación de Delincuencia Organizada, la cual, está facultada para la investigación de estos ilícitos, cumpliendo con la línea de acción instaurada por el Gobierno de la República para el combate al lavado de dinero.

Aunado a lo anterior, existe el peligro para los propios empresarios de cometer algún tipo de delito por desconocimiento propio, que pudiera poner en riesgo tanto su seguridad personal, como su propio patrimonio.



8. LEY FEDERAL PARA LA PREVENCIÓN E IDENTIFICACIÓN DE OPERACIONES CON RECURSOS DE PROCEDENCIA ILÍCITA Y EL ISR

En la actualidad nuestro país atraviesa por cambios muy drásticos, problemas de inseguridad, devaluaciones y crisis financieras, las cuales impactan no sólo a las familias mexicanas y a las pequeñas empresas, sino también a las grandes corporaciones, lo cual ha obligado a las mismas a crear estrategias fiscales de manera permanente, desde luego con el único propósito de subsistir en el mercado, a través de la generación de mayores ingresos y por qué no decirlo de la reducción en sus gastos de operación.

Disposiciones Preliminares

En cuanto al contenido y alcance del delito conocido como *lavado de dinero*, el gobierno federal ha establecido que, el lavado de dinero es el proceso a través del cual es encubierto el origen de los fondos generados mediante el ejercicio de algunas actividades ilegales (siendo las más comunes, tráfico de drogas o estupefacientes, contrabando de armas, corrupción, fraude, trata de personas,

prostitución, extorsión, piratería y evasión fiscal); ahora bien, hay que enfatizar de que en un principio los ordenamientos jurídicos sólo se preocupaban por atentar la libertad de los miembros de una organización criminal, atendiendo al delito que originaba los recursos, dejando intacto el aspecto patrimonial y/o económico de dichos miembros.

En 1988 en Europa se dio una reunión entre autoridades y banqueros, con el fin de establecer un código ético que sirviera para evitar que las instituciones bancarias fueran objeto de transición de capitales de origen dudoso; de ello nació la *Declaración de Basilea, (Suiza)*⁷⁸ en la que acordaron, diversas reglas con el fin de evitar que los bancos estuvieran siendo utilizados para lavar dinero.

Ahora bien, en cuanto a la falsificación o alteración de la moneda, el gobierno federal ha establecido que los billetes y monedas son el medio de pago que comúnmente se utiliza para realizar pagos en cada momento de nuestra vida cotidiana, para el transporte, comida, vestido, calzado, educación, etcétera. De igual, forma recibimos billetes y monedas como pago por nuestros servicios y trabajo, así como también, los concentramos ahorrándolos para cualquier emergencia o compra en un futuro.

⁷⁸ El Comité para la reglamentación bancaria y las prácticas de vigilancia de Basilea dio a conocer una Declaración de Principios cuyo objetivo es impedir que los bancos y otras instituciones financieras sean utilizadas para transferencias o depósitos de fondos de procedencia ilícita. La determinación de una intervención a nivel internacional se ha derivado de la creciente dimensión asumida por el fenómeno de la criminalidad organizada, en particular en cuanto se refiere al tráfico de estupefacientes. Las varias autoridades crediticias y de vigilancia bancaria representadas en el Comité de Basilea tienen funciones y responsabilidad diversa sobre esta materia; no obstante, las diversidades de las normas nacionales han considerado oportuno comprometerse para la prevención de la utilización de los bancos por parte de la criminalidad. La vía para alcanzar este objetivo ha sido determinada en el consenso internacional en la Declaración de principios, a la cual se atienen las instituciones financieras que se adhieran. A los sistemas bancarios nacionales se les solicita atenerse a las reglas de comportamiento que se requieren: la identificación de la clientela; la comprobación o averiguación de la conformidad de las transacciones a "elevados estándares éticos", a las leyes y a las reglamentaciones; la cooperación con las autoridades judiciales; la adopción de políticas empresariales o administrativas coherentes con la Declaración, para realizarse sobre el plano de los procedimientos operativos para la identificación de los clientes y para el registro de las operaciones, de los controles internos y del adiestramiento del personal. http://www.cicad.oas.org/lavado_activos/esp/Documentos/basilea.htm.

Debido a los avances en los sistemas financieros de ahorro y de pago, se pensó que el uso de los billetes y monedas llegaría a disminuir y sustituirse por el surgimiento de las tarjetas de crédito y débito. Sin embargo, en la actualidad en nuestro país existe una diversidad de negocios en donde se deben usar billetes y monedas. Por lo anterior, la falsificación de moneda se convierte en un problema social y económico, de gran relevancia para el Estado.

La falsificación de moneda consiste en crear por cualquier medio una imitación de la misma, con imágenes u otros elementos utilizados en las monedas circulantes, reproduciéndola con todos sus signos y características que la identifican con la auténtica, y por ello resulten idóneos para engañar al público, con el fin de sustituirla.

En cuanto al aspecto jurídico nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 28, establece que el “Estado deberá ejercer de manera exclusiva, a través del banco central la acuñación de moneda y emisión de billetes, lo cual se complementa con los preceptos contenidos en la Ley del Banco de México, donde se faculta al Banco de México, para emitir billetes y acuñar moneda con exclusión de cualquier persona o entidad”.

A nivel internacional, México es parte de la Convención Internacional para la Represión de la Falsificación de Moneda y Protocolo anexo, la cual fue aprobada por el Senado de la República, según el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 2 de enero de 1933, cuyo instrumento de adhesión fue depositado el 30 de marzo de 1936.

Comete delito de *falsificación de moneda* el que produzca, almacene, distribuya o introduzca al territorio nacional cualquier documento o pieza que contenga, imágenes u otros elementos utilizados en las monedas circulantes, y que por ello resulten idóneos para engañar al público, por ser confundibles con monedas emitidas legalmente.

Así mismo, se entiende que altera un billete aquél que forme piezas mediante la unión de dos o más fracciones procedentes de diferentes billetes, y que altera una moneda metálica, aquél que disminuye el contenido de oro, plata, platino o paladio que compongan las piezas monetarias de curso legal, mediante limaduras, recortes, disolución en ácidos o empleando cualquier otro medio.

