

# TRATAMIENTO FISCAL DE LOS DIVERSOS CONCEPTOS QUE DISMINUYEN EL ISR A PAGAR

*C.P.C. JOSÉ LUIS FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ*  
*Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

## DIRECTORIO

*C.P.C. Francisco Macías Valadez Treviño*

**PRESIDENTE**

*C.P.C. José Luis Dóñez Lucio*

**VICEPRESIDENTE GENERAL**

*C.P.C. Luis González Ortega*

**VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN**

*C.P.C. Carlos Cárdenas Guzmán*

**VICEPRESIDENTE FISCAL**

*Lic. Willebaldo Roura Pech*

**DIRECTOR EJECUTIVO**

*C.P.C. Antonio C. Gómez Espiñeira*

**RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN**

## VICEPRESIDENCIA FISCAL

*C.P.C. Ricardo Arellano Godínez*

**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL**

*C.P.C. Noé Hernández Ortiz*

**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN REPRESENTATIVA DE  
SÍNDICOS ANTE EL SAT**

*C.P.C. Laura Grajeda Trejo*

**PRESIDENTA DE LA COMISIÓN REPRESENTATIVA DEL IMCP  
ANTE LAS ADMINISTRACIONES GENERALES DE FISCALIZACIÓN DEL  
SAT**

*C.P.C. Ubaldo Díaz Ibarra*

**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN REPRESENTATIVA DEL IMCP  
ANTE ORGANISMOS DE SEGURIDAD SOCIAL (CROSS)**

*Lic. Christian Natera Niño de Rivera*

**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN DE COMERCIO INTERNACIONAL**

*C.P. Mauricio Hurtado de Mendoza*

**COMISIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

*C.P.C. Patricia González Tirado*

**COMISIÓN DE ENLACE NORMATIVO**

FISCO actualidades



IMCP

ES  
MIEMBRO  
DE



ASOCIACIÓN  
INTERAMERICANA  
DE CONTABILIDAD



INTERNATIONAL  
FEDERATION  
OF ACCOUNTANTS

# TRATAMIENTO FISCAL DE LOS DIVERSOS CONCEPTOS QUE DISMINUYEN EL ISR A PAGAR

*C.P.C. JOSÉ LUIS FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ  
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

## INTRODUCCIÓN

**E**l Artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) establece que las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio: la tasa de 28%.<sup>1</sup>

También se establece que, para determinar el resultado fiscal antes referido, primero se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas. Al resultado así obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio y las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Como puede observarse, el Artículo 10 de la LISR prevé el procedimiento para que las personas morales determinen el impuesto sobre la renta del ejercicio; sin embargo, en diversas disposiciones del mismo ordenamiento se prevén conceptos como créditos o estímulos que podrán disminuir el Impuesto Sobre la Renta (ISR) y determinar así el monto que eventualmente deberán desembolsar las personas morales.

Los conceptos que pueden reducir el impuesto o representar un crédito contra el mismo, están previstos en diversas disposiciones fiscales que se analizarán a detalle posteriormente, siendo

---

<sup>1</sup> Conforme a lo previsto en el Artículo 2 Transitorio para 2010, durante los ejercicios fiscales de 2010, 2011 y 2012, se aplicará la tasa de 30%. Durante el ejercicio de 2013 la de 29% y a partir de 2014 la de 28%.

importante destacar que cada una de ellas denomina de forma distinta al importe contra el cual pueden aplicarse las reducciones o créditos correspondientes.

Entre los conceptos a que se refieren los ordenamientos que contienen las reducciones o créditos que se pueden disminuir, podemos destacar los siguientes:

- i) Contra el “impuesto del ejercicio”.
- ii) Contra el “impuesto a pagar”.
- iii) Contra el “impuesto que resulte a cargo”.
- iv) Contra el “impuesto a cargo del ejercicio”.
- v) Contra el “impuesto sobre la renta causado en el ejercicio”.
- vi) “Impuesto sobre la renta a cargo en el ejercicio”.

Es importante señalar que ninguno de los conceptos antes enunciados se encuentra definido en las disposiciones fiscales, excepto el concepto de “impuesto del ejercicio” y, como se señala más adelante, algunos otros han sido definidos mediante tesis aisladas emitidas por los tribunales competentes. Asimismo, aun cuando las disposiciones se refieren a conceptos o términos diferentes, pareciera que se emplean de manera indistinta, lo cual da lugar a confusión en cuanto a su aplicación.

