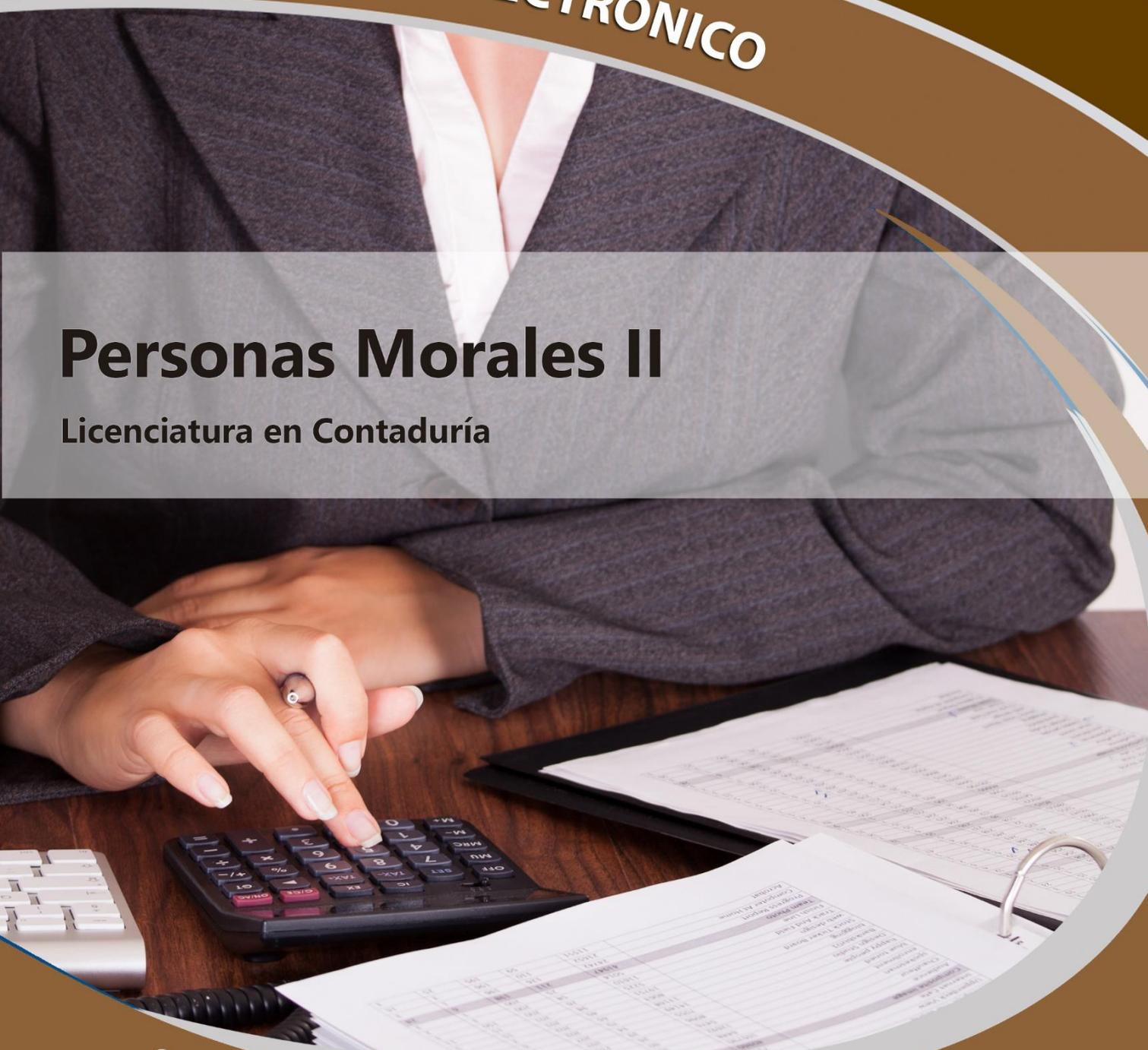




APUNTE ELECTRÓNICO

Personas Morales II

Licenciatura en Contaduría





COLABORADORES

DIRECTOR DE LA FCA

Mtro. Tomás Humberto Rubio Pérez

SECRETARIO GENERAL

Dr. Armando Tomé González

COORDINACIÓN GENERAL

Mtra. Gabriela Montero Montiel

Jefa del Centro de Educación a Distancia y Gestión del
Conocimiento

COORDINACIÓN ACADÉMICA

Mtro. Francisco Hernández Mendoza
FCA-UNAM

COORDINACIÓN DE MULTIMEDIOS

L.A Heber Javier Mendez Grajeda

AUTOR

Mtro. Cutberto Simón Medina Ortega

REVISIÓN PEDAGÓGICA

Lic. Laura Antonia Fernández Lapray

CORRECCIÓN DE ESTILO

Mtro. José Alfredo Escobar Mellado

DISEÑO DE PORTADAS

L.CG. Ricardo Alberto Báez Caballero

DISEÑO EDITORIAL

L.D. y C.V. Verónica Martínez Pérez



Dr. Enrique Luis Graue Wiechers
Rector

Dr. Leonardo Lomelí Vanegas
Secretario General



Mtro. Tomás Humberto Rubio Pérez
Director

Dr. Armando Tomé González
Secretario General



Mtra. Gabriela Montero Montiel
Jefa del Centro de Educación a Distancia
y Gestión del Conocimiento

Personas morales II

Apunte electrónico

Edición: 23 octubre 2018.

D.R. © 2018 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 (LISR), 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.

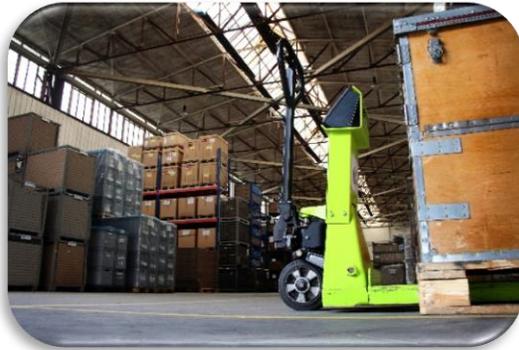
TEMARIO OFICIAL

(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 | |
| 7. Determinación de la cuenta de capital de aportación actualizada | 4 |
| 8. Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita y el ISR | 4 |
| | 2 |
| | 3 |
| Total | 64 |

INTRODUCCIÓN

En México, las sociedades mercantiles requieren del cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales para alcanzar un éxito empresarial. En la actualidad, la



planeación financiera¹ y fiscal es un tema que la mayoría de 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 sobre la importancia de la planeación fiscal en las organizaciones como un 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 aplica dicho proceso en sus áreas fiscales, y dejan de aprovechar así diversos beneficios que las propias leyes otorgan. Por todo esto, los empresarios deben dar importancia a esa 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 cuidado a la hora de proyectar el pago de las contribuciones. Por ello, las empresas deben reflexionar en cuanto al impacto que las disposiciones fiscales pueden ocasionarles financieramente; están obligadas a establecer una

¹ Planeación financiera es 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).



planeación fiscal acertada y complementada con el diseño de estrategias que les ayuden a disminuir ese impacto.

Algunos administradores y directivos aún creen erróneamente que aplicar la planeación fiscal es evitar el pago de los impuestos empresariales; al contrario, esta planeación busca orientar al contribuyente para que cumpla correctamente con el pago de sus contribuciones fiscales. Por esta razón, es fundamental considerar que son profesionistas expertos en materia fiscal quienes 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.

En este contexto, la asignatura Personas Morales II es fundamental en la Licenciatura en Contaduría Pública, toda vez que se enfoca en particular a las organizaciones y a la práctica fiscal. Su objetivo es brindarle al estudiante un panorama global del cumplimiento correcto del pago de las contribuciones y de las obligaciones fiscales de las personas morales, establecido y otorgado por parte de las autoridades fiscales, que le permitirá implantar mecanismos tendientes a soportar con precisión el impacto financiero de esas contribuciones y obligaciones.

ESTRUCTURA GENERAL





UNIDAD 1

ESTUDIO Y ANÁLISIS INTEGRAL DE LAS OBLIGACIONES DE PERSONAS MORALES





Para el estudio adecuado de la asignatura, es importante que el alumno recurra a una bibliografía actualizada que le proporcione el acervo para desarrollar cada tema y subtema. En el caso de esta unidad, debe disponer de la LISR del ejercicio fiscal en curso, complementada con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Civil Federal, el Código Fiscal de la Federación, el Código de Comercio², la Ley General de Sociedades Mercantiles³ y la Resolución Miscelánea Fiscal⁴.

Además, el alumno tendrá que consultar la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria (SAT), donde encontrará datos adicionales para la determinación de resultados, bases y cálculos establecidos en las leyes tributarias, como el Índice Nacional de Precios al Consumidor, tablas, indicadores fiscales y demás información jurídico tributaria, necesarios para resolver las actividades de esta unidad.

² Es importante la aplicación precisa del Código de Comercio en el área fiscal, pues coadyuva en el registro electrónico adecuado de las operaciones comerciales y el llenado correcto de los libros (véase el capítulo III del Título segundo del Código de Comercio).

³ En materia fiscal, las personas morales, a través de la aplicación precisa de la Ley General de Sociedades Mercantiles, entre otros ordenamientos fiscales, cumplen con la obligación de llevar libros corporativos como los siguientes:

1. *De actas de asambleas.* Contienen los acuerdos tomados en las asambleas de accionistas.
2. *De acciones.* Reúnen información financiera de los accionistas respecto de una sociedad de capitales o de responsabilidad limitada.
3. *De variaciones de capital.* Presentan información relativa a los aumentos, capitalizaciones y reducciones del capital contable.

⁴ En materia fiscal, este documento, emitido anualmente, coadyuva con las personas morales para el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias y, en su caso, reducir la carga administrativa y fiscal que surge de las leyes federales (véase el inciso G, fracción I, del artículo 33 del CFF).



OBJETIVO PARTICULAR

El alumno 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

Obligaciones de personas morales

1.1 Llevar contabilidad

1.2 Expedir comprobantes por sus actividades

1.3 Expedir comprobantes por retenciones en pagos al extranjero

1.4 Estado de posición financiera y levantar inventario

1.5 Presentar declaración anual y determinar la utilidad fiscal y la PTU

1.6 Presentar informativa de préstamos del extranjero

1.7 Presentar declaración anual en medios electrónicos

1.8 Registro de operaciones con títulos valor

1.9 Obligaciones de conservar y mantener documentación con operaciones con partes relacionadas extranjeras

1.10 Presentar conjuntamente con la declaración del ejercicio información de sus partes relacionadas extranjeras

1.11 Obligaciones al pago de dividendos o utilidades

1.12 Obligación de determinar los 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

1.13 Informativas de operaciones en fideicomisos

1.14 Control de inventarios conforme el sistema de inventarios perpetuos

1.15 Informativas de las contraprestaciones recibidas en efectivo, piezas de oro o plata en montos superiores a cien mil pesos

1.16 Informativa de préstamos, aportaciones para futuro aumento de capital o aumento de capital, recibidos en efectivo, en montos superiores a seiscientos mil pesos



1.17 Obligaciones de los residentes en México con establecimientos permanentes en el extranjero deberán llevar contabilidad en moneda nacional e idioma español o del lugar donde sea el establecimiento permanente

1.18 Las personas morales que entreguen anticipos o rendimientos en términos de la fracción II del artículo 94 de la LISR expedirán comprobantes con la retención correspondiente

1.19 Tratándose de contribuyentes que optaron el dictamen conforme el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación deberán dar a conocer a la Asamblea General de Accionistas un reporte que incluya el informe de cumplimiento con obligaciones fiscales a su cargo en el ejercicio fiscal que corresponda

Declaraciones informativas en el marco de BEPS / Artículo 76-A LISR

Impuesto empresarial a tasa única

INTRODUCCIÓN

Para comprender el contenido y alcance de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR) sobre 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 los artículos que establecen las normas tributarias, así como las diversas disposiciones supletorias establecidas en el Código Fiscal de la Federación relativas al tema.

Ahora bien, como disciplina de estudio, la administración fiscal necesita auxiliarse de otras técnicas y áreas del conocimiento humano, como el derecho, la economía, la informática, entre otras, para 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 propósito 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, propuso que las disposiciones fiscales fueran de cálculo fácil y cumplimiento sencillo.

El área fiscal es uno de esos campos del saber que ningún profesionalista debe desdeñar si su objetivo es el triunfo y, por qué no, obtener los mejores puestos en donde labora. Hoy día, las empresas necesitan estrategias especialistas en la



materia que les brinden una adecuada seguridad sobre el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En materia fiscal, los contribuyentes pueden optar por los estímulos fiscales como una forma de disminuir el impacto fiscal de las contribuciones, en apego a la normatividad tributaria establecida por parte de las autoridades fiscales. En determinados casos o circunstancias, para la aplicación de los estímulos fiscales, es necesario que el contribuyente presente avisos ante el SAT. Por ejemplo, cuando se solicita la aplicación del estímulo fiscal otorgado para los que adquieran diésel para consumo final, destinado al uso automotriz en vehículos de transporte público y privado de personas, o de carga, del cual la autoridad hacendaria emite los siguiente⁵.

1. Quiénes lo deben presentar

Las personas físicas y morales que adquieran diésel o biodiésel y sus mezclas 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.

2. Dónde se presenta

A través del Buzón Tributario.

3. Qué documento se obtiene

Acuse de recibo.

4. Cuándo se presenta

Cuando se dé el supuesto.

⁵ www.sat.gob.mx



5. Requisitos

Archivo electrónico que contenga la manifestación para la aplicación del estímulo fiscal que se otorga a los que adquieren diésel o biodiésel y sus mezclas 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.

6. Condiciones

Contar con contraseña y e.firma vigente.

7. Pasos para realizar el trámite

- a) Ingresar a la sección Trámites y seleccionar la opción Buzón Tributario.
- b) Captura del RFC y contraseña o de la e.firma, seguido del Inicio de Sesión.
- c) Llenado de los datos solicitados por el formulario electrónico, indicando el trámite a realizar.
- d) Ingreso del archivo(s) comprimido(s) en .zip que se generó previamente en el equipo de cómputo, USB o CD.
- e) Envío del trámite al SAT e impresión del acuse de recibo electrónico.
- f) Espera de respuesta del SAT a través del correo electrónico registrado para contacto.

Disposiciones jurídicas aplicables

Artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación, y 25 del Código Fiscal de la Federación.

Aviso que presentan los contribuyentes manifestando la aplicación de un estímulo fiscal que se otorga a los que adquieran diésel para consumo final y sea para uso automotriz en vehículos que se destinen al transporte público y privado de personas o de carga. Fuente:
http://omawww.sat.gob.mx/informacion_fiscal/tramites/solicitudes_avisos_diversos/Paginas/ficha_3_lif.aspx

En otros casos, se pueden ejercer estímulos fiscales a nivel de pagos provisionales que presentan los contribuyentes a cuenta del impuesto del ejercicio. Por ejemplo, la reducción de la PTU pagada en los pagos provisionales de mayo a diciembre del ejercicio fiscal, contenida en la fracción octava del artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación. Aquí, se establece el otorgamiento de

un estímulo fiscal a los contribuyentes que tributen en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 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 pagado en el mismo ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Este monto 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. (LIF, artículo 16, fracción VIII).

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.

Es necesario observar las siguientes disposiciones tributarias para los efectos de lo previsto en la fracción comentada:

- 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.



Existen otros estímulos fiscales que se deben aplicar exclusivamente en la determinación del impuesto del ejercicio al momento de la presentación de la declaración anual; por ejemplo, el estímulo fiscal para los empleadores de personas con capacidades diferentes, establecido en la fracción X, del artículo 16 de la LIF. Aquí, se instituye el otorgamiento de

un estímulo fiscal a los contribuyentes, personas físicas o morales del impuesto sobre la renta que empleen a personas con 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; discapacidad mental; o 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 tales efectos, se debe 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 LISR.

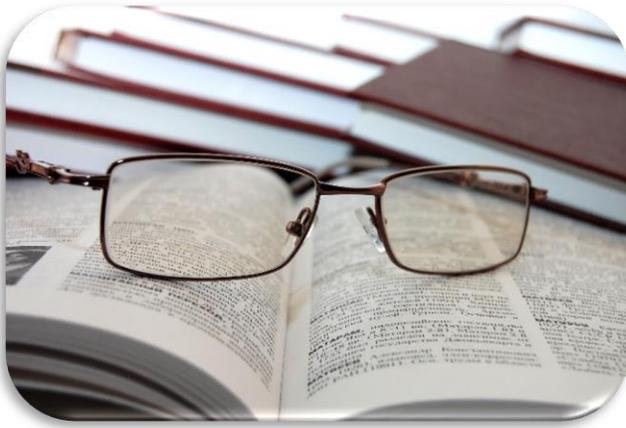
Es importante señalar que lo dispuesto en la presente fracción será aplicable siempre que el contribuyente cumpla, respecto de los trabajadores a que se refiere la fracción, con las obligaciones contenidas en el artículo 15 de la Ley del Seguro Social y con las de retención y entero a que se refiere 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 LISR. (LIF, artículo 16, fracción X).

En materia de estímulos fiscales, es necesario enfatizar que en nuestra legislación existen estímulos que, de no ejercerse, los contribuyentes pueden perder el derecho de hacerlo; y en otros casos su aplicación es ilimitada.



Obligaciones de personas morales, Artículo 76



En el capítulo noveno del Título segundo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las autoridades fiscales establecen las diversas obligaciones en materia fiscal que se deben cumplir a lo largo de cada ejercicio, como se describe a continuación.

En la norma fiscal del artículo 76, se determinan los siguientes ordenamientos tributarios, para aquellos contribuyentes del régimen general de la LISR.



1.1 Llevar contabilidad

La fracción I del citado ordenamiento dispone 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”.

Esto es necesario tanto para la persona moral como para la propia autoridad. Así se tiene 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. De esta manera se cumple el requisito de deducibilidad establecido en la fracción cuarta del artículo 27 de la LISR⁶.

Supletoriamente, el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación determina que las personas morales que, de acuerdo con las disposiciones fiscales, se encuentren obligadas a llevar contabilidad observarán 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.

⁶ Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos: “IV. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez”.



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 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.

Reglas para llevar contabilidad.

Elaborado con base en el Código Fiscal de la Federación, artículo 28.

1.2 Expedir comprobantes por sus actividades

La fracción II del artículo 76 de la LISR define como obligación para las personas morales “expedir los comprobantes fiscales por las actividades que realicen”. Lo anterior es comprensible, pues es la forma adecuada en que tanto las autoridades como los contribuyentes pueden contar con elementos que les permitan conocer con precisión el monto de los ingresos que percibieron en cada ejercicio fiscal. A partir de enero de 2014, es obligatorio el uso de la factura electrónica para todos los contribuyentes.



Adicionalmente, el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación establece la obligación de emitir comprobantes fiscales (constancias) por la retención de contribuciones que efectúen los contribuyentes en calidad de retenedores. Al respecto, es necesario enfatizar que dichas constancias se deben entregar a las personas a quienes, por disposición fiscal según la LISR o LIVA, se le retuvo una parte a cuenta del impuesto correspondiente.

A continuación, se enuncian las opciones relativas a la emisión de constancias de retención.



I. Constancias emitidas a través del DIM. Los contribuyentes a que se refiere este capítulo que deban expedir constancias o copias en términos de los artículos 86, fracción V; 99, fracciones VI y VII; 110, fracción VIII; y 139, fracción I de la Ley del ISR, según corresponda, que emita para estos efectos el programa para la presentación de la DIM. Tratándose del Anexo 1 del programa citado, el mismo deberá contener sello y firma del empleador que lo imprime.

Fundamento legal: CFF 31; LISR 76, 86, 99, 110, 117, 139; Decreto 11/12/2013 Noveno transitorio. (Véase la regla 2.8.1.13 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal 2018).

II. Entrega de CFDI anualizado. Para efectos de los artículos 76, fracciones III, XI, inciso b) y XVIII; 86, fracción V; 110, fracción VIII; 117, último párrafo; 126, tercer párrafo; 127, tercer párrafo; 132, segundo párrafo, 135 y 139, fracción I de la Ley del ISR; artículos 29, primer párrafo y 29-A, segundo párrafo del CFF; artículos 32, fracción V y 33, segundo párrafo de la Ley del IVA; artículo 5-A de la Ley del IEPS y la regla 3.1.15, fracción I, último párrafo, el CFDI de retenciones e información de pagos se deben emitir mediante el documento electrónico incluido en el Anexo 20. Asimismo, el CFDI de retención se podrá emitir de manera anualizada en el mes de enero del año inmediato siguiente a aquél en que se realizó la retención o pago.

En los casos en donde se emita un CFDI por la realización de actos o actividades o por la percepción de ingresos, y se incluya en el mismo toda la información sobre las retenciones de impuestos efectuadas, los contribuyentes podrán optar por considerarlo como el CFDI de las retenciones efectuadas.

Cuando en alguna disposición fiscal se haga referencia a la obligación de emitir un comprobante fiscal por retenciones efectuadas, éste se emitirá, salvo disposición en contrario, conforme a lo dispuesto en esta regla.

Para los efectos de la presente regla, en los casos en que las disposiciones de la legislación común que regulan la actuación de los notarios permitan la asociación entre varios de ellos, la sociedad civil que se constituya al respecto para tales fines podrá emitir el CFDI por las retenciones que realice, en cuyo caso el CFDI que se emita deberá indicar en el campo NomDeRazSocE, la denominación de la sociedad civil seguida del signo "/" y a continuación la clave en el RFC del notario que emitió o autorizó en definitiva el instrumento público notarial en donde conste la operación.

Fundamento legal: CFF 29, 29-A; LISR 76, 86, 110, 117, 126, 127, 132, 135, 139; LIEPS, 5-A; LIVA 32, 33; RMF 2018 3.1.15, 3.17.8.



III. CFDI por la actividad. Tratándose de ingresos percibidos por personas físicas con actividad profesional o de arrendamiento, que expidan su CFDI por el ingreso percibido, pueden considerarlo como constancia de retención de ISR e IVA, siempre y cuando dichos CFDI contengan los complementos de retención correspondientes. Ahora bien, tratándose de los casos en donde se emita un CFDI por la realización de actos o actividades o por la percepción de ingresos y se incluya en el mismo toda la información sobre las retenciones de impuestos efectuadas, los contribuyentes pueden optar por considerarlo como el CFDI de las retenciones, de conformidad con el segundo párrafo de la regla 2.7.5.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal en comento.

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 1.º-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 (véase la fracción XII del artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2018).

Opciones para la emisión de constancias de retención.



1.3 Expedir comprobantes por retenciones en pagos al extranjero

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 Ley⁷ 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 misma⁸ y, en su caso, el impuesto retenido al residente en el extranjero o a las citadas instituciones de crédito.

Por medio de este ordenamiento, las autoridades en la materia obligan a los contribuyentes a contar con documentación comprobatoria en cuanto al cumplimiento correcto 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. Al respecto, no hay que olvidar la responsabilidad solidaria establecida en los artículos 6⁹ y 26¹⁰ del Código Fiscal de la Federación.

⁷ 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.

⁸ 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.

⁹ 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, 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.

¹⁰ Artículo 26 CFF:

Son responsables solidarios con los contribuyentes:



Al respecto, el Anexo 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal indica las características que debe tener dicho comprobante fiscal, llamado “CFDI de retención de contribuciones e información de pagos”. Este CFDI será emitido incluso cuando el pago al extranjero corresponda a ingreso de fuente de riqueza ubicada en México “exento” en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta o conforme al Tratado, para evitar la doble tributación que se haya aplicado por parte de los contribuyentes¹¹.

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.

¹¹ El 1 de julio de 2017, entró en vigor la versión 3.3 de la factura; a partir del 1 de enero del 2018, la única versión válida será la 3.3. El 7 de septiembre de 2017, se publicó la actualización al Anexo 20, Guía de llenado de los comprobantes fiscales digitales por Internet. Esta actualización no modifica el estándar técnico del anexo referido ni sus complementos, por lo que no afecta los desarrollos o ajustes tecnológicos realizados o en proceso de desarrollo; únicamente se limita a brindar orientación fiscal sobre el llenado del CFDI, atendiendo las dudas presentadas por los contribuyentes, y consta de lo siguiente:

- Adición de la pregunta 29 para precisar método y forma de pago en la versión 3.2 y 3.3 del Anexo 20.
- Adición de la pregunta 30 para indicar las implicaciones por considerar que la clave de producto y servicio que se registró en una factura es errónea.
- Modificación a la pregunta 5 en el texto de la respuesta para homologar las denominaciones que se hacen al rubro de división y grupo de los componentes de una clave de productos y servicios.
- Modificación al Apéndice 8, Casos de uso de facturación de anticipos. Se actualizan pantallas de la representación impresa de los ejemplos.

http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/factura_electronica/Paginas/Anexo_20_version3.3.aspx

1.4 Estado de posición financiera y levantar inventario



Como norma tributaria respecto de la elaboración de los estados financieros, las autoridades fiscales, en la fracción cuarta del artículo 76 de la LISR, establecen como obligación para las personas morales “formular un estado de posición financiera¹² y levantar inventario de existencias a la fecha en que termine el ejercicio, de

acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas”.

¹² 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.

1.5 Presentación de la declaración anual y determinar la utilidad fiscal y la PTU

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 LISR dispone como obligación tributaria:

Ley del Impuesto sobre la Renta

Artículo 76, fracción V

- 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 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, en 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 a entregar a los trabajadores como producto de su esfuerzo, trabajo y dedicación laboral.



1.6 Presentar informativa de préstamos del extranjero

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 LISR establece como obligación:

Ley del Impuesto sobre la Renta

Artículo 76, fracción 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.

1.7 Presentar declaración anual en 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 LISR, determinan 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”.

1.8 Registro de operaciones con títulos valor



En cuanto las operaciones realizadas por las personas morales con títulos valor, las autoridades fiscales, en la norma fiscal contenida en la fracción octava del artículo 76 de la LISR, establecen que las mismas deberán “llevar un registro de las operaciones que efectúen con

títulos valor¹³ emitidos en serie”.

¹³ Por título valor debemos entender cualquier documento mercantil que, una vez 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).

1.9 Obligaciones de conservar y mantener documentación de operaciones con partes relacionadas extranjeras

Con la finalidad de llevar a cabo un control tributario adecuado respecto de aquellos contribuyentes que celebran operaciones financieras con residentes en el extranjero, denominados *partes relacionadas*¹⁴, las autoridades fiscales, en la fracción novena del artículo 76 de la LISR, obligan a las personas morales que se encuentren en dicho supuesto a:

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:

| | | | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>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.</p> | <p>b) Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.</p> | <p>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.</p> | <p>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.</p> |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Ley del Impuesto sobre la Renta, artículo 76, fracción IX

¹⁴ 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. (LISR, Artículo 179).



1.10 Presentar conjuntamente con la declaración del ejercicio información de sus partes relacionadas extranjeras

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

Ley del Impuesto sobre la Renta
Artículo 76, fracción 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.

1.11 Obligaciones al pago de dividendos o utilidades

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 (socios) una proporción de las ganancias obtenidas a los tenedores de acciones, en función de las utilidades logradas, mediante el pago de dividendos. En este sentido, 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.

Ley del Impuesto sobre la Renta, artículo 76, fracción XI



Si el pago de la utilidad o dividendo se efectúa a un socio o accionista residente en el extranjero, adicionalmente se debe emitir el “CFDI de retención de contribuciones e información de pagos” aun cuando no exista retención, toda vez que el artículo 76, fracción III, de la LISR¹⁵, estipula esa obligación cuando se efectúen pagos a residentes en el extranjero con fuente de riqueza ubicada en México en los términos del Título V de dicha ley. Al respecto, el artículo 164 de la LISR instituye que, tratándose de los ingresos por dividendos o utilidades, y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, se entenderá que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando la persona que los distribuya resida en el país. Ahora bien, para estos efectos fiscales, dicho ordenamiento fiscal señala que se considera dividendo o utilidad distribuido por personas morales:

I. Los ingresos a que se refiere el artículo 140 de esta Ley. En estos casos, la persona moral que haga los pagos estará a lo dispuesto en el artículo 10 de la misma Ley, en cuyo caso el impuesto a que se refiere esta fracción se enterará conjuntamente con el pago provisional del mes que corresponda.

Tratándose de reducción de capital de personas morales, el cálculo de la utilidad distribuida por acción determinada conforme al artículo 78 de la LISR se debe efectuar disminuyendo de dicha utilidad los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta; ahora bien, dichos saldos se determinan dividiendo los saldos de las cuentas referidas que tuviera la persona moral al momento de la reducción entre el total de acciones de la misma persona a la fecha del reembolso, incluyendo las correspondientes a la reinversión o capitalización de utilidades o de cualquier otro concepto que integre el capital contable de la misma; tratándose de las utilidades distribuidas que se determinen en los términos del artículo 78 de la LISR, el impuesto que corresponda se calculará y enterará en los términos del artículo referido.

Retención del 10 %

¹⁵ Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes obligaciones.

... 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 esta Ley 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.



Las personas morales que distribuyan los dividendos o utilidades a que se refiere esta fracción en comento tienen la obligación de retener el impuesto que se obtenga de aplicar la tasa del 10% sobre dichos dividendos o utilidades, y proporcionar a las personas a quienes efectúen los pagos a que se refiere este párrafo constancia en que señale el monto del dividendo o utilidad distribuidos y el impuesto retenido, en cuyo caso hay que señalar que dicho impuesto pagado tendrá el carácter de definitivo.