Con motivo de la reestructuración de la Procuraduría General de la República, el 25 de junio de 2003, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Reglamento de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, en vigor a partir del 25 de julio del mismo año, en el que se faculta a la Unidad Especializada en Investigación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita y de Falsificación o Alteración de Moneda (antes Unidad Especializada Contra el Lavado de Dinero), para conocer también de los delitos de Falsificación o Alteración de Moneda, previstos en los artículos 234, 236 y 237 del Código Penal Federal.

Así mismo, el 23 de julio de 2012 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el nuevo Reglamento de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, que entraría en vigor a los sesenta días de su publicación, el cual también otorga atribuciones a la Unidad Especializada en Investigación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita y de Falsificación o Alteración de Moneda para conocer de los delitos de falsificación o alteración de moneda.

Considerando el auge de la falsificación de moneda en nuestro país, resultó necesario crear una Fiscalía Especializada en Falsificación y Alteración de Moneda, para redimensionar la actividad sustantiva de la Procuraduría General de la República, a fin de establecer mecanismos y políticas institucionales que permitan desarrollar un vigoroso impulso dirigido fundamentalmente a la investigación de los delitos de falsificación o alteración de moneda, por ello, el 22 de agosto de 2012, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el Acuerdo A/183/12, del Titular

de esta Institución, por el que se crea la Fiscalía Especializada en Investigación de Falsificación y Alteración de Moneda en la Procuraduría General de la República.

Ahora bien, con la creación de la Fiscalía Especializada en Investigación de Falsificación y Alteración de Moneda, se establecen mecanismos de coordinación y de interrelación con otras áreas de la Procuraduría para el óptimo cumplimiento en las investigaciones relacionados con los delitos de falsificación y alteración de moneda, atendiendo el despacho de los asuntos competencia de la Fiscalía, con la finalidad de que en el corto plazo se pueda desarticular y consignar a los miembros de las organizaciones dedicadas a las actividades relacionadas con los delitos de falsificación o alteración de moneda.

Así mismo cabe destacar que los delitos de Falsificación y Alteración de Moneda, afectan la economía nacional, así como la confianza y certidumbre que debe prevalecer en el mercado como instrumento de pago, por lo que son considerados como delitos graves en el Código Federal de Procedimientos Penales.

Autoridades Fiscales

Con la finalidad de evitar el delito de lavado de dinero, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), emitió el miércoles 17 de octubre de 2012, un *Decreto*⁷⁹ a través del cual se expidió la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (LFPIORPI), cabe señalar que dicha ley es de orden e interés público y de observancia general en los Estados Unidos Mexicanos, cuyo objetivo general es proteger el sistema financiero y la economía nacional, estableciendo medidas y procedimientos para prevenir y detectar actos u operaciones que involucren recursos de procedencia ilícita, a través de una coordinación interinstitucional, que tenga como fines recabar elementos

⁷⁹ Decreto es toda norma general emanada de autoridad distinta del Poder Legislativo, órgano constitucional específico con atribución para hacer las leyes. El Poder Ejecutivo es el órgano administrativo y ejecutor de las normas generales emanadas del Poder Legislativo, pero en circunstancias especiales se atribuye la potestad de legislar. En ciertos casos, la propia Constitución establece esa facultad de hacer las leyes al Poder Ejecutivo, cuando por razones de necesidad y urgencia así lo requieran.

útiles para investigar y perseguir los delitos de operaciones con recursos de procedencia ilícita, los relacionados con estos últimos, las estructuras financieras de las organizaciones delictivas y evitar el uso de los recursos para su financiamiento.

En cuanto a las atribuciones jurídicas y fiscales, cabe destacar que a través de la norma contenida en el artículo 5º del Decreto en estudio, se regula que la SHCP es la autoridad competente para aplicar, en el ámbito administrativo, la Ley en comento y su Reglamento; ahora bien, en cuanto a las facultades que se le atribuyen a la SHCP, en dicho decreto se regulan las siguientes:

1. Recibir los avisos de quienes realicen las actividades vulnerables.
2. Requerir la información, documentación, datos e imágenes necesarios para el ejercicio de sus facultades y proporcionar a la Unidad la información que le requiera en términos de la presente Ley.
3. Coordinarse con otras autoridades supervisoras y de seguridad pública, nacionales y extranjeras, así como con quienes realicen Actividades Vulnerables, para prevenir y detectar actos u operaciones relacionados con el objeto de esta Ley, en los términos de las disposiciones legales aplicables.
4. Presentar las denuncias que correspondan ante el Ministerio Público de la Federación cuando, con motivo del ejercicio de sus atribuciones, identifique hechos que puedan constituir delitos.
5. Requerir la comparecencia de presuntos infractores y demás personas que puedan contribuir a la verificación del cumplimiento de las obligaciones derivadas de la presente Ley.
6. Conocer y resolver sobre los recursos de revisión que se interpongan en contra de las sanciones aplicadas.
7. Emitir Reglas de Carácter General para efectos de esta Ley, para mejor proveer en la esfera administrativa, y
8. Las demás previstas en otras disposiciones de esta Ley y otros ordenamientos jurídicos aplicables. (LFPIORPI, artículo 5º).

Entidades Financieras

En nuestro país, cualquier entidad que ofrece servicios financieros, sea cual sea la modalidad, a su clientela desde su intermediación, asesoramiento de seguro u otros juegan un papel importante en cuanto a la aplicación de la ley en estudio; al respecto

el artículo 13 de la LFPIORPI establece que para el cumplimiento del objeto de dicha Ley las Entidades Financieras se registrarán por las disposiciones de la misma, así como por las Leyes que especialmente las regulan de acuerdo con sus actividades y operaciones específicas.

Actividades Vulnerables

Ahora bien, para el conocimiento integral de la presente ley es necesario conocer el contenido y alcance de lo que jurídicamente se conoce como *Actividades Vulnerables*; al respecto las autoridades fiscales regulan que para los efectos de esta Ley se entenderán como tales y, por tanto, objeto de identificación, las que a continuación se enlistan:

Juegos con apuesta, concursos y sorteos

I. Las vinculadas a la práctica de juegos con apuesta, concursos o sorteos que realicen organismos descentralizados conforme a las disposiciones legales aplicables, o se lleven a cabo al amparo de los permisos vigentes concedidos por la Secretaría de Gobernación bajo el régimen de la Ley Federal de Juegos y Sorteos y su Reglamento. En estos casos, únicamente cuando se lleven a cabo bajo las siguientes modalidades y montos:

La venta de boletos, fichas o cualquier otro tipo de comprobante similar para la práctica de dichos juegos, concursos o sorteos, así como el pago del valor que representen dichos boletos, fichas o recibos o, en general, la entrega o pago de premios y la realización de cualquier operación financiera, ya sea que se lleve a cabo de manera individual o en serie de transacciones vinculadas entre sí en apariencia, con las personas que participen en dichos juegos, concursos o sorteos, siempre que el valor de cualquiera de esas operaciones sea por una cantidad igual o superior al equivalente a trescientas veinticinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, de lo cual es necesario enfatizar que son objeto de Aviso ante la SHCP las actividades anteriores, cuando el monto del



acto u operación sea igual o superior al equivalente a seiscientos cuarenta y cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.

