

# CONSTRUCCIONES EN PROCESO, ¿LES ES APLICABLE LA DEDUCCIÓN INMEDIATA PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA?

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

## DIRECTORIO

C.P.C. José Luis Doñez Lucio  
PRESIDENTE  
C.P.C. Carlos Cárdenas Guzmán  
VICEPRESIDENTE GENERAL  
C.P.C. Luis González Ortega  
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN  
C.P.C. Pedro Carreón Sierra  
VICEPRESIDENTE FISCAL  
Lic. Willebaldo Roura Pech  
DIRECTOR EJECUTIVO  
C.P.C. Antonio C. Gómez Espiñeira  
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

## VICEPRESIDENCIA FISCAL

C.P.C. Héctor Villalobos González  
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL  
C.P.C. Rafael Aguilar López  
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. Francisco Javier Torres Chacón  
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN REPRESENTATIVA DEL IMCP ANTE ORGANISMOS DE SEGURIDAD SOCIAL (CROSS)  
C.P.C. Juan Álvarez Villagómez  
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN DE COMERCIO INTERNACIONAL  
C.P. José Arturo Vela Ríos  
COMISIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA  
C.P.C. Patricia González Tirado  
COMISIÓN DE ENLACE NORMATIVO

FISCO actualidades



# CONSTRUCCIONES EN PROCESO, ¿LES ES APLICABLE LA DEDUCCIÓN INMEDIATA PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA?

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

## INTRODUCCIÓN

**L**a deducción inmediata es un estímulo fiscal para efectos de la determinación del Impuesto Sobre la Renta (ISR). Puede ser aplicada por personas morales que tributen en el título II de la ley que regula esa contribución, así como por personas físicas que realicen actividades empresariales y profesionales. Este estímulo fiscal consiste en deducir, anticipadamente en un ejercicio fiscal, activos fijos nuevos aplicando al monto de la inversión de los mismos una tasa cercana a 100 %, en lugar de hacerlo durante varios años una tasa de depreciación anual bajo el método de línea recta.

Para la aplicación de este estímulo fiscal existen algunos requisitos y limitaciones, tales como el lugar de utilización permanente de los activos fijos (que no se trate de determinadas zonas del país), que no se trate de automóviles, mobiliario y equipo de oficina, así como algunas otras restricciones.

Existen múltiples ocasiones en que los contribuyentes en lugar de adquirir sus activos fijos nuevos en condiciones de ser utilizados de inmediato, los construyen o fabrican, ya sea ellos mismos o mediante contratos celebrados con terceros. Estas construcciones pueden ser, entre otros, de obras civiles o de maquinaria. Llevar a cabo tales construcciones implica que:

- i) Haya una serie de erogaciones o partidas que integran el monto del activo fijo.
- ii) Que tales erogaciones se efectúen a lo largo de un periodo de tiempo.
- iii) Que una vez terminadas tales construcciones las mismas estén en condiciones de iniciar su utilización.

A estas obras, antes de ser concluidas se le conoce como construcciones en proceso u obras en proceso.

Pueden existir diversos comentarios, puntos de vista e interpretaciones con respecto a que a las construcciones en proceso se les pueda aplicar la deducción inmediata aquí referida. De la posible aplicación de la deducción inmediata a construcciones en proceso me ocuparé en el presente artículo.

## **ANÁLISIS Y EFECTOS FISCALES EN EL ISR**

### **SUPUESTOS DE APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN INMEDIATA**

En primer término, es conveniente analizar la disposición que contempla la aplicación de la deducción inmediata, el texto legal respectivo establece lo siguiente:

Los contribuyentes del Título II y del Capítulo II del Título IV de esta Ley, podrán optar por efectuar la deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos de activo fijo, en lugar de las previstas en los artículos 37 y 43 de la Ley, deduciendo en el ejercicio en el que se efectúe la inversión de los bienes nuevos de activo fijo, en el que se inicie su utilización o en el ejercicio siguiente, la cantidad que resulte de aplicar, al monto original de la inversión, únicamente los por cientos que se establecen en este artículo. La parte de dicho monto que exceda de la cantidad que resulte de aplicar al mismo el por ciento que se autoriza en este artículo, será deducible únicamente en los términos del artículo 221 de esta Ley.