II. Las utilidades en efectivo o en bienes que envíen los establecimientos permanentes de personas morales residentes en el extranjero a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento permanente de ésta en el extranjero, que no provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta o de la cuenta de remesas de capital del residente en el extranjero, respectivamente. En este caso, el establecimiento permanente deberá enterar como impuesto a su cargo el que resulte de aplicar la tasa del 30% establecida en el primer párrafo del artículo 9 de la LISR. 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; ahora bien, para determinar el impuesto sobre la renta que se debe adicionar a los dividendos o utilidades distribuidos, se multiplicará el monto de dichas utilidades o remesas por el factor de 1.4286 y al resultado se le aplicará la tasa del 30% establecida en el artículo 9 de la LISR.

Para los efectos del párrafo anterior, la cuenta de utilidad fiscal neta del residente en el extranjero se adicionará con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio determinada conforme a lo previsto por el artículo 77 de esta Ley, así como con los dividendos o utilidades percibidos de personas morales residentes en México por acciones que formen parte del patrimonio afecto al establecimiento permanente, y se disminuirá con el importe de las utilidades que envíe el establecimiento permanente a su oficina central o a otro de sus establecimientos en el extranjero en efectivo o en bienes, así como con las utilidades distribuidas a que se refiere la fracción III de este artículo, 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 ni 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. En la determinación de la cuenta de utilidad fiscal neta del residente en el extranjero, será aplicable lo dispuesto en el artículo 77 de la LISR.

III. Los establecimientos permanentes que efectúen reembolsos a su oficina central o a cualquiera de sus establecimientos en el extranjero considerarán dicho reembolso como utilidad distribuida, incluyendo aquellos que se deriven de la terminación de sus actividades, en los términos previstos por el artículo 78 de esta Ley. Para estos efectos, se considerará como acción el valor de las remesas



aportadas por la oficina central o de cualquiera de sus establecimientos permanentes en el extranjero, en la proporción que éste represente en el valor total de la cuenta de remesas del establecimiento permanente y como cuenta de capital de aportación la cuenta de remesas de capital; en cuyo caso los establecimientos permanentes deberán determinar y enterar el impuesto que corresponda al resultado que se obtenga conforme a lo dispuesto en esta fracción, aplicando la tasa del primer párrafo del artículo 9 de esta Ley, al monto que resulte de multiplicar dicho resultado por el factor de 1.4286. No se estará obligado al pago de este impuesto cuando la utilidad provenga del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta del residente en el extranjero a que se refiere la fracción anterior. Ahora bien, el impuesto que resulte en los términos de esta fracción deberá enterarse conjuntamente con el que, en su caso, resulte conforme a la fracción anterior.

IV. Tratándose de dividendos y en general por las ganancias distribuidas por los establecimientos permanentes a que se refieren las fracciones II y III comentadas anteriormente, se estará sujeto a una tasa adicional del 10% sobre las utilidades o reembolsos. Los establecimientos permanentes deberán enterar el impuesto que resulte en los términos de esta fracción conjuntamente con el que, en su caso, resulte conforme a la fracción III de este artículo y tendrá el carácter de pago definitivo.

**Consideraciones sobre dividendos o utilidad distribuido por personas morales.
Elaborado con base en la Ley del Impuesto sobre la Renta, Artículo 164.**



1.12 Obligación de determinar los 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

En la fracción doce del artículo 76 de la LISR, las autoridades fiscales establecen:

Ley del Impuesto sobre la Renta

Artículo 76, fracción XII

- 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.

Asimismo, en el Título VI: De los regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales, Capítulo II, se puede encontrar lo referente a la aplicación de la Ley con respecto a las empresas multinacionales.

1.13 Informativas de operaciones en Fideicomisos



Existen personas morales que, por estrategias fiscales¹⁶, celebran operaciones a través de fideicomisos. Estos son instrumentos financieros tendientes a garantizar el cumplimiento adecuado de diversos objetivos institucionales, empresariales o financieros, pues

los activos se administran exclusivamente de acuerdo con las instrucciones establecidas por el fideicomitente. Es un mecanismo financiero sumamente seguro, transparente y sencillo que otorga soluciones apropiadas a mandatos establecidos. Al respecto, las autoridades fiscales, mediante la norma jurídica establecida en la fracción trece del artículo 76 de la LISR, establecen como obligación para las personas morales:

¹⁶ En nuestro país, la figura del fideicomiso ha adquirido especial relevancia en el ámbito de los negocios, nacional e internacionalmente, por los beneficios de tipo fiscal que pueden obtener los sujetos pasivos en cuanto al pago de las contribuciones. Por esta razón, las autoridades fiscales se han visto en la necesidad de establecer mecanismos tributarios, para evitar complicadas estrategias fiscales que llevan a cabo los contribuyentes con la finalidad de evitar el adecuado cumplimiento del pago de contribuciones. Por ejemplo, la enajenación de un bien inmueble, llevada a cabo a través de un fideicomiso trae como consecuencia que las personas que tengan el carácter de fideicomisarios queden sujetas al régimen fiscal de actividades empresariales, en cuyo caso el fedatario público no puede llevar a cabo la retención del pago provisional del ISR por dicha enajenación.



Ley del Impuesto sobre la Renta

Artículo 76, fracción XII

- 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.



1.14 Control de inventarios conforme el sistema de inventarios perpetuos

Las personas morales requieren llevar un control preciso en cuanto a las materias primas, productos terminados y, en su caso, productos semiterminados respecto a las compras o producción que realizan.

Ahora bien, las autoridades fiscales, mediante 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 valuar sus inventarios de conformidad con el cuarto párrafo del artículo 41 de esta Ley¹⁷, 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 Federación¹⁸.

Ley del Impuesto sobre la Renta, Artículos 76, fracción XIV

¹⁷ Artículo 41 LISR:

Tratándose de contribuyentes que opten por emplear el método detallista deberán valuar 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.

¹⁸ 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.



1.15 Informativas de las contraprestaciones recibidas en efectivo, piezas de oro o plata en montos superiores a cien mil pesos

Durante cada ejercicio fiscal, las personas morales son susceptibles de recibir pagos tanto en moneda nacional como extranjera, o a través de pagos en monedas de oro o plata. Al respecto, las autoridades en la materia establecen, en la fracción décimo quinta del artículo 76 de la LISR, 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 Federación¹⁹.

Ley del Impuesto sobre la Renta, Artículos 76, fracción XV

¹⁹ 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.



1.16 Informativa de los préstamos, aportaciones para futuro aumento de capital o aumento de capital, recibidos en efectivo, en montos superiores a seiscientos mil pesos

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

Ley del Impuesto sobre la Renta

Artículo 76, fracción XVI

- 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 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.

1.17 Obligaciones de los residentes en México con establecimientos permanentes en el extranjero deberán llevar contabilidad en moneda nacional e idioma español o del lugar donde sea el establecimiento permanente

Algunas personas morales requieren contar con establecimientos en el extranjero debido a las operaciones que realizan, bien como empresas multinacionales²⁰ o como empresas transnacionales, a fin de ampliar sus operaciones a otros países, y así obtener mejores beneficios tanto fiscales como económicos.

Las empresas constantemente llevan a cabo estrategias con el propósito de mejorar sus flujos de efectivo y de esta forma aumentar la riqueza de sus socios, como la inclusión a mercados internacionales, que implica desarrollar mejores oportunidades de crecimiento empresarial. En la actualidad, diversos Estados han reducido o eliminado barreras de entrada a sus mercados; por consiguiente, muchas compañías se



²⁰ 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, D. K. [2009]. *Las finanzas en las empresas multinacionales* [8.^a ed.]. México: Pearson Prentice Hall. p. 492).



han convertido en verdaderas corporaciones multinacionales o transnacionales (entendidas como entidades económicas que realizan alguna forma de negocios internacionales).

Al respecto, las autoridades fiscales, en la norma contenida en la fracción diecisiete del artículo 76 de la LISR, establecen 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 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.

Ley del Impuesto sobre la Renta, Artículos 76, fracción XVII.

1.18 Las personas morales que entreguen anticipos o rendimientos en términos de la fracción II del artículo 94 de la LISR expedirán comprobantes con la retención correspondiente



Las asociaciones y sociedades civiles con fines no lucrativos²¹ no son contribuyentes del impuesto sobre la renta puesto que no se dedican a realizar actividades comerciales; su finalidad se limita 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 sí tienen 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. En este orden, las autoridades en la materia establecen, a través de la norma fiscal contenida en la fracción dieciocho del artículo 76 de la LISR, que:

Ley del Impuesto sobre la Renta

Artículo 76, fracción XVIII

- 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.

²¹ Véase el artículo 79 de la LISR.



1.19 Tratándose de contribuyentes que optaron el dictamen conforme el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación deberán dar a conocer a la Asamblea General de Accionistas un reporte que incluya el informe de cumplimiento con obligaciones fiscales a su cargo en el ejercicio fiscal que corresponda

Según la normatividad establecida en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación²², existen diversas personas morales que, de encontrarse en alguno de los supuestos indicados en dicho ordenamiento, se obligan a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales; asimismo, en forma complementaria, los contribuyentes pueden dictaminarse voluntariamente. Al respecto, la fracción decimonovena del artículo 76 de la LISR define:

²² 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.



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 Federación.²³

Ley del Impuesto sobre la Renta, Artículo 76, fracción XIX

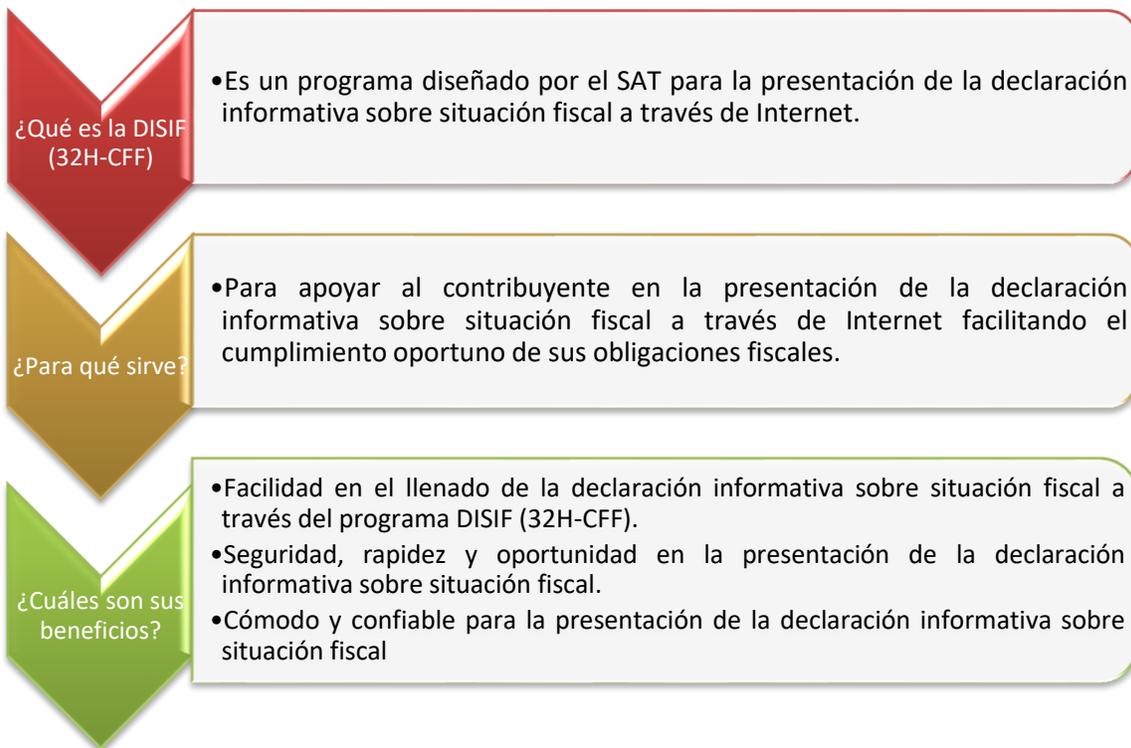
²³ Artículo 52 CFF:

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.

Declaración informativa sobre la situación fiscal (DISIF)

Para una mejor comprensión del tema, es necesario responder, en primer lugar, los siguientes cuestionamientos:



Cuestionamientos sobre la Declaración informativa sobre la situación fiscal (DISIF).

Fuente: Elaborado con información del portal del SAT..²⁴

Marco normativo

El artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación instituye que los contribuyentes señalados a continuación deberán presentar ante las autoridades fiscales, como parte de la declaración del ejercicio, la información sobre su situación fiscal con los medios y formatos que, por reglas de carácter general, establezca el Servicio de Administración Tributaria.

²⁴ www.sat.gob.mx



Límite de ingresos y por acciones colocadas

I. Quienes tributen en términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en el último ejercicio fiscal inmediato anterior declarado hayan consignado en sus declaraciones normales ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta iguales o superiores a un monto equivalente a \$755,898,920.00, así como aquellos que al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista, en bolsa de valores y que no se encuentren en cualquier otro supuesto señalado en este artículo.

Ahora bien, en cuanto al monto de la cantidad establecida en el párrafo anterior, esta se debe actualizar en el mes de enero de cada año, con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año al mes de diciembre del último año inmediato anterior a aquél por el cual se efectúe el cálculo, de conformidad con el procedimiento a que se refiere el artículo 17-A de este Código.

Personas morales del régimen opcional para grupos de sociedades

II. Las sociedades mercantiles que pertenezcan al régimen fiscal opcional para grupos de sociedades en los términos del Capítulo VI, Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Paraestatales

III. Las entidades paraestatales de la administración pública federal.

Actividades de sociedades residentes en el extranjero

IV. Las personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos.

Residentes nacionales con operaciones con residentes extranjeros

V. Cualquier persona moral residente en México, respecto de las operaciones llevadas a cabo con residentes en el extranjero.

Código Fiscal de la Federación, Artículo 32-H.

Reglas de presentación

Las autoridades fiscales, a través de la regla 2.20.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, establecen los siguientes requisitos en materia de presentación.

Para los efectos del artículo 32-H del CFF, los contribuyentes obligados a presentar la declaración informativa sobre situación fiscal, incluyendo la información presentada en forma complementaria y/o extemporánea, deberán realizar su envío a través del Portal del SAT, por medio de la herramienta denominada DISIF (32H-CFF) 2016, en el formato y apartados



correspondientes, para lo cual deberán contar con certificado de e.firma vigente, observando el procedimiento siguiente:

I. Obtendrán la herramienta para la presentación de la Declaración Informativa sobre Situación Fiscal correspondiente al ejercicio fiscal de que se trate, a través del Portal del SAT.

II. Una vez instalada la herramienta, capturarán los datos generales del declarante, así como la información solicitada en cada uno de los apartados correspondientes, generándose un archivo que presentarán vía Internet, para ello deberán identificar el formato que les corresponde, conforme a lo siguiente:

- a) Personas morales en general, (incluyendo a las entidades paraestatales de la administración pública federal y a cualquier persona moral residente en México, respecto de las operaciones llevadas a cabo con residentes en el extranjero).
- b) Instituciones de crédito (sector financiero).
- c) Grupos financieros (sector financiero).
- d) Casas de cambio (sector financiero).
- e) Casas de bolsa (sector financiero).
- f) Instituciones de seguros y fianzas (sector financiero).
- g) Otros intermediarios financieros (sector financiero).
- h) Fondos de inversión (sector financiero).
- i) Sociedades integradoras e integradas a que se refiere el Capítulo VI del Título II de la Ley del ISR.
- j) Establecimientos permanentes de residentes en el extranjero.

III. La información que se presente deberá cumplir con lo dispuesto en los instructivos de integración y de características, y en los formatos guía, que se encuentran para su consulta en el Portal del SAT, de conformidad con el tipo de formato que corresponda.

IV. El archivo con la información se presentará a través del Portal del SAT. La fecha de presentación será aquella en la que el SAT reciba correctamente la información correspondiente.

El SAT enviará a los contribuyentes vía correo electrónico el acuse de recibo, el cual deberá contener el número de operación, fecha de presentación y sello digital generado por dicho órgano, lo anterior podrá ser consultado a través de Internet en el Portal del SAT.

V. En las declaraciones complementarias que presenten los contribuyentes, se deberá indicar el número de operación asignado y la fecha de presentación de la declaración que se complementa. Se llenará nuevamente la declaración con los datos correctos, así como con los datos generales del declarante, siguiendo el procedimiento establecido en las fracciones I, II, III y IV de la presente regla.

Miscelánea Fiscal 2017. Regla 2.20.1 Presentación de la declaración informativa sobre su situación fiscal

Sanciones

En caso de incumplimiento, las autoridades fiscales instituyen como una infracción relacionada con la obligación de llevar contabilidad, a través de la fracción XVII del artículo 83 del CFF, el no presentar o presentar de manera incompleta la declaración informativa sobre su situación fiscal a que se refiere el artículo 32-H de este Código; en cuyo caso la sanción establecida para esta infracción será de \$12,080.00 a \$120,760.00, según la fracción XV del artículo 84 del CFF.





Declaraciones informativas en el marco de BEPS / Artículo 76-A LISR

En la actualidad, los precios de transferencia han adquirido especial importancia en México en materia fiscal, toda vez que son establecidos o pactados a través de operaciones internacionales entre personas vinculadas en forma jurídica. Al respecto, los precios de transferencia constituyen un riesgo tributario para las arcas del Estado, debido a que pueden ser establecidos a valores diferentes a los del mercado, ya sean superiores o inferiores, pudiéndose tratar de la venta de productos o de la prestación de servicios; es decir, no se siguen las reglas de la economía del mercado relativas a la oferta y la demanda.

Ahora bien, en materia de precios de transferencia, nuestro país, como miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)²⁵, y del grupo de los 20 países más industrializados (G-20), tiene la obligación tributaria de participar e incluir en sus leyes fiscales los acuerdos internacionales relativos a la cooperación para el intercambio de información y de coordinación en materia fiscal. En este orden de ideas, tanto la OCDE como el G-20 han establecido líneas de acción a fin de reducir las transferencias de capitales, tendientes a disminuir la carga

²⁵ La OCDE es un organismo internacional de carácter intergubernamental conformado por 34 países; tiene su sede en París. Es un foro en el que los Estados participantes, todos ellos democráticos y con una economía de mercado, trabajan conjuntamente para enfrentar mejor los desafíos económicos, sociales y de buen gobierno, acentuados con la globalización, y para aprovechar las nuevas oportunidades. Creada en 1960, para continuar y consolidar el trabajo realizado por la antigua Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), constituida para canalizar la implantación de las ayudas del Plan Marshall, sustituyó a este organismo en la tarea de impulsar la reconstrucción y desarrollo en el continente tras la Segunda Guerra Mundial. Mantiene los fines planteados originalmente:

- Lograr la más fuerte expansión de la economía y del empleo, y aumentar el nivel de vida en los países miembros, para mantener la estabilidad financiera y contribuir al desarrollo de la economía mundial.
- Colaborar para una sana expansión económica de los países miembros y de los no miembros en vías de desarrollo.
- Contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria conforme a las obligaciones internacionales. <http://www.exteriores.gob.es>



tributaria de las empresas multinacionales. En este sentido, la OCDE emitió el Informe sobre la Acción 13 de los BEPS²⁶, a través del cual se regula que los contribuyentes informen sobre sus operaciones con o entre partes relacionadas, lo que permite a la administración tributaria evaluar los posibles riesgos relativos a las transacciones celebradas a través de los precios de transferencia; se tendrá así un sistema adecuado que facilite a la autoridad direccionar su política fiscalizadora a tales contribuyentes.

En materia de presentación de declaraciones, el artículo 76-A de la LISR establece la obligación de los contribuyentes de presentar declaraciones informativas en relación con los precios de transferencia, para los sujetos pasivos señalados en las fracciones I, II, III y IV del artículo 32-H del CFF, que celebren operaciones con partes relacionadas, en adición a lo previsto en el artículo 76, fracciones IX y XII, y en relación con el artículo 179, primer y último párrafos de la LISR. Para lo cual, dicho ordenamiento instituye que deberán proporcionar a las autoridades fiscales, a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato posterior al ejercicio fiscal de que se trate, las siguientes declaraciones anuales informativas de partes relacionadas:

-
- I. Declaración informativa maestra de partes relacionadas del grupo empresarial multinacional, que deberá contener información referente al grupo empresarial multinacional de la:
- a) Estructura organizacional.
 - b) Descripción de la actividad, sus intangibles, actividades financieras con sus partes relacionadas.
 - c) Posición financiera y fiscal.
-

²⁶ El informe sobre la Acción 13 introdujo un enfoque en tres niveles para la documentación de precios de transferencia. Consta de un archivo maestro con información estandarizada relevante para todos los miembros de un grupo multinacional, un archivo local sobre transacciones importantes del contribuyente local y un informe país por país acerca de la asignación global de los ingresos e impuestos del grupo, junto con indicadores de la localización de la actividad económica dentro del grupo (contenidos en los informes país por país). <http://www.oecd.org>



II. Declaración informativa local de partes relacionadas, que deberá contener información sobre la:

- a) Descripción de la estructura organizacional, actividades estratégicas y de negocio, así como de sus operaciones con partes relacionadas.
- b) Información financiera del contribuyente obligado y de las operaciones o empresas utilizadas como comparables en sus análisis.

III. Declaración informativa país por país del grupo empresarial multinacional que contenga:

- a) Información a nivel jurisdicción fiscal sobre la distribución mundial de ingresos e impuestos pagados.
- b) Indicadores de localización de las actividades económicas en las jurisdicciones fiscales en las que opera el grupo empresarial multinacional en el ejercicio fiscal correspondiente, los cuales deberán incluir la jurisdicción fiscal; el ingreso total, distinguiendo el monto obtenido con partes relacionadas y con partes independientes; utilidades o pérdidas antes de impuestos; impuesto sobre la renta efectivamente pagado; impuesto sobre la renta causado en el ejercicio; cuentas de capital; utilidades o pérdidas acumuladas; número de empleados; activos fijos y de mercancías.
- c) Un listado de todas las entidades integrantes del grupo empresarial multinacional y de sus establecimientos permanentes, incluyendo las principales actividades económicas de cada una de las entidades integrantes del grupo empresarial multinacional; jurisdicción de constitución de la entidad, para el caso en que fuera distinta a la de su residencia fiscal, además de toda aquella información adicional que se considere pudiera facilitar el entendimiento de la información anterior.

La declaración informativa país por país deberá ser presentada por los contribuyentes a que se refiere este artículo cuando se ubiquen en alguno de los supuestos que se señalan a continuación:



a) Sean personas morales controladoras multinacionales, entendiéndose como tales aquéllas que reúnan los siguientes requisitos:

1. Sean residentes en México.
2. Tengan empresas subsidiarias definidas en términos de las normas de información financiera, o bien, establecimientos permanentes, que residan o se ubiquen en el extranjero, según sea el caso.
3. No sean subsidiarias de otra empresa residente en el extranjero.
4. Estén obligadas a elaborar, presentar y revelar estados financieros consolidados en los términos de las normas de información financiera.
5. Reporten en sus estados financieros consolidados resultados de entidades con residencia en otro o más países o jurisdicciones.
6. Hayan obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos consolidados para efectos contables equivalentes o superiores a doce mil millones de pesos. Este monto podrá ser modificado por el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación.

b) Sean personas morales residentes en territorio nacional o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que hayan sido designadas por la persona moral controladora del grupo empresarial multinacional residente en el extranjero como responsables de proporcionar la declaración informativa país por país a que se refiere la presente fracción. La persona moral designada deberá presentar, a más tardar el 31 de diciembre del año siguiente al de su designación, un aviso ante las autoridades fiscales en los términos que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Ley del Impuesto sobre la Renta, Artículo 76-A.

A propósito de esta disposición, es necesario enfatizar que las autoridades fiscales establecen que el SAT determinará reglas de carácter general para la presentación de dichas declaraciones informativas, a través de las cuales podrá solicitar información adicional, e incluirá los medios y formatos correspondientes. Por otra parte, la autoridad fiscal, está facultada para requerir a las personas morales residentes en territorio nacional que sean subsidiarias de una empresa residente en el extranjero, o a los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, la declaración informativa país por país a que se refiere la

fracción III del ordenamiento fiscal comentado. En los casos en que las autoridades fiscales no puedan obtener la información correspondiente a dicha declaración por medio de los mecanismos de intercambio de información establecidos en los tratados internacionales que México tenga en vigor, para tales efectos los contribuyentes contarán con un plazo máximo de 120 días hábiles a partir de la fecha en la que se notifique la solicitud para proporcionar la declaración solicitada.

La información solicitada por parte de las autoridades fiscales es resultado de un esfuerzo multilateral por parte de nuestro país, en colaboración con los países pertenecientes a la OCDE y al G20, además de los organismos internacionales que participan en la estrategia BEPS, el Fondo Monetario



Internacional, la ONU y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)²⁷, entre otros.

²⁷ *Siglas:* CIAT

Naturaleza y propósito. Organismo internacional intergubernamental orientado a promover la evolución, aceptación social y el fortalecimiento institucional de las administraciones tributarias, así como el fomento de la cooperación internacional y las acciones conjuntas en materia de intercambio de experiencias y mejores prácticas. Ofrece asistencia técnica especializada para la actualización y modernización de las administraciones tributarias de sus Estados miembros.

País sede. Panamá.

Misión. Promover la cooperación internacional y el intercambio de experiencias e información y prestar servicios de asistencia técnica, estudios y capacitación, contribuyendo así al fortalecimiento de las administraciones tributarias de sus países miembros y miembros asociados.

Visión. Ser el organismo internacional de referencia en el ámbito de la administración tributaria, promoviendo la cooperación, facilitando el intercambio de iniciativas, experiencias e información y proporcionando productos y servicios de calidad a sus países miembros y miembros asociados.

Objetivos:

- Promover acciones de cooperación mutua entre las administraciones tributarias para prevenir y combatir todas las formas de fraude, evasión y elusión tributaria, y facilitar el cumplimiento voluntario.
- Elaborar y divulgar información, estudios, investigaciones y desarrollo de prácticas buenas e innovadoras para mejorar la política y administración tributaria.



Impuesto empresarial a tasa única

Este impuesto fue abrogado a partir del 1.º de enero de 2014, a través del artículo segundo transitorio de la LISR. Sin embargo, presentamos las obligaciones fiscales que contenía dicha ley establecidas para las personas morales, para enriquecer los conocimientos del lector sobre la materia.

Las autoridades fiscales, en el artículo 18 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, establecían para los contribuyentes obligados al pago del IETU las siguientes obligaciones, además de las determinadas 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.

-
- Diseñar, impulsar y ejecutar actividades de capacitación en coordinación con las administraciones tributarias, para contribuir a mejorar los niveles de profesionalización de su personal.
 - Evaluar, apoyar y ejecutar la implementación de proyectos de asistencia técnica para el fortalecimiento de las administraciones tributarias.
 - Desarrollar políticas de dirección interna y de coordinación externa para fortalecer institucionalmente al CIAT.



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 a fin de integrar un orden jurídico justo que aliente la productividad, el esfuerzo y la imaginación creativa como fuente de riqueza. En lo que respecta al cumplimiento de las obligaciones tributarias, destacaba la importancia de que las disposiciones fiscales fueran de cálculo fácil y cumplimiento sencillo.

En los artículos 76 y 76-A de la LISR, las autoridades fiscales establecen obligaciones fiscales para las personas morales con la finalidad de que lleven un control fiscal adecuado sobre las diversas actividades que realizan en cada ejercicio



fiscal, obligaciones que habrán de cumplir para evitar supuestos que les puedan generar el pago de infracciones fiscales, o encontrarse frente a supuestos que impliquen una acumulación de ingresos no previstos o a deducciones no autorizadas.

Es importante que el estudiante de la Licenciatura en Contaduría domine las diecinueve fracciones que integran el artículo 76 de la LISR, con el propósito de tener un conocimiento integral del tema.

La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única fue abrogada a partir del 1 de enero de 2014, a través del artículo segundo transitorio de la LISR. En esa ley se disponían obligaciones fiscales para las personas morales.



Por otra parte, en el artículo 76-A de la LISR, las autoridades fiscales instituyen que los contribuyentes señalados en el artículo 32-H, fracciones I, II, III y IV del Código Fiscal de la Federación, que celebren operaciones con partes relacionadas, en adición a lo previsto en el artículo 76, fracciones IX y XII, y en relación con el artículo 179, primer y último párrafos de esta ley, deberán proporcionar a las autoridades fiscales, a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato posterior al ejercicio fiscal de que se trate, las siguientes declaraciones anuales informativas de partes relacionadas:

I. Declaración informativa maestra de partes relacionadas del grupo empresarial multinacional, que deberá contener información referente al grupo empresarial multinacional de la:

- a) Estructura organizacional.
- b) Descripción de la actividad, sus intangibles, actividades financieras con sus partes relacionadas.
- c) Posición financiera y fiscal.

II. Declaración informativa local de partes relacionadas, que deberá contener información sobre la:

- a) Descripción de la estructura organizacional, actividades estratégicas y de negocio, así como de sus operaciones con partes relacionadas.
- b) Información financiera del contribuyente obligado y de las operaciones o empresas utilizadas como comparables en sus análisis.

III. Declaración informativa país por país del grupo empresarial multinacional, que contenga:

- a) Información a nivel jurisdicción fiscal sobre la distribución mundial de ingresos e impuestos pagados.
- b) Indicadores de localización de las actividades económicas en las jurisdicciones fiscales en las que opera el grupo empresarial multinacional en el ejercicio fiscal correspondiente, los cuales deberán incluir la jurisdicción fiscal; el ingreso total, distinguiendo el monto obtenido con partes relacionadas y con partes independientes; utilidades o pérdidas antes de impuestos; impuesto sobre la renta efectivamente pagado; impuesto sobre la renta causado en el ejercicio; cuentas de capital; utilidades o pérdidas acumuladas; número de empleados; activos fijos y de mercancías.
- c) Un listado de todas las entidades integrantes del grupo empresarial multinacional y de sus establecimientos permanentes, incluyendo las principales actividades económicas de cada una de las entidades integrantes

del grupo empresarial multinacional; jurisdicción de constitución de la entidad, para el caso en que fuera distinta a la de su residencia fiscal, además de toda aquella información adicional que se considere pudiera facilitar el entendimiento de la información anterior.