Comercio con tarjetas de crédito y similares

II. La emisión o comercialización, habitual o profesional, de tarjetas de servicios, de crédito, de tarjetas prepagadas y de todas aquellas que constituyan instrumentos de almacenamiento de valor monetario, que no sean emitidas o comercializadas por Entidades Financieras. Siempre y cuando, en función de tales actividades: el emisor o comerciante de dichos instrumentos mantenga una relación de negocios con el adquirente; dichos instrumentos permitan la transferencia de fondos, o su comercialización se haga de manera ocasional. En el caso de tarjetas de servicios o de crédito, cuando el gasto mensual acumulado en la cuenta de la tarjeta sea igual o superior al equivalente a ochocientos cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal. En el caso de tarjetas prepagadas, cuando su comercialización se realice por una cantidad igual o superior al equivalente a seiscientos cuarenta y cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, por operación.

Ahora bien, las autoridades fiscales regulan que serán objeto de Aviso ante la SHCP, en el caso de tarjetas de servicios o de crédito, cuando el gasto mensual acumulado en la cuenta de la tarjeta sea igual o superior al equivalente a un mil doscientas ochenta y cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal. En el caso de tarjetas prepagadas, cuando se comercialicen por una cantidad igual o superior al equivalente a seiscientos cuarenta y cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.

Comercialización de cheques de viajero

III. En cuanto al comercio llevado a cabo por los contribuyentes a través de los llamados cheques de viajero, las autoridades fiscales regulan que la emisión y comercialización habitual o profesional de cheques de viajero, distinta a la realizada por las Entidades Financieras, se convertirán en objeto de Aviso ante la

SHCP, cuando la emisión o comercialización de los cheques de viajero sea igual o superior al equivalente a seiscientos cuarenta y cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.

Operaciones de mutuo

IV. El ofrecimiento habitual o profesional de operaciones de mutuo o de garantía o de otorgamiento de préstamos o créditos, con o sin garantía, por parte de sujetos distintos a las Entidades Financieras, también serán objeto de Aviso ante la SHCP, cuando el acto u operación sea por una cantidad igual o superior al equivalente a un mil seiscientos cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.

Servicios de construcción o desarrollos inmobiliarios

V. La prestación habitual o profesional de servicios de construcción o desarrollo de bienes inmuebles o de intermediación en la transmisión de la propiedad o constitución de derechos sobre dichos bienes, en los que se involucren operaciones de compra o venta de los propios bienes por cuenta o a favor de clientes de quienes presten dichos servicios, se consideran objeto de Aviso ante la SHCP cuando el acto u operación se realice por una cantidad igual o superior al equivalente a ocho mil veinticinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.

Comercio de metales, piedras preciosas y relojes

VI. La comercialización o intermediación habitual o profesional de Metales Preciosos, Piedras Preciosas, joyas o relojes, en las que se involucren operaciones de compra o venta de dichos bienes en actos u operaciones cuyo valor sea igual o superior al equivalente a ochocientos cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, con excepción de aquellos en los que intervenga el Banco de México; son objeto de Aviso ante la SHCP cuando quien realice dichas actividades lleve a cabo una operación en efectivo con un cliente

por un monto igual o superior o equivalente a un mil seiscientos cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal;

Subasta o comercio de obras de arte

VII. La subasta o comercialización habitual o profesional de obras de arte, en las que se involucren operaciones de compra o venta de dichos bienes realizadas por actos u operaciones con un valor igual o superior al equivalente a dos mil cuatrocientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, son objeto de Aviso ante la SHCP, cuando el monto del acto u operación sea igual o superior al equivalente a cuatro mil ochocientos quince veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.

Comercio y distribución de vehículos

VIII. La comercialización o distribución habitual profesional de vehículos, nuevos o usados, ya sean aéreos, marítimos o terrestres con un valor igual o superior al equivalente a tres mil doscientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, se convierten en objeto de Aviso ante la SHCP, cuando el monto del acto u operación sea igual o superior al equivalente a seis mil cuatrocientas veinte veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.

Blindaje de vehículos e inmuebles

IX. La prestación habitual o profesional de servicios de blindaje de vehículos terrestres, nuevos o usados, así como de bienes inmuebles, por una cantidad igual o superior al equivalente a dos mil cuatrocientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, son objeto de Aviso ante la SHCP, cuando el monto del acto u operación sea igual o superior al equivalente a cuatro mil ochocientos quince veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.

Servicios de traslado o custodia de dinero o valores

X. En cuanto a la prestación habitual o profesional de servicios de traslado o custodia de dinero o valores, con excepción de aquellos en los que intervenga el Banco de México y las instituciones dedicadas al depósito de valores, se consideran como objeto de Aviso ante la SHCP, cuando el traslado o custodia sea por un monto igual o superior al equivalente a tres mil doscientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.

Servicios profesionales sin subordinación

XI. La prestación de servicios profesionales, de manera independiente, sin que medie relación laboral con el cliente respectivo, en aquellos casos en los que se prepare para un cliente o se lleven a cabo en nombre y representación del cliente cualquiera de las siguientes operaciones:

- a) La compraventa de bienes inmuebles o la cesión de derechos sobre estos;
- b) La administración y manejo de recursos, valores o cualquier otro activo de sus clientes;
- c) El manejo de cuentas bancarias, de ahorro o de valores;
- d) La organización de aportaciones de capital o cualquier otro tipo de recursos para la constitución, operación y administración de sociedades mercantiles, o
- e) La constitución, escisión, fusión, operación y administración de personas morales o vehículos corporativos, incluido el fideicomiso y la compra o venta de entidades mercantiles, son objeto de Aviso ante la SHCP cuando el prestador de dichos servicios lleve a cabo, en nombre y representación de un cliente, alguna operación financiera que esté relacionada con las operaciones antes señaladas, con respeto al secreto profesional⁸⁰ y garantía de defensa en términos de esta Ley.