Por otra parte, cabe destacar que en varios de los créditos o reducciones, las disposiciones que los contienen específicamente señalan que sólo podrán aplicarse durante un determinado plazo y/o que no son susceptibles de devolución. Esto llevaría a pensar que aun cuando las disposiciones no prevén una prelación en cuanto a la aplicación de las reducciones o acreditamientos, implícitamente existe la misma, pues de lo contrario el contribuyente pudiera perder sus derechos.

Con base en dichos antecedentes, a continuación se enuncian las disposiciones más relevantes que prevén reducciones o créditos contra el impuesto sobre la renta, con objeto de destacar la



problemática existente y poder llegar a algunas conclusiones que puedan ser de utilidad al momento de su aplicación.

## **ANÁLISIS DE LAS DISPOSICIONES**

### **IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

#### ***PAGOS PROVISIONALES***

El Artículo 14 de la LISR prevé que los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago.

Los pagos provisionales serán las cantidades que resulten de aplicar la tasa establecida en el Artículo 10 sobre la utilidad fiscal que se determine en los términos de la fracción I del Artículo 14 de la LISR, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad. También podrá acreditarse contra dichos pagos provisionales la retención que se le hubiera efectuado al contribuyente en el periodo en los términos del Artículo 58 de la materia (intereses pagados por el sistema financiero).

En caso de que existiera un saldo a favor de pagos provisionales, este podrá acreditarse en ejercicios futuros hasta agotarse, o podrá ser susceptible de devolución.

#### **IMPUESTO SOBRE LA RENTA PAGADO EN EL EXTRANJERO**

De conformidad con el Artículo 6 de la LISR, los residentes podrán acreditar contra el impuesto que conforme a dicha ley les corresponda pagar, el ISR que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de la ley. Este acreditamiento solo procederá siempre que el ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya el ISR pagado en el extranjero.

Cuando el impuesto acreditable se encuentre dentro de los límites y no pueda ser acreditado total o parcialmente, el acreditamiento podrá efectuarse en los diez ejercicios siguientes, hasta agotarlo, no siendo susceptible de devolución.

### **IMPUESTO SOBRE LA RENTA SOBRE DIVIDENDOS**

De conformidad con el Artículo 11 de la LISR, las personas morales que distribuyan dividendos deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa establecida en el Artículo 10 sobre el dividendo piramidado; sin embargo, se establece que no se pagará el impuesto si los dividendos o utilidades provienen de la CUFIN.

El impuesto que se pagará, además del impuesto del ejercicio a que se refiere el Artículo 10, 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.

No obstante, se prevé que cuando los contribuyentes distribuyan dividendos y, como consecuencia de ello, paguen el impuesto antes referido, podrán acreditarlo conforme a lo siguiente:

- 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.
- El impuesto que no se pueda acreditar conforme al párrafo anterior, podrá acreditarse 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, solo se considerará acreditable contra el impuesto del ejercicio un monto igual a este último.
- Transcurridos los plazos anteriores para efectuar el acreditamiento, no será posible solicitar la devolución ni se podrá compensar el impuesto remanente que en su caso existiera.



## **IMPUESTO SOBRE LA RENTA RETENIDO**

Conforme a lo previsto en el Artículo 58 de la LISR, las instituciones que componen el sistema financiero deberán retener y enterar el impuesto aplicando la tasa de 0.6% sobre el monto del capital que dé lugar al pago de los intereses, como pago provisional, el cual podrá acreditarse contra el impuesto a pagar en términos del Artículo 14. Es decir, se considera pago provisional a cuenta del impuesto del ejercicio.

## **ESTÍMULOS FISCALES**

### **ADQUISICIÓN DE DIESEL**

Entre otros estímulos fiscales contenidos en la LISR o en la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) existe el otorgado, bajo ciertas condiciones, a quienes realicen actividades empresariales y adquieran diesel para su consumo.

El estímulo consiste en un crédito contra el ISR a cargo del contribuyente correspondiente al mismo ejercicio en que se determine el estímulo o contra las retenciones efectuadas en el mismo ejercicio a terceros por dicho impuesto.

En relación con este estímulo debe destacarse que no existe disposición que permita su acreditamiento en ejercicios futuros ni tampoco solicitar su devolución.

### **INVERSIÓN EN PRODUCCIÓN CINEMATOGRAFICA NACIONAL**

El Artículo 226 de la LISR establece que, sujeto a ciertas reglas y condiciones, se otorgará un estímulo fiscal a los contribuyentes del ISR, consistente 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 nacional, contra el ISR que tengan a su cargo en el ejercicio en el que se determine el crédito.