La declaración informativa país por país deberá ser presentada por los contribuyentes a que se refiere este artículo cuando se ubiquen en alguno de los supuestos que se señalan a continuación:

a) Sean personas morales controladoras multinacionales, entendiéndose como tales aquéllas que reúnan los siguientes requisitos:

1. Sean residentes en México.

2. Tengan empresas subsidiarias definidas en términos de las normas de información financiera, o bien, establecimientos permanentes, que residan o se ubiquen en el extranjero, según sea el caso.

3. No sean subsidiarias de otra empresa residente en el extranjero.

4. Estén obligadas a elaborar, presentar y revelar estados financieros consolidados en los términos de las normas de información financiera.

5. Reporten en sus estados financieros consolidados resultados de entidades con residencia en otro o más países o jurisdicciones.

6. Hayan obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos consolidados para efectos contables equivalentes o superiores a doce mil millones de pesos.

Este monto podrá ser modificado por el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación.



b) Sean personas morales residentes en territorio nacional o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que hayan sido designadas por la persona moral controladora del grupo empresarial multinacional residente en el extranjero como responsables de proporcionar la declaración informativa país por país a que se refiere la presente fracción. La persona moral designada deberá presentar, a más tardar el 31 de diciembre del año siguiente al de su designación, un aviso ante las autoridades fiscales en los términos que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.



El SAT establecerá reglas de carácter general para la presentación de las declaraciones referidas en las fracciones I, II y III del presente artículo, a través de las cuales podrá solicitar información adicional, e incluirá los medios y formatos correspondientes. Por otra parte, dicha autoridad fiscal podrá requerir a las personas morales residentes en territorio nacional que sean subsidiarias de una empresa residente en el extranjero, o a los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, la declaración informativa país por país a que se refiere la fracción III de este artículo; en los casos en que las autoridades fiscales no puedan obtener la información correspondiente a dicha declaración por medio de los mecanismos de intercambio de información establecidos en los tratados internacionales que México tenga en vigor, para dichos efectos los contribuyentes contarán con un plazo máximo de 120 días hábiles a partir de la fecha en la que se notifique la solicitud para proporcionar la declaración a que se refiere este párrafo.

BIBLIOGRAFÍA DE LA UNIDAD



BIBLIOGRAFÍA SUGERIDA

| Núm. | Autor | Capítulo | Páginas |
|------|--------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------|------------------------------------------------------|
| 1 | Medina, C. Régimen fiscal de empresas I. ISR e IETU | Tema 3 | 163-175 |
| 2 | Cámara de Diputados | LISR, capítulo 9 | Artículos 76-78 |
| 3 | Cámara de Diputados | CFF, título I CFF, título II CFF, título III | Artículos 1-17 Artículos 18-32 Artículos 13-69 |



UNIDAD 2

ESTUDIO Y ANÁLISIS INTEGRAL DE DEDUCCIONES ESPECÍFICAS Y PAGOS AL EXTRANJERO DE LAS PERSONAS MORALES





Para el estudio adecuado de la asignatura, es importante que el alumno recurra a una bibliografía actualizada que le proporcione el acervo para desarrollar cada tema y subtema. En el caso de esta unidad, debe disponer de la LISR del ejercicio fiscal en curso, complementada con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Civil Federal y el Código Fiscal de la Federación.

Además, el alumno tendrá que consultar la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria (SAT), donde encontrará datos adicionales para la determinación de resultados, bases y cálculos establecidos en las leyes tributarias, como 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

El estudiante analizará 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 personas morales para el ISR

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

2.10 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 LISR en cuanto a las deducciones fiscales que pretendan efectuar las personas morales durante cada ejercicio fiscal y 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 esa ley 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 y las diversas disposiciones supletorias establecidas en el Código Fiscal de la Federación relativas al tema. De esta manera, tomarás en cuenta todas las disposiciones tributarias y asegurarás su cumplimiento.

Como disciplina de estudio, la administración fiscal necesita auxiliarse de otras técnicas y áreas del conocimiento, como el derecho, la economía, la informática, entre otras, a fin de fundamentar las acciones y decisiones que tome el contador y el administrador como responsables de una organización.



Teoría de los sentimientos morales. A.S

Adam Smith desarrolló los principios fundamentales a los que deben sujetarse todas las normas jurídico-tributarias para 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 cálculo fácil y cumplimiento sencillo. 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”. Esta idea expresa que la ganancia o riqueza debe ser proporcionada por el trabajo, y para obtenerla se requiere de la producción, la cual incluye tanto la materia prima como la mano de obra directa, aparte de los gastos y costos indirectos de producción.

Ningún profesionalista debe desdeñar al área fiscal si su objetivo es triunfar y, por qué no, obtener los mejores puestos en donde labora. En la actualidad, las empresas necesitan estrategias especialistas en la materia que les brinden una seguridad adecuada sobre el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales.



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

Las autoridades fiscales, en el capítulo segundo del título segundo de la (LISR), establecen las diversas deducciones fiscales que las personas morales pueden efectuar durante cada ejercicio.

En la norma fiscal contenida en el artículo 25 de la LISR, hay diversos ordenamientos tributarios para los 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 establezca un acuerdo amplio de intercambio de información, y además se cumpla con los requisitos que al efecto estipule 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, pues se podrá deducir de los resultados fiscales para obtener un equilibrio en la determinación del pago del impuesto del ejercicio.

Deducción fiscal

En 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 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 hacerlo 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 derivados de la enajenación de los bienes de que se trate.

Los contribuyentes que realicen actividades comerciales²⁸ que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías deberán considerar únicamente dentro del costo lo siguiente:

²⁸ Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:



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.

Consideraciones para calcular el costo en actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías

Ahora bien, los contribuyentes que no realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías considerarán dentro de la determinación del costo de lo vendido únicamente lo siguiente.

- I. Las comerciales, que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.
- II. Las industriales, entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.
- III. Las agrícolas, que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- IV. Las ganaderas, consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- V. Las de pesca, que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- VI. Las silvícolas, que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales. (Artículo 16 del Código Fiscal de la Federación).

**Materia prima²⁹**

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 directa³⁰

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

Gastos indirectos de fabricación³¹

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

Inversiones

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

Consideraciones para calcular el costo en actividades comerciales que no consistan en la adquisición y enajenación de mercancías

Cuando los conceptos a que se refieren los incisos del párrafo anterior guarden relación indirecta con la producción, formarán parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción. Para determinar el costo del ejercicio,

²⁹ La materia prima o materiales directos son los costos de compras de la materia prima o materiales, más todos los gastos adicionales incurridos en colocarlos en el sitio para ser usados en el proceso de fabricación, como fletes, gastos aduanales, impuestos de importación, seguros acarreos, etcétera. Los materiales directos incluyen artículos 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.

³⁰ 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.

³¹ 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 la producción. 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.

se excluirán 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 ordenado 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, y tratándose de adquisición de mercancías de importación, se comprobará 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; solamente podrá variarse cumpliendo con los requisitos establecidos en el Reglamento de la LISR.



Métodos de valuación de inventarios

En materia de métodos de valuación, las autoridades fiscales instituyen, a través de la norma tributaria contenida en el artículo 41 de la LISR, que los contribuyentes podrán optar por cualquiera de estos métodos de valuación de inventarios:

Los contribuyentes podrán optar por cualquiera de estos métodos de valuación de inventarios:

- I. Primeras entradas primeras salidas (PEPS)
- II. Costo identificado
- III. Costo promedio
- IV. Detallista

Cuando se opte por utilizar el método a que se refiere la fracción I del artículo en comento, se llevará por cada tipo de mercancías de manera individual, no en forma monetaria. Ahora bien, en los términos que establezca el Reglamento de esta ley, se podrán establecer facilidades para no identificar los porcentajes de deducción del costo respecto de las compras por cada tipo de mercancías de manera individual.

Los contribuyentes que enajenen mercancías identificables por número de serie y su costo exceda los \$50,000.00 únicamente deberán emplear el método de costo identificado.

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 la LISR.

Elegido el método en los términos de este artículo, se deberá utilizar el mismo durante un periodo mínimo de cinco ejercicios. Cuando los contribuyentes, para efectos contables, utilicen un método distinto a los señalados en este ordenamiento fiscal, tienen la posibilidad de seguir empleándolo a fin de *valuar* sus inventarios para efectos contables, siempre que lleven un registro de la diferencia del costo de las mercancías que exista entre el método de valuación utilizado por el contribuyente para efectos contables y el método de valuación que emplee en los términos de este ordenamiento fiscal, en cuyo caso la cantidad que se determine en los términos de este párrafo no será acumulable o deducible.

Ahora bien, cuando con motivo de un cambio en el método de valuación de inventarios se genere una deducción, ésta se deberá disminuir de manera proporcional en los cinco ejercicios siguientes.

Ley del Impuesto sobre la Renta, Artículo 41.

Imposibilidad de identificar el valor de las adquisiciones

Las autoridades fiscales, en la norma jurídica contenida en el artículo 83 del Reglamento de la LISR, establecen que:

para efectos del artículo 41, párrafo segundo de esa ley, los contribuyentes que no estén en posibilidad de identificar el valor de las adquisiciones de materias

primas, productos semiterminados y productos terminados, con la producción de mercancías o con la prestación de servicios, según corresponda, que se dediquen a las ramas de actividad que mediante reglas de carácter general determine el SAT, podrán determinar el costo de lo vendido, a través de un control de inventarios que permita identificar por cada tipo de producto o mercancía, las unidades y precios que les correspondan, considerando el costo de las materias primas, productos semiterminados y productos terminados, de acuerdo con lo siguiente:



- I. De las existencias de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, al inicio del ejercicio;
- II. De las adquisiciones netas de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, efectuadas durante el ejercicio, y
- III. De las existencias de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, al final del ejercicio.

El costo de lo vendido será el que resulte de disminuir a la suma de las cantidades que correspondan, conforme a las fracciones I y II de este artículo, la cantidad según la fracción III del mismo artículo. Por esta razón, los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere este artículo deberán levantar inventario de existencias a la fecha en la que termine el ejercicio, en términos del artículo 76, fracción IV de la ley; además de llevar un registro de las adquisiciones efectuadas en el ejercicio, de



materias primas, productos semiterminados y terminados, así como aplicar lo dispuesto en este artículo, tanto para efectos fiscales como para efectos contables.

Determinación del margen de utilidad

Para efectos del artículo 41, párrafo cuarto de la Ley, el artículo 84 del RLISR establece que los contribuyentes determinarán el margen de utilidad bruta con el que operan en el ejercicio de que se trate, por cada grupo de artículos homogéneos o por departamentos, considerando únicamente las mercancías que se encuentren en el área de ventas al público. La diferencia entre el precio de venta y el último precio de adquisición de las mercancías del ejercicio de que se trate será el margen de utilidad bruta.

Costo de mercancías superior al precio de mercado

En la norma fiscal contenida en el artículo 42 de la LISR, las autoridades fiscales establecen que, cuando el costo de las mercancías sea superior al precio de mercado o de reposición, podrá considerarse el que corresponda de acuerdo con lo siguiente.

El de reposición

I. El de reposición, sea éste por adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización.

El de realización

II. El de realización, que es el precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación, siempre que sea inferior al valor de reposición.

El neto de realización

II. El neto de realización, que es el equivalente al precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación y menos el por ciento de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, si es superior al valor de reposición.

Información fiscal del costo considerado

Es importante enfatizar que aquellos contribuyentes que hubieran optado por presentar su dictamen de estados financieros para efectos fiscales, de conformidad con el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, o en su caso hayan estado obligados a presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal según la norma fiscal contenida en el artículo 32-H del citado código, están obligados a informar en el dictamen o en la declaración informativa, según se trate, el costo de las mercancías que consideraron de conformidad con este ordenamiento tributario. Tratándose de los demás contribuyentes, deberán informarlo en la declaración del ejercicio.

Deducción de bienes que se proporcionen con motivo de la prestación de servicios



A través de la norma tributaria contenida en el artículo 43 de la LISR, las autoridades fiscales disponen que, cuando los contribuyentes, con motivo de la prestación de servicios, proporcionen bienes en los términos establecidos en el artículo 17, segundo párrafo,

del Código Fiscal de la Federación³², sólo se podrán deducir en el ejercicio en el que se acumule el ingreso por la prestación del servicio, valuados conforme a cualquiera de los métodos establecidos en el artículo 41 de la LISR.

³² Cuando con motivo de la prestación de un servicio se proporcionen bienes o se otorgue su uso o goce temporal al prestatario, se considerará como ingreso por el servicio o como valor de éste el importe total de la contraprestación a cargo del prestatario, siempre que sean bienes que normalmente se proporcionen o se conceda su uso o goce con el servicio de que se trate.



Ahora bien, en estos casos nada más se podrán deducir los bienes proporcionados en el ejercicio fiscal en el que se haya acumulado el ingreso derivado de la prestación del servicio, desde luego valuados con cualquiera de los métodos comentados anteriormente.



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, bien sea por la adquisición de materia prima necesaria para la elaboración de sus productos, o por maquinaria, servicios, publicidad, etcétera. Por ello, es fundamental conocer el procedimiento fiscal que permita la deducción de las adquisiciones.

Las autoridades fiscales³³ establecen una serie de conceptos para la mejor comprensión del tema en estudio, los cuales citamos a continuación.

¿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. Al respecto, el artículo 9 del CFF instituye que se consideran residentes en territorio nacional las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.

³³ www.sat.gob.mx



2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

Sin embargo, se regula en dicho ordenamiento fiscal que no perderán la condición de residentes en México las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo y durante los tres ejercicios fiscales siguientes.

No se aplicará lo previsto en el párrafo anterior cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

II. Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana son residentes en territorio nacional.

Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México³⁴, de conformidad con este Código, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquel en el que suceda el cambio de residencia fiscal.

³⁴ Para 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 artículo 8 del CFF).



¿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 en otro país, se consideran residentes en México si se encuentran en los siguientes casos:

- Cuando más del 50% de sus ingresos anuales los obtengan 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 observarse 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. Si te encuentras en esta situación, consulta los principales regímenes para saber cómo debes cumplir tus 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

¿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 perciben no proceden de fuente de riqueza³⁵ 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:

³⁵ Por fuente de riqueza debemos entender la zona en que son obtenidos los ingresos por parte de los contribuyentes. En este sentido, es 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 casos identificar la tasa, la forma y fecha del pago respectivo.



- 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.

Conceptos sobre extranjeros y residentes.

FUENTE: elaborado con información del SAT, consultado el 13 octubre de 2016 de www.sat.gob.mx

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 efectuados y al momento de pretender hacer deducibles se enfrentan a diversos requisitos establecidos en las leyes fiscales, y muchas veces por desconocimiento se convierten en partidas no deducibles que se pudieron haber evitado.



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 este requisito, ya que muchas veces los directivos realizan gastos que no tienen ninguna relación con la empresa, como 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. Así, por *estricta indispensabilidad* debemos entender “aquellos gastos realizados con la finalidad de obtener un ingreso”; es decir, cuando se trata 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: exigen, además del envío de la contabilidad en forma electrónica hasta sus oficinas, la presentación de comprobantes fiscales digitales en cuanto a las deducciones que pretendemos llevar a cabo, realizadas en forma nacional o internacional.

Las erogaciones realizadas en el extranjero requieren contar con documentación comprobatoria que las ampare. Al respecto, hay que subrayar que los comprobantes provenientes del extranjero no cuentan con todos los requisitos establecidos en nuestras leyes fiscales para su deducibilidad. En este orden, las autoridades fiscales, en la regla 2.7.1.1.6 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018 (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.³⁶

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. Según los casos, se deberá proporcionar la traducción autorizada respectiva a las autoridades fiscales cuando así lo requieran.

III. Retención y entero de impuestos

En la fracción quinta del artículo 27 de la LISR, las autoridades fiscales disponen, como un requisito respecto de aquellos gastos que los contribuyentes desean realizar, 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.

IV. Declaraciones informativas

Al momento de realizar pagos al extranjero, las autoridades fiscales establecen la obligación de presentar declaraciones informativas en cuanto a pagos o retenciones realizados durante cada ejercicio fiscal; la falta de esta obligación puede generar el pago de multas por su incumplimiento. A continuación, se presentan las disposiciones legales que disponen su obligatoriedad:

En materia del impuesto sobre la renta

Dentro de la estructura de esta ley en estudio, en el artículo 76, las autoridades fiscales ordenan:

III. Expedir los comprobantes fiscales en los que asienten el monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en

³⁶ RMF, 2015, Regla 2.7.1.16.

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 crédito³⁷.

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.³⁸

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.³⁹

Adicionalmente, las autoridades fiscales, a través de la norma fiscal contenida en el artículo 76-A de la LISR, instituyen a los contribuyentes señalados en el artículo 32-H, fracciones I, II, III y IV, del Código Fiscal de la Federación que celebren operaciones con partes relacionadas, en adición a lo previsto en el artículo 76, fracciones IX y XII, y en relación con el artículo 179, primer y último párrafos de esta ley, la obligación de proporcionar a las autoridades fiscales, a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato posterior al ejercicio fiscal de que se trate, las siguientes declaraciones anuales informativas de partes relacionadas:

³⁷ Fracción III.

³⁸ Fracción VI.

³⁹ Fracción X.



Declaración maestra

I. Declaración informativa maestra de partes relacionadas del grupo empresarial multinacional, que deberá contener información referente al grupo empresarial multinacional de la:

- a) Estructura organizacional.
- b) Descripción de la actividad, sus intangibles, actividades financieras con sus partes relacionadas.
- c) Posición financiera y fiscal.

Declaración local

II. Declaración informativa local de partes relacionadas, que deberá contener información sobre la:

- a) Descripción de la estructura organizacional, actividades estratégicas y de negocio, así como de sus operaciones con partes relacionadas.
- b) Información financiera del contribuyente obligado y de las operaciones o empresas utilizadas como comparables en sus análisis.

Declaración país por país

III. Declaración informativa país por país del grupo empresarial multinacional que contenga:

- a) Información a nivel jurisdicción fiscal sobre la distribución mundial de ingresos e impuestos pagados.
- b) Indicadores de localización de las actividades económicas en las jurisdicciones fiscales en las que opera el grupo empresarial multinacional en el ejercicio fiscal correspondiente, los cuales deberán incluir la jurisdicción fiscal; el ingreso total, distinguiendo el monto obtenido con partes relacionadas y con partes independientes; utilidades o pérdidas antes de impuestos; impuesto sobre la renta efectivamente pagado; impuesto sobre la renta causado en el ejercicio; cuentas de capital; utilidades o pérdidas acumuladas; número de empleados; activos fijos y de mercancías.
- c) Un listado de todas las entidades integrantes del grupo empresarial multinacional, y de sus establecimientos permanentes, incluyendo las principales actividades económicas de cada una de las entidades integrantes del grupo empresarial multinacional; jurisdicción de



constitución de la entidad, para el caso en que fuera distinta a la de su residencia fiscal, además de toda aquella información adicional que se considere pudiera facilitar el entendimiento de la información anterior.

La declaración informativa país por país debe ser presentada por los contribuyentes señalados en esta norma tributaria cuando se ubiquen en alguno de los supuestos que se señalan a continuación:

- a) Sean personas morales controladoras multinacionales, entendiéndose como tales aquellas que reúnan los siguientes requisitos:
 1. Sean residentes en México.
 2. Tengan empresas subsidiarias definidas en términos de las normas de información financiera, o bien establecimientos permanentes que residan o se ubiquen en el extranjero, según sea el caso.
 3. No sean subsidiarias de otra empresa residente en el extranjero.
 4. Estén obligadas a elaborar, presentar y revelar estados financieros consolidados en los términos de las normas de información financiera.
 5. Reporten en sus estados financieros consolidados resultados de entidades con residencia en otro o más países o jurisdicciones.
 6. Hayan obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos consolidados para efectos contables equivalentes o superiores a doce mil millones de pesos. [Este monto puede ser modificado por el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación].
- b) Sean personas morales residentes en territorio nacional o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país que hayan sido designadas por la persona moral controladora del grupo empresarial multinacional residente en el extranjero como responsables de proporcionar la declaración informativa país por país a que se refiere la presente fracción. La persona moral designada deberá presentar, a más tardar el 31 de diciembre del año siguiente al de su designación, un aviso ante las autoridades fiscales en los términos que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.



Es necesario enfatizar que el SAT tiene la facultad de establecer reglas de carácter general para la presentación de las declaraciones referidas en las fracciones I, II y III del artículo en cometo, a través de las cuales podrá solicitar información adicional, e incluirá los medios y formatos correspondientes. Por otra parte, dicha autoridad fiscal cuenta con la potestad tributaria de requerir a las personas morales residentes en territorio nacional que sean subsidiarias de una empresa residente en el extranjero, o a los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, la declaración informativa país por país a que se refiere la fracción III de este artículo. Ahora bien, tratándose de los casos en que las autoridades fiscales no puedan obtener la información correspondiente a dicha declaración por medio de los mecanismos de intercambio de información establecidos en los tratados internacionales que México tenga en vigor, para dichos efectos los contribuyentes cuentan con un plazo máximo de 120 días hábiles a partir de la fecha en la que se notifique la solicitud para proporcionar la declaración a que se refiere este párrafo.

Declaración informativa de los regímenes fiscales preferentes (Refipres)

En nuestro país, a partir del ejercicio fiscal de 2005, se regula en la LISR la obligación tributaria de pagar dicho gravamen aplicando lo dispuesto en el Título VI de dicha ley, para aquellos contribuyentes residentes en México, o bien para los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, respecto de aquellos ingresos que obtengan de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, siempre que los mismos estén sujetos a un régimen fiscal preferente, en los casos de haber generado directamente los referidos ingresos o mediante entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que hayan participado, ya sea en forma directa



o indirecta, en la proporción que les corresponda por su participación en el capital de dichas entidades o figuras jurídicas.

Presentación de declaración informativa en febrero

Por otra parte, las autoridades fiscales establecen, a través de la norma tributaria contenida en el artículo 178 de la LISR, que los contribuyentes ubicados en este supuesto, además de las obligaciones estipuladas en otros artículos de esta ley, se encuentran obligados a presentar en febrero de cada año, ante las oficinas autorizadas, declaración informativa sobre los ingresos que hayan generado o generen en el ejercicio inmediato anterior sujetos a regímenes fiscales preferentes, o en sociedades o entidades cuyos ingresos estén sujetos a dichos regímenes, que corresponda al ejercicio inmediato anterior, acompañando los estados de cuenta por depósitos, inversiones, ahorros o cualquier otro, o en su caso la documentación que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria. Ahora bien, para efectos de este artículo, es importante destacar que se consideran ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes tanto los depósitos como los retiros, en cuyo caso la declaración a que se refiere este artículo será utilizada únicamente para efectos fiscales.

No obstante lo dispuesto por este Capítulo, los contribuyentes que generen ingresos de cualquier clase provenientes de alguno de los territorios señalados en las disposiciones transitorias de la LISR, así como los que realicen operaciones a través de figuras o entidades jurídicas extranjeras transparentes fiscalmente a que se refiere el artículo 176 de la misma, tienen la obligación de presentar la declaración informativa prevista en el párrafo anterior, sin que por este solo hecho se considere que se están generando ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, salvo que se ubiquen en alguno de los supuestos previstos en el artículo 176 de la ley en estudio, o bien cuando no cumplan con la presentación de la declaración informativa a que se refiere este párrafo.

Tanto el titular como los cotitulares de los ingresos previstos en el primer párrafo de este artículo serán quienes deberán presentar la declaración antes señalada, y las instituciones financieras sólo estarán relevadas de presentar la misma siempre que



conserven copia de la declaración presentada en tiempo y forma por el titular y cotitulares de los ingresos sujetos a un régimen fiscal preferente. Se considera que el contribuyente omitió la presentación de la declaración a que hace referencia este artículo cuando no contenga la información relativa a la totalidad de los ingresos que haya generado o genere sujetos a regímenes fiscales preferentes que correspondan al ejercicio inmediato anterior.

Por otra parte, la regla 3.19.10 de la RMF para 2018 establece que, para efectos del artículo 178 de la LISR, los contribuyentes obligados a presentar la declaración informativa deberán realizar su envío a través del portal del SAT, con la forma oficial 63 "Declaración informativa de los regímenes fiscales preferentes", conforme a lo dispuesto en la ficha de trámite 116/ISR "Declaración informativa de los regímenes fiscales preferentes", contenida en el Anexo 1-A.

En resumen, los contribuyentes deben presentar en febrero de cada año la declaración informativa e indicar en ella con precisión el monto de los ingresos obtenidos sujetos a Refipres en el ejercicio inmediato anterior a la presentación de



dicha declaración informativa, así como la información de los ingresos que hayan generado en sociedades o entidades cuyos ingresos estén sujetos a Refipres. Como resultado de este ordenamiento fiscal, se obliga a los contribuyentes ubicados en este supuesto a obtener información precisa y adquirir un amplio conocimiento de las leyes fiscales de dichos países, a fin de saber de manera puntual qué información plasmar en esa declaración.

Otras declaraciones informativas

En la actualidad, las autoridades hacendarias solicitan diversa información como un medio de control fiscalizador; por ejemplo, la expedición de comprobantes fiscales



derivados del pago de las remuneraciones a sus trabajadores sujetos a una relación laboral.

Comprobante fiscales en pago de nómina

Debido a los cambios tributarios en cuanto a expedición de comprobantes en materia de nómina de pago a los trabajadores, las autoridades fiscales establecieron el *comprobante de nómina digital*, que debe ser entregado al trabajador por el patrón, según los periodos de pago acordados, con efectos laborales y fiscales.

Marco fiscal

En cuanto al marco normativo del pago de la nómina, existen, entre otros, los siguientes ordenamientos tributarios.

| | | |
|---------------------------------------|---------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Código Fiscal de la Federación | Art. 29 | Instituye la obligación a los empleadores de expedir comprobantes fiscales derivados de los actos o actividades que realizan por los ingresos que perciben o por las retenciones que efectúan. |
| | Art. 29-A | Establece los requisitos de los comprobantes . |
| Resolución Miscelánea Fiscal | Sección 2.7.5 | Expedición de CFDI por concepto del pago de remuneraciones a los trabajadores. |
| | Regla 2.7.5.1 | Fecha de expedición y entrega del CFDI de las remuneraciones cubiertas a los trabajadores. |
| | Regla 2.7.5.2 | Entrega del CFDI por concepto nómina. |
| | Regla 2.7.5.3 | No expedición de constancia y CFDI por concepto de viáticos comprobados por el trabajador cuando se haya cumplido con la emisión del CFDI de nómina. ⁴⁰ |

⁴⁰ Para efectos de los artículos 28, fracción V, 93, fracción XVII y 99 fracción VI de la Ley del ISR y 152 del Reglamento de la Ley del ISR, los contribuyentes que hagan pagos por concepto de sueldos y salarios podrán dar por cumplidas las obligaciones de expedir la constancia y el comprobante fiscal



| | | |
|-------------|----------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|
| | Regla 2.7.5.4 | Emisión del CFDI de retenciones e información de pagos. |
| | Regla 2.7.5.5 | Expedición del CFDI por concepto de nómina por contribuyentes que utilicen "Mis cuentas". |
| Ley del ISR | Art. 27 Fracción V | Establece los requisitos de las deducciones para los contribuyentes. ⁴¹ |
| | Art. 99 Fracción III | Establece obligaciones fiscales a los empleadores. ⁴² |

Marco normativo del pago de la nómina

Complemento de nómina

Las autoridades fiscales establecieron la siguiente normatividad, de conformidad con el artículo noveno, fracción X, de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se abroga la Declaración Informativa Múltiple de Sueldos

del monto total de los viáticos pagados en el año de calendario a los que se les aplicó lo dispuesto en el artículo 93, fracción XVII de la Ley del ISR, mediante la expedición y entrega en tiempo y forma a sus trabajadores del CFDI de nómina a que se refiere el artículo 99, fracción III de la Ley del ISR, siempre que en dicho CFDI hayan reflejado la información de viáticos que corresponda en términos de las disposiciones fiscales aplicables. Fundamento legal: LISR 28, 93, 99, RLISR 152.

⁴¹ Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV de esta Ley se podrán deducir siempre que las erogaciones por concepto de remuneración, las retenciones correspondientes y las deducciones del impuesto local por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente, consten en comprobantes fiscales emitidos en términos del Código Fiscal de la Federación y se cumpla con las obligaciones a que se refiere el artículo 99, fracciones I, II, III y V de la presente Ley, así como las disposiciones que, en su caso, regulen el subsidio para el empleo y los contribuyentes cumplan 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.

Tratándose de subcontratación laboral en términos de la Ley Federal del Trabajo, el contratante deberá obtener del contratista copia de los comprobantes fiscales por concepto de pago de salarios de los trabajadores que le hayan proporcionado el servicio subcontratado, de los acuses de recibo, así como de la declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas a dichos trabajadores y de pago de las cuotas obrero-patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social.

⁴² Expedir y entregar comprobantes fiscales a las personas que reciban pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, en la fecha en que se realice la erogación correspondiente, los cuales podrán utilizarse como constancia o recibo de pago para efectos de la legislación laboral a que se refieren los artículos 132 fracciones VII y VIII, y 804, primer párrafo, fracciones II y IV, de la Ley Federal de Trabajo.



y Salarios, que se presenta en el programa electrónico Declaración Informativa Múltiple (DIM); a partir del ejercicio de 2017, ya no se deberá presentar. Por ello, se consideró necesario agregar información contenida en la citada declaración en el CFDI de nómina, de modo que el SAT cuente con esa información.