⁸⁰ Es importante destacar que la obligación de guardar todo secreto profesional, resulta más rígida para los que ejercemos la contaduría pública, simplemente por el hecho de la preparación profesional que tiene el contador, ya que, debido a ello, los clientes recurren a sus consejos y asesorías; por consiguiente, sería una traición a los mismos y porque no decirlo falta de lealtad, el poder divulgar los secretos de su negocio, empresa o persona. Sin embargo, dicha obligación tiene sus límites, puesto que al ser el contador el responsable de la preparación de los estados financieros, se encuentra obligado a revelar en forma profesional la información contenida en los mismos, no hay que olvidar que dichos estados financieros servirán de apoyo para la toma de decisiones, ocasionando con ello que se tenga no sólo un gran compromiso para con su cliente, sino también para los inversionistas y terceros interesados puesto que los mismos, servirán de base para la toma de

Servicios de fe pública

XII. La prestación de servicios de fe pública, en los términos siguientes:

A. Tratándose de los notarios públicos:

a) La transmisión o constitución de derechos reales sobre inmuebles, salvo las garantías que se constituyan en favor de instituciones del sistema financiero u organismos públicos de vivienda.

En este tipo de operaciones se consideran objeto de Aviso ante la SHCP, cuando en los actos u operaciones el precio pactado, el valor catastral o, en su caso, el valor comercial del inmueble, el que resulte más alto, o en su caso el monto garantizado por suerte principal, sea igual o superior al equivalente en moneda nacional a dieciséis mil veces el salario mínimo general diario vigente para el Distrito Federal;

b) El otorgamiento de poderes para actos de administración o dominio otorgados con carácter irrevocable.

Cabe destacar que las siguientes operaciones siempre serán objeto de Aviso;

c) La constitución de personas morales, su modificación patrimonial derivada de aumento o disminución de capital social, fusión o escisión, así como la compraventa de acciones y partes sociales de tales personas, son objeto de Aviso cuando las operaciones se realicen por un monto igual o superior al equivalente a ocho mil veinticinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal;

d) La constitución o modificación de fideicomisos traslativos de dominio o de garantía sobre inmuebles, salvo los que se constituyan para garantizar algún crédito a favor de instituciones del sistema financiero u organismos públicos de

decisiones, la posibilidad de invertir sus ahorros en dichas entidades, o bien, en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, razón por la cual el contador público debe ser muy imparcial para efectos de revelar la información veraz, confiable y oportuna de los mismos.

Ahora bien, es necesario aclarar que la obligación de guardar todo secreto profesional no debe confundirse con el de ocultar la verdad; puesto que esto sería jurídicamente hablando un encubrimiento, puesto que el manipular la información financiera podría generar algún perjuicio de algunos usuarios de la información. En resumen, el secreto deja de obligar cuando afecta el bien público, el de un tercero o, bien el del mismo interesado.

vivienda, son objeto de Aviso cuando las operaciones se realicen por un monto igual o superior al equivalente a ocho mil veinticinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal;

e) El otorgamiento de contratos de mutuo o crédito, con o sin garantía, en los que el acreedor no forme parte del sistema financiero o no sea un organismo público de vivienda, son objeto de Aviso.

B. Tratándose de los corredores públicos:

a) La realización de avalúos sobre bienes con valor igual o superior al equivalente a ocho mil veinticinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal;

b) La constitución de personas morales mercantiles, su modificación patrimonial derivada de aumento o disminución de capital social, fusión o escisión, así como la compraventa de acciones y partes sociales de personas morales mercantiles;

c) La constitución, modificación o cesión de derechos de fideicomiso, en los que de acuerdo con la legislación aplicable puedan actuar;

d) El otorgamiento de contratos de mutuo mercantil o créditos mercantiles en los que de acuerdo con la legislación aplicable puedan actuar y en los que el acreedor no forme parte del sistema financiero, son objeto de Aviso ante la SHCP.

Donativos

XIII. La recepción de donativos, por parte de las asociaciones y sociedades sin fines de lucro, por un valor igual o superior al equivalente a un mil seiscientos cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal; en estos casos, son objeto de Aviso ante la SHCP cuando los montos de las donaciones sean por una cantidad igual o superior al equivalente a tres mil doscientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal;

Servicios de comercio exterior

XIV. La prestación de servicios de comercio exterior como agente o apoderado aduanal, mediante autorización otorgada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para promover por cuenta ajena, el despacho de mercancías, en los

diferentes regímenes aduaneros previstos en la Ley Aduanera, de las siguientes mercancías:

- a) Vehículos terrestres, aéreos y marítimos, nuevos y usados, cualquiera que sea el valor de los bienes;
- b) Máquinas para juegos de apuesta y sorteos, nuevas y usadas, cualquiera que sea el valor de los bienes;
- c) Equipos y materiales para la elaboración de tarjetas de pago, cualquiera que sea el valor de los bienes;
- d) Joyas, relojes, Piedras Preciosas y Metales Preciosos, cuyo valor individual sea igual o superior al equivalente a cuatrocientas ochenta y cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal;
- e) Obras de arte, cuyo valor individual sea igual o superior al equivalente a cuatro mil ochocientos quince veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal;
- f) Materiales de resistencia balística para la prestación de servicios de blindaje de vehículos, cualquiera que sea el valor de los bienes.

Cabe señalar que las actividades anteriores son objeto de Aviso en todos los casos antes señalados.

Derechos personales de uso o goce

XV. La constitución de derechos personales de uso o goce de bienes inmuebles por un valor mensual superior al equivalente a un mil seiscientos cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, al día en que se realice el pago o se cumpla la obligación, se consideran objeto de Aviso ante la SHCP las actividades anteriores, cuando el monto del acto u operación mensual sea igual o superior al equivalente a tres mil doscientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.

Así mismo es necesario enfatizar, que los actos u operaciones que se realicen por montos inferiores a los señalados en las fracciones anteriores en ningún caso generarán obligación alguna; sin embargo, si una persona realiza actos u operaciones por una suma acumulada en un periodo de seis meses que supere



los montos establecidos en cada supuesto para la formulación de Avisos, podrá ser considerada como operación sujeta a la obligación de presentar los mismos para los efectos de esta ley en estudio.