De la disposición anterior se desprenden los supuestos en que deben ubicarse los contribuyentes para poder aplicar el referido estímulo fiscal:

- A) Que se trate de contribuyentes del Título II y del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR).
- B) Las inversiones deben hacerse en bienes nuevos de activo fijo.
- C) Que esta deducción inmediata es aplicable en lugar de la deducción prevista en los artículos 37 y 43 de la LISR (en lo sucesivo depreciación fiscal normal).

- D) Que existen tres momentos para la aplicación de la deducción inmediata:
- i. En el ejercicio en el que se efectúe la inversión de los bienes nuevos de activo fijo.
  - ii. En el ejercicio en que se inicie su utilización.
  - iii. En el ejercicio siguiente al de inicio de utilización.

#### **DEFINICIÓN DE ACTIVO FIJO**

Por lo que se refiere a que debe tratarse de bienes nuevos de activo fijo, es importante analizar la definición de activo fijo contenida en la LISR (artículo 38):

Activo fijo es 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. 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.

De esta definición es de llamar la atención las partes conducentes a:

1. Bienes tangibles que utilicen los contribuyentes.
2. Que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo.

#### **POSIBLES INTERPRETACIONES**

En relación con lo mencionado en el primero de los incisos anteriores, una primera interpretación consiste en que los bienes son activos fijos siempre que se utilicen; una segunda interpretación consiste en que en este caso el término “utilicen” no está dicho en una forma de conjugación del verbo, sino que se trata de una característica (que sea útil) que debe poseer el bien, sin que signifique la acción de utilizar. Por lo que se refiere al demérito por el uso o por el transcurso del tiempo, de igual forma, pueden existir iguales interpretaciones; es decir, que se trate de la realización de una acción (demeritar) o que en

este caso el término se demeriten se refiera a una las características que debe poseer el bien dada su naturaleza y su destino.

Bajo la interpretación de que los bienes son activos fijos siempre y cuando se utilicen y se demeriten por el uso o por el transcurso del tiempo, nos llevaría a inferir que si los bienes no se utilizan y no se demeritan no son activos fijos; al respecto ha de precisarse que existen ocasiones en que por diversas circunstancias los bienes dejan de utilizarse o bien dejan de tener demérito, ante cuya situación bajo esta interpretación los bienes por esos lapsos dejarían de ser activos fijos.

Con la finalidad de allegarse de mayores elementos para dilucidar las interpretaciones antes, es conveniente analizar los supuestos descritos en los incisos A) a D) anteriores.

Ha de tomarse en cuenta que tanto para la aplicación de la depreciación fiscal normal como la deducción inmediata, es necesario que se trate de activos fijos. Bajo esta tesitura, es conveniente analizar algunas regulaciones aplicables a la depreciación fiscal normal de activos fijos.

### **ALGUNAS REGULACIONES APLICABLES A LA DEPRECIACIÓN FISCAL NORMAL**

De conformidad con lo mencionado en el inciso c) anterior, relativo a que la deducción inmediata es aplicable en lugar de la depreciación fiscal normal (artículos 37 y 43 de la LISR), ha de tomarse en cuenta que esta última tiene algunas reglas y procedimientos que deben seguirse, entre ellos:

- a) Que en ejercicios irregulares, así como cuando los activos se comiencen a utilizar después de iniciado el ejercicio fiscal cuando se termine la deducción de los bienes respectivos, la deducción se aplicará en el porcentaje que represente el número de meses completos del ejercicio en los que el bien haya sido utilizado por el contribuyente (ver artículo 37 primer párrafo de la LISR).

De conformidad con lo anterior, si consideráramos que el bien que no es utilizado no es activo fijo (precisamente por no ser utilizado), no tendría razón de existir la regla antes



dicha relativa a depreciar por meses completos de utilización, simplemente al no ser utilizado el bien, el mismo no sería activo fijo y en consecuencia no podría ser sujeto de depreciación fiscal normal, en consecuencia no sería necesario que el legislador hubiera hecho la precisión de que los activos deben depreciarse por meses completos de utilización. Lo anterior nos induce a considerar que las características de un bien y su destino en las empresas, son los que le dan su carácter de activo fijo, y no tanto si el bien es utilizado o no.

- b) La depreciación fiscal normal tiene dos momentos para iniciarse: a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente.