Derivado de lo anterior, se instituyeron los siguientes ordenamientos:

Validación del RFC.

- Registro por registro
- Bloques de hasta 5000 RFC

Identificar el tipo de nómina.

- Ordinaria
- Extraordinaria

Indicar el tipo de contrato **celebrado** con el trabajador. Ejemplos:

- Contrato de trabajo por tiempo indeterminado
- Contrato de trabajo para obra determinada

Señalar la clave de la **entidad** federativa donde el trabajador prestó sus servicios.

- Ejemplo: Ciudad de México = DIF

En el caso de entidades gubernamentales, identificar el origen del recurso.

- Ingresos propios, ingresos federales, ingresos mixtos

Pago de jubilaciones y **pensiones** a través de un tercero.

- RFC del fideicomiso
- RFC del jubilado
- RFC del ex patrón

Integrar los **otros** pagos que no suman a las demás percepciones como datos informativos. Ejemplo: viáticos entregados al trabajador.

Información que debe agregarse al CFDI de nómina al eliminarse la DIM

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 residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país durante cada ejercicio fiscal, si cumplen con determinados requisitos.



Mediante el ordenamiento fiscal que iremos comentado durante el desarrollo de esta unidad, las autoridades fiscales establecen la posibilidad de 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 descritos a continuación.

Requisitos fiscales

I. Expedir y entregar a los trabajadores comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI) emitidos de acuerdo con 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, con la siguiente información:

- a) Monto de las erogaciones pagadas a los trabajadores
- b) Retenciones del ISR
- c) Dedución del impuesto local por salarios



d) Monto del subsidio al empleo efectivamente enterado a los trabajadores

Lo anterior 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.

En materia de expedición de CFDI por concepto de nómina y otras retenciones, fecha de expedición y entrega del CFDI de las remuneraciones cubiertas a los trabajadores, las autoridades fiscales, en la regla 2.7.5.1 de la RMF para 2018, publicada en el DOF el viernes 22 de diciembre de 2017, establecen que:

para efectos del artículo 27, fracciones V, segundo párrafo y XVIII, y 99, fracción III, de la LISR en relación con el artículo 29, segundo párrafo, fracción IV del CFF y 39 del Reglamento del CFF, los contribuyentes podrán expedir los CFDI por las remuneraciones que cubran a sus trabajadores o a contribuyentes asimilados a salarios, antes de la realización de los pagos correspondientes o dentro del plazo señalado en función al número de sus trabajadores o asimilados a salarios, posteriores a la realización efectiva de dichos pagos, conforme a lo siguiente:

| Número de trabajadores o asimilados a salarios | Día hábil |
|------------------------------------------------|-----------|
| De 1 a 50 | 3 |
| De 51 a 100 | 5 |
| De 101 a 300 | 7 |
| De 301 a 500 | 9 |
| Más de 500 | 11 |

En cuyo caso considerarán como fecha de expedición y entrega de tales comprobantes fiscales la fecha en que efectivamente se realizó el pago de dichas remuneraciones.

Los contribuyentes que realicen pagos por remuneraciones a sus trabajadores o a contribuyentes asimilados a salarios correspondientes a periodos menores a un mes podrán emitir a cada trabajador o a cada contribuyente asimilado un solo CFDI

mensual, dentro del plazo señalado en el primer párrafo de esta regla posterior al último día del mes laborado y efectivamente pagado, en cuyo caso se considerará como fecha de expedición y entrega de tal comprobante fiscal la fecha en que se realizó efectivamente el pago correspondiente al último día o periodo laborado dentro del mes por el que se emita el CFDI.

A través de esta regla, se instituye que los contribuyentes que opten por emitir el CFDI mensual a que se refiere el párrafo anterior deben incorporar al mismo el complemento de nómina por cada uno de los pagos realizados durante el mes, debidamente requisitados, en cuyo caso el CFDI mensual deberá incorporar tantos complementos como número de pagos realizados durante el mes de que se trate.



Ahora bien, en los pagos por separación o con motivo de la ejecución de resoluciones judiciales o laudos, los contribuyentes tienen la posibilidad de generar y, en su caso, remitir el CFDI para su certificación al SAT o al proveedor de certificación de CFDI, según corresponda, a más

tardar el último día hábil del mes en que se haya realizado la erogación. En estas situaciones, cada CFDI se deberá entregar o poner a disposición de cada receptor conforme a los plazos señalados en el primer párrafo de esta regla, considerando el cómputo de días hábiles en relación con la fecha en que se certificó el CFDI por el SAT o proveedor de certificación de CFDI.

En el CFDI mensual a que se refiere esta regla, se deben asentar en los campos correspondientes las cantidades totales de cada uno de los complementos incorporados al mismo, por cada concepto, conforme a lo dispuesto en la guía de



llenado del Anexo 20 que al efecto publique el SAT en su portal. No obstante lo señalado, los contribuyentes deben efectuar el cálculo y retención del ISR por cada pago incluido en el CFDI mensual de acuerdo con la periodicidad en que efectivamente se realizó cada erogación.

La opción a que se refiere esta regla no se puede variar en el ejercicio en el que se haya tomado, y es sin menoscabo del cumplimiento de los demás requisitos que para las deducciones establecen las disposiciones fiscales.

Fundamento legal: CFF 29, LISR 27, 99, RCFF 39.

Entrega de CFDI

En materia de entrega del CFDI por concepto nómina, se regula en la regla 2.7.5.2 que:

Para efectos de los artículos 29, fracción V del CFF y 99, fracción III de la LISR, los contribuyentes entregarán o enviarán a sus trabajadores el CFDI en un archivo con el formato electrónico XML de las remuneraciones cubiertas.

Los contribuyentes que se encuentren imposibilitados para cumplir con lo establecido en el párrafo anterior podrán entregar una representación impresa del CFDI, con al menos los datos siguientes:

- I. Folio fiscal
- II. Clave en el RFC del empleador
- III. Clave en el RFC del empleado

Los contribuyentes que pongan a disposición de sus trabajadores una página o dirección electrónica que les permita obtener la representación impresa del CFDI tendrán por cumplida la entrega de los mismos.

Los empleadores que no puedan realizar lo señalado en el párrafo que antecede podrán entregar a sus trabajadores las representaciones impresas del CFDI de forma semestral, dentro del mes inmediato posterior al término de cada semestre.



La facilidad prevista en la presente regla será aplicable siempre que al efecto se hayan emitido los CFDI correspondientes dentro de los plazos establecidos para a los efectos.

Fundamento legal: CFF 29, LISR 99. . (Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, regla 2.7.5.2).

II. Determinación del impuesto anual de cada trabajador o persona que le hubiere prestado servicios personales subordinados. Destacan 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 actualizada contenida en el artículo 152 de la LISR⁴³; y al resultado se le acreditará el monto de los pagos provisionales de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 96 de esta ley en estudio. A continuación, procederemos a ejemplificar este 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 |

⁴³ Las autoridades fiscales, en la norma jurídica contenida en el último párrafo del artículo 152 de la LISR, establecen que, cuando la inflación observada acumulada desde el último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización de las cantidades establecidas en moneda nacional de las tarifas contenidas en este artículo y en el artículo 96 de esta Ley, exceda del 10%, dichas cantidades se actualizarán por el periodo comprendido desde el último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización y hasta el último mes del ejercicio en el que se exceda el porcentaje citado. Para estos efectos, se aplicará el factor de actualización que resulte de dividir el índice nacional de precios al consumidor del mes inmediato anterior al más reciente del periodo, entre el índice nacional de precios al consumidor correspondiente al último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización. Dicha actualización entrará en vigor a partir del 1 de enero del ejercicio siguiente en el que se haya presentado el mencionado incremento.



| | | |
|-------|---------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 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 | 8.40% |
| 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. 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, cuando la diferencia resulte a cargo del trabajador, se deberá enterar ante las oficinas autorizadas a más tardar en febrero del siguiente año. Asimismo, 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.º de enero del año de que se trate o hayan dejado de prestar servicios al retenedor antes del 1.º 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 relativas 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 materia de expedición de constancias de retención, las autoridades fiscales establecen en la fracción XII, del artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2018, que 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 LISR, y 1-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.

Asimismo, en este ordenamiento fiscal, se instituye que las personas físicas que expidan el comprobante fiscal digital a que se refiere el párrafo anterior tienen la posibilidad de 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.

En ningún caso, lo previsto en esta fracción 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.



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, 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, según la norma fiscal contenida en el último párrafo del artículo 99 de la LISR.



Salarios pagados a residentes en el extranjero

En nuestro país, con la apertura de la libre competencia⁴⁴ y los grandes avances de la tecnología, es común que sean contratados por las empresas tanto trabajadores mexicanos como del extranjero, incluso aquellos que no cuentan con un establecimiento permanente o base fija en México, 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.

En materia de acumulación de ingresos por parte del trabajador extranjero y de deducibilidad del gasto a cargo del empleador mexicano, debemos tomar en cuenta 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 Constitución⁴⁵, 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.

⁴⁴ 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; se basa fundamentalmente en la libertad de elección tanto para el consumidor como para el productor; 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).

⁴⁵ 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.



Como puede notarse, en estos aspectos jurídicos se establece una simetría fiscal⁴⁶ entre empleador y trabajador.

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, los trabajadores que presten sus servicios personales subordinados a empleadores en México y que a su vez sean residentes para efectos fiscales en el extranjero tienen la obligación tributaria de emitir el CFDI de retención de contribuciones e información de pagos con el complemento extranjeros. En este caso, la LISR dedica un apartado especial para darles tratamiento fiscal específico. Nos referimos al título quinto de dicha ley, en cuyo cuerpo normativo destaca las normas tributarias siguientes:

| 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 ⁴⁷ 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 | Art. 153, quinto párrafo LISR |

⁴⁷ 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.

⁴⁷ 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 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, C. S. *Régimen fiscal de empresas I*, p. 25).

⁴⁷ Para 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. 8.º del CFF.



| | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------|
| definitivo, debiéndose enterar a través de la presentación de declaraciones electrónicas ante las oficinas autorizadas. | |
| 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 |
| 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 relacionada 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 son residentes en México o bien residentes 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 aquel en el que se obtenga el ingreso. | Art. 155, LISR último párrafo |

**Ley del Impuesto sobre la Renta, artículos del Título V
De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza
ubicada en territorio nacional**



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 se hará aplicando las tasas siguientes al ingreso obtenido.

- I. Se estará exento por los primeros \$125,900.00 obtenidos en el año de calendario de que se trate.⁴⁸
- 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 en 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. |

FUENTE: elaborado con base en la LISR, artículo 154.

⁴⁸ Las autoridades fiscales establecen que ese monto no será deducible considerando el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 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 (fracción XXX, artículo 28, LISR).



Caso práctico

Determinación del ISR sobre pagos a trabajadores extranjeros

Caso A resuelto

La Compañía Consorcio Industrial KLM, S. A., se dedica a la fabricación de raquetas. Dadas las características de sus operaciones, contrató a un grupo de trabajadores de nacionalidad extranjera bajo el régimen de salarios, y en general por la prestación de servicios personales subordinados.

Según los casos, se pide determinar 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; fracción I | 0 | 0 | 0 |
| Ingresos gravados; fracción II | | 174,100 | 874,100 |
| Tasa del ISR; fracción II | | 15 % | 15% |
| ISR; fracción II | | 26,115 | 131,115 |
| Ingresos gravados; fracción III | | | 200,000 |
| Tasa del ISR; fracción III | | | 30% |
| ISR; 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 si cumplen determinados 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 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, con el comprobante respectivo que ampare dicha retención. Posteriormente, en febrero del año siguiente a aquel en que hayan sido deducidas dichas erogaciones, la sociedad mercantil presentará una declaración informativa sobre esos pagos.

| | |
|---------------------------------------|-----------------|
| Honorarios pagados | \$50,000 |
| Retención del 10%⁴⁹ | \$ 5,000 |
| Monto a pagar | \$45,000 |

⁴⁹ 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).

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, art. 107).

Honorarios a residentes en el extranjero

Como ya se comentó en este subtema, para 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 LISR estipula 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 ofrece 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 ofreció en México.

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

Ley del Impuesto sobre la Renta

Artículo 156

- [...] 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.

Comprobantes fiscales

Ley del impuesto sobre la Renta

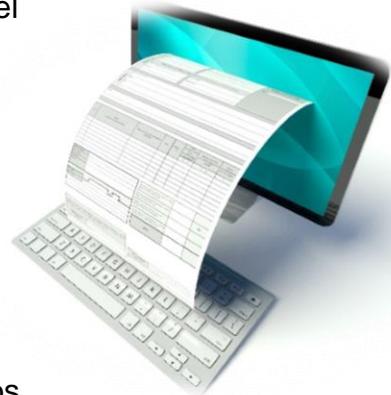
Artículo 156

- Los contribuyentes que perciban ingresos de los señalados en este precepto, tendrán la obligación de expedir comprobante fiscal.

En materia fiscal, es común que, tratándose de operaciones entre residentes en territorio nacional y residentes en el extranjero, se pacte que los impuestos causados sean cubiertos por los residentes en nuestro país, en cuyo caso la remuneración se considerará como un ingreso relativo al título quinto de la LISR, en los términos establecidos en el tercer párrafo del artículo 153 de dicha ley.

Expedición de CDFI

Las autoridades fiscales establecen, en la fracción III del artículo 76 de la LISR⁵⁰ y en la fracción VIII del artículo 110 de dicha ley⁵¹, la obligación tributaria para las personas morales y físicas, respectivamente, de emitir el CFDI sobre los pagos al extranjero. Ahora bien, la obligación de emitir el CFDI proviene además de la regla I.2.7.5.4 de la RMF, la cual define que, para efectos de los artículos 76, fracciones III, XI, inciso b) y XVIII; 86, fracción V; 110, fracción VIII; 117, último párrafo; 126, tercer párrafo; 127, tercer párrafo; 132, segundo párrafo, 135 y 139, fracción I de la Ley del ISR; artículos 29, primer párrafo y 29-A, segundo párrafo del CFF; artículos 32, fracción V y 33, segundo párrafo de la Ley del IVA; artículo 5-A de la Ley del IEPS y la regla 3.1.15, fracción I, último párrafo, el CFDI de retenciones e información de pagos se emitirán mediante el documento electrónico incluido en el Anexo 20. Asimismo, el CFDI de retención podrá emitirse de manera anualizada en el mes de enero del año inmediato siguiente a aquel en que se realizó la retención o pago.



Si se emite un CFDI por la realización de actos o actividades o por la percepción de ingresos, y se incluye en el mismo toda la información sobre las retenciones de

⁵⁰ 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 Ley 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.

⁵¹ Expedir constancias y 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 Ley, 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.

impuestos efectuadas, los contribuyentes podrán optar por considerarlo como el CFDI de las retenciones efectuadas.



Cuando alguna disposición fiscal haga referencia a la obligación de emitir un comprobante fiscal por retenciones efectuadas, éste se emitirá, salvo disposición en contrario, conforme a lo dispuesto en esta regla.

Fundamento legal: CFF 29, 29-A; LISR 76, 86, 110, 117, 126, 127, 132, 135, 139; LIEPS, 5-A; LIVA 32, 33; RMF 2018 3.1.15, 3.17.8.

Exención del pago del ISR

La propia LISR 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, art. 156).

Excepción

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, art. 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, art. 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 despierta interés especial 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 comprender el contenido y alcance del tema, es indispensable entender 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. 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. | Art. 2398 del Código Civil Federal |
| 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 |
| 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. | Art. 114, LISR |



| | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------|
| <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. Estas 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:</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, Título II del Código Civil Federal</p> |
| <p>Para efectos jurídicos, son bienes inmuebles:</p> <ul style="list-style-type: none">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;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 | <p>Art. 750 del Código Civil Federal</p> |



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.

Conceptos sobre bienes muebles e inmuebles

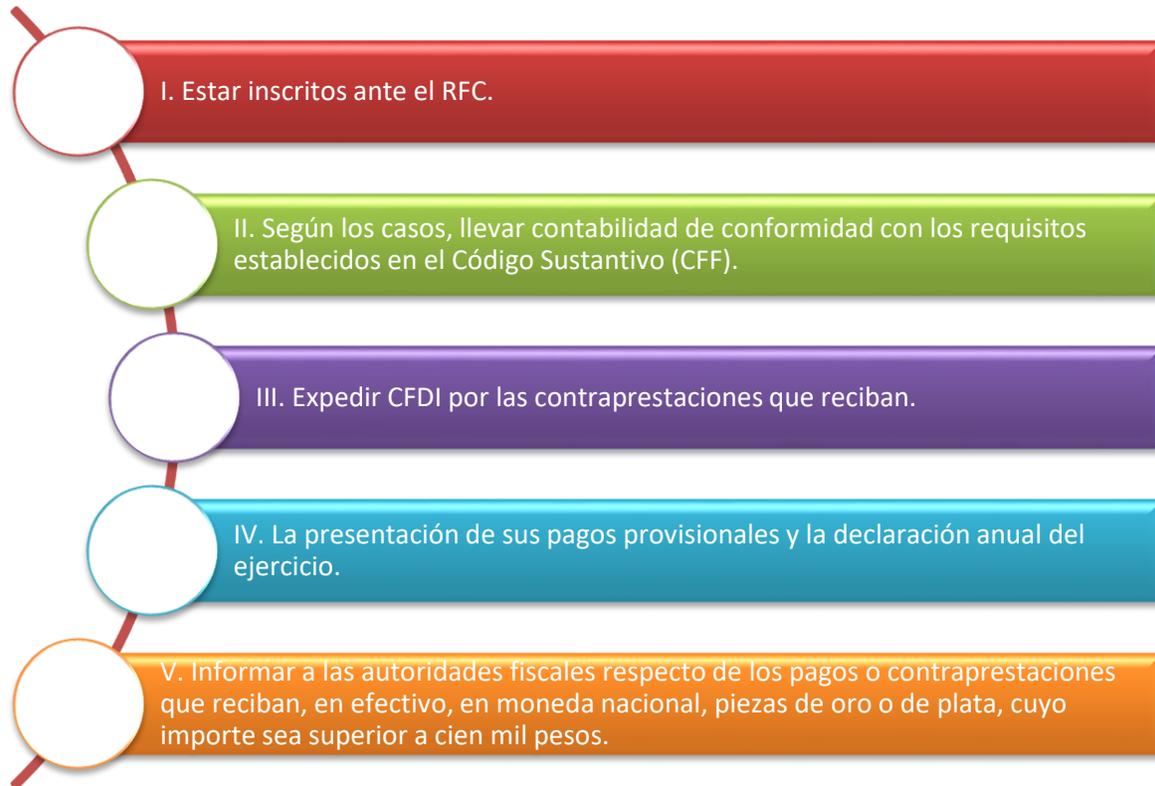
Las autoridades fiscales determinan la posibilidad de deducir el pago del arrendamiento de muebles e inmuebles efectuados a personas físicas y morales siempre y cuando cumplan las obligaciones fiscales para que proceda su deducibilidad.

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, a fin de lograr una 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:



Obligaciones fiscales a cargo de los arrendadores

Arrendamiento a residentes en el extranjero

Si una persona moral contrata 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, debe cumplir con determinados requisitos fiscales. En este orden, se regulan las siguientes obligaciones en la LISR.

Retención del ISR

En cuanto a la obtención de ingresos, el Código Sustantivo en nuestro país regula que personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Estas disposiciones se deben aplicar en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto



por los tratados internacionales de los que México sea parte; solamente mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

En lo que toca 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. En caso de no llevarlas a cabo, o de realizarlas y no enterarlas, se enfrentarían 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 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| 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 | Art. 27, fracción V de la LISR |



| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|
| <p>pago del mismo en partidas no deducibles de impuesto al momento de determinar el resultado fiscal del ejercicio.</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, según los casos, las autoridades fiscales obligan al retenedor a realizar un pago idéntico al que tuvieron que efectuar.</p> | <p>Quinto párrafo del art. 6 del CFF</p> |
| <p>Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal⁵² quien omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.</p> <p>Como se advierte, las retenciones del impuesto se convierten prácticamente en dinero intocable: el financiarse o disponer del mismo estaría convirtiendo prácticamente al retenedor en defraudador fiscal, y le generaría sanciones tanto monetarias como corporales.</p> | <p>Art. 109 del CFF, Fracción II</p> |

Penalidades por no llevar a cabo las retenciones del impuesto sobre la renta.

⁵² Comete delito de defraudación fiscal quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita 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.



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 incluso cuando se deriven de la venta o cesión de los derechos mencionados, se encuentran obligados al pago del impuesto sobre la renta (LISR, art. 153).

Retenciones del impuesto sobre la renta

En materia de retenciones, las autoridades fiscales regulan (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 ubicados los bienes en nuestro país. Asimismo, dicho ordenamiento fiscal regula que se incluyen en este mismo supuesto las contraprestaciones que percibe el arrendador extranjero respecto de los inmuebles situados 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, sobre el plazo para pagar esa retención se regulan dos supuestos:

1. Si el pago lo efectúa un residente mexicano, debe realizarlo de acuerdo con 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 tienen la obligación de expedir comprobantes fiscales digitales por Internet aquellas personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho respecto a los ingresos que perciben de acuerdo con las actividades que realizan. Además,



como una simetría fiscal, las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquellas a las que les hubieren retenido contribuciones, deben solicitar el comprobante fiscal digital por Internet. 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 otro lado, 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.

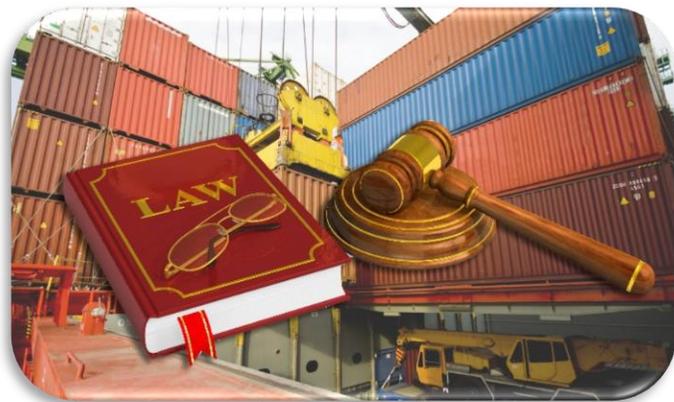
Fuente de riqueza y retención del ISR sobre arrendamiento de bienes muebles

En el orden 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, 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. Y si los bienes muebles se destinan 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.

Tratándose de este tipo de ingresos, el ordenamiento fiscal establecido en el último párrafo del artículo 158 de la LISR establece 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; la persona que haga los pagos deberá efectuar la retención.

Sobre el tema, es importante destacar varios aspectos:

- a) Distinguir la fuente de riqueza.
- b) Las repercusiones y penalidades para quienes 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.

Concepto y características del fletamento

Para una mejor comprensión del tema, hacemos referencia al contrato de fletamento. En primera instancia, es necesario enfatizar que, debido al crecimiento de las tecnologías, comunicaciones, flujos financieros, globalizaciones y libre competencia, en la actualidad se ha incrementado el comercio internacional referente a los mercados de importación y exportación. Esto ha generado el auge



de los contratos de fletamento, con la finalidad de facilitar este tipo de operaciones mercantiles.

El transporte marítimo surge como una excelente opción para transportar cualquier tipo de mercancía; por ejemplo, cargas peligrosas. Ofrece las siguientes alternativas de explotación de los servicios de los buques:

I. Transporte marítimo por línea regular:

Se orienta principalmente a la explotación de buques por medio de líneas regulares. Ofrece servicios permanentes sobre un tráfico de mercancías tendientes a cubrir rutas comerciales, con salidas y entradas, fijadas previamente, a diversos puertos que integran el itinerario.

II. Transporte marítimo denominado régimen de fletamentos:

Se realiza a través del arrendamiento de espacios de carga en los buques. En el mercado de fletes, la relación entre fletador⁵³ y armador fletante⁵⁴ se realiza a través de una *póliza de fletamento*, que coexiste con el conocimiento de embarque.

En este orden de ideas, podemos establecer el siguiente resumen:

1. Se trata del contrato de utilización de un buque.
2. Corresponde a un transporte marítimo de mercancías a través de la celebración de un contrato. Se logra así que los cargadores o contratantes dejen de viajar en el buque acompañando su mercancía.

⁵³ *Fletador* es la persona física o moral que contrata con el naviero la utilización del buque.

⁵⁴ *Fletante* es el naviero que se obliga a realizar el transporte, sea o no propietario del buque; es decir, se trata de un naviero que dispone de buques adecuados.



3. Personas que intervienen en los fletamentos:

- a) *Shipboker*. Intermediario entre el fletador y el fletante; su función principal es buscar buques para los fletadores a través del cobro de una comisión mercantil sobre el flete al fletante.
- b) *Fletante*. Dueño del buque.
- c) *Fletador*. Contratante del buque.
- d) *Consignatario*. Persona física o jurídica a quien se habrá de entregar la mercancía.
- e) *Cargador*. Encargado de entregar la carga al buque.

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

En este apartado comentaremos en forma detallada e integral el tratamiento fiscal que se le 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*.

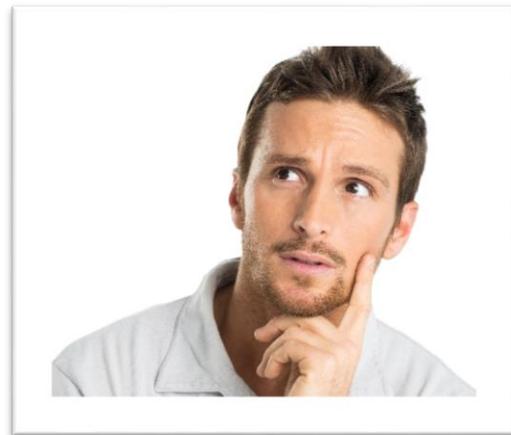
1. Es un concepto utilizado para señalar la rentabilidad del dinero, los ahorros o la inversión; o bien, el costo financiero de un crédito o deuda.
2. Son penalidades o tarifas por el uso del dinero recibido en préstamo.
3. Independiente de cómo se les designe, son los rendimientos de créditos de cualquier clase, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en los beneficios.
4. 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 sean contingentes. De los pagos que se realizan a un tercero con motivo de apertura o garantía de créditos, aun cuando estos 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. 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, incluso de los ajustes que se realicen al principal por el hecho de que los créditos u operaciones estén denominados en unidades de inversión.

6. 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. 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. 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. 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, 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, 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, debemos puntualizar que, en términos generales, existen dos tipos de intereses:

a) Interés simple

- Se aplica en operaciones celebradas a corto plazo (un año como máximo). Es determinado directamente sobre el monto o importe que se adeuda; es decir, sobre el capital inicial.

b) Interés compuesto

- 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, hay una capitalización.

En la actualidad, como una forma de financiamiento para poder cubrir sus compromisos empresariales, las personas se ven obligadas a recurrir al endeudamiento: solicitan préstamos con la finalidad de inyectar recursos financieros a sus negocios, conscientes de que al final del plazo establecido habrán de realizar el pago convenido más intereses, los cuales 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 LISR regula diversos requisitos y obligaciones fiscales como sigue.

| Concepto | Fundamento legal |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|
| 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. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquel en el que se incurrió en mora cubren, en | Art. 25, fracción VII LISR |



| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|
| <p>primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquel 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>Las deducciones autorizadas que pretendan llevar a cabo los contribuyentes deberán reunir los siguientes requisitos:</p> <ul style="list-style-type: none">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, solamente se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la | <p>Art. 27, Fracciones I, III, IV, V, VI y VII de la LISR.</p> |



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.

Requisitos y obligaciones fiscales para la deducibilidad del pago de los intereses, de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta

Pagos de intereses a extranjeros

Sin duda, 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 recurren a países extranjeros para obtenerlo, lo que genera un pago de intereses.

En esta línea, la LISR distingue varios tratamientos fiscales. En lo que respecta a ingresos por intereses, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país se coloque o 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 deberá 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. Tratándose de extranjeros, deben pagar sus impuestos a través de retenciones efectuadas por las personas que les realizan dichos pagos. Sobre esto, 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 Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de conformidad con lo establecido en dicha Ley.</p> <p>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.</p> | <p>10%</p> |
| <p>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</p> | <p>4.9%</p> |



| | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <p>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%.</p> <p>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.</p> | |
| <p>A los intereses pagados a reaseguradoras</p> | <p>15%</p> |
| <p>I. Intereses pagados por instituciones de crédito a residentes en el extranjero, distintos de los señalados anteriormente.</p> <p>II. Intereses pagados a proveedores del extranjero por enajenación de maquinaria y equipo que formen parte del activo fijo del adquirente.</p> <p>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.</p> | <p>21%</p> |
| <p>Al pago de interés distintos a los señalados en este apartado</p> | <p>35%</p> |

Retenciones del ISR a los intereses.

Fuente: Elaborado con base en la LISR, artículo 166.

Obligaciones fiscales

Complementariamente a las obligaciones fiscales señaladas antes, el artículo 166 de la LISR establece las siguientes obligaciones.



- 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, solamente 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 sea pagado por establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país a que se refiere el artículo 48 de la LISR⁵⁵.
- 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 relacionadas⁵⁶, 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 las siguientes situaciones:
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.
 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 sobre 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

⁵⁵ 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.

⁵⁶ 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 las primeras.

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 intermediario⁵⁷ 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 siguiente a la fecha en que se efectúa la enajenación; ahora bien, para estos

⁵⁷ Se entiende como *intermediario* a las instituciones de crédito y casas de bolsa del país que intervengan en la adquisición de títulos valor.



efectos, el residente en el extranjero deberá proporcionar al depositario de valores los recursos necesarios para el pago de dicho impuesto. (LISR, art. 166).