La Secretaría podrá determinar mediante disposiciones de carácter general, los casos y condiciones en que las Actividades sujetas a supervisión no deban ser objeto de Aviso, siempre que hayan sido realizadas por conducto del sistema financiero.

Elaborado con base en el artículo 17 de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita.

Obligaciones Fiscales

Siguiendo con el análisis de las llamadas Actividades Vulnerables, las autoridades fiscales regulan una serie de obligaciones de tipo fiscal, a través del ordenamiento jurídico contenido en el artículo 18 de la citada ley, para quienes las realicen o las lleven a cabo como sigue:

- I. Identificar a los clientes y usuarios con quienes realicen las propias Actividades sujetas a supervisión y verificar su identidad basándose en credenciales o documentación oficial, así como recabar copia de la documentación;
 - II. Para los casos en que se establezca una relación de negocios, se solicitará al cliente o usuario la información sobre su actividad u ocupación, basándose entre otros, en los avisos de inscripción y actualización de actividades presentados para efectos del Registro Federal de Contribuyentes;
 - III. Solicitar al cliente o usuario que participe en Actividades Vulnerables información acerca de si tiene conocimiento de la existencia del dueño beneficiario y, en su caso, exhiban documentación oficial que permita identificarlo, si ésta obrare en su poder; en caso contrario, declarará que no cuenta con ella;
 - IV. Custodiar, proteger, resguardar y evitar la destrucción u ocultamiento de la información y documentación que sirva de soporte a la Actividad Vulnerable, así como la que identifique a sus clientes o usuarios.
- Al respecto es necesario puntualizar que la información y documentación a que se refiere el párrafo anterior deberá conservarse de manera física o electrónica, por un plazo de cinco años contado a partir de la fecha de la



realización de la Actividad Vulnerable, salvo que las leyes de la materia de las entidades federativas establezcan un plazo diferente;
V. Brindar las facilidades necesarias para que se lleven a cabo las visitas de verificación en los términos de esta Ley, y
VI. Presentar los Avisos en la SHCP, en los tiempos y bajo la forma prevista en esta Ley. (LFPIORPI, artículo 18).

Del Uso de Efectivo y Metales

La Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita establece en ciertos actos u operaciones la restricción de liquidar o pagar, así como de aceptar la liquidación o el pago de actos u operaciones mediante el uso de monedas y billetes en moneda nacional o cualquier otra divisa y Metales Preciosos; al respecto el artículo 32 de la citada ley regula la prohibición de dar cumplimiento a obligaciones y, en general, liquidar o pagar, así como aceptar la liquidación o el pago, de actos u operaciones mediante el uso de monedas y billetes, en moneda nacional o divisas y Metales Preciosos, en los supuestos siguientes:

Constitución de derechos reales sobre bienes inmuebles

I. Constitución o transmisión de derechos reales sobre bienes inmuebles por un valor igual o superior al equivalente a ocho mil veinticinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, al día en que se realice el pago o se cumpla la obligación;

Transmisión de propiedad sobre vehículos

II. Transmisiones de propiedad o constitución de derechos reales sobre vehículos, nuevos o usados, ya sean aéreos, marítimos o terrestres por un valor igual o superior al equivalente a tres mil doscientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, al día en que se realice el pago o se cumpla la obligación;

Transmisión de relojes y joyas preciosas

III. Transmisiones de propiedad de relojes, joyería, Metales Preciosos y Piedras Preciosas, ya sea por pieza o por lote, y de obras de arte, por un valor igual o

superior al equivalente a tres mil doscientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, al día en que se realice el pago o se cumpla la obligación;

Adquisición de boletos en juegos con apuestas

IV. Adquisición de boletos que permita participar en juegos con apuesta, concursos o sorteos, así como la entrega o pago de premios por haber participado en dichos juegos con apuesta, concursos o sorteos por un valor igual o superior al equivalente a tres mil doscientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, al día en que se realice el pago o se cumpla la obligación;

Servicios de blindaje

V. Prestación de servicios de blindaje para cualquier vehículo o bien, para bienes inmuebles por un valor igual o superior al equivalente a tres mil doscientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, al día en que se realice el pago o se cumpla la obligación;

Transmisión de dominio sobre partes sociales o acciones

VI. Transmisión de dominio o constitución de derechos de cualquier naturaleza sobre los títulos representativos de partes sociales o acciones de personas morales por un valor igual o superior al equivalente a tres mil doscientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, al día en que se realice el pago o se cumpla la obligación, o

Constitución de derechos personales

VII. Constitución de derechos personales de uso o goce de cualquiera de los bienes a que se refieren las fracciones I, II y V ya comentadas en este subtema, por un valor igual o superior al equivalente a tres mil doscientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, mensuales al día en que se realice el pago o se cumpla la obligación.

Elaborado con base en el artículo 32 de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita.

De las Visitas de Verificación

En cuanto a la facultad concedida a la SHCP respecto a la realización de visitas de verificación, a través de esta ley en estudio se establece que dicha Secretaría cuenta con la posibilidad de comprobar, de oficio y en cualquier tiempo, el cumplimiento de las obligaciones previstas en la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, mediante la práctica de visitas de verificación para aquellos contribuyentes o entidades que presente sus avisos a través de entidades colegiados respecto de sus Actividades Vulnerables.

Ahora bien, hay que destacar que las personas visitadas deberán proporcionar exclusivamente la información y documentación soporte con que cuenten que esté directamente relacionada con Actividades Vulnerables. (LFPIORPI, artículo 34).

En cuanto al desarrollo de las visitas de verificación, así como la imposición de las sanciones administrativas previstas en esta Ley por parte de las autoridades fiscales, estas últimas se sujetarán a lo dispuesto por la Ley Federal de Procedimiento Administrativo. (LFPIORPI, artículo 35).

En cuanto a las verificaciones que lleve a cabo la SHCP, es necesario enfatizar que sólo podrán abarcar aquellos actos u operaciones consideradas como Actividades Vulnerables en los términos de esta Ley, realizados dentro de los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de inicio de la visita; ahora bien, la SHCP, para el ejercicio de las facultades que le confiere la presente Ley, en su caso, podrá solicitar el auxilio de la fuerza pública cuando las circunstancias así lo requieran. Los mandos de la fuerza pública deberán proporcionar el auxilio solicitado. (LFPIORPI, artículos 36 y 37).