Atendiendo a estos momentos puede decirse que para aplicar esta depreciación fiscal normal es necesario que se inicie la utilización del activo fijo, lo que nos lleva a concluir que si no se da la utilización del activo no es posible iniciar con la depreciación fiscal normal, el haber sido establecidos estos dos momentos por el legislador se puede inferir que el bien es activo fijo por su naturaleza, características y su destino no porque se haya iniciado o no su utilización.

Tratándose de la deducción inmediata existen tres momentos para aplicarla (ver inciso d) anterior), dos de ellos son los mismos que para la depreciación fiscal normal y uno de ellos diferente, el que es diferente es el siguiente: en el ejercicio en el que se efectúe la inversión de los bienes nuevos de activo fijo; puede inferirse que este momento es una regla específica que permite obtener un beneficio específico que no es aplicable a la regla general de la depreciación normal; este beneficio específico es precisamente parte de lo que le da la connotación, a la deducción inmediata, de ser un estímulo fiscal.

Es decir, se infiere que cuando el legislador estableció que la deducción inmediata puede aplicarse en el ejercicio en el que se efectúe la inversión de los bienes, pretendió que esta fuera aplicable sin necesidad de tener que utilizar los activos, debido a que se trata de premiar la inversión de recursos en activos fijos que detonen la economía, pero considerando que el carácter de activo fijo se obtiene por el destino, naturaleza y características del bien, no porque se haya dado o no su utilización.

En caso de que fuera condición para aplicar la deducción inmediata que los activos sean utilizados, no tendría ninguna razón de ser el momento de aplicación relativo al ejercicio en el que se efectúe la inversión de los bienes nuevos de activo fijo, ya que no importaría el momento de invertir en los activos fijos sino su utilización, con lo cual ya no tendría ninguna razón de existir este momento de aplicación de la deducción inmediata.

- c) Existe disposición en el reglamento de la LISR que contempla la posibilidad de que cuando un contribuyente deje de realizar la totalidad de sus operaciones (lo que le obliga a presentar aviso de ello al SAT), se infiere que con ello deja de utilizar sus activos fijos, podrá suspender para efectos fiscales la depreciación fiscal normal, pudiendo continuar con dicha depreciación cuando reanude las actividades (ver artículo 67 del reglamento de la LISR). Si se interpretara que un activo para que sea activo fijo debe utilizarse y demeritarse, en los casos en que un contribuyente deje de utilizarlo temporalmente, ese activo por ese periodo dejaría de ser activo fijo, volviendo ser activo fijo cuando se utilice nuevamente, lo cual puede resultar difícil de concebir, en mi opinión lo correcto es catalogar a un activo fijo por sus características naturales y su destino no por su utilización o no utilización.

### **TÉRMINO INVERSIÓN UTILIZADO EN AL ARTÍCULO 220 DE LA LISR**

Por otra parte, en el primer párrafo del artículo 220 de la LISR, al establecer uno de los momentos de aplicación de la deducción inmediata, textualmente se dice: “En el ejercicio en el que se efectúe la inversión de los bienes nuevos de activo fijo”. La expresión “inversión de los bienes”, puede ser entendida con el término común de inversión, es decir, invertir, cuyo concepto según la Real Academia de la Lengua Española es: “2. Hablando de caudales, emplearlos, gastarlos, colocarlos.” Lo cual significa que la intención del legislador al establecer este estímulo es incentivar el empleo o la aplicación de recursos en activos fijos nuevos, provocando con ello la reactivación de la economía. Del análisis de la frase antes referida puede concluirse que el término “inversión de los bienes”, en este caso no está referido el concepto fiscal de tal término contenido en la LISR (artículo 38).

## UN ANTECEDENTE HISTÓRICO

El 24 de diciembre de 1996 se publicó un decreto presidencial que, entre otros aspectos, otorgaba estímulos fiscales. Tal documento, en su artículo segundo establecía un estímulo fiscal para que ciertos contribuyentes dedujeran “en forma inmediata” a 100 % las inversiones de bienes nuevos de activo fijo, excepto automóviles, en lugar de las deducciones previstas en los artículos 41, 47, 51, 85, 90, 108 y 138 de la LISR vigente en aquel año. Se trataba de un decreto que mejoraba aún los beneficios de la deducción inmediata establecida en el artículo 51 de la LISR de aquel entonces.