Excepción del pago del ISR

Las autoridades fiscales regulan los siguientes casos exceptuados del pago del ISR, en cuanto al 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, art. 166).

Excepción de responsabilidad solidaria

En caso de que sea imposible 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 (CFF). (LISR, art. 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 a territorio nacional como extranjero. Es necesario que al momento de autorizar esos viajes los directivos conozcan el monto máximo de deducibilidad respecto de dichas erogaciones, toda vez que su desconocimiento puede ocasionar que tales 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.



Dentro de las organizaciones, es normal la entrega de viáticos a los trabajadores en calidad de funcionarios o empleados, comisionados para realizar alguna actividad encargada por sus directivos. Los importes de esos viáticos, entregados en efectivo o por depósitos a la tarjeta de crédito o débito, en diversas ocasiones no son comprobados en forma adecuada para efectos fiscales, pues se carece de

documentación comprobatoria con requisitos fiscales. En este orden, en cuanto al efecto fiscal, las autoridades tributarias establecen en el octavo párrafo del artículo 90 de la LISR que se encuentran obligadas al pago del impuesto sobre la renta las personas físicas residentes en México que perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con comprobantes fiscales a nombre de aquel por cuenta de quien se efectúa el gasto. Es necesario enfatizar



que todo gasto realizado por concepto de viático se debe encontrar debidamente soportado con comprobantes fiscales, a nombre de aquel por cuenta de quien se realiza el gasto; de lo contrario, sería un ingreso acumulable sujeto al pago del ISR para la persona física que haya recibido esas cantidades, puesto que en dicho supuesto no se encuentran considerados como ingresos exentos según el artículo 93 de la LISR.

En conclusión, nos encontraríamos frente a los siguientes supuestos:

- a) *Deducción al 100% de los gastos de viaje.* Si son amparados con comprobantes fiscales y cumplen los requisitos de fondo y forma establecidos en la LISR, en específico los reunidos en la fracción primera del artículo 27 (gastos estrictamente indispensables), la fracción XVIII (plazo para reunir los requisitos legales) y, desde luego, la fracción V del artículo 28 de la ley en comento (gastos de viaje).
- b) *Gastos o partidas no deducibles.* Cuando no se cumplan los requisitos fiscales.

Al respecto, la fracción quinta del artículo 28 de la LISR estipula que los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, se considerarán como partidas *no deducibles* cuando se encuentren en cualquiera de los supuestos que se relacionan a continuación.



| Concepto | Notas |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>I. Que el importe de los gastos realizados en México o en el extranjero no sean destinados a lo siguiente.</p> <p>a) 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 circunde al establecimiento del contribuyente.</p> | <p>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 es con la finalidad de no confundir gastos realizados cerca del establecimiento con los gastos de viaje, como consumos en restaurantes, taxis locales, etcétera.</p> |
| <p>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 se realicen en territorio nacional o con la documentación comprobatoria correspondiente, cuando se efectúen en el extranjero.</p> | <p>En cuanto a 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 gastos de personas ajenas a la empresa o negociación.</p> |
| <p>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 documentación comprobatoria que ampare el hospedaje o transporte.</p> | <p>En materia de arrendamiento de automóviles y gastos relacionados, a través de esta condicionante, las autoridades fiscales regulan su deducción fiscal limitándola a \$850.00 (ochocientos cincuenta pesos 00/100 M.N.) diarios. Esta deducción se puede llevar a cabo únicamente tratándose del uso o goce temporal de automóviles 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.</p> <p>A través de esta disposición, se pretende 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 son deducibles nada más hasta por un monto que no exceda los \$200.00 diarios por automóvil, como se señala en el tercer</p> |



| | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | párrafo del fracción trece del artículo 28 de la LISR. |
| Los gastos de viaje destinados al hospedaje 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 incluyan en la comprobación de dichas erogaciones los CFDI, relativos al transporte, estableciendo adicionalmente una limitante de 3,850.00 diarios por este concepto. Con estas medidas, se evita que se excedan 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, solamente 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. | Es común que el personal del contribuyente requiera de una capacitación profesional en forma constante, la cual es proporcionada frecuentemente por instituciones públicas o privadas, en el país o en el extranjero. En estos casos, las autoridades regulan que sean separados de las cuotas de recuperación tanto el importe del seminario como el de los gastos de viaje. Lo anterior para poder aplicar en forma adecuada tanto las limitantes como las condicionantes de dichas erogaciones fiscales. |

Supuestos por los que los viáticos o gastos de viaje se consideran partidas *no deducibles*. Fuente: elaborado con base en la LISR, artículo 25 fracción V.

Complementariamente, las autoridades fiscales determinan una serie de requisitos para deducir este tipo de erogaciones. Al respecto, establecen los siguientes ordenamientos.



| Concepto | Fundamento legal |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------|
| Los contribuyentes pueden efectuar las deducciones siguientes: Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones. | Art. 25, fracción III LISR |
| 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) 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. | Art. 27, fracciones I, III, IV y VI de la LISR |



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, en primera instancia, el SAT a través de su página electrónica señala 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 se dijo, para efectos fiscales en nuestro país, se consideran extranjeros tanto las personas físicas como las morales. El cumplimiento del pago de sus impuestos es regido por las leyes de otros países, por su nacionalidad, lugar o sede de operación, residencia, etcétera.

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. Si adicionalmente tienen casa habitación en otro país en el cual generen 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. Aunque dichas personas sí tengan su casa habitación en nuestro país, se toman como residentes en el extranjero si en territorio nacional no tienen su principal centro de intereses.



En cuanto a la definición de *asistencia técnica*, el Código Sustantivo, en 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

Sobre la forma como 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, transferencia de tecnología o regalías, 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

De acuerdo con el artículo 167 de la LISR, 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:

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 aquel 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, art. 167).

Partidas no deducibles

Hablar de conceptos o partidas no deducibles siempre despierta especial interés, pues la falta de deducibilidad al momento de determinar el resultado fiscal implica un exceso en el pago de las contribuciones. Así, para poder comprender mejor el tema, es indispensable entender qué son las partes relacionadas. De acuerdo con



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 toman 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 LISR estipula:

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.⁵⁸

Por otra parte, siguiendo con el tema 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 hubieren pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

⁵⁸ Para efectos de esta ley, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables cuando no existan diferencias entre ellas 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 y que estas se eliminen mediante ajustes razonables.

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

registrados para efectos fiscales en el país en que residan o 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 deben 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 la culminación de su vida laboral. Por esta razón llevarán a cabo las aportaciones necesarias para su constitución.

Así, las empresas se enfrentan ante la posibilidad de deducir dichas aportaciones. Pero lo más importante es que tengan los recursos necesarios para sufragar dichos gastos. Al respecto, la norma jurídica contenida en el artículo 29 la LISR regula 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 con base en el 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, art. 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 LISR, que para efectos de los artículos 25, fracción X y 29 de la LISR, 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 LISR.

Esta reserva se incrementará con las aportaciones que efectúe 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 generen no serán deducibles para el contribuyente.

Si los trabajadores efectúan 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 caso de utilidad o pérdida actuarial de cualquier ejercicio, será distribuida en los ejercicios subsecuentes, según el 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 lo que toca 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:

[...] 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, art. 66).

2.12. Inversiones



A lo largo de cada ejercicio fiscal, las personas morales llevan a cabo la adquisición de inversiones (activos fijos⁵⁹, gastos y cargos diferidos⁶⁰), necesarias para realizar sus actividades y obtener ingresos. Al respecto, la fracción cuarta del artículo 25 de la LISR establece como limitantes o condicionantes, en cuanto a la adquisición de las

inversiones, 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 inversión⁶¹, con las

⁵⁹ 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).

⁶⁰ *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 aquellos 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).

⁶¹ 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).



limitaciones en deducciones que, en su caso, establezca esta Ley. Tratándose de ejercicios irregulares, la deducción correspondiente se efectuará en 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, esta 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. Si el contribuyente no inicia 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, pero 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, art. 31, quinto párrafo).

Enajenación de los bienes o pérdida de utilidad

Si un contribuyente enajena sus bienes o bien cuando estos dejan de ser útiles para obtener los ingresos, deberá deducir, en el ejercicio en que esto ocurra, la parte aún no deducida. En caso 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. 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 en bienes cuya inversión no es deducible en los términos de las fracciones II, III y IV del artículo 36 de esta la LISR. (Cfr. LISR, art. 31, sexto párrafo).

Ajuste a la deducción

Conscientes de la inflación que opera en nuestro país, las autoridades fiscales, 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 dispone 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 irregulares⁶², 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”.

⁶² El artículo 11 del Código Fiscal de la Federación señala que, cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, estos 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.



A continuación, se explica el ordenamiento fiscal citado:

a) En primera instancia, hay que comprender que un ejercicio fiscal de 12 meses se encuentra integrado de dos mitades: la primera comprende el periodo de enero a junio; y la segunda, de julio a diciembre.

b) Ahora bien, una vez comprendidos estos periodos, hay que conocer los porcentajes máximos autorizados por tipo de bien, y luego proceder a efectuar el ajuste fiscal de la misma. Por esta razón, incluimos dichos porcentajes haciendo referencia a los artículos 33-35:

Periodos preoperativos

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.



Activos fijos

En el caso de activos fijos por tipo de bien, los por cientos máximos autorizados 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 datos, 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, 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, transpondedores, antenas para la transmisión y recepción de comunicaciones digitales y análogas, y 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 renovables⁶³ o de sistemas de cogeneración de electricidad eficiente.

Por cientos máximos de deducciones de ISR de activos fijos por tipo de bien.

Fuente: 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 LISR, se aplicarán, de acuerdo con 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.

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 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.

⁶³ Por fuentes renovables debemos entender aquellas 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.



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.

**Por cientos máximos de deducciones de ISR de maquinaria y equipo.
Fuente: elaborado con base en la LISR, artículo 34.**

Ajuste a la deducción

Una vez que identificamos el tipo de ejercicio a trabajar (es decir, regular o irregular), continúa 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.

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

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.

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



NOTA: únicamente se consideran siete meses (junio-diciembre), pues mayo no es tomado 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.

$$\text{F.A.} = \frac{\text{INPC}^{64} \text{ Agosto 2014} = 113.438}{\text{INPC Mayo 2014} = 112.527} = 1.0080$$

NOTA: para la obtención de factores, solamente 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.

⁶⁴ 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.



| | |
|--------------------------------------------------------------|---------------|
| 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 |

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

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

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

2. Para obtener la depreciación mensual, dividimos el resultado entre el número de meses del ejercicio.

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

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 es de enero a junio; y la segunda, 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 tributarias.⁶⁵

En materia de los requisitos establecidos en la LISR relativos a los créditos incobrables, la fracción quince del artículo 27 de dicha ley dispone que, en caso de pérdidas por créditos incobrables, estas se deben considerar realizadas en el mes cuando se consuma el plazo de prescripción que corresponda, o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.

En cuanto a la notoria imposibilidad práctica de cobro, para el adecuado estudio de este tema, se deben considerar, entre otros, 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 mora⁶⁶,

⁶⁵ Medina Ortega, C. S. (2015). *Régimen fiscal de empresas I. ISR e IETU Personas morales*. México: 7 Editores, p. 122.

⁶⁶ Por mora (*mora, cessatio*) debemos entender un retardo culposo derivado del incumplimiento del pago u obligación asumida por una persona.

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 udis.

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 caen en mora cuando el acreedor haya demandado ante la autoridad judicial⁶⁷ 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.

⁶⁷ 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 concurso⁶⁸, 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, art. 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, la cual comprenderá seguros de invalidez, vejez, vida, cesación involuntaria del trabajo, enfermedades y accidentes, 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 Social⁶⁹, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.

⁶⁸ 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 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.

⁶⁹ 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. 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. Hasta ahora, la más grande en su género en América Latina. <http://www.imss.gob.mx/>.

Intereses devengados

Las empresas pueden enfrentarse a crisis económicas, razón por la cual recurren



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 LISR.

Ahora bien, en el caso del pago de intereses moratorios⁷⁰,

[...] 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, art. 25, fracción VII).

⁷⁰ Toda prestación pactada en favor del acreedor que conste 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 consiste 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 consiste 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 tuvieren 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).



Como se puede observar, las autoridades de la materia prevén la deducibilidad de dichos pagos de intereses. Asimismo, 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 LISR dispone que, en el caso del pago de intereses por capitales tomados en préstamo, procederá la deducción del pago de los intereses devengados por este concepto, cuando estos 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, art. 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 manifiesta en cada ejercicio fiscal para los



contribuyentes⁷¹. Al respecto, el artículo 44 de la LISR dispone 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

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 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 casos en los que el resultado obtenido respecto del 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.

⁷¹ Medina Ortega, C. S. (2016). *Personas Morales I*, p: 95.



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

Moneda extranjera

Los créditos y 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 CIK881128EN7, 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 los créditos | <u>\$88,000</u> |
| Diferencia | \$20,000 |
| Por factor de ajuste anual | <u>0.0397</u> |
| Igual | \$794 |

| | | |
|-----------|--------------------------|-----------------------|
| *Factor = | INPC DIC. 2013 = 111.508 | = 1.0397 – 1 = 0.0397 |
| | INPC DIC. 2012 = 107.246 | |

Por tanto, como $A > B$, el resultado fiscal representa o refleja para este ejercicio fiscal un ajuste anual por inflación acumulable⁷².

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.

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

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 aquel en que se concertó el crédito.

⁷² Medina Ortega, C. S. (2016). *Personas Morales I*, p. 96.



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 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 aquel en el que se presente la declaración correspondiente y hasta la fecha en la que se compensen, acrediten o 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, 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.

Cuentas que no se consideran como créditos.

Fuente: 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. Se consideran deudas, 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.
- 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 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 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, ejemplificamos la determinación del impuesto correspondiente derivado de los anticipos entregados por una asociación civil, sin fines de lucro.



Caso A

La Cámara de Comercio, A. C., fue constituida el 12 de enero de 2018, según lo establecido en la fracción III del artículo 79 de la LISR. En 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. ¿Cuál es el monto que se le habrá de retener por concepto del impuesto sobre la renta sobre dicha erogación?

5. Tarifa aplicable durante 2018 para el cálculo de los pagos provisionales mensuales

| Límite inferior | Límite superior | Cuota fija | Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior |
|------------------|------------------|-----------------|------------------------------------------------------------------|
| \$ | \$ | \$ | % |
| 0.01 | 578.52 | 0.00 | 1.92 |
| 578.53 | 4,910.18 | 11.11 | 6.40 |
| 4,910.19 | 8,629.20 | 288.33 | 10.88 |
| 8,629.21 | 10,031.07 | 692.96 | 16.00 |
| 10,031.08 | 12,009.94 | 917.26 | 17.92 |
| 12,009.95 | 24,222.31 | 1,271.87 | 21.36 |
| 24,222.32 | 38,177.69 | 3,880.44 | 23.52 |
| 38,177.70 | 72,887.50 | 7,162.74 | 30.00 |
| 72,887.51 | 97,183.33 | 17,575.69 | 32.00 |
| 97,183.34 | 291,550.00 | 25,350.35 | 34.00 |
| 291,550.01 | En adelante | 91,435.02 | 35.00 |

Aquí se ubica el ingreso.



Resolución

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

| CONCEPTO | | IMPORTE |
|----------|-------------------------------------------------------------|--------------|
| | Ingresos | \$ 40,000.00 |
| Menos | Límite Inferior | \$ 38,177.70 |
| Igual | Excedente sobre el Límite Inferior | \$ 1,822.30 |
| Por | Por ciento para aplicar sobre excedente del límite inferior | 30 % |
| Igual | Impuesto Marginal | \$ 546.69 |
| Más | Cuota Fija | \$ 7,162.74 |
| Igual | ISR a retener | \$ 7,709.43 |

Entonces, se le debe retener al Lic. Patiño por concepto del ISR la cantidad de \$8,320.00; 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 ellos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos.

Aportaciones para fondos de pensiones⁷³

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 mensualmente, y de forma vitalicia, la norma tributaria contenida en la fracción decima del artículo 25 de la LISR permite la deducción de 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.

Reglas

Además, la norma jurídica contenida en el artículo 29 de la LISR dispone que las reservas para fondos de pensiones o jubilaciones de personal, complementarias a

⁷³ Milagros Gutiérrez Fernández 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 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 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 el país, 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 obtenidos por la inversión forman parte del fondo y deben permanecer en el fideicomiso irrevocable; solamente 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 podrá disponer únicamente 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 dispusiera 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.

Reglas aplicables a 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.

Fuente: elaborado con base en la LISR, artículo 29.

Impuesto empresarial a tasa única

Este impuesto fue abrogado a partir del 1.º de enero de 2014, en el artículo segundo transitorio de la LISR.



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 cálculo fácil y cumplimiento sencillo.

El artículo 25 de la LISR establece diversos conceptos, partidas y erogaciones susceptibles de poder ser deducidos por las personas morales al momento de determinar el pago de sus contribuciones fiscales. Asimismo, el artículo 27 de la LISR enuncia una serie de requisitos a cumplir en cuanto a las deducciones fiscales que se 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 define erogaciones que en ningún caso podrán ser deducibles para las personas morales. Es importante observar dicho ordenamiento legal a fin de no caer en alguno de los supuestos contenidos en ese ordenamiento fiscal.

Es necesario que el estudiante de la Licenciatura en Contaduría conozca las diez fracciones que integran el artículo 25 de la LISR para reunir los conocimientos integrales del tema en cuestión.

La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única fue abrogada a partir del 1.º de enero de 2014, con el artículo segundo transitorio de la LISR. En esa ley, se establecían diversas erogaciones que podían ser deducibles al momento de determinar dicho impuesto.



BIBLIOGRAFÍA DE LA UNIDAD



BIBLIOGRAFÍA SUGERIDA

| Autor | Capítulo | Páginas |
|-----------------------------------------------------------|------------------|----------------------|
| Medina, C. Régimen fiscal de empresas I. ISR e IETU | Tema 5 | 112-137 |
| Cámara de Diputados | LISR, capítulo 2 | Artículos 25-30 |
| Cámara de Diputados | CFF, capítulo II | Artículos 92-115 Bis |



UNIDAD 3

ESTUDIO Y ANÁLISIS DE LA PARTICIPACIÓN A LOS TRABAJADORES DE UTILIDADES DE LAS PERSONAS MORALES





Para el estudio adecuado de la asignatura, es importante que el alumno recurra a una bibliografía actualizada que le proporcione el acervo para desarrollar cada tema y subtema. En el caso de esta unidad, debe disponer de la LISR del ejercicio fiscal en curso, complementada con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Civil Federal y el Código Fiscal de la Federación.

Además, el alumno tendrá que consultar la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria (SAT), donde encontrará datos adicionales para la determinación de resultados, bases y cálculos establecidos en las leyes tributarias, como 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

El estudiante analizará 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

Es importante comprender adecuadamente el contenido y alcance de la LISR en cuanto al procedimiento para fijar la renta gravable que servirá de base para la determinación de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa que habrán de entregarse durante cada ejercicio fiscal; así como la manera de distribuir y dar oportunamente esas utilidades a los trabajadores que tienen derecho



a percibirlas. También es necesario estar al tanto de los casos o supuestos en que las personas morales se encuentran eximidas del reparto de utilidades, complementado con el conocimiento integral de las diversas obligaciones fiscales que deben cumplir las personas morales durante cada ejercicio fiscal relativas al tema en cuestión.

Para entender lo anterior, el primer paso es ubicar dentro de la estructura de la LISR 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. Así, tendrás la certeza de que no omites alguna disposición tributaria y asegurarás su cumplimiento.

Con el propósito de comprender mejor el tema, se debe contar con diversos conocimientos en el área laboral. Por ello, se abordará el estudio de la Ley Federal del Trabajo en lo concerniente el tema de la PTU; asimismo, se analizará el reglamento de la LISR con la finalidad de conocer procedimientos alternativos en cuanto a la determinación del impuesto a retener a los trabajadores, alternativo al procedimiento establecido en la LISR, a fin de evaluar el impacto financiero que puede evitarse y, desde luego, beneficiar al trabajador.



3.1. PTU

Nuestra Constitución reconoce el derecho al reparto de las utilidades que deben llevar a cabo los patrones a los trabajadores en sus empresas, y la Ley Federal del Trabajo reglamenta cómo realizar dicho reparto, según los salarios devengados y el tiempo laborado por cada trabajador, respecto del ejercicio fiscal por el que se pretende efectuar esa participación de las utilidades.

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. Si a los trabajadores se les reparte con justicia una porción de las ganancias obtenidas por sus patrones, estarán en mejores condiciones de actitud y lealtad para incrementar su productividad laboral.

También es necesario que los trabajadores conozcan perfectamente el marco teórico, las bases jurídico-laborales, procedimientos y trámites para que, según los casos, realicen el reclamo ante las autoridades por la falta de entrega de su PTU, y reciban con equidad el reparto que les corresponde. El incumplimiento de la ley implica diversas sanciones para los patrones; además, si los trabajadores llegaran a presentar objeciones según las formas señaladas en las disposiciones fiscales, 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 al tema de la PTU.

Legislación laboral vigente para el reparto de utilidades

A continuación, se presenta un análisis sobre las principales leyes que determinan los procedimientos fiscales, jurídicos y laborales 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 debería ser en forma proporcional según el esfuerzo de cada individuo.

Nuestra Constitución denomina su título sexto “Del trabajo y de la previsión social”,



donde establece 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”. El título citado únicamente contiene el artículo 123, con sus dos respectivos apartados: el A se aplica entre los

obreros, jornaleros, empleados domésticos, artesanos, y de manera general, todo contrato de trabajo; el B es aplicable entre los poderes de la Unión, el Gobierno del Distrito Federal y sus trabajadores.

En materia de 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”⁷⁴.

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; debe 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) Esa comisión cuenta con la facultad de 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 LISR. Los trabajadores podrán formular ante la Oficina correspondiente de la Secretaría de

⁷⁴ Cfr. CPEUM, artículo 123.

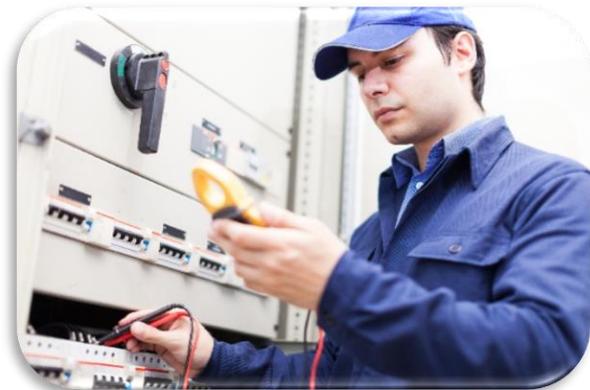
Hacienda y Crédito Público las objeciones que juzguen convenientes, ajustándose al procedimiento que determine la ley.

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 para conocer o intervenir en las finanzas, actividades u objetivos de las organizaciones; 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. 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 obligaciones entre ambos. Esta ley es de observancia general en todo el país;



rige 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 decente⁷⁵ en todas las relaciones laborales” (LFT, art. 2) que se suscitan entre los empleados y sus empleadores, por lo que se deben cumplir en tiempo y forma.

En cuanto a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la ley en estudio dedica su capítulo octavo, 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 se debe aplicar sobre la renta gravable obtenida según el penúltimo párrafo del artículo 9 de la LISR. Dicho porcentaje fue determinado a través de la cuarta Comisión Nacional, una vez que esta comisión llevó a cabo investigaciones y realizó estudios para conocer las condiciones generales de la economía nacional, y considerando 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 determina el monto de la PTU que habrá de repartirse entre los trabajadores, debe proceder a su entrega. Pero si los trabajadores no están de acuerdo con el monto 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

⁷⁵ “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).



necesarias respecto de la información que refleje la declaración anual del ejercicio que dicho patrón hubiera presentado a la SHCP, siguiendo estas 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.

Cabe destacar que únicamente se proporcionarán los anexos relativos a la información correspondiente de la PTU, y en ningún caso se debe ofrecer 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, art. 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 con la norma del trabajo contenida en el artículo 122 de la LFT.



Reparto adicional de la PTU

Si 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, art. 122).

PTU no reclamada por los trabajadores

En caso de 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 con base en el último párrafo del artículo 122 de la LFT.

A continuación, se presenta un ejemplo relativo a la exigibilidad del pago de la PTU, así como el plazo para reclamarla.



Exposición del caso

Algunos trabajadores de la empresa Aceros de México, S. A. de C. V., están preocupados porque no se han presentado a cobrar sus utilidades generadas durante el ejercicio fiscal comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2017. Por otro lado, uno de los trabajadores, Javier Piña y Piña, también labora con una persona física que realiza actividades empresariales, y está en la misma circunstancia de falta del cobro de su PTU. ¿Qué pueden hacer al respecto?

Resolución

En primera instancia, el reparto de la PTU se debe realizar dentro de los 60 días siguientes a la fecha en la que se efectuó la declaración anual del ejercicio. En este caso:

- a) Para la empresa en que laboran los trabajadores, la fecha del pago del impuesto del ejercicio es el 31 de marzo. Por consiguiente, los patrones deben pagar la PTU a sus trabajadores como límite de plazo el 30 de mayo.
- b) Tratándose de patrones constituidos como personas físicas, la fecha del pago del impuesto del ejercicio es el 30 de abril. Por consiguiente, los patrones tienen como límite de plazo el 29 de junio para pagar la PTU a sus trabajadores.

Ahora bien, en cuanto al plazo de exigencia para cobrar el reparto de la PTU al que tienen derecho los trabajadores, las autoridades laborales establecen los siguientes ordenamientos jurídicos:

1. Los trabajadores activos laboralmente cuentan con un año para exigir el pago de la PTU, el cual inicia a partir del día siguiente que fue exigible su cobro; el 31 de mayo o 30 de junio, respectivamente.

2. En cuanto a los extrabajadores con derecho al reparto de utilidades, también cuentan con el plazo de un año para cobrarlas, con los mismos tiempos de exigencia señalados en el punto 1.

Las cantidades no reclamadas transcurridos dichos plazos se adicionarán a la PTU del siguiente ejercicio fiscal. Si en este ejercicio no existieran utilidades a repartir, se efectuará el reparto con la suma de todas las cantidades no reclamadas por parte de los trabajadores.

Determinación del reparto con base en días trabajados y monto de salarios

Para 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, determinan 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 salarios⁷⁶ devengados por el trabajo prestado durante el año”.



⁷⁶ 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. (Véase el artículo 124 de la LFT).



Normas para determinar la PTU

Para proceder a determinar la PTU que corresponde 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.

Empresas exceptuadas del reparto de la PTU

Existen diversas instituciones o empresas que, o por su nacimiento o las actividades que realizan, 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, mediante 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 periodo 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.

Listado por tipo de empresas e instituciones exceptuadas de efectuar el reparto de utilidades a sus trabajadores.

Fuente: elaborado con base en la Ley Federal del Trabajo, artículo 126.



Normas para el reparto de la PTU

Para el reparto adecuado de las utilidades a los trabajadores, se deben cumplir con determinadas normas, buscando un equilibrio laboral respecto de su correcta distribución. Al respecto, el artículo 127 de la LFT establece:

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. En este orden, 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: trabajan en hogares privados, sin una seguridad laboral adecuada, carentes de prestaciones y de seguridad social; son trabajadores muy vulnerables y no están inscritos ante las instituciones sociales. Por consiguiente, están excluidos del alcance de la legislación laboral y 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.

Con esta norma se reconoce la participación de los trabajadores 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 con 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.
- En ningún caso, la participación en las utilidades 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 fijar la base gravable sobre la que se habrá de determinar el monto de la PTU a repartir entre los trabajadores. En este orden, 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, art. 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, art. 9).

El 31 de octubre de 2013, el Congreso de la Unión aprobó el paquete económico para el ejercicio fiscal 2014, el cual dispone 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% o 53%) y, en su caso, deberán tomar en cuenta la depreciación fiscal histórica que hubiera correspondido de no haber aplicado la deducción inmediata a bienes de activos fijos en ejercicios anteriores a 2014.

Las autoridades fiscales instituyen que el resultado obtenido de aplicar el factor de 0.53 o 0.47 a las aportaciones efectuadas al plan de pensiones y jubilaciones, señaladas en la fracción X del artículo 25 de la ley en estudio, es un “límite” de la deducción, el cual no tiene ninguna diferencia en cuanto al procedimiento para determinar el ISR y la PTU del ejercicio.

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 habrán de repartir a sus trabajadores, con la siguiente información.



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 |
| Cortés 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 corresponde a cada trabajador

| 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 |
| Cortés Yáñez 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 Paúl | 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

Durante cada ejercicio, las autoridades tributarias establecen diversos estímulos fiscales para que sean aplicados por los contribuyentes del ISR. Por esta razón, hay que estar muy atentos para aprovechar esos beneficios.

En materia de retención del impuesto sobre la renta, los retenedores del impuesto pueden optar por determinarlo, con base en una *retención optativa* establecida en el art. 142 del Reglamento de la Ley. Para ello, el segundo párrafo del artículo 96 de la LISR establece:

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, art. 96)⁷⁷.

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, el artículo 142 del reglamento de la LISR 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.

⁷⁷ Medina Ortega, C. S.

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.

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, 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 art. 97 de la LISR).

Analizaremos a continuación cómo se determina el ISR con ambas opciones, a partir de un caso práctico.⁷⁸

Caso A resuelto

Los directivos de la empresa ABC, S. A., 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. Además, solicitan que se les muestre un cuadro comparativo entre ambos impuestos, con el propósito de precisar 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 | |

⁷⁸ Medina, C.



Resolución

I. Determinación del ISR según el 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

En la norma de trabajo del artículo 132, fracción veintiocho de la LFT, se establece 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.