Sanciones Administrativas

Antes de abordar el siguiente tema, es necesario establecer ¿qué debemos entender como sanción administrativa? Es todo acto administrativo consistente en una represalia por parte del estado, consecuencia de una conducta ilícita del sujeto pasivo, en la relación tributaria (contribuyente en calidad de persona física o moral).

Al respecto el maestro Enrique Cordero Quinzacara establece que la sanción administrativa es una especie de acto administrativo desfavorable, aunque sujeto a una serie de garantías en su aplicación, identificándose ontológicamente con las penas, en el marco de una política represiva que delimita el legislador dentro de los límites sustantivos que consagra nuestra Constitución⁸¹.

En cuanto a la Ley en estudio, se regula que la SHCP cuenta con la facultad tributaria de sancionar administrativamente a quienes infrinjan esta Ley; sin embargo es necesario establecer como excepción a lo anterior, que las violaciones de las Entidades Financieras a las obligaciones reguladas en dicha ley, serán sancionadas por los respectivos órganos desconcentrados de la SHCP facultados para supervisar el cumplimiento de las mismas y, al efecto, la imposición de dichas sanciones se hará conforme al procedimiento previsto en las respectivas Leyes especiales que regulan a cada una de las Entidades Financieras de que se trate, con las sanciones expresamente indicadas en dichas Leyes para cada caso referido a las Entidades Financieras correspondientes. (LFPIORPI, artículo 52).

Ahora bien, en cuanto a la imposición de multas que se determinen en términos de esta Ley, tendrán el carácter de créditos fiscales y se fijarán en cantidad líquida, sujetándose al procedimiento administrativo de ejecución que establece la legislación aplicable. (LFPIORPI, artículo 52).

Sujetos

⁸¹ Abogado, Doctor en Derecho, Profesor de Derecho administrativo de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Chile. Correo electrónico : eduardo.cordero@ucv.cl

En cuanto a los diversos contribuyentes obligados al pago de las multas, se regula a través de la norma contenida en el artículo 53 de la ley en estudio que se aplicará la multa correspondiente a quienes:

- I. Se abstengan de cumplir con los requerimientos que les formule la SHCP en términos de esta Ley;
- II. Incumplan con cualquiera de las obligaciones establecidas en el artículo 18 de esta Ley;
- III. Incumplan con la obligación de presentar en tiempo los Avisos a que se refiere el artículo 17 de esta Ley; la cual solamente será aplicable cuando la presentación del Aviso se realice a más tardar dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que debió haber sido presentado. En caso de que la extemporaneidad u omisión exceda este plazo, se aplicará la sanción prevista para el caso de omisión en el artículo 55 de esta Ley⁸², o
- IV. Incumplan con la obligación de presentar los Avisos sin reunir los requisitos establecidos en el art.24 de esta Ley;
- V. Incumplan con las obligaciones que impone el artículo 33 de esta Ley;
- VI. Omitan presentar los Avisos a que se refiere el artículo 17 de esta Ley, y
- VII. Participen en cualquiera de los actos u operaciones prohibidos por el artículo 32 de esta Ley. (LFPIORPI, artículo 53).

Monto de las multas

Las multas aplicables para los supuestos mencionados anteriormente serán las siguientes:

- I. Se aplicará multa equivalente a doscientos y hasta dos mil días de salario mínimo general vigente en el Distrito Federal en el caso de las fracciones I, II, III y IV del artículo 53 de esta Ley;
- II. Se aplicará multa equivalente a dos mil y hasta diez mil días de salario mínimo general vigente en el Distrito Federal en el caso de la fracción V del artículo 53 de esta Ley, y
- III. Se aplicará multa equivalente a diez mil y hasta sesenta y cinco mil días de salario mínimo general vigente en el Distrito Federal, o del diez al cien por ciento del valor del acto u operación, cuando sean cuantificables en dinero, la que resulte mayor en el caso de las fracciones VI y VII del artículo 53 de esta Ley. (LFPIORPI, artículo 54).

Revocación de permisos

⁸² La SHCP se abstendrá de sancionar al infractor, por una sola vez, en caso de que se trate de la primera infracción en que incurra, siempre y cuando cumpla, de manera espontánea y previa al inicio de las facultades de verificación de la Secretaría, con la obligación respectiva y reconozca expresamente la falta en que incurrió.

En derecho la acción de revocar, establece el hecho de dejar sin efecto alguna concesión o permiso que se haya otorgado, algún mandamiento que se haya entregado o una resolución que se haya dictado en tiempo y forma; en términos generales se trata de un término que ostenta una destacada presencia en el ámbito del derecho; de lo cual es necesario puntualizar que se encuentra en estrecha relación con el concepto de revocación, el cual supone la derogación, la rectificación o directamente la sustitución de alguna orden o de un veredicto.

Usualmente, tal fallo es resuelto por una autoridad vigente y distinta de la que emitió el anterior veredicto o precepto; ahora bien, en cuanto a la metodología de la revocación se considera que es lo mismo a decir, que la misma tiene vigencia a partir del momento en el que se decide la revocación en cuestión. En el caso de un acto jurídico la revocación podrá confirmarse a través de una ley, o en su defecto, por la voluntad de ambas partes, que deciden de común acuerdo revocar el acto.

Ahora bien, al respecto el artículo 56 de la ley en estudio establece que son causas de revocación de los permisos de juegos y sorteos, además de las señaladas en las disposiciones jurídicas aplicables:

- I. La reincidencia en cualquiera de las conductas previstas en el artículo 53 fracciones I, II, III y IV de esta Ley, o
- II. Cualquiera de las conductas previstas en el artículo 53 fracciones VI y VII de esta Ley.

La Secretaría informará de los hechos constitutivos de causal de revocación a la Secretaría de Gobernación, a efecto de que ésta ejerza sus atribuciones en la materia y, en su caso, aplique las sanciones correspondientes. (LFPIORPI, artículo 56).

Ahora bien, en cuanto a las causas probables de cancelación definitiva de la habilitación que le haya sido otorgada al corredor público, además de las señaladas en las disposiciones jurídicas aplicables, la reincidencia en cualquiera de las conductas previstas en el artículo 53 fracciones I, II, III y IV de esta Ley.