Para la aplicación de tal decreto, en el caso específico de construcciones se incluyó en la Resolución Miscelánea Fiscal de 1997 la regla 10.4 que en uno de sus párrafos textualmente señalaba:

*Tratándose de inversiones que se adquieran mediante contratos de obra inmueble o de obra que deba realizarse conforme a un plano, diseño y presupuesto en las que no exista obligación para el fabricante o ejecutor de la obra de presentar estimaciones o cuando la periodicidad de su presentación sea superior a tres meses, sólo se considerará para el cálculo de las inversiones, el importe de las estimaciones o avances de obra que le hubieran sido presentados al adquirente dentro del periodo por el cual se efectúa el cálculo. Si las estimaciones o avances de obra corresponden a trabajos ejecutados parcialmente con anterioridad o posterioridad al periodo por el cual se efectúa el cálculo, sólo se considerará el importe de los correspondientes al número de días comprendidos en el periodo, en proporción al total de días al que corresponda la estimación o avance. Cuando se trate de bienes adquiridos en el extranjero, se considerará el importe de los que se hubieran internado al país en el periodo por el cual se efectúa el cálculo. (Énfasis añadido).*

De conformidad con lo antes transcrito resultaba claro y expreso que en ese año podía aplicarse deducción inmediata a las construcciones en proceso.

Si consideramos que tanto la deducción en forma inmediata contenida en dicho decreto como la deducción establecida en el artículo 220 de la actual ley del ISR son iguales en cuanto a que la deducción inmediata aplica a bienes nuevos de activo fijo, la interpretación actual debería de ser igual a la de aquel entonces.



## CONCLUSIÓN

Existen algunos elementos y análisis que nos llevan a concluir que la deducción inmediata es aplicable a construcciones en proceso, estos son los siguientes:

- A) La consideración de que las construcciones en proceso son activos fijos no obstante que estas aún no inicien su utilización.

Para definir si las construcciones en proceso son activos fijos es conveniente analizar algunas regulaciones aplicables a la depreciación fiscal normal. Ha de tomarse en cuenta que tanto para la aplicación de la depreciación fiscal normal como la deducción inmediata, es estrictamente necesario que se trate de activos fijos. Fortalece la interpretación de que las construcciones en proceso para fines fiscales son activos fijos lo siguiente:

- a) La existencia de una regla específica para la depreciación fiscal normal relativa a depreciar por meses completos de utilización los bienes de que se trate. Si consideráramos que los bienes al no ser utilizados no son activos fijos no hubiera sido necesario que el legislador hubiera hecho la precisión de que los activos deben depreciarse por meses completos de utilización.
  - b) El hecho de que para la deducción inmediata el legislador hubiera establecido que esta pudiera aplicarse en el ejercicio en el que se efectúe la inversión de los bienes. Si se considerara que las construcciones en proceso no son activos fijos no tendría sentido que la deducción inmediata pudiera aplicarse desde el ejercicio en el que se efectúe la inversión de tales bienes.
- B) La expresión “inversión de los bienes” establecida en el primer párrafo del artículo 220 de la LISR, puede ser entendida con el término común de inversión, es decir invertir, cuyo concepto, según la Real Academia de la Lengua Española, es: “2. Hablando de caudales, emplearlos, gastarlos, colocarlos.” Lo que significa que la intención del legislador al establecer este estímulo es incentivar el empleo o la aplicación de recursos en activos fijos nuevos, provocando con ello la reactivación

de la economía. De un análisis de la frase antes referida puede concluirse que el término “inversión de los bienes”, en este caso específico no está referido el concepto fiscal contenido en la LISR (artículo 38 de la LISR).

- C) El antecedente histórico de que en la Resolución Miscelánea Fiscal de 1997, la regla 10.4 de dicha resolución señalaba expresamente que era posible aplicar la deducción inmediata a las estimaciones o avances de obra.

Si consideramos que tanto la deducción en forma inmediata contenida en dicho decreto, así como la deducción establecida en el artículo 220 de la actual LISR son iguales en cuanto a que tal deducción inmediata se aplica a bienes nuevos de activo fijo, la interpretación actual debería ser igual a la de aquel entonces, es decir, que a las construcciones en proceso les es aplicable la deducción inmediata.