Para determinar la participación de cada trabajador se deben observar las normas establecidas en el artículo 125 de la LFT, las cuales señalan que cada empresa, según los casos, debe integrar una comisión mixta de reparto de utilidades, conformada por un número igual de representantes tanto de los trabajadores como del patrón, que juntos formularán un proyecto donde se determine la PTU que 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.

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, donde se determine el monto de las utilidades que corresponde a cada trabajador, así como las bases que se observaron para llevar a cabo los cálculos. Una vez



elaborado el proyecto, lo deberán fijar en un lugar visible durante un tiempo razonable antes del reparto, con la finalidad de que los trabajadores puedan, si es el caso, formular 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 corresponde a cada trabajador deben ser plasmados en actas, firmadas por cada uno de sus integrantes.

Formulación del proyecto

Para elaborar el 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.

| 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 1º 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 |
| Cortés Yáñez Bruno | Chofer | 72,000 | 0.18942683 | 13,638.73 | 300 | 35.1690566 | 10,550.72 |



| | | | | | | | |
|--------------------------------------------------------------------|-------------------|------------|------------|-----------|------|------------|-----------|
| Flores Koría Ivette | Demostradora | 60,000 | 0.18942683 | 11,365.61 | 340 | 35.1690566 | 11,957.48 |
| Rojas Sánchez Paúl | Auxiliar 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 según el 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. En esta línea, 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 5 de junio de 2014:

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.

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

Pago de la PTU documentado a través del CFDI

En la norma tributaria establecida en la fracción tercera del artículo 99 de la LISR, se instituye la obligación a los empleadores de expedir y entregar comprobantes fiscales a las personas que reciban pagos por los conceptos a que se refiere el capítulo cuarto de la ley mencionada, en la fecha en que se realice la erogación correspondiente, los cuales podrán utilizarse como constancia o recibo de pago para efectos de la legislación laboral a que aluden los artículos 132, fracciones VII y VIII, y 804, primer párrafo, fracciones II y IV, de la Ley Federal de Trabajo.

En cuanto a los comprobantes fiscales (CFDI) que habrán de entregarse a los trabajadores, relativos al pago de la PTU, el SAT dio a conocer a través de su página electrónica la guía de llenado para los contribuyentes que emitan CFDI por concepto del pago de nóminas. Entre otros ordenamientos, destacan:



- a) *Nómina ordinaria*. Referencia el pago de los sueldos fijos de los trabajadores, ya sea en forma semanal, quincenal o mensual, según los casos.
- b) *Nóminas extraordinarias*. Aquí se reflejan los pagos como la PTU, aguinaldo y pagos por separación.

Como puede observarse, el pago de la PTU en favor de los trabajadores debe estar amparado por un CFDI de nómina. Una vez que el patrón haya emitido el comprobante fiscal sellado digitalmente por el SAT, o bien por parte de un proveedor autorizado de certificación (PAC), se pondrá a disposición de los trabajadores el archivo electrónico (CFDI). Lo más importante al momento de emitir el CFDI es exteriorizar, en la sección de Atributos: Tipo percepción, el código 003, Participación de los trabajadores en las utilidades PTU, conforme al catálogo de complementos de nómina publicado por el SAT.

Con base en la fracción III del artículo 99 de la LISR comentada, es obligatorio para los empleadores el timbrado del CFDI utilizado para documentar el pago de la PTU, razón por la cual es fundamental timbrar el CFDI correspondiente, de forma separada al salario ordinario del trabajador.

Información a los trabajadores

En la norma jurídica contenida en el artículo 9 del reglamento de la LFT, se establece:

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.

El artículo 10 dispone:

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.



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.

Es importante aclarar que 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

En la norma jurídica contenida en el artículo 13 del reglamento en estudio, se establece:

Dentro de los treinta días hábiles siguientes al periodo 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 [...] (Art. 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).

Documentación de la PTU en el CFDI

Con la entrada en vigor de los comprobantes fiscales, el pago de la PTU no es la excepción a la regla: los empleadores están obligados a emitir un CFDI respecto del pago de dicha remuneración laboral. Dicho pago debe estar soportado por un CFDI de nómina, sellado digitalmente por el SAT o por el PAC. El archivo electrónico CFDI debe entregarse a los trabajadores

Características que distinguen un CFDI de PTU:

- a) Se indica en la sección de Atributo Tipo percepción el código o clave 003 – Participación de los trabajadores en las utilidades PTU.
- b) Con base en el artículo 99, fracción III de la LISR, será obligatorio el timbrado del CFDI utilizado para amparar el pago de PTU. Por tanto, se debe timbrar el comprobante de forma separada al salario normal.

IV. Jurisprudencias

A continuación, se presenta una tesis aislada en materia laboral, tomada del Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, sobre 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 aquella, 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. Este derecho se establece en el artículo 123 apartado A, fracción nueve, inciso e) de nuestra Constitución. 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 dispone el procedimiento para determinar la renta gravable sobre la cual habrá de fijarse 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 60 días siguientes a la fecha en que deba pagarse el impuesto del ejercicio de la empresa, aun cuando se encuentre en trámite alguna objeción de los trabajadores.

Las utilidades no reclamadas en un ejercicio fiscal se agregan 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 se repartirá en proporción de acuerdo con el monto de los salarios devengados por su trabajo prestado durante el año al que corresponda dicho reparto.

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

Hay dos procedimientos para determinar el impuesto que se habrá de retener a los trabajadores respecto de la cantidad a recibir por concepto de la PTU. El primero está contenido en el artículo 96 de la LISR; y el segundo es de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 142 del RLISR.

Los trabajadores tienen derecho a presentar un escrito de objeciones si no están de acuerdo en la información fiscal 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 DE LA UNIDAD



BIBLIOGRAFÍA SUGERIDA

| Núm. | Autor | Capítulo | Páginas |
|------|---------------------|-------------------|-------------------|
| 1 | Medina, C. | 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 | Artículos 117-131 |



UNIDAD 4

ESTÍMULOS FISCALES PARA PERSONAS MORALES





Para el estudio adecuado de la asignatura, es importante que el alumno recurra a una bibliografía actualizada que le proporcione el acervo para desarrollar cada tema y subtema. En el caso de esta unidad, debe disponer de la LISR del ejercicio fiscal en curso, complementada con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Civil Federal y el Código Fiscal de la Federación.

Además, el alumno tendrá que consultar la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria (SAT), donde encontrará datos adicionales para la determinación de resultados, bases y cálculos establecidos en las leyes tributarias, como el Índice Nacional de Precios al Consumidor, tablas, indicadores fiscales y demás información jurídico tributaria, necesarios para resolver las actividades de esta unidad.



OBJETIVO ESPECÍFICO

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

TEMARIO DETALLADO

(6 horas)

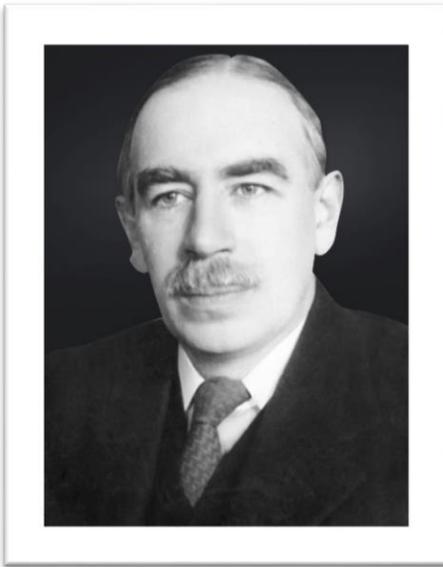
4. Estímulos fiscales para personas morales

4.1. Impuesto sobre la renta

4.2. Ley de Ingresos de la Federación

INTRODUCCIÓN

Para comprender 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 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 aplicaciones indebidas. Todo estímulo fiscal es concebido como una prestación económica otorgada por el sujeto activo en la relación tributaria: el Estado a los contribuyentes, en calidad de sujetos pasivos (personas físicas y morales), con la finalidad de impulsarlos en cuanto a su desarrollo económico o social ante una situación de desigualdad tributaria.



Para John Maynard Keynes, padre de la política económica en materia de estímulos fiscales, la causa principal del desempleo de una nación es una insuficiente demanda agregada, por ello propuso que las naciones debían aplicar una política de intervencionismo estatal adecuada, en particular una política fiscal, además de una política de *estímulo fiscal monetario*, para mitigar las fluctuaciones cíclicas de la actividad económica.

El economista Milton Friedman, padre de la corriente monetarista e impulsor del neoliberalismo, destaca la importancia de que los estímulos fiscales monetarios influyan 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, es necesario analizar exhaustivamente, año con año, los estímulos fiscales contenidos tanto en la Ley de Ingresos de la Federación, como en la propia LISR, para 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.

El área fiscal es uno de esos campos del saber que ningún profesionista debe desdeñar si su objetivo es el triunfo y, por qué no, obtener los mejores puestos en donde labora. Hoy día, las empresas necesitan estrategias especialistas en la materia que les brinden una adecuada seguridad sobre el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En cuanto a estímulos fiscales en favor de los contribuyentes, es necesario enfatizar que éstos se constituyen como beneficios económicos ofrecidos por el Estado, por medio de resoluciones en forma general para todas las personas, a fin de equilibrar el desarrollo de determinadas actividades, o bien de diversos sectores económicos, y en algunos casos impulsar el desarrollo de las comunidades después de algún evento de la naturaleza, a través de la reducción de la tasa impositiva de los impuestos, o brindando condonaciones, simplificaciones administrativas, o a través de la autorización de deducciones adicionales durante el ejercicio fiscal, siempre y cuando los contribuyentes cumplan adecuadamente con los requisitos.

4. Estímulos fiscales para personas morales

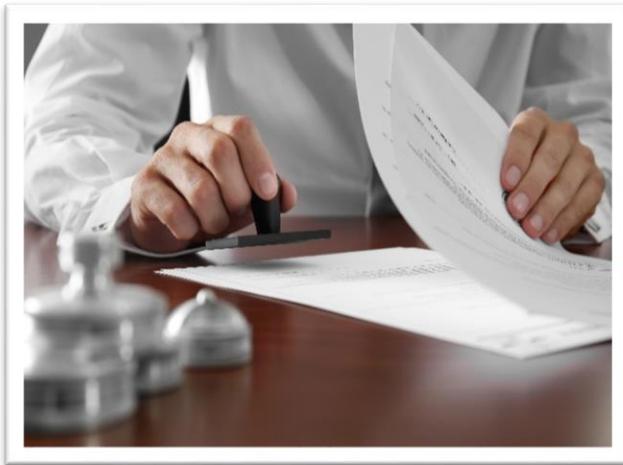
En el título séptimo de la LISR, las autoridades fiscales establecen los diversos estímulos fiscales que pueden efectuar las personas morales durante cada ejercicio. Tema que se abordará en la presente unidad.



En primera instancia, debemos comprender que un estímulo fiscal es todo beneficio de tipo económico brindado por las autoridades fiscales a través de las leyes respectivas, con el propósito de obtener determinados fines de interés social. Para esto 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 necesita estar en una situación jurídica o de hecho por parte del contribuyente, mediante una disposición legal que posibilita al 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 objetivo que sea el propio Estado quien absorba la carga tributaria.

4.1. Impuesto sobre la renta

Hablar del tema de estímulos fiscales⁷⁹ despierta un interés especial para los estudiosos de la materia. Pero ¿ese beneficio que repercutió en un ahorro



considerable en el pago de los impuestos a los contribuyentes debe ser tomado 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 [...]”⁸⁰.

⁷⁹ “ESTÍMULOS 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, 33. Septiembre 1990, Tesis: III-PSS-45, página: 14.

⁸⁰ 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.



El título séptimo de la LISR establece los siguientes estímulos fiscales aplicables a las personas morales:

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

Ley del impuesto sobre la Renta
Artículo 186

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.

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.

Estímulo fiscal para los patrones que contraten a personas que padezcan discapacidad y adultos mayores. Fuente: Ley del Impuesto sobre la Renta, artículo 186.



Procederemos a ejemplificar el estímulo fiscal analizado en el siguiente caso.

La empresa Uno, S. A., contrató en abril de 2016 a 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 |
| Vs. | Subsidio para el empleo | |
| | No aplica, puesto que a partir de ingresos de \$7,382.33 no se tiene derecho al subsidio para el empleo mensual. | 0.00 |
| Igual | ISR a retener y enterar del trabajador | 1,037.15 |
| | NOTA: esta cantidad representa el monto a deducir de los ingresos del patrón por concepto de estímulo fiscal. | |

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, S. A., contrató en abril de 2016 a 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 la 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

Ley del Impuesto sobre la Renta,
Artículo 187

Estímulo creado con el propósito de fomentar la inversión inmobiliaria en el país; para lo cual a través del artículo 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.

Estímulo fiscal de los fideicomisos dedicados a la adquisición o construcción de inmuebles.
Fuente: Ley del Impuesto sobre la Renta, artículo 187.

3. Estímulo fiscal a LA PRODUCCIÓN Y DISTRIBUCIÓN CINEMATOGRAFICA Y TEATRAL NACIONAL

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 nacional⁸¹ o en la distribución de películas cinematográficas nacionales⁸², contra el impuesto sobre la renta que tengan a su cargo en el ejercicio en el que se determine el crédito. En este orden, 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.

⁸¹ Para 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.

⁸² 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 aquellas que estimulen la formación de públicos e incentiven la circulación de la producción cinematográfica nacional.



- 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, art. 188).

En cuanto a lo anterior, el SAT emitió el siguiente comunicado:

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 dispone:

- 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 personas.⁸³

Reglas

Principales reglas 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

⁸³ www.sat.gob.mx, de fecha 29 de mayo de 2014.

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 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 merecedores de este beneficio. (LISR, art. 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, aunque es un tema poco abordado. El precepto *desarrollo inmobiliario*, en términos empresariales, se refiere a la acción o efecto de toda actividad que tiene como 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, para concurrir eficientemente en un mercado de la industria de la construcción y posteriormente proceder a comercialarlos a precios específicos; lo anterior con la finalidad de obtener márgenes, beneficios o utilidades. En estos preceptos, el artículo 191 de la LISR regula este estímulo fiscal, que, 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 el ordenamiento fiscal.

A continuación, procederemos a presentar un caso práctico relativo a este tema. Antes, es necesario transcribir el artículo correspondiente con el propósito 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:

En este ordenamiento legal, se regula la posibilidad de 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. Este beneficio fiscal no es aplicable para los 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, art. 191).

En esta fracción se regula claramente el destino de los terrenos por los cuales se ejerza el estímulo fiscal. Cabe aclarar 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, art. 191).

En esta fracción, las autoridades fiscales establecen como requisito para poder ejercer el estímulo fiscal que los ingresos acumulables provengan de la realización de desarrollos inmobiliarios, cuando menos en 85%. Al respecto, surgen los siguientes cuestionamientos:

a) No se establece claramente el ejercicio fiscal en que se deben obtener los ingresos, lo que genera 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. Esto crea 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, art. 191).

III. Qué 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.

Cuando 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, art. 191).

En 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 anterior se desprenden algunas interrogantes:

a) Resulta 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. Esto puede generar que los contribuyentes se amparen de dicho precepto de la ley.

b) Otro aspecto importante es precisar 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, ya 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 deberán 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, art. 191).

Comentarios finales

Como puede apreciarse en la redacción del artículo anterior, 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 esa opción. Todo estímulo fiscal debe servir



para incentivar cualquier actividad económica en el país, que conlleva la creación de nuevos empleos y un 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, que no enajena, por \$2,000,000 (dos millones de pesos 00/100 M.N.).
- b) Los resultados fiscales fueron:
 - 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, el artículo 192 de la LISR regula 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 si cumplen los requisitos establecidos en la ley. A través de este ordenamiento jurídico, el Estado busca promover la inversión en capital de riesgo en México, a través de los títulos fiduciarios conocidos como CKD'S⁸⁴, emitidos a plazo establecido por los fideicomisos⁸⁵ con rendimientos bursátiles variables y, por qué no decirlo, inciertos, los cuales se encuentran parcial o totalmente relacionados a los activos subyacentes fideicomitados; el propósito primordial es la inversión tendiente a incrementar el desarrollo de las actividades, o bien, la realización de proyectos de sociedades. (LISR, art. 192-193).

Cabe destacar que a través de las disposiciones fiscales determinadas en la ley, se puede apreciar claramente que subsisten las condiciones necesarias para el tratamiento adecuado de los rendimientos de los CKD'S, así como de las obligaciones jurídicas establecidas para los fideicomisos de inversión en

⁸⁴ La Bolsa Mexicana de Valores creó 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>)

⁸⁵ "Habrá 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 Comisión Nacional de Valores, art. 1.º).



capital de riesgo en el país, mejor conocidos como FICAP⁸⁶. Por este motivo, se mantiene en pie el estímulo de transparencia para el gran público inversionista, obligado al pago del ISR, derivado de sus ingresos que le 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.

⁸⁶ 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. (www.capitalprivado.com.mx, fideicomisos de inversión en capital privado [FICAP]; empresa dedicada a brindar servicios de consultoría de negocios y formulación de proyectos de inversión).



4.2. Ley de Ingresos de la Federación

En nuestro país, corresponde al Ejecutivo federal presentar ante la Cámara de Diputados la iniciativa de la Ley de Ingresos, fundamentada en 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 1.º, se establece el monto de los ingresos estimados a recaudar por cada concepto que 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. 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, establecieron 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 2.º, fracción I, inciso D), numeral 1, subinciso c) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

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. Asimismo 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 2.º, 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 2.º-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, 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 alternativo 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 servicios⁸⁷ 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 trate 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. 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 trimestralmente en los meses de abril, julio y octubre de 2016 y enero de 2017.

⁸⁷ Es un impuesto indirecto de tipo federal en nuestro país, que lo pagan los consumidores finales (clientes); 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 los contribuyentes; es decir, procede nada más para el consumo de ese 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 y cumpliendo con los requisitos señalados en esta fracción. En el entendido de que quien no solicite oportunamente su devolución perderá el derecho de realizarla con posterioridad a dicho año. De igual manera, en este 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 interés especial, no solamente para los transportistas, sino también para los consumidores y productores de bienes y servicios: del incremento que pudiera sufrir va a depender el aumento en sus insumos. Al respecto, las autoridades fiscales prevén un estímulo importante; regulan que se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que adquieran diésel ⁸⁸para su consumo final y que sea para uso automotriz en vehículos que se destinen

⁸⁸ El diésel es un producto derivado del petróleo, parecido al gasóleo calefacción. A diferencia del que usan los motores para gasolina, este combustible lo utilizan los motores de encendido automático.



exclusivamente al transporte público y privado, de personas o de carga, así como el turístico. El estímulo consiste 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 2.º, 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 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 2.º, 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.

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 adquiera 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 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 con el artículo 179 de la LISR.

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

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 estímulo respecto al acreditamiento de las erogaciones que realizan estos contribuyentes; establece 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. El estímulo consiste 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

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. Los combustibles tienen un factor común: son derivados de hidrocarburos de origen fósil, aprovechados por generar una fuerte liberación de energía térmica importante para la industria automotriz.

Las autoridades fiscales regulan un estímulo fiscal para los adquirentes que utilicen los combustibles fósiles a que se refiere el artículo 2.º, 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 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 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. Es estímulo consiste 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

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. En este orden, las autoridades fiscales establecen un estímulo fiscal para los contribuyentes que tributen en los términos del título II de la LISR (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. El monto citado 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 LISR, 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 efectos de lo previsto en la presente fracción:

- 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 LISR, 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 LISR, 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 LISR 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. El estímulo consiste en una deducción adicional por un monto equivalente al 5 por ciento del costo de lo vendido que 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 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 LISR.

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 LISR, 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 LISR.

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 LISR 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 ISR y del IVA en los términos de los artículos 106, último párrafo, y 116, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y 1.º-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 haya otorgado el uso o goce temporal de bienes y 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 señalen para tal efecto.

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 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.

FUENTE: elaborado con base en el artículo 16 de la Ley Federal de Ingresos 2016.

RESUMEN DE LA UNIDAD

Para John Maynard Keynes, la causa principal del desempleo de una nación es una insuficiente demanda agregada, razón por la cual propuso que las naciones debían aplicar una política de intervencionismo estatal adecuada. En primer lugar, una política fiscal y, en segundo plano, una política de estímulo fiscal monetario, para así mitigar las fluctuaciones cíclicas de la actividad económica.

En materia fiscal, es 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 LISR, con el objetivo 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 para sufragar el gasto público.



En el título séptimo de la LISR, las autoridades fiscales establecen los diversos estímulos fiscales que las personas morales pueden efectuar durante cada ejercicio. Los principales estímulos son los siguientes:

- a) Para los patrones que contraten a personas que padezcan discapacidad o a adultos mayores.
- b) De los fideicomisos dedicados a la adquisición o construcción de inmuebles.
- c) A la producción y distribución cinematográfica y teatral nacional.



- d) De los contribuyentes dedicados a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios.
- e) Para la promoción de inversiones en capital de riesgo en el país.

En nuestro país, corresponde al Ejecutivo federal presentar ante la Cámara de Diputados la iniciativa de la Ley de Ingresos, fundamentada en 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.

Y dentro de sus principales características se encuentran:

- 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 1.º, establece el monto de los ingresos estimados a recaudar por cada concepto que 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 estímulos fiscales establecidos en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2016, se determinan los que habrán de estar vigentes en este ejercicio fiscal, en el artículo 16 del ordenamiento citado:

- a) Dedución 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 DE LA UNIDAD



BIBLIOGRAFÍA SUGERIDA

| Núm | Autor | Capítulo | Páginas |
|-----|--------------------------------------------------------------|---------------|-------------------|
| 1 | Medina, C. Régimen fiscal de empresas I. ISR e IETU | Tema 5 | 112-137 |
| 2 | Cámara de Diputados | LISR Título 7 | Artículos 185-195 |
| 4 | Cámara de Diputados | LIF | Artículo 16 |



UNIDAD 5

GENERALIDADES DE PARTES RELACIONADAS EN EL ISR





Para el estudio adecuado de la asignatura, es importante que el alumno recurra a una bibliografía actualizada que le proporcione el acervo para desarrollar cada tema y subtema. En el caso de esta unidad, debe disponer de la LISR y su Reglamento del ejercicio fiscal en curso, complementada 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), donde encontrará datos necesarios para la determinación de resultados, bases y cálculos establecidos en las leyes tributarias, como el Índice Nacional de Precios al Consumidor, tablas, indicadores fiscales y demás información jurídico tributaria, fundamentales para resolver las actividades de esta unidad.



OBJETIVO PARTICULAR

El estudiante 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 LISR 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 esa ley los artículos que establecen las normas tributarias que habrán de ser cumplidas en cuanto a su tratamiento tributario relativos a su acumulación de ingresos, deducciones autorizadas a las mismas, requisitos y, desde luego, partidas no deducibles consideradas en esa ley, así como las diversas disposiciones supletorias establecidas en el Código Fiscal de la Federación relativas al tema. Así, tendrás la certeza de considerar todas las disposiciones tributarias para asegurar su cumplimiento.



La administración fiscal necesita auxiliarse de algunas técnicas y áreas del conocimiento, como el derecho, la economía, la informática, entre otras, para 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 cálculo fácil y cumplimiento sencillo. Asimismo, definió 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 partir de esta concepción, se puede observar que la ganancia o riqueza debe ser proporcionada por el trabajo, y para obtenerla se requiere producción, la cual incluye tanto materia prima como mano de obra directa, además de los gastos y costos indirectos de producción.

El área fiscal es uno de esos campos del saber que ningún profesionalista debe desdeñar si su objetivo es el triunfo y, por qué no, obtener los mejores puestos en donde labora. Hoy día, 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 vive cambios muy drásticos, problemas de inseguridad, devaluaciones y crisis financieras. Todo ello impacta no solamente a las familias mexicanas, sino también a las pequeñas empresas y grandes corporaciones, que se ven obligadas a crear estrategias fiscales de

manera permanente, con el único propósito de subsistir en el mercado a través de la generación de mayores ingresos y la reducción en sus gastos de operación.

Dentro de esta búsqueda para aumentar 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 intención de tener el control de la administración de las mismas. Algunas funciones de estas empresas son las siguientes:

- 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

Este recurso genera una vinculación entre la empresa corporativa o matriz y sus filiales. Esta relación comercial se denomina *partes relacionadas*, puesto que en



estas transacciones financieras una ejerce autoridad o control sobre la otra, y en determinados casos la matriz es el único cliente de la filial.

La legislación presenta las siguientes definiciones del concepto *partes relacionadas*.

a) Según 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. (Art. 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 OCDE⁸⁹

1. Dos empresas se consideran asociadas si:
 - Una empresa participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de la otra empresa,

⁸⁹ 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.



- 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, al 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.
 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. Consultado de <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf>

En este orden de ideas, es necesario hacer referencia al siguiente reporte de erosión de la base gravable y el traslado de utilidades de la OCDE, como sigue.

Erosión de la base imponible y traslado de beneficios

Las lagunas e inconsistencias presentes hoy día en las normas de fiscalidad



internacional pueden permitir que los beneficios o utilidades desaparezcan de la base imponible, o bien sean desviados a jurisdicciones de baja o nula tributación donde la actividad económica es escasa o inexistente. Estas prácticas son conocidas como *erosión de la base imponible y traslado*

de beneficios (BEPS). Más allá de que implican casos de flagrante abuso, el problema se encuentra en las propias normas.

Ahora bien, con frecuencia, las compañías se ven tentadas a hacer sus inversiones por razones puramente fiscales y no económicas, lo que conduce a una asignación ineficiente de recursos. Esto afecta igualmente a la confianza en la integridad del sistema fiscal, un problema particularmente relevante en tiempos de consolidación fiscal y dificultades sociales en muchos países. La confianza de los ciudadanos en la justicia de su sistema fiscal también está en juego: existe la percepción de que algunos logran eludir legamente sus obligaciones tributarias.

En este sentido, BEPS da lugar a pérdidas recaudatorias que los gobiernos habrían podido invertido en fomentar un crecimiento fuerte y equilibrado. Las investigaciones llevadas a cabo desde 2013 confirman la magnitud potencial del problema de BEPS; una pérdida anual que ronda el 4-10% de la recaudación global por impuestos sobre sociedades, es decir, entre 100 y 240 mil millones de dólares estadounidenses anuales. En el caso de los países en vías de desarrollo, el impacto



potencial es drástico, dado que su dependencia en la recaudación por este impuesto es generalmente mayor⁹⁰.

Información de operaciones relevantes

En materia de operaciones relevantes, los contribuyentes que realizaron operaciones en el ejercicio 2018 por las que se encuentren obligados deben presentarlas en la forma oficial 76: “Información de operaciones relevantes”. En los términos del artículo 25, fracción I de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal del citado año, tienen la obligación fiscal de utilizar el aplicativo contenido en portal del SAT, para lo cual hay que observar las siguientes disposiciones fiscales:

1. Los contribuyentes quedarán relevados de presentar la forma oficial 76 “Información de operaciones relevantes” cuando en el mes de que se trate no realicen las operaciones que en la misma se describen o, cuando habiendo realizado cualquier operación, su monto acumulado en el ejercicio sea inferior a \$60,000,000 pesos. La excepción relacionada con las operaciones que no excedan de \$60,000,000 pesos no resulta aplicable para las entidades financieras.
2. Correspondan sin considerar los impuestos.

⁹⁰ <https://www.oecd.org/ctp/beps>

5.2. Partes relacionadas y Normas de Información Financiera (NIF)

Desde sus inicios, la normatividad contable ha tratado de encontrar un soporte teórico adecuado para sustentar la práctica contable y guiar conceptualmente la emisión de normas particulares, rechazando así 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.

En la NIF C-13 del libro de las Normas de Información Financiera, se establecen conceptos, definiciones y normatividad en cuanto a las *partes relacionadas*. Esta norma tiene como objeto establecer las normas particulares de revelación aplicables a las



operaciones con partes relacionadas. Esta 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 a partir del 1.º de enero de 2007.



5.2.1. Normatividad

En 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, en condiciones de independencia entre ellas y con base en políticas establecidas por la administración. Ahora bien, en ocasiones dichas operaciones se realizan 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 otro lado, 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. Por esta razón, es necesario que el usuario de los estados financieros reciba información razonable sobre la existencia de este tipo de relaciones y sus operaciones, y así contar con los elementos suficientes para la toma de decisiones. (Párrafo IN2).

Ahora bien, el objetivo de esta NIF es establecer las normas particulares de revelación aplicables a las operaciones con partes relacionadas⁹¹, 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 ellas. (Párrafo IN5).

⁹¹ 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

En el 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 informante⁹² 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 control⁹³ o influencia significativa⁹⁴, respectivamente. Por tal motivo, la entidad informante debe revelar esta circunstancia para que los usuarios de la información financiera conozcan 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, y llegar a no realizarse en las mismas condiciones e importes que entre partes independientes. Por ejemplo, una subsidiaria⁹⁵ 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 efectuadas entre estas entidades deben revelarse. (Párrafo B2).

⁹² Entidad encargada de emitir los estados financieros.

⁹³ Es el poder para gobernar las políticas de operación y financieras de una entidad, a fin de obtener beneficio.

⁹⁴ 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.

⁹⁵ Se consideran subsidiarias, negocios conjuntos, operaciones conjuntas o asociados que entre sí tienen dueños comunes, ya sea directa o indirectamente.

Precios de transferencia

Para una mejor comprensión del tema en estudio, debemos mencionar que los precios de transferencia se fijan en las diversas transacciones en materia internacional, entre personas o entidades vinculadas fiscalmente.

Dichos precios de transferencia se constituyen

como valores monetarios asignados a los servicios o productos mercantizados entre las subsidiarias, o en las divisiones de una entidad económica.