Una vez que haya quedado firme la sanción impuesta por la Secretaría, ésta informará de su resolución a la Secretaría de Economía y le solicitará que proceda a la cancelación definitiva de la habilitación del corredor público que hubiere sido

sancionado, y una vez informada, la Secretaría de Economía contará con un plazo de diez días hábiles para proceder a la cancelación definitiva solicitada, conforme a las disposiciones jurídicas aplicables. (LFPIORPI, artículo 57).

Revocación a Fedatario Público

Cuando el infractor sea un notario público, la SHCP tiene la obligación de informar respecto de la infracción cometida a la autoridad competente para supervisar la función notarial, a efecto de que ésta proceda a la cesación del ejercicio de la función del infractor y la consecuente revocación de su patente, previo procedimiento que al efecto establezcan las disposiciones jurídicas que rijan su actuación. Darán lugar a la sanción de revocación, por ser consideradas notorias deficiencias en el ejercicio de sus funciones, los siguientes supuestos:

I. La reincidencia en la violación de lo dispuesto en el artículo 53, en sus fracciones I, II, III, IV y V, y

II. La violación a lo previsto en las fracciones VI y VII del artículo 53.

La imposición de las sanciones anteriores se llevará a cabo sin perjuicio de las demás multas o sanciones que resulten aplicables. (LFPIORPI, artículo 58).

Cancelación para Agentes Aduanales

Las autoridades fiscales a través de la norma contenida en el artículo 59 de la Ley en estudio establecen que se consideran causales de cancelación de la autorización otorgada por la SHCP a los agentes y apoderados aduanales:

I. La reincidencia en la violación de lo dispuesto en el artículo 53, en sus fracciones I, II, III y IV, y

II. La violación a lo previsto en las fracciones VI y VII del artículo 53.

Al respecto es necesario señalar que la SHCP, tiene la obligación de informar la infracción respectiva a la autoridad aduanera, a efecto de que ésta proceda a la emisión de la resolución correspondiente, siguiendo el procedimiento que al efecto establezcan las disposiciones jurídicas que rijan su actuación. (LFPIORPI, artículo 59).

Es necesario destacar que la imposición de las sanciones anteriores se llevará a cabo sin perjuicio de las demás multas o sanciones que resulten aplicables.

Impugnación de las sanciones

En cuanto a la imposición de sanciones mencionadas anteriormente, de conformidad con lo establecido en el artículo 61 de la ley en estudio se prevé que

dichas sanciones administrativas impuestas conforme a la presente Ley podrán impugnarse ante la propia SHCP, mediante el recurso de revisión previsto en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo o directamente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a través del procedimiento contencioso administrativo

Delito

En cuanto a la imposición de las penas impuestas a los diversos infractores, las autoridades fiscales establecen a través de la norma contenida en el artículo 62 de la ley en estudio que se sancionará con prisión de dos a ocho años y con quinientos a dos mil días multa conforme al Código Penal Federal, a quien:

- I. Proporcione de manera dolosa a quienes deban dar Avisos, información, documentación, datos o imágenes que sean falsos, o sean completamente ilegibles, para ser incorporados en aquellos que deban presentarse;
- II. De manera dolosa, modifique o altere información, documentación, datos o imágenes destinados a ser incorporados a los Avisos, o incorporados en avisos presentados. (LFPIORPI, artículo 62).

Complementariamente el artículo 63 de la ley, establece que se sancionará con prisión de cuatro a diez años y con quinientos a dos mil días multa conforme al Código Penal Federal:

- I. Al servidor público de alguna de las dependencias o entidades de la administración pública federal, del Poder Judicial de la Federación, de la Procuraduría o de los órganos constitucionales autónomos que indebidamente utilice la información, datos, documentación o imágenes a las que tenga acceso o reciban con motivo de esta Ley, o que transgreda lo dispuesto por el Capítulo VI de la misma, en materia de la reserva y el manejo de información, y
- II. A quien, sin contar con autorización de la autoridad competente, revele o divulgue, por cualquier medio, información en la que se vincule a una persona física o moral o servidor público con cualquier Aviso o requerimiento de información hecho entre autoridades, en relación con algún acto u operación relacionada con las Actividades Vulnerables, independientemente de que el Aviso exista o no. (LFPIORPI, artículo 63).

Duplicidad de la pena

En cuanto a las penas previstas en los artículos 62 y 63, fracción II, de esta Ley se prevé la posibilidad de duplicarse en caso de que quien cometa el ilícito sea al momento de cometerlo o haya sido dentro de los dos años anteriores a ello, servidor público encargado de prevenir, detectar, investigar o juzgar delitos.

Ahora bien, a quienes incurran en cualquiera de los delitos previstos en los artículos 62 y 63 de esta Ley, se les aplicará, además, una sanción de inhabilitación para desempeñar el servicio público por un tiempo igual al de la pena de prisión que haya sido impuesta, la cual comenzará a correr a partir de que se haya cumplido la pena de prisión. (LFPIORPI, artículo 64).

Denuncia de hechos

Como requisito para poder proceder penalmente en contra de los empleados, directivos, funcionarios, consejeros o de cualquier persona que realice actos en nombre de las instituciones financieras autorizadas por la Secretaría, que estén involucrados en la comisión de cualquiera de los delitos previstos en los artículos 62 y 63 de esta Ley, se requiere de la denuncia previa por parte de la SHCP.

En el caso previsto en la fracción II del artículo 63 se procederá indistintamente por denuncia previa de la SHCP o querrela de la persona cuya identidad haya sido revelada o divulgada. (LFPIORPI, artículo 65).

Autoridades Financieras Mexicanas

La Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV), a través de la Vicepresidencia de procesos preventivos, emitió el siguiente comunicado respecto al delito de lavado de dinero.

El lavado de dinero es el proceso a través del cual es encubierto el origen de los fondos generados mediante el ejercicio de algunas actividades ilegales (siendo las más comunes, tráfico de drogas o estupefacientes, contrabando

de armas, corrupción, fraude, trata de personas, prostitución, extorsión, piratería, evasión fiscal y terrorismo). El objetivo de la operación, que generalmente se realiza en varios niveles, consiste en hacer que los fondos o activos obtenidos a través de actividades ilícitas aparezcan como el fruto de actividades legítimas y circulen sin problema en el sistema financiero. (CNVB, Vicepresidencia de Supervisión de Procesos Preventivos, <http://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/71151/VSP Lavado de Dinero 130701.pdf>)

Etapas del Lavado de Dinero

A continuación se enlista el proceso respecto del lavado de dinero:

1. Colocación: El lavador introduce sus ganancias ilícitas en el sistema financiero. Como ejemplo podemos citar: Depósitos bancarios en efectivo, inversión en instrumentos financieros.