Dicho crédito no será acumulable para efectos del ISR y en ningún caso podrá exceder de 10% del ISR a cargo en el ejercicio inmediato anterior al de su aplicación.

Cuando dicho crédito sea mayor al impuesto sobre la renta que tengan a su cargo en el ejercicio 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.

### **INVERSIÓN EN PRODUCCIÓN TEATRAL NACIONAL**

El Artículo 226 Bis de la LISR establece que, sujeto a ciertos lineamientos y condiciones, se otorgará un estímulo fiscal a los contribuyentes del ISR, consistente 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 teatral nacional, contra el ISR del ejercicio y de los pagos provisionales del mismo ejercicio, que tengan a su cargo en el ejercicio en el que se determine el crédito.

Al igual que el crédito por inversión en producción cinematográfica nacional, no será acumulable para efectos del ISR y en ningún caso podrá exceder de 10% del ISR a cargo en el ejercicio inmediato anterior al de su aplicación.

Cuando el crédito sea mayor al ISR que tengan a su cargo en el ejercicio en el que se aplique el estímulo, los contribuyentes podrán acreditar la diferencia que resulte contra el ISR que tengan a su cargo en los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.

### **INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DE TECNOLOGÍA**

Hasta el 31 de diciembre de 2009, mediante el Artículo 219 de la LISR se otorgaba un estímulo fiscal a los contribuyentes del ISR por los proyectos en investigación y desarrollo tecnológico que realizaran en el ejercicio, consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente a 30% de los gastos e inversiones realizados en el ejercicio en investigación o desarrollo de tecnología, contra el ISR causado en el ejercicio en el que se determine dicho crédito.

Continuaba estableciendo el Artículo 219 que cuando el crédito fuera mayor al ISR causado en el ejercicio en el que se aplicara el estímulo, los contribuyentes podrían aplicar la diferencia resultante contra el impuesto causado en los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.



Este crédito se cita a manera de ejemplo adicional, en el entendido de que fue derogado en el año de 2010 y sustituido por una entrega de efectivo, asignando un presupuesto al CONACYT para tales efectos por medio de la LIF.

### **IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO**

En materia del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE) se prevé que el impuesto efectivamente pagado en el ejercicio de que se trate, será acreditable contra el ISR a cargo en dicho ejercicio, salvo que previamente hubiese sido acreditado contra el ISR retenido a terceros o compensado contra otras contribuciones federales a su cargo o hubiese sido solicitado en devolución.

### **IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA**

Conforme al Artículo 11 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU), cuando el monto de las deducciones autorizadas por dicha ley sea mayor a los ingresos gravados por la misma percibidos en el ejercicio, los contribuyentes tendrán derecho a un crédito fiscal por el monto que resulte de aplicar la tasa establecida en el artículo 1 de la misma a la diferencia entre las deducciones autorizadas por la ley y los ingresos percibidos en el ejercicio.

El crédito fiscal que se determine en los términos del párrafo anterior se podrá acreditar por el contribuyente contra el IETU del ejercicio en los términos del Artículo 8 de la ley, así como contra los pagos provisionales en los términos del Artículo 10 de la misma, en los diez ejercicios siguientes hasta agotarlo. Tratándose de contribuyentes que cuenten con concesión para la explotación de bienes de dominio público, o la prestación de un servicio público, el plazo será igual al de la concesión otorgada.

El monto del crédito fiscal a que se refiere este artículo podrá acreditarse por el contribuyente contra el ISR causado en el ejercicio en el que se generó el crédito. El monto del ISR que se hubiera acreditado contra el ISR en los términos de este párrafo, ya no podrá acreditarse contra el IETU y la aplicación del mismo no dará lugar a devolución alguna.



Debe destacarse que, de conformidad con la LIF para 2011, el monto del crédito fiscal antes comentado no podrá acreditarse por el contribuyente contra el ISR causado en el ejercicio en el que se generó el crédito. Esto es, no es un crédito aplicable en el presente ejercicio, no obstante que sigue vigente el artículo 11 de la LIETU.

## **DEFINICIÓN DE CONCEPTOS**

Como puede apreciarse de las diversas disposiciones antes descritas, existen distintos conceptos contra los cuales pueden efectuarse reducciones o acreditamientos, tales como: contra el “impuesto del ejercicio”, contra el “impuesto del ejercicio que resulte a cargo”, contra el “impuesto a cargo”, contra el “impuesto causado”, contra el “impuesto a pagar”, entre otros. Asimismo, no existe ninguna disposición que indique el orden o prelación en la aplicación de los créditos establecidos en la LISR.