Riesgo fiscal

En los casos de una empresa matriz⁹⁶ que ha ejercido el control accionario de sus filiales, o bien de las compañías residentes en el extranjero, que empiezan a realizar transacciones entre ellas, las autoridades fiscales consideran la posibilidad de un riesgo en cuanto a la recaudación de las contribuciones a su cargo: existe la posibilidad de manipular los precios o costos de los bienes o servicios que se prestan entre ellas.

Ante esta incertidumbre, las autoridades fiscales adoptan la práctica de los *precios de transferencia*⁹⁷ desde el ejercicio fiscal de 1993, con la finalidad de controlar los precios pactados entre los contribuyentes tanto nacionales como residentes en el extranjero. Con esto se pretende evitar que se genere un detrimento en los ingresos que pretenda recibir la hacienda pública.

⁹⁶ 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.

⁹⁷ A través de los precios de transferencia, las autoridades fiscales pueden revisar y, en su caso, objetar el costo de los bienes o servicios fijados entre partes relacionadas.



5.3. Obligaciones fiscales en materia de precios de transferencia

El ordenamiento fiscal establecido en la fracción XII del artículo 76 de la LISR regula que, tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, 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 LISR, como sigue.

| | |
|----------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| I. Método de precio comparable no controlado | Consiste en considerar el precio o 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, 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. |
| IV. Método de partición de utilidades | Consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas en la proporción que hubiera sido |



| | |
|-----------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | <p>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 de utilidad de operación | <p>Consiste en determinar en transacciones entre partes relacionadas la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.</p> |

Métodos para determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas en la celebración de operaciones con partes relacionadas.

Fuente: elaborado con base en el artículo 180 de la LISR.



De los métodos anteriores, se destaca lo siguiente:

- De la aplicación de alguno de los métodos señalados, se podrá obtener un rango de precios, montos de las contraprestaciones o 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 encuentran dentro de estos rangos, 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 solamente 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, art. 180).

5.3.1. Cumplimiento de la metodología

Para 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, art. 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 para 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, mediante los precios de transferencia, la hacienda pública puede determinar las utilidades fiscales relativas a las transacciones entre partes relacionadas.

A continuación, se presenta un 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 Belice, con una tenencia accionaria del 60% de la misma. Belice es un 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, y obtiene un resultado fiscal muy bajo. | Ingresos acumulables | \$22,001,000 |
| | | Menos Deducciones autorizadas | <u>\$22,000,000</u> |
| | | Igual Utilidad fiscal | 1,000 |
| | | Por Tasa del ISR | 30% |
| | | Igual ISR por pagar | 300 |
| Ubicar | Enajena la producción adquirida a precio de mercado de \$26,000,000, y genera ingresos no sujetos al pago del ISR. | Ingresos obtenidos | \$26,000,000 |
| | | ISR por pagar | 0 |

Conclusión

La empresa mexicana genera gran cantidad de ingresos y paga 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

Para una mejor comprensión del tema, en primera instancia haremos referencia a los aspectos relevantes contenidos en el artículo 76-A de la LISR, relativos a la obligación de presentación de declaraciones informativas como sigue.

a) A través de la norma tributaria contenida en dicho artículo de la ley en comento, nace la obligación de la presentación de tres nuevas declaraciones informativas, en

cuanto a “precios de transferencia”, para los sujetos pasivos considerados en las fracciones I, II, III y IV del artículo 32-H del CFF:

I. Presentación de la declaración informativa maestra (*master file*)⁹⁸

II. Declaración informativa local de partes relacionadas (*local file*)⁹⁹

III. Declaración informativa país por país (*country-by-country*)¹⁰⁰



Estas declaraciones informativas se deben presentar ante las autoridades fiscales a partir del mes de diciembre del año siguiente al que correspondan. En nuestro país, el primer ejercicio a declarar fue el de 2016, por lo que se debieron presentar en diciembre de 2017.

En México, los contribuyentes se encuentran forzados a cumplir con determinadas obligaciones de acuerdo con las diversas actividades que llevan a cabo. En materia del impuesto sobre la renta, el artículo 76, fracción IX, regula que los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en el título denominado “De las personas

⁹⁸ Con esta declaración, las autoridades fiscales tienen como objetivo proveer de información global del grupo multinacional (MNE) al que pertenece el contribuyente; por esta razón debe contener información sobre sus actividades y líneas de negocio, su política global en materia de precios de transferencia y, sobre todo, la distribución global de sus ingresos entre países y actividades económicas.

⁹⁹ Las autoridades fiscales buscan, a través de la presentación de esta declaración, proveer información específica del contribuyente local. Se enfocan radicalmente al estudio de los precios de transferencia relativos al análisis de las operaciones realizadas entre partes relacionadas en diversos países; consideran la naturaleza de cada transacción con base en el contexto del sistema tributario de cada país o nación.

¹⁰⁰ Con esta declaración, se pretende obtener información fiscal agregada relativa a la distribución global de los ingresos del MNE, sus obligaciones tributarias y el pago de sus contribuciones fiscales, complementada con una lista de sus subsidiarias y, desde luego, de los países en los que éstas se localizan, donde reportan su información contable, y bajo qué jurisdicción fiscal se encuentran.



morales”, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esa 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 con 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.

FUENTE: 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 los \$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 aquellas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de la LISR y 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, 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, señalando en la misma que se trata de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero. (LISR, art. 76).

5.3.4. Presentación de información

En lo correspondiente a la información que deben presentar las personas morales, se regula en la fracción X del artículo 76 de la LISR 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, art. 76, fracción X).

En caso de incumplimiento respecto de esta obligación, las autoridades fiscales lo consideran como una infracción relacionada 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, art. 81, fracción XVII; art. 82, fracción XVII).

Como puede observarse, a través de estas obligaciones fiscales, la autoridad hacendaria trata que las operaciones realizadas por este tipo de empresas se lleven a cabo según el monto de los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, con el propósito de

evitar que se generen ingresos menores realmente a los que deben percibir las mismas, o que las deducciones autorizadas sean mayores a las realmente causadas. En caso de incumplimiento, se prevé el pago de multas a los contribuyentes.

5.3.5. Identificación de partes relacionadas

El tratamiento fiscal en cuanto a la determinación de los ingresos acumulables y las deducciones que pretenden efectuar las personas morales que realizan



operaciones entre partes relacionadas es diferente al de 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 esta clase de empresas.

El concepto de *partes relacionadas* aplica cuando se realiza una transacción entre sociedades mercantiles vinculadas con los mismos accionistas. Al respecto, hay que puntualizar dos interrogantes:

- Con este concepto, ¿verdaderamente se puede identificar la presencia de una parte relacionada?
- ¿Se puede identificar con precisión una operación financiera entre partes relacionadas?

En sentido estricto, hay partes relacionadas cuando dos empresas llevan a cabo una transacción comercial o de servicios si 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 relativos a un conocimiento acertado que nos lleve a saber cómo debemos preparar y en su caso revelar la información financiera de dichas entidades. Al respecto, tenemos las Normas de Información Financiera (NIF).¹⁰¹

Además, el concepto de partes relacionadas se vincula al reconocimiento histórico, en el cual la contabilidad, como técnica, ha unificado 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 NIF, a través de las cuales los organismos colegiados establecen los criterios necesarios que deben cumplir las entidades económicas en cuanto a la información sobre las “partes relacionadas”.

5.3.6. Empresas multinacionales

Hablar de partes relacionadas conlleva comentar el contenido y alcance de las empresas multinacionales. En México, estas empresas, por medio de sus sistemas de producción globalizada, entre sus filiales y cadenas de valor, constituyen una parte importante del fragmento privado de diversas economías en desarrollo; además, su potencial en cuanto a la reactivación de economías y generación de empleos es significativo debido a las operaciones financieras que llevan a cabo, en especial a través de sus inversiones extranjeras directas.

Las empresas multinacionales realizan actividades alrededor del mundo: *movilizan* plantas industriales y financieras de un país a otro. Desde luego, sus clientes son de todos los países o regiones, pues conciben al mundo entero como su mercado.

¹⁰¹ La profesión contable está 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.



En este sentido, el artículo 179 de la LISR establece 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 comparables.¹⁰²

En caso contrario, las autoridades fiscales tienen la facultad de determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la designación 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 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 disponen 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

¹⁰² Se entiende que las operaciones o empresas son *comparables* cuando no existan diferencias entre ellas 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 estas diferencias se eliminen mediante ajustes razonables.



administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se toman como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante. Asimismo, 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, art. 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, art. 181).

El artículo 181 de la LISR también refiere que, en cuanto a las operaciones de maquila, las autoridades fiscales regulan que, para que se consideren como tales, 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 transformación¹⁰³ o

¹⁰³ 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



reparación, sean importadas temporalmente y se retornen al extranjero, incluso mediante operaciones virtuales, realizadas de conformidad con lo que establece la Ley Aduanera y las reglas de carácter general que para 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 solamente podrán ser propiedad de un tercero residente en el extranjero cuando establezca una relación comercial de manufactura con la empresa residente en el extranjero, que a su vez tenga 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, estas mercancías deberán exportarse o retornarse conjuntamente con las 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.

Este proceso de transformación y reparación podrá complementarse con maquinaria y equipo, propiedad de un tercer residente en el extranjero, que establezca una relación comercial de manufactura con la empresa residente en el extranjero, que a su vez tenga un contrato de maquila con aquella 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

en dosis; el empaçado, reempaçado, 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.



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.

**Condiciones para considerar operaciones de maquila.
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, pues de ello dependerá cómo habrán de cumplir sus obligaciones fiscales en nuestro país.

Se consideran residentes en el extranjero, entre otros:

- a) Cualquier persona que tenga su domicilio o casa habitación en México¹⁰⁴. Si tienen su domicilio en nuestro país, pero este no es el principal asiento de sus negocios, también se consideran residentes en el extranjero.
- b) Las empresas (tratándose de sociedades mercantiles, sociedades o asociaciones civiles), cuando no tengan en nuestro país su principal asiento de sus actividades comerciales ni su sede de dirección efectiva.

Ahora bien, las personas morales residentes en el extranjero deben pagar sus impuestos en nuestro país en los siguientes casos:

¹⁰⁴ Para 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.



1. Cuando las sociedades mercantiles obtengan sus ingresos de alguna fuente de riqueza ubicada en México.
2. Si tienen un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos que deriven de dicho establecimiento.



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, art. 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, el artículo 184 de la LISR ordena 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, 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. 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 cálculo fácil y cumplimiento sencillo.

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 participa directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas.

En la NIF C-13 del libro de las Normas de Información Financiera, se establecen conceptos, definiciones y normatividades en cuanto a las partes relacionadas. Ahora bien, esta NIF tiene como objeto determinar las normas particulares de revelación aplicables



a las operaciones con partes relacionadas. En esta 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 este motivo, la entidad informante debe revelar esta circunstancia a fin de que los usuarios de la información financiera tengan conocimientos de que esta influencia puede llegar a impactar en los resultados o situación financiera de la entidad informante.

Los precios de transferencia se fijan en las diversas transacciones en materia internacional entre personas o entidades vinculadas fiscalmente, y se constituyen como valores monetarios asignados a los servicios o productos mercantizados entre las subsidiarias o en las divisiones de una entidad económica.

En la fracción XII del artículo 76 de la LISR, se 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 comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 180 de la citada ley.

Hablar de partes relacionadas conlleva comentar el contenido y alcance de las empresas multinacionales, las cuales, por medio de sus sistemas de producción globalizada, constituyen en nuestro país un elemento importante del fragmento privado de diversas economías en desarrollo, y su potencial respecto a la reactivación de economías y generación de empleos es significativo, debido a las operaciones financieras que efectúan, y 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, pues de ello dependerá cómo habrán de cumplir sus obligaciones fiscales en nuestro país.

BIBLIOGRAFÍA DE LA UNIDAD



BIBLIOGRAFÍA SUGERIDA

| Autor | Capítulo | Páginas |
|--------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|-------------------|
| Medina, C. Personas morales 2. Práctica fiscal en las organizaciones | Tema 5 | 195-211 |
| Cámara de Diputados | LISR Título VI | Artículos 179-184 |
| Cámara de Diputados | LISR Capítulo IX, del Título II | Artículos 76-78 |
| 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 |



UNIDAD 6

DETERMINACIÓN DE LA CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA





Para el estudio adecuado de la asignatura, es importante que el alumno recurra a una bibliografía actualizada que le proporcione el acervo para desarrollar cada tema y subtema. En el caso de esta unidad, debe disponer de la LISR y su Reglamento del ejercicio fiscal en curso, complementada 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), donde encontrará datos necesarios para la determinación de resultados, bases y cálculos establecidos en las leyes tributarias, como el Índice Nacional de Precios al Consumidor, tablas, indicadores fiscales y demás información jurídico tributaria, fundamentales para resolver las actividades de esta unidad.



OBJETIVO PARTICULAR

El estudiante 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 invierten sus ahorros en una sociedad mercantil, consideran que dicha empresa les va a generar utilidades, es decir, dividendos atractivos. Sin embargo, es necesario enfatizar que no todos los negocios nacen siendo empresas ganadoras; no siempre generan utilidades desde su nacimiento o creación. Lo más común es que lleven a cabo 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, a consideración de los socios o accionistas, reinvertidas en el mismo negocio u otra sociedad mercantil.

En nuestro país, la distribución de estas utilidades se realiza mediante el 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, para la empresa que los distribuye y para los accionistas que los reciben.

El tratamiento respecto a la distribución de dividendos es cambiante, razón por la cual es importante que te actualices para que conozcas 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: 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); y si provienen de esta cuenta, 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 entender 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 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 el accionista. Al contrario, si se distribuyen 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 experiencia fiscal adecuada 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 relativas a la obtención de la CUFIN, consideradas en dicha ley, así como las diversas disposiciones supletorias establecidas en el Código Fiscal de la Federación relativas al tema. Así, tendrás la certeza de que no se te escapa alguna disposición tributaria y lograrás con ello una adecuada seguridad sobre su cumplimiento.

La administración fiscal necesita auxiliarse de otras técnicas y áreas del conocimiento, como el derecho, la economía, la informática, entre otras, para fundamentar las acciones y decisiones que tome el contador y el administrador como responsables de una organización.



Adam Smith sostenía que la riqueza se mide en términos de amplitud de trabajo que un hombre pueda disponer a través de sus bienes. Esto conlleva considerar al trabajo como unidad invariable, donde se establece la existencia de una relación directa entre el trabajo y el salario o nivel de subsistencia, entendido 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 la cual los precios de mercado son atraídos hacia un precio natural a través de un mecanismo de oferta y demanda, lo que trae como beneficio una ganancia o participación de la riqueza.



6. Determinación de la cuenta de utilidad fiscal neta (cufin)

En la actualidad, nuestro país vive cambios muy drásticos, problemas de inseguridad, devaluaciones y crisis financieras, las cuales impactan tanto a las familias mexicanas como a las pequeñas empresas y grandes corporaciones. Esto ha obligado a las empresas a crear estrategias fiscales de manera permanente para subsistir en el mercado, a través de la generación mayores ingresos y la reducción en sus gastos de operación.

Dentro de esta búsqueda de generar mayores ganancias y optimizar recursos, una estrategia fue la creación de pequeñas empresas, o invertir grandes capitales en compañías residentes en el extranjero, con la finalidad de tener un control administrativo sobre ellas: proveerlas de mercancías (compra y venta de inventarios), suministrarles personal, prestación y recepción de servicios.

Contexto histórico

Durante los ejercicios fiscales de 1999 a 2001, operó en México, a través de la LISR, un incentivo a la reinversión de utilidades. Consistió en la opción de pagar, al tiempo de la generación de las utilidades, la tarifa de 32% en 1999 y 30% en 2000 y 2001, cuando la tasa general era de 35%, y quedaba diferido 3 o 5% hasta el momento de la distribución de los dividendos, con la condición de que los primeros que se repartieran se aplicarían contra el saldo de cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida (CUFINRE).

Con esto se interrumpió el uso de la CUFIN, referida a las utilidades que habían pagado el ISR en forma completa, pues se requería otra cuenta de orden, que se denominó CUFINRE, en la que se incorporaron las utilidades por las que ya se había pagado el ISR, pero con un adeudo parcial. La CUFINRE, salvo por un pequeño



error aritmético, funcionó adecuadamente (incluso en la actualidad algunas empresas aún tienen saldos de la CUFINRE).

Pasados esos años y a pesar del cambio de LISR, a partir de 2002, continuó el uso de la CUFIN sin mayores problemas.

Sin entrar al análisis del nuevo ISR a la distribución de dividendos y utilidades, es necesario enfatizar que, si el objetivo fue el aumento de la tasa corporativa con el incentivo de la reinversión de las utilidades, simplemente se debió seguir el modelo de 2001 en el que operaba una tasa de 35% para personas morales, la cual coincidía con la progresividad máxima de la tarifa de personas físicas. No obstante, ahora se tendrá un ISR corporativo del orden de 37% y una tasa máxima de personas físicas de 35%.



Por otra parte, en la LISR de 2002 se incorporaron artículos transitorios para determinadas figuras y sus saldos, como la CUFINRE, pero deliberadamente se omitió la CUFIN con la intención del desconocimiento de su saldo al 31 de diciembre de 2001. Posteriormente, se emitió una regla de la Resolución Miscelánea Fiscal que daba la oportunidad de reconstruir dicho saldo con la mención de todas las disposiciones vigentes al correr de los años desde 1975, pero incorporando en forma retroactiva la UFIN del ejercicio con diferencia negativa; es decir, la diferencia negativa de restar del resultado fiscal los no deducibles, disposición razonable que se introdujo en la LISR de 2002. A pesar de lo anterior, no todos los contribuyentes respetaron la regla miscelánea mencionada, debido a que el problema de



continuidad del saldo a diciembre de 2001 quedaba resuelto con la aplicación de la disposición III transitoria, que a la letra indica:

III. Cuando en la Ley del Impuesto sobre la Renta se haga referencia a situaciones jurídicas o de hecho, relativas a ejercicios anteriores, se entenderán incluidos, cuando así proceda, aquellos que se verificaron durante la vigencia de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga.

Los contribuyentes que no siguieron la regla miscelánea y se apoyaron en la disposición transitoria no tuvieron problema con la continuidad del saldo a diciembre de 2001; sin embargo, otros sufrieron el rechazo por parte del SAT, con la aparente ratificación en tribunales. En la nueva LISR de 2014 se reitera el mismo panorama de transición: otra vez se mencionan figuras y sus saldos, mas intencionalmente se omite la CUFIN.

Se puede afirmar que esto tenía la intención de desconocer el saldo al 31 de diciembre de 2013. En esta búsqueda de generar mayores ganancias y optimizar recursos, aplicaron la estrategia de crear pequeñas empresas o invertir grandes capitales en compañías residentes en el extranjero, a fin de controlarlas administrativamente:

- 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 considerar 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, donde intervienen las siguientes cuentas.



1. *Resultado fiscal del ejercicio.* A partir de este resultado, comienza el procedimiento para la obtención de la utilidad fiscal neta del ejercicio (UFIN), la cual, según el artículo 9.º de la LISR, se obtiene así:

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.

2. *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 el ajuste anual por inflación acumulable, los anticipos de clientes, etcétera. Desde luego, no se toman en cuenta los ingresos que son exclusivamente



contables y, por consiguiente, no acumulables para el pago del ISR, como los dividendos nacionales.¹⁰⁵

3. *Deducciones autorizadas.* Se incluyen exclusivamente aquellos gastos, partidas o inversiones que servirán de base para la obtención de la utilidad fiscal del ejercicio, según el capítulo segundo del título segundo de la LISR. No se consideran los gastos, partidas o inversiones tomados 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 anteriores¹⁰⁶.

7. *El ISR pagado.* Es la cantidad que efectivamente se entera respecto del pago de dicho impuesto.

Identificadas estas partidas o cuentas, haremos referencia al contenido del tercer párrafo del artículo 77 de la LISR:

¹⁰⁵ 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).

¹⁰⁶ 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.

| 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 |

Pasos para obtener la UFIN del ejercicio

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. Asimismo, en los casos que el importe actualizado de la reducción sea mayor al 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

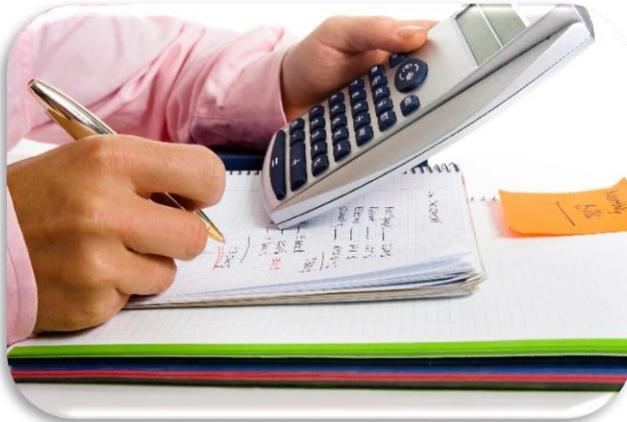


se refiere el artículo 9 de esta ley a la cantidad que resulte de sumar a la diferencia entre la reducción y el saldo de la cuenta referida, el impuesto correspondiente a dicha diferencia.

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. En este orden, 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

El tercer párrafo del artículo 77 de la LISR establece que, para efectos de lo



dispuesto en este artículo, se considera utilidad fiscal neta del ejercicio la cantidad obtenida 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, art. 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:

$$\text{MRU} = (\text{D} + \text{MPI} + \text{MPI2}) - \text{DN} - \text{AC}$$

Donde:

MRU: Monto a restar de la cantidad obtenida conforme al tercer párrafo de este artículo.

D: Dividendo o utilidad distribuida 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 distribuida 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, art. 77).

Actualización de la UFIN

Obtenida la UFIN del ejercicio, desde luego sin incluir su utilidad fiscal neta, 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 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, y se obtiene así 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 |

Procedimiento para obtener saldo de la CUFIN

CASO PRÁCTICO

A continuación, se presenta un caso práctico que ilustra la determinación de la utilidad fiscal neta.¹⁰⁷

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.

¹⁰⁷ Medina Ortega, C. S. *Personas morales 2*, pp. 219-220.



Existen diversos criterios sobre la integración de la PTU en cuanto a la determinación de la UFIN del ejercicio:

A) Disminuyendo la PTU pagada

B) Adicionando la PTU pagada

Procederemos a ejemplificar lo anterior a través del siguiente caso.¹⁰⁸

| | 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 |

Aplicación de criterios fiscales en cuanto a la determinación de la UFIN del ejercicio

¹⁰⁸ Medina Ortega, C. S. *Personas morales 2*, pp. 221-222.



| | 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 con 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 el propósito 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 advertir, con la utilidad contable neta correspondiente al ejercicio fiscal de 2016; se cumple así 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 plantea el concepto de UFIN negativa, solamente hace referencia en el antepenúltimo párrafo del artículo 77 a la “diferencia”. Sin embargo, en nuestra profesión este concepto es muy utilizado, razón por lo cual en este subtema lo mencionaremos 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, art. 77).

6.3. Determinación de la CUFIN

La manera más eficaz de llevar la CUFIN de una persona moral es a través de un control adecuado 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 encuentran 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, art. 77).



Caso práctico

A continuación, presentamos un caso práctico resuelto donde se obtienen el saldo final del ejercicio de la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN) y los efectos de la utilidad fiscal neta del ejercicio (UFIN), en forma positiva (favorable) y 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 de 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, art. 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 reflejará a través de las cuentas de orden al calce del balance general.

Sobre los registros contables, el Colegio de Contadores Públicos de México ha hecho hincapié en que la información presentada 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 cualquier clase de cruces.



Por otro lado, el artículo 33, apartado B, fracción I, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF), determina 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. No obstante, la regla I.2.8.9¹⁰⁹ menciona que se podrá efectuar dentro del mes siguiente a la fecha en que se lleven a cabo las actividades respectivas.

¹⁰⁹ Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada en el DOF el 7 de agosto de 2014.



Cuentas de orden

En cuanto a la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN), el Colegio de Contadores Públicos de México define que se deberán presentar los saldos en cuentas de orden actualizados, aun cuando la balanza sea mensual. Estas actualizaciones se realizarán de acuerdo con la LISR que, en referencia a la CUFIN el artículo 77, indica que el saldo de la CUFIN se actualizará al último día del ejercicio, o cuando se distribuyan o perciban dividendos o utilidades.

El artículo 86 de la LISR dispone 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, de preparar su contabilidad conforme al Código Fiscal de la Federación, su Reglamento, y al propio Reglamento de la LISR.

Reglas contables vs. fiscales

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.

- 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, la persona 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 nacimiento o estén formalmente establecidas con la finalidad de obtener ganancias. Gracias a este tipo de inversiones, nuestro país reactiva su economía generando fuentes de empleo, y le brinda al Gobierno federal, en materia fiscal, la recaudación de contribuciones para satisfacer el gasto público.



Disposiciones transitorias en materia de CUFIN

En las fracciones II y XXV de las disposiciones transitorias en relación con el saldo de la CUFIN, las autoridades fiscales establecen, entre otros ordenamientos:

- a) Se abroga la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2002; el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de fecha 17 de octubre de 2003 continuará aplicándose en lo que no se oponga a la presente Ley del Impuesto sobre la Renta y hasta en tanto se expida un nuevo Reglamento.

- b) Las obligaciones y derechos derivados de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga conforme a esta fracción, que hubieran nacido durante su vigencia, por la realización de las situaciones jurídicas o de hecho previstas en dicha Ley, deberán ser cumplidas en las formas y plazos establecidos en el citado ordenamiento y conforme a las disposiciones, resoluciones a consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos de carácter general o que se hubieran otorgado a título particular, conforme a la Ley que se abroga.

Determinación de la UFIN

Para los ejercicios de 2001 a 2013, la utilidad fiscal neta se determinará en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal de que se trate. Asimismo, por dicho periodo se sumarán los dividendos o utilidades percibidas y se restarán los dividendos distribuidos conforme a lo dispuesto en la Ley vigente en los ejercicios señalados.

Cuando la suma del impuesto sobre la renta pagado en el ejercicio de que se trate, de las partidas no deducibles para los efectos de dicho impuesto y, en su caso, de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, ambos del mismo ejercicio, sea mayor al resultado fiscal de dicho ejercicio, la diferencia se disminuirá de la suma de las utilidades fiscales netas que se tengan al 31 de diciembre de 2013 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.



Ahora bien, para los efectos del párrafo anterior, el impuesto sobre la renta será el pagado en los términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, y dentro de las partidas no deducibles no se considerarán las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013.

Las utilidades fiscales netas obtenidas, los dividendos o utilidades percibidos y los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes se actualizarán por el periodo comprendido desde el último mes del ejercicio en que se obtuvieron, del mes en que se percibieron o del mes en que se pagaron, según corresponda, hasta el 31 de diciembre de 2013.

Retención del 10% por reparto de dividendos

Las autoridades fiscales establecieron, desde la vigencia de la nueva ley del ISR, a partir del mes de enero de 2014, un nuevo gravamen relativo a la distribución de dividendos. Este ordenamiento quedó plasmado en la norma tributaria contenida en estos artículos:

- a) Art. 140, en los casos de pagos efectuados a personas físicas residentes en territorio nacional.
- b) Art. 164, tratándose del pago de dividendos a residentes en el extranjero.

El gravamen comentado se determina aplicando la tasa del 10% sobre el dividendo percibido. Por esta razón, dicho impuesto debe ser retenido por la sociedad que realizó el pago respectivo, en cuyo caso tendrá el carácter de pago definitivo. Sin embargo, tal retención no es aplicable en utilidades repartidas a otra sociedad residente en México.

Vigencia de la retención

En la fracción XXX de las disposiciones transitorias, las autoridades fiscales instituyen que el impuesto adicional establecido en el segundo párrafo del artículo 140, y las fracciones I y IV del artículo 164 de esta ley, sólo será aplicable a las utilidades generadas a partir del ejercicio 2014 que sean distribuidas por la persona moral residente en México o establecimiento permanente. Para tal efecto, la persona moral o establecimiento permanente que realizará dicha distribución tendrá obligación de mantener la cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2013 e iniciar



otra cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas a partir del 1.º de enero de 2014, en los términos del artículo 77 de esta ley. Cuando las personas morales o establecimientos permanentes no lleven las dos cuentas referidas por separado o cuando éstas no identifiquen las utilidades mencionadas, se entenderá que las mismas fueron generadas a partir del 2014.

Reparto de dividendos

En cuanto al reparto de dividendos, las sociedades mercantiles se encuentran ante dos alternativas:

- a) Efectuar el reparto de dividendos no provenientes de la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN).
- b) Efectuar el reparto de dividendos provenientes de la CUFIN.



Reparto de dividendos no provenientes de la CUFIN

En el primer procedimiento, las sociedades mercantiles se enfrentan a la situación de pagar un ISR mayor al porcentaje fijado por las autoridades fiscales, por ejemplo, para el ejercicio fiscal 2016, del 30%. Esto debido al procedimiento establecido en el primer párrafo del artículo 10 de la LISR, el cual establece:

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, 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, art. 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, art. 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 aquel 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 con 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.

FUENTE: elaborado con base en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Procedimiento para la determinación de la CUFIN

Luego de analizar las diversas partidas o conceptos que integran tanto la UFIN como la CUFIN del ejercicio, procederemos a elaborar un caso práctico relativo a la determinación de ambos resultados.



**Determinación de la UFIN del ejercicio fiscal**

| | | |
|--------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|
| | Resultado fiscal del ejercicio¹¹⁰ | 600,000 |
| Menos | ISR pagado | 180,000 |
| Menos | Partidas no deducibles | 14,000 |
| Igual | UFIN del ejercicio | 406,000 |
| | | |
| | Determinación de la CUFIN | |
| | UFIN del ejercicio | 406,000 |
| Más | Dividendos percibidos de personas morales residentes en México | 50,000 |
| Más | Ingresos, dividendos o utilidades sujetos a regímenes fiscales preferentes (REFIPRE) ¹¹¹ | 0 |
| Menos | Dividendos pagados con las utilidades distribuidas de conformidad con el artículo 78 de la LISR | 0 |
| Igual | CUFIN del ejercicio fiscal | 456,000 |

¹¹⁰ Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%. 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.