2. Estratificación: Implica el envío de dinero a través de diversas transacciones financieras para cambiar su forma, dificultando su rastreo.

Como ejemplo podemos citar: La transferencias bancarias, compra de bienes raíces o bienes de lujo.

3. Integración: Reinserción de los fondos ilegales en la economía. Los fondos aparecen como legítimos y pueden ser reutilizados.

Como ejemplo podemos citar: La red de empresas de fachada, la venta de un yate que se adquirió en la etapa de estratificación.

Elaborado con información de CNVB, Vicepresidencia de Supervisión de Procesos Preventivos, <http://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/71151/VSP Lavado de Dinero 130701.pdf>

Como nota adicional señalaremos que en nuestro país, el tipo penal del delito de operaciones con recursos de procedencia ilícita se encuentra previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal.

Participantes en el Régimen Preventivo de Lavado de Dinero

Unidad de Banca, Valores y Ahorro y Unidad de

- Emisión de normatividad en la materia.

<p>Banca de Desarrollo (SHCP)</p>	
<p>Sujetos Obligados</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Aplicación de políticas de identificación y conocimiento de clientes y usuarios. • Presentación de reportes de operaciones.
<p>Comisión Nacional Bancaria y de Valores</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Supervisión del cumplimiento de la normatividad. • Imposición de sanciones. • Atención a requerimientos de autoridades.
<p>Unidad de Inteligencia Financiera (SHCP)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Análisis de reportes. • Detección de operaciones, situaciones patrimoniales o de negocios sospechosos. • Identificación de personas y actividades, así como origen y destino de los recursos potencialmente ilícitos. • Presentación de denuncias.
<p>Procuraduría General de la República</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Investigación y persecución de los delitos. • Verificación de las actividades ilícitas que involucran los recursos detectados. • Comprobación de vínculos con actividades criminales. • Obtención de sentencias condenatorias. • Decomiso de bienes de procedencia ilícita.

Elaborado con información de CNVB, Vicepresidencia de Supervisión de Procesos Preventivos, http://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/71151/VSPP_Lavado_de_Dinero_130701.pdf

RESUMEN DE LA UNIDAD

Con la apertura de las fronteras y los avances tecnológicos de las comunicaciones, los delincuentes realizan operaciones de forma instantánea y operan en un ambiente que les facilita ocultar su identidad, de donde resulta que el proceso de lavado de dinero se encuentra actualmente globalizado, ya que una o más de sus etapas pueden realizarse dentro y/o fuera del territorio de los países. Para ello el gobierno federal, cuenta con una Unidad Especializada en Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita y de Falsificación o Alteración de Moneda, que depende de la Subprocuraduría Especializada en Investigación de Delincuencia Organizada, la cual, está facultada para la investigación de estos ilícitos, cumpliendo con la línea de acción instaurada por el Gobierno de la República, para el combate al lavado de dinero.

En cuanto al delito conocido como lavado de dinero, el gobierno federal ha establecido que el lavado de dinero es el proceso a través del cual es encubierto el origen de los fondos generados mediante el ejercicio de algunas actividades ilegales. En un principio, los ordenamientos jurídicos sólo se preocupaban por atender la libertad de los miembros de una organización criminal, atendiendo al delito que originaba los recursos, dejando intacto el aspecto patrimonial y/o económico de dichos miembros.

En 1988 en Europa se dio una reunión entre autoridades y banqueros, con el fin de establecer un código ético que sirviera para evitar que las instituciones bancarias fueran objeto de transición de capitales de origen dudoso; de ello, nació la

Declaración de Basilea, (Suiza) en la que acordaron reglas con el fin de evitar que los bancos estuvieran siendo utilizados para lavar dinero.

Con la finalidad de evitar el delito de lavado de dinero, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), emitió el miércoles 17 de octubre de 2012, un Decreto a través del cual se expidió la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (LFPIORPI). Dicha ley es de orden e interés público y de observancia general en los Estados Unidos Mexicanos, cuyo objetivo general es proteger el sistema financiero y la economía nacional, estableciendo medidas y procedimientos para prevenir y detectar actos u operaciones que involucren recursos de procedencia ilícita a través de una coordinación interinstitucional que tenga como fines recabar elementos útiles para investigar y perseguir los delitos de operaciones con recursos de procedencia ilícita, los relacionados con estos últimos, las estructuras financieras de las organizaciones delictivas y evitar el uso de los recursos para su financiamiento.

A través de la norma contenida en el artículo 17 de la LFPIORPI se relacionan las llamadas actividades vulnerables; respecto a éstas, las autoridades fiscales regulan una serie de obligaciones de tipo fiscal, a través de diversos ordenamientos jurídicos contenidos en varios artículos de la citada ley.

En caso de incumplimiento de la ley en estudio, la misma contempla una serie de sanciones, multas y en ciertos casos la cancelación de permisos o patentes, las cuales pueden ser impugnadas por los contribuyentes, ante la propia SHCP, mediante el recurso de revisión previsto en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo o directamente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a través del procedimiento contencioso administrativo.

BIBLIOGRAFÍA



SUGERIDA

Autor	Capítulo	Páginas
Cámara de Diputados	LFPIORPI	Completa
Cámara de Diputados	Código Penal Federal	Artículo 400 Bis

Bibliografía básica

Cámara de Diputados. (2016). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. México: Congreso de la Unión.

Cámara de Diputados. (2016). *Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita*, y su Reglamento, México: Congreso de la Unión.

Cámara de Diputados. (2016). *Código Penal Federal*. México: Congreso de la Unión.

Bibliografía complementaria

Medina Ortega, C. S. (2016a) *Defensa Fiscal 1, Estudio Integral de los medios de Impugnación*. México: 7 editores.



_____ (2016b) *Derecho Fiscal, Estudio Integral de las Contribuciones ISR e IETU*. México: 7 editores.

_____ (2016c) *Amparo Fiscal*. México: 7 editores.

Sitios de internet

(Consultados al 29/11/2016)

Sitio	Descripción
www.diputados.gob.mx	Leyes Federales
www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/71151/VSPPP_Lavado_de_Dinero_130701.pdf	CNVB, Vicepresidencia de Supervisión de Procesos Preventivos, información sobre lavado de dinero

Plan 2012

2016
actualizado