En principio podemos concluir que ninguno de los términos antes referidos se encuentra definido en la LISR, excepto quizá del término “impuesto del ejercicio”, a la luz del artículo 10 de dicho ordenamiento, el cual indica que se calculará aplicando la tasa de 28% al resultado fiscal obtenido en el ejercicio.

Otro aspecto importante es no solo la falta de definición, sino el uso inconsistente de los términos a través de los distintos ordenamientos. Algunos de los términos pudieran considerarse que han sido definidos por medio de tesis aisladas de los tribunales competentes, como se comenta a continuación.

Se considera impuesto causado la “cuota íntegra”, es decir, el monto resultante de aplicar la tasa o tarifa a la base gravable y siempre debe ser de signo positivo. Por el contrario, se considera un impuesto a cargo la “cuota diferencial” resultante de disminuir a la cantidad causada ciertos conceptos tales como los pagos fraccionados, las retenciones de impuestos y los pagos a cuenta. Se establece que el impuesto causado puede ser de signo positivo o negativo (es decir, generarse un saldo a favor), y que será sinónimo de “impuesto a pagar”.

Por otra parte, igualmente por medio de tesis aisladas se indica que “impuesto del ejercicio” equivale al impuesto causado y, por lo tanto, es antes de la aplicación de pagos provisionales.

Asimismo, se establece que se considera “impuesto del ejercicio que resulte a cargo” el que resulte una vez aplicados los pagos provisionales.

De las mismas tesis se desprende que es relevante el orden en que se apliquen los créditos, señalándose que primero deberán aplicarse los pagos provisionales, posteriormente el impuesto retenido y por último, el impuesto pagado en el extranjero.<sup>2</sup>

## CONCLUSIÓN

Como puede desprenderse de lo analizado, los diversos términos utilizados para efectos de poder disminuir los créditos o estímulos señalados en la LISR, no sólo se emplean indistintamente, sino que tampoco se encuentran definidos en dicho ordenamiento. Solo algunos de ellos han sido definidos por medio de precedentes aislados, dando lugar a incertidumbre en los contribuyentes en cuanto a la aplicación de los distintos créditos disponibles.

Por otra parte, tampoco existen reglas claras respecto de la prelación en la aplicación de los créditos; sin embargo, implícitamente existiría una prelación, puesto que la no utilización de un crédito o reducción, pudiera implicar la pérdida de un derecho.

Lo razonable debiera ser, primeramente aplicar aquellos créditos que no sean susceptibles de devolución, o aquellos respecto de los cuales se establezca un plazo determinado para su aplicación, o que incluso se pierda el derecho de hacerlo en virtud de no aplicarlo en un ejercicio específico.

En segundo lugar, podrían aplicarse los créditos compensables contra otros impuestos, los susceptibles de devolución y los que no tengan límite en cuanto a su aplicación en ejercicios posteriores.

---

<sup>2</sup> Tesis relevantes: Acreditamiento del ISR pagado en el extranjero... (Pleno del Tribunal- Abril 2011) (Primera Sala SCJN- Noviembre 2010). Leyes Fiscales- El uso de palabras o conceptos...; Renta- Distinción entre “impuesto causado” o “del ejercicio”...; Renta- Interpretación de la Fracción I del Artículo 11...; Renta- La fracción I del artículo 11 de la Ley...; Renta – La mecánica del acreditamiento presente en la fracción I...; Renta- Efectos que corresponden a la utilidad fiscal...

En virtud de lo anterior, es importante que, previa la aplicación de créditos o reducciones disponibles, el contribuyente evalúe detenidamente las características o limitantes de los mismos, para así estar en condiciones de aplicarlos en el orden que le permita optimizar su situación fiscal, al mismo tiempo que no pierda la posibilidad de utilizarlos en ejercicios posteriores a aquel en que se haya generado el derecho.

Además, y aun cuando la publicación de un determinado formato no origina ni derechos ni obligaciones, es importante que los contribuyentes analicen la declaración del ISR de las sociedades, puesto que, no obstante que en las disposiciones fiscales, como fue comentado, no existe una prelación clara en cuanto a la aplicación de los mencionados créditos o estímulos, parecería ser que el formato pretende establecer cierta prelación.