¹¹¹ No se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes los generados a través de entidades extranjeras que sean residentes fiscales en algún país, territorio o jurisdicción y tributen como tales en el impuesto sobre la renta en el mismo, cuando sus utilidades estén gravadas con una tasa igual o mayor al 75% de la tasa establecida en el artículo 9 de esta Ley, siempre que sean gravables todos sus ingresos, salvo los dividendos percibidos de entidades que sean residentes del mismo país, territorio o jurisdicción, y que sus deducciones sean o hayan sido realmente erogadas, aun cuando se acumulen o deduzcan, respectivamente, en momentos distintos a los señalados en los Títulos II y IV de la LISR (Art. 176 LISR).



Conclusiones

El saldo de la CUFIN produce 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 esas utilidades 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, cuando se distribuyan, ya no causarían otra vez 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 ordenan que deberán acumularlos en la determinación del ISR del ejercicio; no obstante, 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.

Cuando los accionistas reciban dividendos, estos generarán liquidez si son pagados en efectivo, aunque se puede dar el caso de que los dividendos sean pagados en especie, con acciones o bienes inmuebles, entre otros. En tal caso, además de los efectos fiscales que derivarían del pago de dividendos, también derivarían otros efectos fiscales que dependerían del tipo de bien con el cual se paguen los dividendos citados.

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 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 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 cálculo fácil y cumplimiento sencillo.



Cuando una persona o grupo de personas invierten sus ahorros en una sociedad mercantil, valoran si les va a generar utilidades, es decir, atractivos dividendos. Pero no todos los negocios nacen siendo empresas ganadoras: no siempre generan utilidades desde su nacimiento o creación; lo más común es que lleven a cabo un proceso, que inicia con su constitución, después llegan las

ganancias, una vez que se ha recuperado la inversión.

En nuestro país, la distribución de utilidades se efectúa conforme al cumplimiento de la normatividad jurídica y fiscal establecida en las leyes, que regula la distribución de los dividendos o utilidades y las diversas obligaciones fiscales, tanto para la empresa que los distribuye como para los accionistas que los reciben.

En lo referente a la correcta determinación de la UFIN y CUFIN de cada ejercicio fiscal, es necesario considerar una serie de cuentas o partidas que van a influir en su cálculo.



El tercer párrafo del artículo 77 de la LISR establece que se considera utilidad fiscal neta del ejercicio la cantidad obtenida 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.

Obtenida la UFIN del ejercicio, sin incluir la utilidad fiscal neta del mismo, 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 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 perciban los dividendos o utilidades.

La manera más eficaz de llevar la CUFIN de una persona moral es a través de un control adecuado 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 según los artículos 9 y 10, y por tanto fue causado por los contribuyentes que las generaron; por consiguiente, se encuentran 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, art. 77).

En cuanto al tratamiento contable para las personas morales, el saldo de la CUFIN se debe reflejar a través de las cuentas de orden al calce del balance general.

Sobre los registros contables, el Colegio de Contadores Públicos de México ha hecho hincapié en que la información presentada 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 cualquier clase de cruces.

BIBLIOGRAFÍA DE LA UNIDAD



BIBLIOGRAFÍA SUGERIDA

| Autor | Capítulo | Páginas |
|----------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|-----------------|
| Medina, C. Personas morales 2. Práctica fiscal en las organizaciones | Tema 6 | 213-233 |
| Cámara de Diputados | LISR Capítulo IX, del Título II | Artículos 76-78 |
| Cámara de Diputados | Código Fiscal de la Federación | Artículo 28 |



UNIDAD 7

DETERMINACIÓN DE LA CUENTA DE CAPITAL DE APORTACIÓN ACTUALIZADA





Para el estudio adecuado de la asignatura, es importante que el alumno recurra a una bibliografía actualizada que le proporcione el acervo para desarrollar cada tema y subtema. En el caso de esta unidad, debe disponer de la LISR y su Reglamento del ejercicio fiscal en curso, complementada 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), donde encontrará datos necesarios para la determinación de resultados, bases y cálculos establecidos en las leyes tributarias, como el Índice Nacional de Precios al Consumidor, tablas, indicadores fiscales y demás información jurídico tributaria, fundamentales para resolver las actividades de esta unidad.



OBJETIVO PARTICULAR

El estudiante 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

INTRODUCCIÓN

En esta unidad se desarrolla lo que corresponde a la determinación de la cuenta de capital de aportación, también conocida como CUCA. Al inicio, se exponen algunos conceptos que se consideran básicos para comprender el contenido de la unidad, como son: acción, capital social, capital contable, capital contribuido y capital ganado (déficit).

Otros aspectos que se explican de manera concisa, son las reglas de valuación y de presentación, el capital suscrito no pagado; así como la importancia que tiene la *revelación* para los estados financieros, todo estos con fundamento en las Normas de Información Financiera (NIF).

Más adelante, se abordan los temas de reducción de capital, el tratamiento fiscal, adición de conceptos, actualización de la CUCA y actualizaciones posteriores.



Posteriormente, por la importancia que tiene la formación de los estudiantes así lo requiere, en esta unidad se presentan algunos ejercicios de carácter práctico para el cálculo de la cuenta de capital de aportación.

Más adelante, se plantea el tema de fusión o escisión de sociedades para explicar lo que ocurre con el saldo de la cuenta de capital de aportación.



Del mismo modo, también se presentan las situaciones cuando una persona moral aumenta o disminuye su capital en un periodo determinado y su repercusión en los socios y accionistas participantes.

Posteriormente, se explica en qué consiste la escisión de sociedades, el tratamiento fiscal en compra de acciones; la determinación de la utilidad distribuida por acción, la utilidad distribuida no proveniente de la CUFIN. Temas que inducen a realizar algunos casos prácticos con la finalidad de reafirmar los conocimientos adquiridos en el estudio de la unidad.



7.1. Determinación de la cuenta de capital de aportación

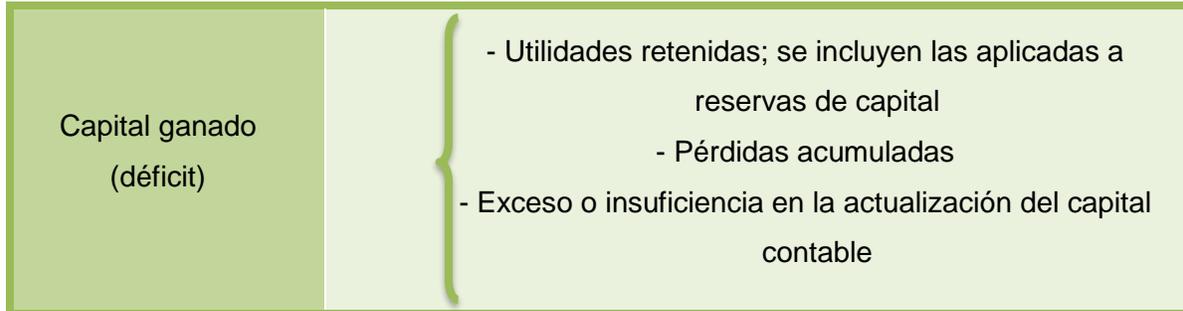
Antes de iniciar este apartado, es necesario clarificar algunos conceptos, con la finalidad de comprender mejor el tema que se abordará.

| | |
|---------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 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. Comprende el tanto por ciento que le pertenece de la empresa al accionista. |
|---------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

| | |
|-----------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Capital social | Representa las aportaciones que realizan los accionistas al momento de constituir una sociedad mercantil. Generalmente, está representado por acciones. |
|-----------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

| | |
|------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Capital contable | Comprende el derecho de los propietarios sobre los activos netos que surgen por aportaciones de los dueños, transacciones y otros eventos o circunstancias que afectan una entidad económica. 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 los siguientes: |
| Capital contribuido¹¹² | <ul style="list-style-type: none">- Capital social- Aportaciones para futuros aumentos de capital- Prima en venta de acciones |

¹¹² 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.



Conceptos de capital. Fuente: 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, se establece que el capital social está representado por la suma del valor nominal de las acciones suscritas y pagadas, así como por la actualización que le corresponde a partir del momento de su exhibición. En el caso del capital social representado a través de la suscripción de acciones sin la expresión de valor nominal, estas acciones se deben considerar al valor que conste en las respectivas actas de suscripción o de cambios en el capital. Por otra parte, la prima en suscripción de acciones representa la diferencia entre el exceso del pago de las acciones suscritas y el valor nominal de las mismas.

Reglas de presentación

El párrafo 22 del Boletín C-11 del libro de Normas de Información Financiera dispone 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, e incluir, 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

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:

- 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.

Si existen anticipos de los socios o accionistas para futuros aumentos al capital social de la entidad, estos 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 cuando 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.

Si los estatutos sociales de la sociedad mercantil prevén 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, este 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 ello, 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, cuando 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 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. Así, 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 esto es necesario leer el artículo 78 de la LISR, ayudará a la comprensión de este subtema, en lo referente al contenido y alcance de la norma tributaria contenida en dicho ordenamiento, que procederemos a comentar¹¹³.

En ese ordenamiento se establece la mecánica para poder llevar a cabo la actualización del capital, para lo cual, en primera instancia, se menciona que, como una obligación fiscal, se debe llevar una cuenta inicial de capital de aportación, que 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 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.

¹¹³ Confróntese la información que se expone en los siguientes subtemas con la que aparece en el artículo 78 de la LISR.



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. 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

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 |



Ahora, resolveremos un caso práctico con el propósito 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. Los accionistas desean conocer cuál es el saldo de la cuenta de capital de aportación actualizado al 31 de diciembre de 2013. (Medina, 2014b, 253).

Resolución

Primera 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 |

Segunda actualización

Determinamos 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 |

Tercera actualización

Actualizamos 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

Si ocurre una fusión o escisión de sociedades, el saldo de la cuenta de capital de aportación se deberá transmitir a las sociedades que surjan o 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. Y en la 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.

Tratándose de fusión, cuando subsista la sociedad tenedora de las acciones de la sociedad desaparecida, 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.

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

En la situación 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 esta reducción 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. Si esta ganancia resultara 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 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 ordena 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 a continuación conforme a lo siguiente.

Disminución de la CUCA

En primer lugar, 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. Para 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 este reembolso, 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 este saldo sea menor. Ahora bien, a la cantidad resultante, 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 de esa utilidad, se



multiplicará la misma por el factor de 1.4286, y al resultado se le aplicará la tasa del artículo 9 de la LISR. 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 tal utilidad disminuirá del saldo de la cuenta mencionada. 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 NIF cuando la persona utilice dichos principios para integrar su contabilidad. En caso contrario, el capital contable deberá actualizarse conforme a las reglas de carácter general que para el efecto expida el SAT.

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 dividiendo 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 LISR, siempre que la suma del capital de la sociedad escidente, en 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 igual proporción accionaria que tenían en la sociedad escidente.

Tratamiento fiscal en compra de acciones

Como una medida de control fiscal, l

Las autoridades fiscales establecen que lo dispuesto en el artículo 78 de la LISR 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. Si la adquisición de acciones propias a que se refiere este párrafo se hace con recursos obtenidos a través de la emisión de obligaciones convertibles en acciones, el plazo será el de la emisión de dichas obligaciones. El SAT 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 efectúen a sus integrantes o accionistas.

Determinación de la utilidad distribuida por acción

Para efectos del párrafo anterior, la utilidad distribuida será la cantidad obtenida 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. De igual forma, 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 juzga que la sociedad emisora de las acciones 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, ejemplificaremos el procedimiento establecido en el artículo 78 de la LISR, en un caso práctico relativo a reducción del capital. (Medina, 2014b: 249). Los directivos de la empresa SUA, S. A, por acuerdo en asamblea de accionistas, decidieron realizar diversos movimientos en su capital, para lo cual desean conocer la información que se relaciona a continuación.



1. Monto de la CUCA por acción de la serie A.
2. Valor de la CUCA por acción de la serie B al momento del reembolso.
3. Monto de la UFIN.
4. Monto de la CUFIN por acción.
5. Importe del ISR.



Datos

1. La empresa SUA se constituyó 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 3 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 | |



1.ª actualización a diciembre de 2012

$$\text{F.A.} = \frac{\text{INPC DIC. 2012}}{\text{INPC MAR. 2012}} = \frac{107.246}{104.556} = 1.0257$$

2.ª actualización a abril de 2013

$$\text{F.A.} = \frac{\text{INPC ABRIL 2013}}{\text{INPC DIC. 2012}} = \frac{109.074}{107.246} = 1.0170$$

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 | <u>383.00</u> |
| 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; si dicha utilidad proviene de la CUFIN, no se está obligado a efectuar el pago del ISR. Por esta razón es necesario conocer de forma integral el procedimiento para determinar dicha cuenta.

Al respecto, el artículo 77 de la LISR ordena 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 perciban los dividendos o utilidades.

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera utilidad fiscal neta del ejercicio la cantidad obtenida 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.

Entonces, la UFIN del ejercicio quedaría como sigue:

| Resultado fiscal | |
|------------------|----------------------------|
| Menos | ISR pagado |
| Menos | Partidas no deducibles |
| Menos | PTU pagada en el ejercicio |
| Igual | UFIN |

Para una mejor comprensión del tema, procederemos a ejemplificar lo anterior en un 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, 2014b: 238).



Datos

- I. Saldo de la CUFIN actualizada a diciembre de 2013 \$174,000.
 II. Balanza de comprobación correspondiente al periodo del 1.º 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. Determinación de 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 31 dic. 2014 | 179,167.80 |

| | | | | | |
|--------------|-----------------------|----------|-----------------|----------|---------------|
| F.A.= | INPC dic. 2014 | = | 114.820* | = | 1.0297 |
| | INPC dic. 2013 | | 111.508 | | |

* 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 instauran a través de un acta constitutiva, la cual comprende información jurídica y fiscal para su funcionamiento legal. Dentro de la información contenida en el testimonio de su constitución, se encuentra la relativa al monto de su capital social, representado por acciones, con el que habrá de iniciar sus operaciones mercantiles. Este 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 realizarlo.



Si una persona moral aumenta su capital dentro de un periodo de dos años anterior a la fecha en la que se efectúe la reducción del mismo y esta 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 escisión de sociedades, el saldo de la cuenta de capital de aportación se transmitirá a las sociedades que surjan o subsistan con motivo de dichos actos, según corresponda.

BIBLIOGRAFÍA DE LA UNIDAD



BIBLIOGRAFÍA SUGERIDA

| Núm. | Autor | Capítulo | Páginas |
|------|---------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------|------------------------------------------------------|
| 1 | Medina, C. Régimen Fiscal de empresas I. ISR e IETU. | Tema 3 | 238-253. |
| 2 | Cámara de Diputados | LISR Capítulo 9 | Artículos 76-78 |
| 3 | Cámara de Diputados | CFF, Título I CFF, Título II CFF, Título III | Artículos 1-17 Artículos 18-32 Artículos 13-69 |
| 4 | IMCP | Normas de Información Financiera | NIF C-11 |



UNIDAD 8

LEY FEDERAL PARA LA PREVENCIÓN E IDENTIFICACIÓN DE OPERACIONES CON RECURSOS DE PROCEDENCIA ILÍCITA Y EL ISR





Para el estudio adecuado de la asignatura, es importante que el alumno recurra a una bibliografía actualizada que le proporcione el acervo para desarrollar cada tema y subtema. En el caso de esta unidad, debe disponer de 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), donde encontrará datos necesarios para la determinación de resultados, bases y cálculos establecidos en las leyes tributarias, como el Índice Nacional de Precios al Consumidor, tablas, indicadores fiscales y demás información jurídico tributaria, fundamentales para resolver las actividades de esta unidad.



OBJETIVO PARTICULAR

El estudiante 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.

TEMARIO DETALLADO (6 horas)

8. Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de procedencia ilícita y el ISR

INTRODUCCIÓN

El tema de operaciones con recursos de procedencia ilícita siempre despierta especial inquietud, por la importancia, implicaciones y riesgo que implica tanto en



forma personal como en los 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. Este fenómeno, en el que por lo regular interviene la delincuencia organizada, 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: una o más de sus etapas pueden realizarse dentro o fuera del territorio de los países.

Como 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 establecieron políticas y organismos y grupos internacionales especializados para prevenir y combatir las operaciones de lavado de dinero, pues su presencia atenta contra el patrimonio, la estabilidad de las



naciones, la seguridad pública y la administración de justicia. En este sentido, 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 de las expresiones del crimen organizado, para consolidar estándares internacionales en materia de prevención y combate al lavado de dinero, con investigaciones para detectar actos y omisiones que favorezcan la comisión de este ilícito.

Actualmente, el Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018, instaurado por el Gobierno de la República, estableció diversas estrategias para 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.

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.

Aunado a lo anterior, existe el peligro de que los mismos empresarios cometan algún tipo de delito por desconocimiento, que pudiera poner en riesgo tanto su seguridad personal como su patrimonio.



8. Ley federal para la prevención e identificación de operaciones con recursos de procedencia ilícita y el isr

En la actualidad, nuestro país vive cambios muy drásticos, problemas de inseguridad, devaluaciones y crisis financieras, las cuales impactan tanto a las familias mexicanas como a las pequeñas empresas y grandes corporaciones. Esto ha obligado a las empresas a crear estrategias fiscales de manera permanente para subsistir en el mercado, a través de la generación mayores ingresos y 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 se trata de un proceso a través del cual es encubierto el origen de los fondos generados mediante el ejercicio de algunas actividades ilegales (las más comunes: tráfico de drogas o estupefacientes, contrabando de armas, corrupción, fraude, trata de personas, prostitución, extorsión, piratería y evasión fiscal). En un principio, los ordenamientos jurídicos solamente se preocupaban por atentar la libertad de los miembros de una organización criminal, enfrentando el delito que originaba los recursos, dejando intacto el aspecto patrimonial 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)¹¹⁴, donde se acordaron diversas reglas tendientes a evitar que los bancos sean utilizados para lavar dinero.

En cuanto a la falsificación o alteración de la moneda, el Gobierno federal ha definido 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 ahorramos para cualquier emergencia o compra en un futuro.



Ante 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

¹¹⁴ 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 el tráfico de estupefacientes. Las autoridades crediticias y de vigilancia bancaria representadas en el Comité de Basilea tienen funciones y responsabilidades distintas 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 adhieren. A los sistemas bancarios nacionales se les solicita atenerse a las reglas de comportamiento que se requieren: identificación de la clientela; comprobación o averiguación de la conformidad de las transacciones a "elevados estándares éticos", a las leyes y a las reglamentaciones; cooperación con las autoridades judiciales; 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.



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 ella, con imágenes u otros elementos utilizados en las monedas circulantes, reproduciéndola con todos sus signos y características que la identifican con la auténtica.

En cuanto al aspecto jurídico, la Constitución, 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 quien 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.

Asimismo, se entiende que altera un billete quien forme piezas mediante la unión de dos o más fracciones procedentes de diferentes billetes, y que altera una moneda



metálica quien 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.

También 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, que 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 e interrelación con otras áreas de la Procuraduría para el cumplimiento óptimo en las investigaciones sobre 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 vinculadas con los delitos de falsificación o alteración de moneda.

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

Para evitar el delito de lavado de dinero, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) emitió el 17 de octubre de 2012 un Decreto¹¹⁵ a través del cual se expidió la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (LFPIORPI). Esta ley es de orden e interés público y de observancia general en el país; tiene como objetivo general proteger al sistema financiero y la economía nacional, a partir de medidas y procedimientos para

¹¹⁵ 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.



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.

En cuanto a las atribuciones jurídicas y fiscales, el artículo 5 del Decreto en estudio regula que la SHCP es la autoridad competente para aplicar, en el ámbito administrativo, la ley correspondiente y su reglamento.

En lo que toca 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.
8. Las demás previstas en otras disposiciones de esta Ley y otros ordenamientos jurídicos aplicables. (LFPIORPI, art. 5).



Entidades financieras

En nuestro país, cualquier entidad que ofrece servicios financieros a su clientela, sea cual fuere la modalidad, desde su intermediación, asesoramiento de seguro u otros, juega 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

Para el conocimiento integral de la presente ley, es necesario ubicar el contenido y alcance de lo que jurídicamente se conoce como *actividades vulnerables*. En este sentido, las autoridades fiscales regulan que, para los efectos de esta ley, se entenderán como tales, por tanto, objeto de identificación, las que se enlistan a continuación.

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



aparición, 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 convertirá 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 ochocientas 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 seiscientas 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 ochocientas 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 ochocientas 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;
- 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 relacionada con las operaciones antes señaladas, con respecto al secreto profesional¹¹⁶ y garantía de defensa en términos de esta ley.

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. 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.

Las siguientes operaciones siempre serán objeto de aviso:

¹¹⁶ La obligación de guardar todo secreto profesional resulta más rígida para quienes ejercen la contaduría pública: los clientes recurren a sus consejos y asesorías; por consiguiente, sería una traición y falta de lealtad divulgar los secretos de sus negocios, empresas 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 los estados financieros servirán de apoyo para la toma de decisiones o para el cumplimiento de las obligaciones fiscales. En consecuencia, el compromiso del contador público es con su cliente, pero también con los inversionistas y terceros interesados (les permitirán tomar decisiones o invertir sus ahorros en dichas entidades); pero 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 ocultar la verdad, lo que jurídicamente sería un encubrimiento: 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 el del mismo interesado.



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 garantía sobre inmuebles, salvo los que se constituyan para garantizar algún crédito a favor de instituciones del sistema financiero u organismos públicos de 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. 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.



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.

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, cuando 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. Asimismo, 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.

FUENTE: 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 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 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, art. 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 doscientos 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.

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.

FUENTE: 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, en esta ley 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, las personas visitadas deberán proporcionar exclusivamente la información y documentación soporte con que cuenten que esté directamente relacionada con actividades vulnerables. (LFPIORPI, art. 34).

En lo que respecta 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, art. 35).

Sobre las verificaciones que lleve a cabo la SHCP, es necesario enfatizar que solamente podrán abarcar aquellos actos u operaciones considerados 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, art. 36 y 37).

Sanciones administrativas

Antes de abordar el siguiente tema, es necesario aclarar el término *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, 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 Constitución.¹¹⁷

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. No obstante, 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 para este 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

¹¹⁷ Abogado, doctor en derecho, profesor de Derecho Administrativo de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Chile. Correo electrónico: eduardo.cordero@ucv.cl



indicadas en esas leyes para cada caso referido a las entidades financieras correspondientes. (LFPIORPI, art. 52).

Ahora bien, en lo que toca a la imposición de multas determinadas 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, art. 52).

Sujetos

En cuanto a los diversos contribuyentes obligados al pago de las multas, el artículo 53 de la ley en estudio dispone 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 Ley¹¹⁸, 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, art. 53).

¹¹⁸ 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.

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, art. 54).

Revocación de permisos



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, este concepto se encuentra

en estrecha relación con el de *revocación*, el cual supone la derogación, rectificación o sustitución de alguna orden o veredicto.

Usualmente, este fallo es resuelto por una autoridad vigente y distinta a la que emitió el anterior veredicto o precepto. En cuanto a la metodología de la revocación, se considera 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 voluntad de ambas partes, que deciden de común acuerdo revocar el acto.

Al respecto, el artículo 56 de la ley en estudio define 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, art. 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, art. 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, art. 58).

Cancelación para agentes aduanales

El artículo 59 de la ley en estudio establece 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, art. 59).



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 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

Sobre 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, art. 62).

Complementariamente, el artículo 63 de la ley dispone 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, art. 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, art. 64).

Denuncia de hechos

Como requisito para 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, art. 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, consultado en: http://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/71151/VSPP_Lavado_de_Dinero___130701.pdf)

Etapas del lavado de dinero

A continuación, se enlista el proceso del lavado de dinero.

1. Colocación. El lavador introduce sus ganancias ilícitas en el sistema financiero.

Ejemplos: 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. Ejemplos: 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. Ejemplos: la red de empresas de fachada, la venta de un yate que se adquirió en la etapa de estratificación.

FUENTE: elaborado con información de CNVB, Vicepresidencia de Supervisión de Procesos Preventivos, consultada en:

http://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/71151/VSPP_Lavado_de_Dinero___130701.pdf

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

| | |
|----------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Unidad de Banca, Valores y Ahorro y Unidad de Banca de Desarrollo (SHCP)</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Emisión de normatividad en la materia. |
| <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. |

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; así, el proceso de lavado de dinero está globalizado: una o más de sus etapas pueden realizarse dentro 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, facultada para la investigación de estos ilícitos.

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 solamente 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 o económico de dichos miembros.

En 1988, en Europa, se reunieron autoridades y banqueros con el objetivo de establecer un código ético que sirviera para evitar que las instituciones bancarias fueran objeto de transición de capitales de origen dudoso. Así nació la Declaración de Basilea (Suiza), donde se acordaron reglas con el fin de evitar que los bancos sean utilizados para lavar dinero.



Con el propósito de evitar el lavado de dinero, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) emitió el 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). Esta ley es de orden e interés público y de observancia general en los Estados Unidos Mexicanos; su objetivo general es proteger al 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.

En el artículo 17 de la LFPIORPI, se definen las actividades vulnerables. Al respecto, las autoridades regulan una serie de obligaciones fiscales a través de diversos ordenamientos jurídicos contenidos en varios artículos de esa ley.

En caso de incumplimiento de la ley en estudio, esta misma ley establece sanciones, multas y, en ciertos casos, la cancelación de permisos o patentes, que 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 DE LA UNIDAD



SUGERIDA

| Autor | Capítulo | Páginas |
|---------------------|----------------------|------------------|
| Cámara de Diputados | LFPIORPI | Completa |
| Cámara de Diputados | Código Penal Federal | Artículo 400 Bis |



FUENTES BIBLIOGRÁFICAS

BIBLIOGRAFÍA SUGERIDA

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

Cámara de Diputados. *Código Penal Federal*. (Vigente). México: Congreso de la Unión.

Cámara de Diputados. *Ley Aduanera*. (Vigente). México: Congreso de la Unión.

Cámara de Diputados. *Ley de Ingresos de la Federación*. (Vigente). México: Congreso de la Unión.

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

Cámara de Diputados. *Ley Federal del Trabajo*. (Vigente). México: Congreso de la Unión.

Cámara de Diputados. *Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, y su Reglamento*. (Vigente). México: Congreso de la Unión.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. *Normas de Información Financiera*. Vigentes. México: CINIF.

Medina Ortega, C. S. (2016). *Amparo fiscal*. México: 7 Editores.

Medina Ortega, C. S. (2016). *Defensa fiscal*. México: 7 Editores.

Medina Ortega, C. S. (2016). *Defensa fiscal 1. Estudio integral de los medios de impugnación*. México: 7 Editores.



Medina Ortega, C. S. (2016). *Derecho fiscal. Estudio integral de las contribuciones ISR e IETU*. México: 7 Editores.

Medina Ortega, C. S. (2016). *Personas morales 2*. México: 7 Editores.

Medina Ortega, C. S. (2016). *Régimen fiscal de empresas I. ISR e IETU*. México: 7 Editores.

FUENTES DE CONSULTA

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

Diario oficial de la Federación. (7 agosto 2014). Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014. México: DOF.

Eiteman, D. K. [2009]. *Las finanzas en las empresas multinacionales* [8.^a ed.]. México: Pearson Prentice Hall. p. 492.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Tercera Época. Año III, 33. Septiembre 1990, Tesis: III-PSS-45

Suprema Corte de Justicia de la Nación. 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.



BIBLIOGRAFÍA BÁSICA

Constitución Política De Los Estados Unidos Mexicanos, vigente, México.

Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, vigentes, México.

Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, vigente, México.

Resolución Miscelánea Fiscal, vigente, México.

Criterios del SAT, vigentes, México.

Revista Consultorio Fiscal.

Diario Oficial De La Federación, vigentes, México.

Sitios de Internet:

Cámara de Diputados: <http://www.diputados.gob.mx/>

Senado de la República: <http://www.senado.gob.mx>

Servicio de Administración Tributaria: <http://www.sat.gob.mx>

BIBLIOGRAFÍA COMPLEMENTARIA

Calvo, C. (2014). *Estudio Contable de los Impuestos Integral* (44a ed.). México: PAC.

Domínguez, J. (2016). *Pagos Provisionales del ISR con Casos Prácticos 2016* (39a ed.). México: ISEF.



López , A. (2014). *Exposición Práctica y comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta*. Tomo 1 Personas Morales. México: Dofiscal Editores.

Morales, A. (2015). *Análisis práctico de ISR e IVA*. México: IMCP .

Pérez, J.; Campero, E. y R. Fol, . (2014). *Análisis Integral de las Deducciones* (8a ed.). México: Tax.

Pérez, J.; Campero, E. y R. Fol, . (2015). *CUCA Y CUFIN. Tratamiento fiscal 2015* (2a ed.). México: Tax.

Pérez, J.; Campero, E. y R. Fol, . (2016). *Estudio del Impuesto Sobre la Renta. Personas Morales 2015* (2a ed.). México: Tax.

Sitios de Internet:

- Suprema Corte de justicia de la Nación <https://www.scjn.gob.mx>



BIBLIOGRAFÍA ELECTRÓNICA

(Vigentes al 9/10/18)

| Sitio | Descripción |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|
| www.sat.gob.mx | Información tributaria |
| www.diputados.gob.mx | Leyes federales |
| www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/71151/VSPD_Lavado_de_Dinero_130701.pdf | CNVB, Vicepresidencia de Supervisión de Procesos Preventivos. Información sobre lavado de dinero |

Plan 2012 **2016**
actualizado

